

# SERVICIOS AL **EXPORTADOR**

DEPARTAMENTO DE  
FACILITACION DE EXPORTACIONES



**Guía:**

Aprovechamiento del IGV



## CONTENIDO

<b>I. Definición de Exportación de Servicios .....</b>	<b>4</b>
1.1 ¿Qué se entiende por Exportación de Servicios?.....	4
1.1.1 Glosario de términos económicos del Banco Central de Reserva del Perú .....	4
1.1.2 Texto del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, en adelante “AGCS” ....	5
1.1.3 Normatividad tributaria peruana: .....	6
1.2 sobre la calificación conceptual de algunos servicios listados en el referido Apéndice V análisis jurisprudencial y otras opiniones de la Administración Tributaria .....	13
<b>II. Condicionantes para considerar una operación como exportación de servicios según la Ley del IGV .....</b>	<b>21</b>
<b>III. Precisiones sobre los servicios incorporados en el Apéndice V de la Ley del IGV.....</b>	<b>29</b>
<b>IV. Aplicación del Saldo a Favor del Exportador, en adelante “SFE” y el posterior Saldo a Favor Materia del Beneficio “SFMB”, como beneficio tributario al exportador:.....</b>	<b>32</b>
<b>V. Procedimientos y requisitos a tener en cuenta para acreditar el derecho para aplicar el SFE o pedir la devolución del SMFB .....</b>	<b>44</b>
<b>VI. Casos Prácticos .....</b>	<b>50</b>
<b>VII. Conclusiones y recomendaciones .....</b>	<b>56</b>
<b>VIII. Links de importancia.....</b>	<b>58</b>

**Guía Práctica para el aprovechamiento de los beneficios tributarios en el marco de la exportación de servicios – Impuesto General a las Ventas – IGV**

Según se señaló el sector de exportación de servicios, en el 2014 creció solo el 1%, ello por razones de la desaceleración de la economía mundial. No obstante, y según informa la OMC, en un comunicado de prensa de fecha 7 de abril de 2016, aun cuando no se dispone de un indicador del volumen del comercio de servicios similar a los que corresponden al de mercancías; se tiene que, considerando las medidas físicas que indica la OMC del comercio de servicios, como las llegadas de pasajeros y el tráfico de contenedores en los puertos, apuntan a una reactivación del crecimiento luego de la desaceleración de mediados de 2015.<sup>1</sup>

Por ende, resulta importante que, se plantee el proporcionar información necesaria en diversos aspectos vinculados a las operaciones de exportación de servicios en los que se hace ineludible aquellos relacionados a temas tributarios, ello en pro a lograr la eficiencia en el manejo de sus recursos e internacionalización de los mercados peruanos de servicios al exterior. No se debe olvidar que aun cuando se trate de empresas exportadoras de servicios, las cargas tributarias resultan originando costos ineludibles que deben ser cubiertos necesariamente por los operadores de comercio exterior, como los exportadores, a la par de los negocios que realicen.

Para este primer entregable se ha tenido en cuenta la normativa tributaria vigente referente al IGV y el tratamiento tributario que se le da a la exportación de servicios, y los beneficios que reconoce dicha normativa para los exportadores, la jurisprudencia existente sobre la materia y opiniones emitidas por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), así como el desarrollando diversos casos prácticos a manera de ejemplo, centrándose el análisis en aquellos operadores de comercio exterior en materia de servicios.

En ese sentido, la base normativa a considerar ha sido la siguiente:

- Ley N° 29646, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios y normas modificatorias.

---

<sup>1</sup> [https://www.wto.org/spanish/news\\_s/pres16\\_s/pr768\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/news_s/pres16_s/pr768_s.htm)

- Ley del Impuesto General a las Ventas, en adelante “Ley del IGV”, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias.
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en adelante “Reglamento de la Ley IGV”, que fue aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, y modificatorias.
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables: Decreto Supremo N° 126-94-EF, en adelante RNCN.
- Resolución de Superintendencia N° 157-2005/SUNAT, modificada mediante Resolución de Intendencia N° 210-2005/SUNAT.

## **I. Definición de Exportación de Servicios:**

### **1.1 ¿Qué entendemos por Exportación de Servicios?**

#### **1.1.1 Glosario de términos económicos del Banco Central de Reserva del Perú:**

La Ley del IGV, en su capítulo IX que regula las actividades de exportación, no ha considerado una definición conceptual sobre lo que se entiende por exportación y más aún por exportación de servicios.

En consecuencia, y para efectos de considerar una aproximación al concepto de “exportación de servicios” se ha ubicado los siguientes conceptos, los cuales han sido referidos en el glosario de términos económicos del Banco Central de Reserva del Perú en adelante BCR<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Glosario de términos económicos. Recuperado de <http://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/glosario/e.html>

En el caso del glosario de términos económicos del BCR, se refiere a las actividades de exportación como sigue:

***“Exportación (Export)***

*Registro de la venta al exterior de bienes o servicios realizada por una empresa residente dando lugar a una transferencia de la propiedad de los mismos (efectiva o imputada).*

***Exportaciones no tradicionales (Non-traditional exports)***

*Productos de exportación que tienen cierto grado de transformación o aumento de su valor agregado, y que históricamente no se transaban con el exterior en montos significativos. Legalmente, son todos los productos no incluidos en la lista de exportaciones tradicionales del Decreto Supremo 076-92-EF.*

***Exportaciones tradicionales (Traditional exports)***

*Productos de exportación que históricamente han constituido la mayor parte del valor de nuestras exportaciones. Generalmente tienen un valor agregado menor que el de los productos no tradicionales. Están definidos en la lista de exportaciones tradicionales del Decreto Supremo 076-92-EF. Con excepción del gas natural que, a pesar de no aparecer en dicha lista, se considera como un producto tradicional.”*

**1.1.2 Texto del Acuerdo General sobre el Comercio de servicios, en adelante “AGCS”, que se encuentra publicado por la Organización Mundial de Comercio, en adelante OMC:**

Por otro lado, en el punto 2 de la Parte I, sobre alcance o definición del AGCS, se rescata la siguiente definición<sup>3</sup>:

*“2. A los efectos del presente Acuerdo, se define el comercio de servicios como el suministro de un servicio:*

---

<sup>3</sup> Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/26-gats.pdf](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats.pdf)

- a) del territorio de un Miembro al territorio de cualquier otro Miembro;*
- b) en el territorio de un Miembro a un consumidor de servicios de cualquier otro Miembro;*
- c) Por un proveedor de servicios de un Miembro mediante presencia comercial en el territorio de cualquier otro Miembro; d) por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia de personas físicas de un Miembro en el territorio de cualquier otro Miembro.”*

### **1.1.3 Normativa tributaria peruana:**

Ahora bien, en cuanto al régimen normativo nacional, el concepto de exportación de servicios se encuentra recogido en la Ley N° 29646, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios. En la citada Ley desarrolla el concepto de Exportación de Servicios definiéndose el mismo como:

El suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de las siguientes modalidades de prestación:

- 1. Comercio transfronterizo:** Es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país.
- 2. Consumo extranjero:** Cuando el consumidor del servicio se desplaza y lo adquiere en el territorio nacional.
- 3. Presencia comercial:** Cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio.
- 4. Presencia de personas físicas:** Consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica.

Cabe indicar que, las modalidades antes señaladas, son consideradas como actividades de exportación que son reconocidas como tales por la Organización Mundial de Comercio con el AGCS donde se distinguen cuatro modos de suministro de servicios: el comercio transfronterizo, el consumo en el extranjero, la presencia comercial y la presencia de personas físicas.<sup>4</sup>

De la misma manera, se debe precisar que mediante los Decretos Legislativos 1116, 1119 y 1125 se introdujeron diversas modificaciones al régimen de exportación de servicios introducidos por la Ley 29646, reconociéndose una lista taxativa incluida en el Apéndice V de la Ley del IGV, respecto de los servicios considerados como exportación, que no incluye la separación conceptual establecida por tipo de servicios reconocidos en la ley antes indicada y por AGCS, ni tampoco un concepto o definición en la Ley del IGV sobre exportación de servicios.

Por tanto, es necesario repasar cual es el esquema aplicable respecto de la exportación de servicios en la Ley del IGV, al ser esta norma, la que finalmente resulta conteniendo los requisitos que nos permitirán calificar o no una operación como exportación de servicios.

En ese sentido, y estando a los cambios normativos antes mencionados, se verifica que el artículo 33 de la Ley del IGV **considera como operaciones de exportación de servicios** a las actividades listadas en el **Apéndice V** de dicha ley y que cumplan, de manera concurrente, con los siguientes cuatro requisitos, en adelante “*los requisitos*”:

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de 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, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

---

<sup>4</sup> Recuperado de [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/serv\\_s/gatsqa\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/gatsqa_s.htm)

Dicha norma también precisa que tales actividades pueden ser modificadas mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Cabe indicar que, con fecha 22 de junio de 2016 se publicó en el Diario Oficial El Peruano, el Decreto Supremo N° 164-2016-EF mediante el cual se incluyen y modifican algunas de las actividades consideradas como exportación de servicios contenidas en el citado Apéndice V; por ende, de catorce (14) servicios listados antes de la vigencia del citado decreto<sup>5</sup>, se aumentan a veinte (20) actividades consideradas como **exportación de servicios**, las cuales son las siguientes:

1. Servicios de consultoría, asesoría y asistencia técnica.
2. Arrendamiento de bienes muebles.
3. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.
4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, entre los cuales se incluyen:
  - Servicios de diseño y creación de software de uso genérico y específico, diseño de páginas web, así como diseño de redes, bases de datos, sistemas computacionales y aplicaciones de tecnologías de la información para uso específico del cliente.
  - Servicios de suministro y operación de aplicaciones computacionales en línea, así como de la infraestructura para operar tecnologías de la información.
  - Servicios de consultoría y de apoyo técnico en tecnologías de la información, tales como instalación, capacitación, parametrización, mantenimiento, reparación, pruebas, implementación y asistencia técnica.
  - Servicios de administración de redes computacionales, centros de datos y mesas de ayuda.
  - Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.
5. Servicios de colocación y de suministro de personal.
6. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.

---

<sup>5</sup> Dicho decreto supremo entró en vigencia el 23 de junio de 2016, esto es, al día siguiente de su publicación.



7. Operaciones de financiamiento.
8. Seguros y reaseguros.
9. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.
10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.
11. Cesión temporal de derechos de uso o de usufructo de obras nacionales audiovisuales y todas las demás obras nacionales que se expresen mediante proceso análogo a la cinematografía, tales como producciones televisivas o cualquier otra producción de imágenes, a favor de personas no domiciliadas para ser transmitidas en el exterior.
12. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país; así como el suministro de energía eléctrica a favor de los sujetos domiciliados en las Zonas Especiales de Desarrollo (ZED). El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.
13. Los servicios de asistencia que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país, cuyos clientes o potenciales clientes domicilien en el exterior y siempre que sean utilizados fuera del país.
14. Los servicios de apoyo empresarial prestados en el país a empresas o usuarios domiciliados en el exterior; tales como servicios de contabilidad, tesorería, soporte tecnológico, informático o logística, centros de contactos, laboratorios y similares.
15. Servicios de diseño.
16. Servicios editoriales.
17. Servicios de imprenta.
18. Servicios de investigación científica y desarrollo tecnológico.
19. Servicios de asistencia legal.
20. Servicios audiovisuales.

Cabe indicar que, tales actividades, se consideran como exportación de servicios solamente si cumplen con los cuatro requisitos concurrentes mencionados en el artículo 33° de la Ley del IGV, los cuales fueron mencionados en el párrafo anterior; caso contrario, si no cumplieran con alguno de esos cuatro requisitos **la operación deberá gravarse con el IGV.**

Por otro lado, se tiene que, según el numeral 10 del artículo 33° de la Ley del IGV, se considera **como operación de exportación** y no como exportación de servicios, porque estos solamente están listados en el Apéndice V, a las siguientes operaciones:

1. Las operaciones swap con clientes del exterior, realizadas por productores mineros, con intervención de entidades reguladas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones que certificarán la operación en el momento en que se acredite el cumplimiento del abono del metal en la cuenta del productor minero en una entidad financiera del exterior, la misma que se reflejará en la transmisión de esta información vía swift a su banco corresponsal en Perú.

El plazo que debe mediar entre la operación swap y la exportación del bien, objeto de dicha operación como producto terminado, no debe ser mayor de sesenta (60) días útiles. Aduanas, en coordinación con la SUNAT, podrá modificar dicho plazo. Si por cualquier motivo, una vez cumplido el plazo, el producto terminado no hubiera sido exportado, la responsabilidad por el pago de los impuestos corresponderá al sujeto responsable de la exportación del producto terminado.

Por decreto supremo se podrá considerar como exportación a otras modalidades de operaciones swap y podrán establecerse los requisitos y el procedimiento necesario para la aplicación de la presente norma.

2. La remisión al exterior de bienes muebles a consecuencia de la fabricación por encargo de clientes del exterior, aun cuando estos últimos hubieran proporcionado, en todo o en parte, los insumos utilizados en la fabricación del bien encargado. En este caso, el saldo a favor no incluye el impuesto consignado

en los comprobantes de pago o declaraciones de importación que correspondan a bienes proporcionados por el cliente del exterior para la elaboración del bien encargado.

3. Para efecto de este impuesto se considera exportación la prestación de servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país, de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT.
4. La venta de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo, así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los citados bienes deben ser embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona primaria aduanera y debe seguirse el procedimiento que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT.

Para efectos de este impuesto se considera exportación los servicios de transporte de pasajeros o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior, así como los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde el país hacia el exterior.

5. Los servicios de transformación, reparación, mantenimiento y conservación de naves y aeronaves de bandera extranjera a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que su utilización económica se realice fuera del país. Estos servicios se hacen extensivos a todas las partes y componentes de las naves y aeronaves.
6. Los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en el país, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos; de acuerdo con las condiciones, registros, requisitos y procedimientos que se establezcan en el reglamento aprobado mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión técnica de la SUNAT.
7. 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 necesario para llevar a cabo dicho transporte, siempre que se realicen en zona primaria de aduanas y que se presten a transportistas de carga internacional.

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.
- o) Estacionamiento de la aeronave.

Se debe precisar que antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1125, 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 llevar a cabo dicho transporte, como el remolque, amarre o desamarre de boyas, transbordo de carga, descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos, entre otros, eran considerados como servicios exonerados del IGV, contenidos en el Apéndice II de dicha norma.

Sin embargo, a raíz de la modificación legislativa introducida por el Decreto Legislativo N° 1125, dichos servicios **pasaron a ser considerados como de operaciones de exportación**, no gravadas con el IGV, pero que también al ser exportaciones pueden acceder a los beneficios que se les otorga a éstos.

Por otro lado, se tiene que, en el caso de la actividad de exportación la remisión al exterior de bienes muebles a consecuencia de la fabricación por encargo de clientes del exterior, la norma no es clara en especificar si se trata de un servicio de fabricación por encargo per se o si solo se le ha considerado como una exportación de bienes. En nuestra opinión, al considerar como la prestación principal la de fabricación de bienes por encargo debe entenderse como tal.

Sin embargo, teniendo en cuenta la redacción poco clara del numeral antes referido, dicha actividad no estará gravada con el IGV solo por el hecho de ser considerada como exportación en la modalidad de remisión de bienes al exterior y no por la naturaleza del servicio de fabricación de bienes por encargo.

### **1.2 Sobre la calificación conceptual de algunos servicios listados en el referido Apéndice V:**

En cuanto a las actividades listadas en el citado Apéndice V, se ha reconocido dificultad en identificar cuando un servicio califica o no como uno de “asistencia técnica” o

“consultoría”, por ello, se ha recogido como referencia la posición que, la SUNAT tiene al respecto así como aquellos casos que han sido discutidos en el Tribunal Fiscal<sup>6</sup>.

**a) Asistencia Técnica y Consultoría:**

**Posición de SUNAT:**

Sobre ello la SUNAT es de la opinión en su Carta N° 247-2006-SUNAT/200000 que, a efecto de determinar si un servicio puede ser considerado como consultoría y asistencia técnica, conforme lo dispone el numeral 1 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV, se debería analizar las características y condiciones del servicio pactado a la luz de las definiciones contenidas en dicho documento. Asimismo, se tiene que respecto a al concepto de “asistencia técnica” en el mismo Informe se remite al Informe N° 003-2004-EF/66.01, emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, donde se señaló que, por este término debería entenderse:

*“(…) el asesoramiento o consejo que brinda una persona que tiene pericia o habilidad para usar determinados procedimientos y recursos (transferencia de conocimientos) de que se sirve una ciencia o un arte, los cuales van a estar destinados al desarrollo o transformación de las actividades de una empresa o países necesitados de asesoramiento para acelerar su devolución”.*

Asimismo, en cuanto al **concepto de “consultoría”** es relevante citar la opinión de la SUNAT contenida en el Informe N° 15-2004-SUNAT/2B0000, donde se remite al concepto contenido en el Diccionario de la Real Academia Española, en el cual se define a la consultoría como:

- i) La actividad de consultor y,
- ii) Despacho o local donde trabaja el consultor.

A su vez, se entiende como "consultor", entre otras acepciones, a:

---

<sup>6</sup> De acuerdo con lo señalado en la página Web del El Tribunal Fiscal, el mismo, resulta siendo es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y tiene por misión resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes.

- i) Que da su parecer, consultado sobre algún asunto y,
- ii) Persona experta en una materia sobre la que asesora profesionalmente".

**Criterios del Tribunal Fiscal:**

Al respecto el Tribunal Fiscal ha analizado diversos casos, en los cuales, ha considerado que no califican como servicios de asesoría, entre ellos se recogen los siguientes criterios<sup>7</sup>:

**RTF N° 0673-1-2004:****Si se prestan servicios adicionales a la asistencia técnica:**

No califican como exportación de servicios los servicios prestados por la recurrente ya que además de asesoría se encargaba de la inversión, gestión y negociación de los activos dando cuenta periódica de su gestión, por lo que no se encuentra comprendido en los alcances del numeral 1 del Apéndice V de la Ley del IGV.

**RTF N° 13677-1-2009:****No califica como asistencia técnica el servicio de control de calidad del producto:**

En este caso se había realizado un servicio a favor de un no domiciliado consistente en la inspección de recursos biológicos y en el reconocimiento físico o detección de ciertas características, destinado a verificar el estado de dichos productos para su exportación y el control de calidad de los mismos.

En este caso, el colegiado señaló que no calificaban como asistencia técnica o consultoría, conforme el Apéndice V de la Ley del IGV, toda vez que, la asistencia técnica es un asesoramiento o consejo que brinda una persona que tiene pericia o habilidad para usar determinados procedimientos y recursos de una empresa y la consultoría el consejo de una persona sobre algún asunto, las actividades realizadas por el contribuyente no encajaban con el concepto desarrollado de asistencia técnica y/o consultoría al no tratarse de un asesoramiento o consejo sobre una pericia sino solo un servicio de control de calidad del producto.

**RTF N° 01274-1-2010:**

**No califica como asistencia técnica, el servicio de representación a título de exclusividad que involucre el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por ésta y negociación en su nombre.**

En el caso, se señaló que tales servicios que no pueden ser considerados como exportación de servicios (como asistencia técnica) pues en aplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario la Administración ha evaluado la verdadera naturaleza de los hechos, prestaciones y relaciones que ha mantenido la con una empresa no domiciliada, probándose que la verdadera relación tenía como fin **prestar servicios de representación a título de exclusividad** que han sido utilizados dentro del territorio nacional.

Aun cuando los contratos celebrados y la no domiciliada indiquen que se trataba de un contrato de asistencia técnica, los servicios realmente prestados constituyen uno de representación por los que se cancelaba una comisión pues éstos no implicaban entrega de información especializada, sino que involucraban el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por ésta y negociación en su nombre.

**b) Actividades de consultoría:****RTF N° 13556-10-2014:**

Según el Colegiado, la consultoría tiene como característica esencial, la emisión de una opinión especializada respecto de alguna consulta efectuada sobre un tema o temas específicos.

El citado servicio presupone la existencia de una consulta realizada por el consultante, previa realización de análisis y estudios. En ese caso, la respuesta que se emita debe estar dirigida a absolver los cuestionamientos expuestos por el consultante respecto del tema planteado, relacionado con la actividad o especialidad del consultor.



De esa manera, precisó que si bien de la revisión del contrato se podría desprender que entre las obligaciones de la primera se encontrarían la de prestar servicios que calificarían como de consultoría definida previamente, no se acreditó la prestación de servicios de esa naturaleza.

En el caso, se verificó la remisión de una serie de información recopilada y no la remisión de opinión o dictamen alguno respecto de algún tema consultado., indica que el exponer el parecer respecto a la información brindada (información sobre el mercado de petróleo, oportunidades de compra y venta y el seguimiento de actuaciones de privatización), no implica la absolución de consulta alguna, más aun si de algunos correos se aprecia la discusión de las acciones tomadas por parte de las personas que intercambian información, lo cual contradice los alcances de una consultoría, no siendo suficientes al existencia de un contrato o una factura, **concluyendo por ello que la prestación brindada no califica como una exportación de servicios.**

Cabe indicar que, la Ley del IGV, para efectos de considerar un servicio de asistencia técnica o consultoría, como aquel referido en el Apéndice V de la misma norma, no ha desarrollado concepto alguno como sí lo hace para efectos del Impuesto a la Renta, donde es el reglamento de la misma ley el que define “asistencia técnica” en el inciso c) del numeral 4-A del Reglamento de la citada Ley de la siguiente manera:

*“c) Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.*

*La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.”*

En tal sentido, y estando los criterios antes señalados, se recomienda que, para efectos de determinar si un servicio prestado como exportación se encuentre definido como de “asistencia técnica” o “consultoría” a fin de que el mismo califique como tal en la lista taxativa de la ley del IGV, se analice caso por caso, y que se tome en cuenta las opiniones de la SUNAT vertidas en las cartas e informes antes señalados, así como los conceptos analizados por el Tribunal Fiscal los cuales se basan en aquellos contenidos en los diccionarios conceptuales.<sup>8</sup>

**c) Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares:**

En cuanto a los servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, se ha ubicado la opinión de la SUNAT en el Informe N° 022-2003-SUNAT/2B0000.

En dicho Informe SUNAT precisa que:

*“El servicio de realización de traducciones para empresas no domiciliadas que operan en Internet, **no se incluye dentro del rubro** “servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares”, contenido en el numeral 4 del Apéndice V del TUO de la Ley del IGV.”*

Al respecto cabe preguntarse si el servicio, materia de consulta en el Informe de la SUNAT calificaría como uno de asistencia técnica, teniendo en cuenta el criterio del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución N° 13677-1-2009, antes citada. En ese sentido, al definir la asistencia técnica como un asesoramiento o consejo que brinda una persona que tiene pericia o habilidad para usar determinados procedimientos y recursos de una empresa y la consultoría como el consejo de una

---

<sup>8</sup> En el caso de empresas pertenecientes a asociaciones o gremios, los mismos tienen el derecho, como tales, que en caso de duda canalicen sus consultas requiriendo la opinión técnica de la SUNAT, mediante las consultas institucionales reconocidas por el artículo 93 del Código Tributario. Por ende, se recomienda dicha vía para efectos de requerir la opinión de la calificación de la SUNAT respecto de una operación considerada como exportación de servicios.

persona sobre algún asunto, no se podría concluir que el servicio de **realización de traducciones que opera por internet** supone una asesoría o consejo que permita usar ciertos procedimientos y recursos de la empresa, en este caso, solamente se trata de un servicio de traducción, es decir, se utiliza la habilidad, se entiende, solo para redactar un documento al idioma solicitado brindándose el servicio por internet.

De ser así podemos concluir que dicho servicio está gravado con el IGV.

**RTF N° 1721-1-2003:**

En esta resolución el Tribunal señala que el servicio de acceso a la base de datos que una empresa domiciliada presta a favor de las agencias de viaje peruanas, mediante el cual éstas acceden a la base de datos en el exterior haciéndose la reserva fuera del país, **califica como un servicio de exportación contenido en el Apéndice V de la Ley del IGV**, toda vez que dicha prestación realizada por la empresa domiciliada es explotada en el extranjero por la empresa no domiciliada, quien sobre dicha base puede ofrecer sus servicios a terceros.

En el caso, la empresa peruana prestaba servicios a otra empresa no domiciliada "A", para que sea esta última quien se convierta en nexos (base de datos) de otra empresa no domiciliada "A1", la cual finalmente prestaba el servicio de teleproceso de reservas.

**d) Servicios de seguros y reaseguros:**

Al respecto se debe tener en cuenta también el Informe de la SUNAT N° 024-2014-SUNAT/4B0000, el cual indica que:

*“Los servicios de comisariado de averías, liquidación de siniestros y defensa legal amparada por la póliza o cobertura de seguros prestados por empresas vinculadas al área de seguros, domiciliadas en el Perú, al no constituir por sí mismas alguna de las operaciones de seguros y de reaseguros a que se refiere el artículo 318° de la Ley N.° 26702, no califican como exportación de servicios de acuerdo con lo previsto en el numeral 8 del Apéndice V del TUO de la Ley de IGV.”*

Sobre este punto, se tiene que el numeral 8 de la Ley del IGV considera, como exportación de servicios, a los servicios de Seguros y reaseguros, para ello es

recomendable tomar como referencia los conceptos definidos en la Ley N.° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros que en su artículo 318° establece en general que operaciones pueden realizar las empresas seguros y/o reaseguros, siendo tales actividades, todas las operaciones, actos y contratos necesarios para extender coberturas de riesgos o para emitir pólizas de caución vinculadas a prestaciones de hacer o de no hacer, incluyendo las operaciones de cesión o aceptación de reaseguro de ser el caso, así como efectuar inversiones. También podrán otorgar créditos a los asegurados para el pago de sus primas de seguro.

En el citado Informa la SUNAT hace referencia al Oficio N.° 4968-2014-SBS que precisó sobre los servicios materia de consulta, tales como comisariado de averías, liquidación de siniestros y defensa legal amparada por la póliza o cobertura de seguros que:

*“(...) que si bien dichas funciones son actividades y/o actos que se realizan en relación a operaciones de seguros al momento de su ejecución, perfeccionamiento o cumplimiento de la contraprestación objeto de seguro, éstas, individualmente, no constituyen ninguna de las operaciones de seguro señaladas en el artículo 318° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N.° 26702, las cuales solo pueden ser realizadas por empresas de seguros y/o reaseguros.”.*

Por lo que, amparándose en lo indicado en el oficio, concluyó que los servicios materia de consulta no son los que corresponden a las actividades de seguros y reaseguros mencionados en el Apéndice V de la Ley del IGV.

**e) Sobre los servicios de asistencia que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país. Numeral 13:**

De acuerdo con el numeral 10 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del IGV, se entiende por Centros de Llamadas y Centros de Contacto a aquellas empresas dedicadas, entre otros: **a la prestación de servicios de asistencia consistente en actuar como intermediarias entre las empresas o usuarios a quienes se les presta el servicio y sus clientes o potenciales clientes.**

Asimismo, se lista supuestos de servicios que calificarían como de **asistencia que brindan los centros de llamadas y de contactos**, por cualquier medio de comunicación tales como teléfono, fax, e-mail, chat, mensajes de texto, mensajes multimedia, entre otros, tales como:

- El suministro de información comercial o técnica sobre productos o servicios.
- Recepción de pedidos, atención de quejas y reclamaciones, reservaciones, confirmaciones, saldos de cuentas.
- Cobranzas, publicidad, promoción, mercadeo y/o ventas de productos, traducción o interpretación simultánea en línea, y demás actividades destinadas a atender las relaciones entre las empresas o usuarios a quienes les presta el servicio y sus clientes o potenciales clientes.

## II. **¿Cuáles son las condicionantes para considerar a una operación como exportación de servicios respecto de la lista contenida en el Apéndice V de la Ley del IGV?**

El artículo 33 de la Ley del IGV precisa que las actividades señaladas en el referido Apéndice V de dicha Ley, solo calificarán como exportación de servicios, **cuando, como se señaló, cumplan de manera concurrente con los siguientes requisitos:**

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de 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, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

En tal sentido, se puede concluir finalmente y con toda claridad que, para que una operación sea considerada como una **EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**, debe verificarse lo siguiente:

- (i) Dicha actividad este listada en el Apéndice V de la Ley del IGV, y
- (ii) La operación cumpla de manera concurrente con los cumplir con “*los requisitos*” citados

Siendo que en el caso de que, la actividad no se encuentre listada en dicho Apéndice o estando, incumpla con alguno de dichos requisitos, la operación sería gravada con IGV.

Sobre dicha conclusión, es necesario traer a colación la opinión de la OMC, cuando señala que: *“El AGCS reconoce expresamente el derecho de los Miembros a reglamentar el suministro de servicios con el fin de conseguir los objetivos de su política nacional y no trata de influir en esos objetivos. Antes bien, el Acuerdo establece un marco de normas para asegurar que los reglamentos de servicios sean administrados de manera razonable, objetiva e imparcial y no constituyan obstáculos innecesarios al comercio”*<sup>9</sup>.

En el caso de Perú, el artículo 33° de la Ley del IGV, ha optado por regular a las actividades de exportación de servicios, listándolas en el Apéndice V de la citada Ley, de manera taxativa, por ende, las actividades que no se encuentran en la misma no podrán ser consideradas como exportación de servicios, aun cuando cumplan con los cuatro requisitos concurrentes.

En nuestra opinión, dicha opción resulta siendo una mala práctica legislativa generando distorsiones técnicas en su aplicación, toda vez que, las exportaciones de servicios no incluidas en dicha lista estarían gravadas con el IGV, aun cuando el consumo se haya realizado en el exterior.

- a) Primer requisito: Que los servicios se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.**

---

<sup>9</sup> El acuerdo general sobre el comercio de servicios (AGCS): objetivos, alcance y disciplinas. [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/serv\\_s/gatsqa\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/serv_s/gatsqa_s.htm)

**Onerosidad:**

En cuanto a la onerosidad, la misma supone que se haya pactado una contraprestación o retribución por el servicio prestado y respecto del cual es el prestador del servicio quien debe emitir el comprobante de pago y no así un tercero al cual se encargue la realización del servicio, toda vez que de esa manera se estaría demostrando la realidad de la operación encargada al proveedor contratado por el sujeto no domiciliado.

**Comprobante de pago:**

Sobre la emisión del comprobante de pago del real proveedor, aun cuando, no se refiera específicamente a una operación de exportación de servicios, se tiene que el comprobante de pago debe emitirse de acuerdo a las normas contenidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP).

En ese sentido, el artículo 8 del RCP precisa que las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano, pudiendo contener de manera adicional dentro del mismo documento la traducción a otro idioma.

Así mismo, respecto al número de RUC se precisa que la factura emitida no consignará dicho número de tratarse de operaciones de exportación.

Por otro lado, en el caso de la segunda copia: SUNAT, la misma será archivada para ser entregada a dicha entidad cuando ésta lo requiera.

Ahora bien, en un caso particular, la SUNAT en su Informe N°022-2015-SUNAT/5D0000 respondiendo a una consulta realizada bajo el supuesto de **una empresa domiciliada en el Perú que presta servicios a clientes no domiciliados a través de una sucursal en el exterior**, destinando parte de su personal a la prestación de tales servicios e incurriendo en una serie de costos y gastos locales y en el exterior, lo siguiente:

***¿Corresponde que la empresa domiciliada en el Perú emita comprobantes de pago a su sucursal en el exterior por los recursos y servicios asignados a su favor para la prestación de los servicios antes referidos?***

**Conclusión:**

*“No corresponde que una empresa domiciliada en el Perú que presta servicios a clientes no domiciliados a través de una sucursal establecida fuera del país, emita comprobantes de pago a dicha sucursal por los recursos y servicios asignados a su favor para la prestación de los servicios antes referidos.*

**b) Segundo requisito: Que el exportador sea una persona domiciliada en el país:**

El criterio de domicilio es aquel definido en la Ley del Impuesto a la Renta. De esa manera el artículo 7 de la citada Ley establece de manera general las siguientes reglas:

Se consideran domiciliadas en el país<sup>10</sup>:

- a. Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.
- b. Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.
- c. Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- d. Las personas jurídicas constituidas en el país.
- e. Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

---

<sup>10</sup> En el caso de las personas naturales, las mismas deberán ser habituales en la realización de exportación de servicios.



- f. Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.
- g. Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros- Ley N° 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.
- h. Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, constituidas o establecidas en el país.

Cabe indicar que, respecto a la adquisición de la condición de sujetos domiciliados de las personas naturales se verifica dicha condición al principio de cada ejercicio gravable.

**c) Tercer requisito: Que el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país:**

Consideramos que, el mismo se acreditará con la documentación que sustente que el requerimiento de la prestación del servicio ha sido dirigido por un sujeto no domiciliado y con el comprobante de pago (invoice) que emita el proveedor domiciliado a su favor. Para este requisito, no se exigiría un certificado de residencia en el país donde se ubique el usuario del servicio como sucede cuando para acreditar acredita la residencia en otro país para efectos de para aplicar las normas contenidas en un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

**d) En cuanto al cuarto requisito, que el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.**

En cuanto al cuarto requisito referido a que el: “El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero”, se han ubicado diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal donde, evaluando cada caso particular, el citado colegiado determinó si el uso o aprovechamiento del servicio se realizó o no en el exterior.

Cabe indicar que, para tales efectos se ha emitido la Resolución N° 001-2-2000 publicada en el Diario Oficial El Peruano, el 26 de enero de 2000, y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, en la cual el Colegiado analizó la exportación de servicios consistente en la intermediación y asesoramiento para la colocación de mercadería en el país.

El citado colegiado se ha pronunciado sobre los alcances del término "utilizados económicamente", señalando:

*"el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local, referida principalmente a los potenciales compradores de su mercadería, permitiéndole asimismo disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú".*

*Agrega que, "la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida. En tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, consideramos que los reparos formulados al respecto deben ser levantados".*

RTF N° 06965-4-2005:

Sobre los servicios prestados a un cliente no domiciliado se señaló que éstos no cumplían con el requisito de que el uso del servicio tenga lugar íntegramente en el exterior, toda vez que el mismo consistía en el arrendamiento de un bien mueble dentro del territorio nacional, el cual era empleado para almacenar mercadería (títulos valores, dinero, entre otros), la cual llegaban del exterior antes de su entrega al destinatario final (ubicados en Lima) lo que configura un servicio prestado dentro del territorio nacional, por tanto se encontraba afecto al IGV.

A contrario sensu, y estando lo resuelto a nuestro criterio, podemos concluir que para determinar si el servicio de arrendamiento de bienes muebles califica como una operación de exportación de servicios que, además de cumplir con los tres primeros requisitos, el uso del bien arrendado debe realizar en el exterior, predominando por ello la afirmación de que el bien deba encontrarse o ubicarse físicamente en el lugar del consumo que sería en el exterior.

RTF N° 00209-3-2000:

En el caso el Tribunal revoca la determinación de la Administración Tributaria de gravar con el IGV los servicios prestados en el país a una empresa extranjera, toda vez que, se trataba de un servicio de investigación de mercado que se utilizó en el exterior, por lo que debió considerarse como una exportación de servicios, no gravada con el citado impuesto.

RTF N° 07224-2-2004:

En este caso también el Tribunal revocó revoca la determinación de la Administración Tributaria de gravar con el IGV el servicio de asistencia técnica del sector financiero peruano, al determinarse que dicho servicio fue usado en el exterior con anterioridad de la de tomar la decisión de invertir en el país y por ello concluyó que dicho servicio calificaba como una operación de exportación de servicios no gravada con el citado impuesto.

Por su parte y respecto a un caso similar, la SUNAT en el Informe N° 366-2003-SUNAT/2B0000, concluyó lo siguiente:

“El servicio de consultoría y asistencia técnica prestado por un sujeto domiciliado en el país a favor de otro no domiciliado (consistente en la elaboración y presentación de un Informe, cuya retribución se hará al término del mismo y servirá para tomar la decisión del no domiciliado -ubicado fuera del país- de invertir o no en el Perú), califica como una exportación de servicios; en tanto la utilización o aprovechamiento se produce en el exterior, atendiendo al beneficio inmediato que origina dicho servicio.

Para tal efecto, resulta indistinto que el usuario no domiciliado decida invertir o no en el país.”

Cabe indicar que, en cuanto a los servicios de ejecución inmediata o diferida, no se tiene una definición legal que nos permita distinguir cuando nos encontramos en uno u otro supuesto.

No obstante, existe diversa jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal donde se puede recuperar las siguientes definiciones:

RTF N° 1313-8-2010:

Servicio de “ejecución inmediata”: “debe entenderse que éste resulta siendo aquel que supone para el obligado llevarlo a cabo, la realización de una acción concreta y específica que no se prolonga en el tiempo o se posterga o condicionada a una circunstancia futura, como sería el caso de prestaciones de ejecución diferida o de tracto sucesivo”

Asimismo, se ha ubicado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7224-2-2004, emitida en concordancia con la Resolución N° 001-2-2000, mediante la cual el Colegiado analiza el requisito que se encontraba vigente en el artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV, el cual resulta siendo de similar redacción al regulado en el actual artículo 33° de la Ley del IGV, por ende consideramos que estando en el mismo sentido su redacción la interpretación realizada sobre lo dispuesto resultaría aplicable de la misma manera:

En dicha resolución el colegiado señaló:

*“Al respecto, debe mencionarse que la legislación entonces vigente no definía que debía entenderse por “uso”, “explotación” o “aprovechamiento”. Dichos términos según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Guillermo Caballenas, significa lo siguiente:*

*Uso: Acción y efecto de servicio de una cosa emplearlo o utilizarlo (...)*

*Explotación: Obtención de utilidad o ganancia// Organización de Los medios conducentes al aprovechamiento de las riquezas de toda índole.*

*Aprovechamiento: Utilización de una cosa// Obtención de una beneficio de la misma// Percepción de frutos u otras ventajas.”*

Asimismo, se rescata que en dicha resolución el Tribunal señaló que si bien los conceptos tienen cierta similitud su realización debe examinarse individualmente (uso o explotación o aprovechamiento) según la naturaleza del servicio incluido en el Apéndice V de la Ley del IGV.

En ese sentido, consideramos que cada vez que se evalúe si un servicio cumple con el cuarto requisito materia de análisis en el presente punto, se debe estar a verificar caso por caso si el servicio fue consumido o no fuera del país, para ello se sugiere, tener en cuenta los criterios ante señalados, haciendo la diferenciación respecto a la naturaleza inmediata o diferida de la prestación del servicio.

### **III. Precisiones sobre los servicios incorporados en el Apéndice V de la Ley del IGV**

Mediante el diario oficial “El Peruano”, el día de hoy 22 de junio de 2016, se publicó el Decreto Supremo No. 164-2016-EF (en adelante, el “Decreto”), el cual realiza una serie de incorporaciones a las operaciones listadas en el Apéndice V de la Ley del IGV.

Ahora bien, conforme a lo precisado por el citado Decreto, se han incorporado dentro del citado Apéndice V diversos servicios que son prestados en el país a empresas o usuarios domiciliados en el exterior, para ser usados, explotados o aprovechados fuera del país.

De esa manera pasamos a citar los servicios incorporados en la lista de servicios considerados como exportación contenidos en el referido Apéndice V de la Ley del IGV.

#### **a) Se incorpora el servicio de asesoría:**

Al respecto se tiene que antes de la citada incorporación, en el numeral 1 solo se mencionaban como operación considerada como exportación de servicios **a los servicios de consultoría y asistencia técnica.**

**b) Se incorporan los numerales 15 al 20, a los catorce servicios listados en el Apéndice V de la Ley del IGV, incluyéndose a las siguientes operaciones como exportación de servicios:**

- Numeral 15: Servicios de diseño.
- Numeral 16: Servicios editoriales.
- Numeral 17: Servicios de imprenta.
- Numeral 18: Servicios de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Numeral 19: Servicios de asistencia legal.
- Numeral 20: Servicios audiovisuales.

Cabe recordar que, aun cuando las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V, las cuales incluirían, una vez vigente el presente Decreto, a aquellas introducidas por éste, se tiene que conforme con lo señalado en el artículo 33° de la Ley del IGV, **tales servicios se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:**

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de 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, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

**c) Sobre los servicios editoriales:**

Se precisa que tales servicios comprenden las actividades necesarias para la obtención de un producto editorial, **sin considerar** actividades de distribución y comercialización.

En ese supuesto, el decreto señala que se entiende por producto editorial al libro, publicaciones periódicas, fascículos coleccionables, publicaciones en sistema braille, guías turísticas, publicaciones de partituras de obras musicales, catálogos informativos

y comerciales, y similares; ya sea en formato impreso, digital, de audio, audiovisual o en escritura en relieve.

**d) Sobre servicio de investigación científica y desarrollo tecnológico:**

Comprende:

- **Investigación científica:**

Sobre ello, se refiere que la investigación científica es todo aquel estudio original y planificado que tiene como finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, la que puede ser básica o aplicada.

A tal efecto, se entiende por investigación básica, entre otros, a la generación o ampliación de los conocimientos generales científicos y técnicos no necesariamente vinculados con productos o procesos industriales o comerciales.

- **Desarrollo tecnológico:**

Considera que es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Se precisa que tampoco constituyen actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico aquellas referidas como tales en el inciso y) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales son, por ejemplo, la Estudios de viabilidad, Trabajos administrativos y jurídicos relativos a patentes y licencias, estudios de prefactibilidad, factibilidad o consultorías ajenas a la materia de investigación

**e) Sobre los servicios de asistencia legal:**

En ese caso, el Decreto señala que los servicios de asistencia legal son aquellos en los que se hace uso de conocimientos jurídicos especializados destinados al ejercicio en el país de los derechos del cliente no domiciliado, siempre que el uso, explotación o

aprovechamiento de éste tenga lugar en el exterior. Cabe indicar que, no se incluye para estos efectos, a los servicios de representación en procedimientos administrativos o procesos judiciales en el territorio nacional.

**f) Sobre los servicios audiovisuales:**

El citado Decreto, refiere que estos servicios comprenden los servicios de producción y transmisión de obras audiovisuales.

Entendiéndose por obra audiovisual, conforme el citado Decreto, a toda creación expresada mediante una serie de imágenes asociadas que den sensación de movimiento, con o sin sonorización incorporada, susceptible de ser proyectada o exhibida a través de aparatos idóneos, o por cualquier otro medio de comunicación de la imagen y del sonido, independientemente de las características del soporte material que la contiene. La obra audiovisual comprende a las cinematográficas y a las obtenidas por un procedimiento análogo a la cinematografía.

**IV. Aplicación del Saldo a Favor del Exportador, en adelante “SFE” y el posterior Saldo a Favor Materia del Beneficio “SFMB”, como beneficio tributario al exportador:**

**a) Aplicación del SFE:**

El SFE es el importe del IGV que hubiera sido consignado en los comprobantes de pago correspondiente a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación que finalmente se convierte en un mecanismo con el cual el exportador sea de bienes o servicios puede aplicar, solicitar la compensación con otros tributos o pedir la devolución del mismo.

Dicho SFE es reconocido como tal en el artículo 34 de la Ley del IGV, el cual señala que el monto del IGV que hubiera sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones antes mencionadas dará derecho a un SFE.

Cabe indicar que, para ello, el citado SFE debe cumplir con los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del IGV para utilizar el crédito fiscal, reconocidos en los artículos 18 y 19 de la indicada Ley.



El SFE como mecanismo de deducción, compensación y/o devolución debe considerar lo señalado a continuación:

**a.1) Deducción del SFE:**

El SFE determinado conforme a lo antes señalado debe ser **deducido del IGV** (impuesto bruto) que corresponde a las operaciones gravadas que sean de cargo del mismo sujeto.

**a.2) Compensación:**

De no ser posible esa deducción por no existir operaciones gravadas o éstas ser insuficientes para absolver el mencionado saldo, el exportador denominará al SFE que aun quede como, **Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB)**, el cual podrá ser compensado automáticamente con la deuda tributaria que tuviera por **pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta**.

Ahora bien, si no tuviera un pago a cuenta por pagar, o Impuesto a la Renta por regularizar durante el año, o éstos fueran insuficientes para absolver el mencionado saldo, el exportador podrá compensar el SFMB 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, tal como: el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), fraccionamientos, entre otros.

Cabe indicar que, para efectos de la compensación del SFMB con el IGV que grave **la utilización de servicios** se debe presentar una comunicación a la SUNAT por escrito, indicando como mínimo la siguiente información<sup>11</sup>:

- Número de RUC del exportador.
- Nombres y apellidos, o denominación o razón social del exportador.
  
- Monto del IGV por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, a ser compensado con el SFMB; y

---

<sup>11</sup> Ver lo dispuesto en el artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N° 087-99-SUNAT

- Nombres y apellidos, firma y documento de identidad del contribuyente, responsable o representante legal.

### **a.3) Devolución:**

Finalmente, de no ser posible que se realice las compensaciones antes mencionadas, el exportador podrá solicitar la devolución del mencionado saldo mediante cheques no negociables o notas de crédito negociables.

En el caso de las notas de crédito negociables éstas pueden ser transferidas a terceros por endoso. Asimismo, se usan para cancelar el pago de impuestos, sanciones, intereses y recargos que sean ingreso del Tesoro Público, y tienen vigencia de ciento ochenta (180) días para su uso.

Cabe indicar que, presentada la solicitud de devolución, el exportador no puede desistirse de la misma, ni compensar el monto cuya devolución ha solicitado, solo puede rectificar o complementar la información que presentó para tales efectos.

### **b) Límite de la compensación o devolución:**

Para efectos de realizar las compensaciones antes mencionadas o solicitar la devolución del SFMB se debe considerarse el **límite el 18% de las exportaciones realizadas en el período**, siendo que el SFMB que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

Asimismo, se dispone que el SFMB cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como SFE, el cual incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

**c) Plazo que tiene la Administración Tributaria para entregar la Nota de Crédito Negociable**

- Dentro del día hábil siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución de haber presentado garantía.
- Cinco (5) días hábiles de haber presentado garantía.

En cuanto a la garantía presentada la misma puede ser otorgada bajo las siguientes modalidades:

- Una Carta Fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional.
- Póliza de Caucción emitida por una compañía de seguros.
- Certificados Bancarios en moneda extranjera.

La SUNAT también puede entregar una la Nota de Crédito Negociable cuando el contribuyente:

- Se encuentren en el listado que publicará la SUNAT en su portal el último día hábil de los meses de junio y de diciembre de cada año, para lo cual deberán cumplir con lo siguiente:
  - a) Llevar de manera electrónica los libros y registros que les corresponda de acuerdo con las disposiciones vigentes.
  - b) El monto de sus activos fijos netos, declarado en el último ejercicio gravable anterior a aquel en que se realice la publicación, no debe ser menor al monto solicitado en devolución del saldo a favor del exportador en los últimos seis (6) períodos mensuales vencidos al mes precedente al de la publicación del listado.
  - c) Los ingresos del último ejercicio gravable anterior a aquel en que se realice la publicación, no debe representar más de diez (10) veces el monto de los activos fijos netos declarados en dicho ejercicio.
  - d) Tener un costo de ventas no mayor al ochenta por ciento (80%) de los ingresos declarados en cada uno de los dos últimos ejercicios gravables anteriores a aquel en que se realice la publicación del listado.

- e) Haber realizado cuando menos tres operaciones de exportación en el ejercicio gravable anterior a aquel en que se realice la publicación del listado.
- f) En los últimos veinticuatro (24) períodos mensuales vencidos al mes precedente al de la publicación del listado:
- No haber tenido la condición de no habido.
  - Registrar no menos de cinco trabajadores en planilla en forma continua.
  - No encontrarse omiso a la presentación de ninguna declaración determinativa o informativa.
  - Haber declarado operaciones de venta y/o compras en forma continua.
- g) Que el importe de las compras sujetas al SPOT, y/o régimen de retenciones y/o percepciones, en su conjunto, represente no menos del 50% de las compras gravadas declaradas en los últimos doce (12) períodos mensuales vencidos al mes precedente al de la publicación del listado.

**d) Prescripción:**

El plazo máximo para solicitar la devolución es de cuatro (4) años.

Al respecto la SUNAT en el Informe N° 0185-2015-SUNAT/5D0000 ha señalado al respecto que:

*“El plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de los saldos a favor provenientes **del saldo a favor del exportador**, retenciones y percepciones del IGV y saldo a favor del Impuesto a la Renta, arrastrados y acumulados vía declaración jurada en forma mensual o anual, **debe computarse a partir del 1 de enero siguiente a la fecha en que se produce el nacimiento del crédito, independientemente de su arrastre, debiendo considerarse, sin embargo, entre otros, que dicho plazo se interrumpe con la compensación automática, la solicitud de compensación o cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la compensación de oficio de los referidos créditos, de ser el caso”.**  
(Resaltado nuestro)*

Cabe indicar que, si se presenta la solicitud de devolución por primera vez la información a presentar respecto a las operaciones realizadas debe corresponder a los últimos doce (12) meses de información.

**e) Programa de Declaración de Beneficios (PDB) Exportadores:**

Para efectuar la compensación, así como para pedir la devolución, se debe presentar previamente el PDB Exportadores.

**Sobre el PDB Exportadores<sup>12</sup>:**

El PDB Exportadores es un software aprobado mediante la Resolución de Superintendencia Nº 157-2005/SUNAT, modificada mediante Resolución de Intendencia Nº 210-2005/SUNAT, calificándose como un aplicativo aprobado por la SUNAT mediante el cual los contribuyentes registran el detalle de las adquisiciones y exportaciones realizadas, con el fin de determinar los importes del saldo a favor de aquellos contribuyentes que realizan exportaciones, entre otros.

Debe generarse por los meses en que se solicita la devolución o se efectúa la compensación e incluso por aquellos meses en los que no se hubiera realizado la compensación ni solicitado devolución.

La información a comunicar mediante el PDB Exportadores, para efectos de las compensaciones o devoluciones mencionadas en el punto anterior es la siguiente:

- Relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones efectuadas así como de las notas de débito y crédito respectivas y de las declaraciones de importación; correspondientes al período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución.

---

<sup>12</sup> Información recuperada de <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/devoluciones-empresas/saldo-a-favor-materia-de-beneficio-sfmb/3571-07-pdb-exportadores>

- En el caso de los exportadores de bienes, relación detallada de las declaraciones de exportación y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución. En la citada relación se deberá detallar las facturas que dan origen tanto a las declaraciones de exportación como a las notas de débito y crédito ahí referidas.
- En el caso de los exportadores de servicios, relación detallada de los comprobantes de pago y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período.
- Tratándose de exportaciones realizadas a través de operadores de sociedades irregulares; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente, adicionalmente a lo señalado en los incisos anteriores, se requerirá la presentación de los documentos de atribución, así como proporcionar la información que la SUNAT considere necesaria.
- Para obtener el aplicativo del PDB Exportadores, se debe ingresar a la página web de SUNAT ubicando el Módulo del Integrador del PDB.
- Conforme a lo siguiente:
- Deberá instalar el integrador del PDB haciendo doble click sobre el auto instalador siguiente:

Autoinstalador: IntegradorPDB.exe **(10.5 MB) Versión 1.0 (Actualizado el 31/12/2014)**

Si ya se tiene instalado el PDB Exportadores, podrá actualizarlo haciendo doble click sobre el auto instalador siguiente:

Autoinstalador: PDB.EXE **(2.83 MB) Versión 2.3 (Actualizado el 31/12/2014)**

Para ello deben de ingresar a:

1. Ingresar al PDB Exportadores registrándose previamente al contribuyente:



0201 Exportadores - v 2.3

**Identificación** | Comprobantes de adquisiciones | Documentos de exportaciones | Resumen de comprobantes

Datos Básicos

RUC:  Razón social:

Período de la declaración:  mm/aaaa Teléfono:

Motivo - Solicitud

Información de comprobantes de pago para fines de:

Devolución  Compensación  Devolución y Compensación

Adquisiciones: ¿Tiene adquisiciones que declarar en este periodo de la declaración?  Si  No

Exportaciones: ¿Tiene exportaciones que declarar en este periodo de la declaración?  Si  No

Rectificatoria: ¿La presente declaración rectifica o sustituye a otra?  Si  No

Se identifica al declarante

Sebe elegir el fin del aprovechamiento o del SFMB, ya sea Devolución, compensación o Devolución y compensación de poder realizar ambos





3. Se debe ingresar luego el detalle de los documentos referidos a las exportaciones realizadas.

0201 Exportadores - v 2.3

Identificación Comprobantes de adquisiciones **Documentos de exportaciones** Resumen de comprobantes

Información de DUAS **Información de Exportaciones** Información de Turistas

Comprobantes de venta externa

Periodo del CDP	Comprobante de pago	Serie	Nº del comprobante de pago	Fecha de emisión	Tipo de Persona
-----------------	---------------------	-------	----------------------------	------------------	-----------------

Refrescar

Cargar CDP's de Exp. Actualizar tipos de Exp. Importar CDP's y Tipos de Export. Eliminar Eliminar todo

Validar Grabar Salir

En este caso, se puede importar información de los comprobantes de pago por adquisiciones o exportaciones, y si se ha realizado alguna importación se indicará la DUA, en tal caso también incluye el detalle del tipo de cambio. Se recomienda importar dicha información con el detalle del tipo de cambio trabajado previamente, y siguiendo el orden las columnas que se observan:

**Exportaciones**

Rango de periodos

Período inicial : 2016 Julio Período final : 2016 Julio

Ordenado por Periodo y

Fecha de emisión o pago  Tipo y N° de documento  Importe total por CDP

Comprobantes

	Estado	Periodo	Comprobante de pago	Serie	Nº de comprobantes de pago	Fecha de emisión / pago	Tij
	<input checked="" type="checkbox"/>						

Ver Datos Cargar Datos Salir

**Importar**

Seleccione el tipo de importación:

Seleccione la unidad y el directorio desde el que se desea importar la información :

Directorio :

c: [Nuevo vol]

- C:\
- SUNATCDP
- 0201

Resultados de la Importación

0 Registros Transferidos

0 Registros Rechazados

Aceptar Salir

4. Finalmente, se informa el resumen de los comprobantes de pago emitidos sea los que corresponden a adquisiciones y las emitidos por las exportaciones realizadas, en el caso de exportación de servicios no se informa sobre el valor FOB.

0201 Exportadores - v 2.3

Identificación Comprobantes de adquisiciones Documentos de exportaciones **Resumen de comprobantes**

Resumen  
 Marcar la confirmación de la información a presentar por periodo mediante la opción de V<sup>o</sup> B<sup>o</sup>

	Cantidad de CDP's - Adq.	Total IGV - Adq.	Cantidad de CDP's - Exportación	Valor FOB facturado	Valor FOB por la parte de la mercadería que es propietario	Base imponible Exp.	Exportación P Turístico
<div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;"> <input type="button" value="V&lt;sup&gt;o&lt;/sup&gt; B&lt;sup&gt;o&lt;/sup&gt;"/> <input type="button" value="Calcular"/> </div>							

En el caso de la **DEVOLUCIÓN** del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) se ha previsto tramitarla bajo dos modalidades, una a través de SUNAT Virtual, mediante el Formulario Virtual N° 1649 "Solicitud de Devolución", y siempre que no se presente con garantía, para lo cual deberá ingresar a SUNAT Operaciones en Línea con el [Código de Usuario y la Clave SOL](#) y seguir los siguientes pasos:

- Ubica la opción de "Otras declaraciones y Solicitudes".
- Selecciona "Presentación del PDB Exportadores" e ingresa la información que corresponda.

De no mediar ninguna de las causales de rechazo, el sistema generará automáticamente la Constancia de Presentación del PDB Exportadores, la que podrá ser impresa o enviada al correo electrónico que indique.

Luego ingresa al enlace "Presentación de Solicitudes SFMB SIN GARANTIA".

Una vez presentada la solicitud de devolución, el sistema validará el trámite, generando de manera automática la constancia de presentación de la solicitud, la que se podrá imprimir o archivar de manera virtual.

Alternativamente, el exportador también puede solicitar la devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio (SFMB) de manera presencial en los Centros de Servicios al Contribuyente, debiendo presentar a SUNAT lo siguiente:

El [Formulario 4949 "Solicitud de devolución"](#), en original y copia, llenado y firmado por el titular o el representante legal acreditado en el RUC, así como el escrito de sustento y el documento que garantice el importe materia de solicitud de devolución de ser el caso.

También en ese caso debe presentar el medio magnético que contiene la información generada por el PDB – Exportadores, acompañando el "Resumen de Datos de Exportadores" firmada por el titular o el representante legal acreditado ante la SUNAT en dos (2) ejemplares.

**V. Procedimientos y requisitos a tener en cuenta para acreditar el derecho para aplicar el SFE o pedir la devolución del SMFB:**

En primer lugar, aquellos servicios que se encuentren en el Apéndice V del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF serán considerados como exportación de servicios, los cuales a su vez deben de cumplir con lo previsto en el artículo 33° de la mencionada Ley.

Cabe indicar además que, tal como se mencionó, otorgan derecho al SFE las adquisiciones que cumplan con los requisitos sustanciales y formales establecidos en el artículo 18 y 19 de la Ley del IGV.

En ese sentido, en el caso que la SUNAT, conforme al artículo 11 del RNCN, verifica que el solicitante, entre otros casos, realiza esporádicamente operaciones de exportación, tiene deudas tributarias exigibles o hubiere presentado información inconsistente, la SUNAT podrá disponer una fiscalización especial, extendiéndose en quince (15) días hábiles adicionales el plazo para resolver las solicitudes de devolución.

En ese sentido, estando en curso dicha fiscalización y a manera de sustentar dichas adquisiciones que se convertirán en el SFMB, no solo deberá sustentarse con los comprobantes de pago respectivos; sino que, adicionalmente, las Compañías deberán demostrar el cumplimiento de los requisitos sustanciales, así como de los requisitos formales, contenidos en los artículo 18 y 19 de la Ley del IGV, antes mencionados.

Siendo estos los siguientes:

**Requisitos sustanciales:**

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

**Requisitos formales:**

Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

- a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.
- b) Los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en el presente inciso, son aquellos que, de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal.
- c) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información

obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

- d) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

El incumplimiento o el cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales relacionados con el Registro de Compras, no implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal, el cual se ejercerá en el período al que corresponda la adquisición, sin perjuicio de la configuración de las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario que resulten aplicables.

- e) Tratándose del Registro de Compras llevado de manera electrónica no será exigible la legalización prevista en el primer párrafo del presente inciso.” (\*)
- f) Cuando en el comprobante de pago se hubiere omitido consignar separadamente el monto del impuesto, estando obligado a ello o, en su caso, se hubiere consignado por un monto equivocado, procederá la subsanación conforme a lo dispuesto por el Reglamento. El crédito fiscal sólo podrá aplicarse a partir del mes en que se efectúe tal subsanación.
- g) Tratándose de comprobantes de pago emitidos por sujetos no domiciliados, no será de aplicación lo dispuesto en los incisos a) y b) del presente artículo. Tratándose de comprobantes de pago, notas de débito o documentos que incumplan con los requisitos legales y reglamentarios no se perderá el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación, incluyendo el pago del impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado, con los medios de pago autorizados y se cumplan con otros requisitos adicionales.

- h) En la utilización, en el país, de servicios prestados por no domiciliados, el crédito fiscal se sustenta en el documento que acredite el pago del impuesto.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución No.3294-2-2002 del 21 de junio de 2002, el cual constituye un precedente de observancia obligatoria, ha establecido lo siguiente:

*“(...) regula el caso en que habiéndose emitido el comprobante de pago, éste no corresponda a una operación real, sancionándose al transferente con el pago del Impuesto, y **desconociéndose al adquirente el crédito fiscal**”. El resaltado y subrayado es nuestro.*

Por consiguiente, a fin de que ante un eventual procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria no repare el importe del crédito fiscal determinado por las Compañías, los mismos deberán ser acreditarlos adecuadamente.

Por lo expuesto, a efectos de proceder con la acreditación del crédito fiscal determinado, soy de la opinión de que, entre otros, las Compañías deberán adjuntar la siguiente documentación:

- a. Los comprobantes de pago respectivos vinculados a las operaciones que dieron origen al crédito fiscal determinado por la Compañía

Al respecto, deberá tenerse en cuenta los siguientes pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal:

- i. RTF N° 3152-1-2005:

*“Se confirma el reparo por operaciones no reales, en tanto que estas se sustentan en facturas emitidas sin la existencia de la operación de venta ni la transferencia física de la propiedad del oro que se consigna en las mismas, utilizándose para el efecto un doble juego de facturas”.*

ii. RTF N° 08999-2-2007:

*“Una operación no es real si se llega a establecer que alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados”.*

b. De otro lado, se tiene que las Compañías deberán presentar documentación complementaria a efectos de acreditar la realidad de las operaciones que dieron origen al crédito fiscal determinado.

El referido criterio ha sido ratificado por el Tribunal Fiscal en diversas Resoluciones, tales como:

i. RTF N° 01573-1-2013:

*“(...) de la revisión de la documentación citada, se aprecia que ésta no resulta suficiente para acreditar la realidad de la prestación de servicios pues únicamente se trata de planos y fotografías que no permiten verificar que correspondan a los servicios supuestamente prestados por parte de las empresas observadas, y que inclusive parte de la documentación presentada corresponde a otros ejercicios, no habiéndose presentado contrato alguno entre la recurrente y las empresas Constrec S.A. y Consymaq S.A.C., detalle de la forma de pago, condiciones pactadas, reportes y/o liquidación del avance de las supuestas obras, relación del personal encargado de la supervisión de la obra, movimientos de sus cuentas bancarias en las que se evidencie el retiro de dinero para la cancelación de los servicios, o algún reporte diario de caja que acredite la salida de dinero para el pago de tales servicios, por lo que ésta no acredita de forma fehaciente que los servicios consignados en las facturas reparadas correspondan a operaciones reales.”*



En ese sentido, a fin de acreditar la realidad de las operaciones, el proveedor del servicio deberá presentar documentación diversa, la misma que deberá ser determinada en atención a las particularidades de la transacción, citándose a manera de ejemplo los siguientes:

- Contrato de compraventa o de prestación de servicios, según corresponda, el cual deberá consignar la firma de los suscriptores debidamente legalizada, a efectos de acreditar la fecha cierta de la operación y donde se especifique el aprovechamiento del servicio por parte de la Empresa No Domiciliada o un documento que haga las veces del mismo. Asimismo, deberá de contar con la documentación que acredite la realidad del servicio, tales como correos electrónicos enviados entre las partes con el objeto de suscribir el contrato, etc.
- Comprobantes de Pago debidamente emitidos, donde se especifique detalladamente el servicio, el cual deberá de cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de pago, Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT.
- Debe anotarse debidamente dicha operación en el Registro de Ventas e Ingresos; así como, en los Libros Contables correspondientes.
- Un Informe que detalle la forma en que se ha estructurado la operación, consignando, entre otros, la siguiente información: (a) La forma en que se llevará a cabo la venta de bienes o la prestación de servicios; (b) El detalle de la forma en que se producirá el pago de la retribución respectiva; (c) Las personas con las que se ejecutará la transacción; (d) Las condiciones especiales pactadas.
- Informes consignando el avance de las obras (en el caso de la prestación de servicios), así como la liquidación de las mismas, con el resultado del servicio, debidamente firmado por el profesional a cargo.
- Los movimientos de las cuentas bancarias, mediante las cuales se acredite los desembolsos realizados.

- Tal como señala la RTF antes citada, algún reporte diario de caja correspondiente a la Compañía, que acredite la salida de dinero para el pago de tales servicios.

## **VI. Casos prácticos:**

### **CASO N° 1:**

#### **Consultoría:**

La Empresa XYZ empresa domiciliada, se dedica a brindar servicios de consultoría en temas de exploración de gas y petróleo y en temas de medio ambiente, la empresa ha sido contratada por una empresa petrolera no domiciliada, para efectuar un solo estudio, sobre los efectos de constituir una empresa transportadora de gas en el país. Los beneficios tributarios existentes así como las implicancias en la regulación ambiental todos ello con el fin de decidir o no invertir en el Perú. Dicho estudio fue concluido en el mismo mes.

#### **Se solicita determinar las implicancias tributarias de este servicio.**

De acuerdo al artículo 33 de la Ley del IGV, la exportación de exportación de servicios, sólo son considerados como tales aquellos contenidos el Apéndice V de la citada Ley, como los Servicios de consultoría y asistencia técnica.

De esa manera los servicios incluidos en el Apéndice V literal A de la Ley, se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar íntegramente en el extranjero.

En tal sentido, en el caso se cumplirían los cuatro requisitos, el servicio, se prestó a título oneroso, fue favor de un sujeto no domiciliado consultoría (estudio de implicancias tributarias y ambientales). La utilidad o aprovechamiento se va a realizar en el exterior, la decisión final de invertir o no se efectuará en el exterior.

En ese sentido, dicha operación calificaría como una exportación de servicios.

Por ende se determinará el Saldo a Favor del Exportador:

#### **Determinación del Saldo a Favor Materia del beneficio**

La empresa tiene operaciones gravadas con el IGV:

Impuesto Bruto IGV

S/.90,000

Saldo a Favor del Exportador

S/. 100,400

Saldo a Favor Materia del Beneficio

S/. (10,400)

#### **Determinación del Límite del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB)**

Exportaciones de servicios en el período 210,000

Tasa IGV 18%

Límite SFMB 37,800

En consecuencia, el SFMB determinado por S/. 16,200, como saldo no utilizado, luego de deducir el IGV bruto, es inferior al límite determinado, por lo que la Compañía XYZ, por ende, podrá usar ese SFMB para realizar la compensación automática de dicho saldo con otros tributos y si luego de ello, aun quedara un saldo, estará habilitada para solicitar la devolución del mismo.

**Caso N° 2:****Emisión de comprobante de pago**

Se consulta si la factura que se emite por exportación de servicios debe emitirse conforme a las normas vigentes en el país donde reside o domicilia el usuario del servicio o conforme a los requisitos contenidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

De acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago las facturas utilizadas en operaciones de exportación contendrán los requisitos básicos de información impresa y no necesariamente impresa expresados en castellano, pudiendo contener de manera adicional dentro del mismo documento la traducción a otro idioma.

Así mismo, respecto al número de RUC se precisa que la factura emitida no consignará dicho número de tratarse de operaciones de exportación, debiéndose conservarse la segunda copia: SUNAT, la misma que será archivada para entregársela a dicha entidad cuando lo requiera.

**Caso N° 3:****Como se acredita un servicio de consultoría:**

Se consulta si respecto a un servicio de consultoría mediante el cual se cumple se contrata el mencionado servicio con el fin de emitir una opinión técnica especializada es necesario contar con un documento que acredite la emisión de la opinión solicitada o consultada.

Al respecto se tiene que no basta que contractualmente se desprenda que los servicios prestados califiquen como consultoría en el sentido que se trate de servicios cuya característica esencial sea la emisión de una opinión especializada en cuanto a un tema o temas específicos lo que supone una consulta previamente realizada y la absolución de la misma por parte del consultor, así como el registro contable de la operación o la emisión del comprobante de pago, es necesario que se cuente con documentación que acredite la emisión de dicha opinión especializada no solo información y seguimiento de las actuaciones solicitadas, sino que, para que califique como una operación de consultoría (operación de exportación) conforme al

Apéndice V, debe existir la emisión de un dictamen u opinión que absuelva una consulta realizada.

De no poder acreditarse la existencia de documentación conteniendo opinión o dictamen sobre una materia consultada, dicha operación no calificará como una exportación de servicios.<sup>13</sup>

#### **Caso N° 4:**

##### **Arrendamiento de bienes muebles:**

Se consulta si para efectos que el servicio prestado de arrendamiento de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, califique como operación de exportación de servicios es necesario que los bienes se encuentren ubicados fuera del país.

Al respecto, se debe señalar que, aun cuando el servicio de arrendamiento de bienes muebles se considere como una operación de exportación de servicios no basta que esté listada como tal en el Apéndice V de la Ley del IGV, corresponde que cumpla con los siguientes cuatro requisitos:

- Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

En consecuencia, para efectos que cumpla con el cuatro requisito antes señalado el consumo del servicio debe ser realizado en el exterior, siendo que la manera en que se concretiza tal hecho solo corresponde cuando el bien se ubica en el país de destino del servicio, no configurándose dicha operación de exportación cuando el uso del bien se realice en el país.

---

<sup>13</sup> Ver RTF N° 13556-10-2014.

**Caso N° 5:****Servicios de Publicidad**

Se consulta si el servicio de colocación publicitaria de un anuncio en un medio publicitario (revista) es considerado como una exportación de servicios si el usuario del mismo es un sujeto no domiciliado, a título oneroso.

Sobre ello, es preciso señalar que el Apéndice V de la Ley del IGV, considera como una operación de exportación de servicios, a los servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.

No obstante, para que tales servicios se consideren exportados deben de cumplir de manera concurrente con los siguientes cuatro requisitos:

- Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

En el presente caso, se tiene que si bien cumplen con los primeros tres requisitos, en cuanto al cumplimiento del cuarto requisito, se considera que la colocación del anuncio supone que el consumo del servicio se agotó con dicha publicación, siendo independiente los efectos que pueda determinar el anuncio en los consumidores.

Cabe indicar que, se considera a ese tipo de servicios como servicios de ejecución inmediata los cuales no se postergan en el tiempo y no se condicionan a una circunstancia futura, terminando el consumo con la publicación del anuncio en dicha revista.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Ver RTF N° 13131-8-2010.

En ese sentido, al consumirse en su término dicho servicio en el país, no se puede señalar que se cumplía con el mencionado cuatro requisito, por ende dicha operación se encontraría gravada con el IGV.

**Caso N° 6:****Fehaciencia en las operaciones de adquisición:**

La empresa ABC, ha sido contratada por una compañía no domiciliada, para realizar un servicio de apoyo prestado en el país para realizar análisis de laboratorio de diversas muestras de un producto que vende la compañía no domiciliada a sus usuarios en el exterior. Dicho servicio califica como servicio de apoyo en soporte de laboratorio y está cumpliendo con los cuatro requisitos establecidos para la exportación de servicios. Pretende solicitar la devolución del SFMB pero consulta sobre la fehaciencia de sus adquisiciones realizadas para poder prestar el servicio contratado por el sujeto no domiciliado.

En el caso, la empresa ABC no tiene personal disponible para dicho servicio, por lo que subcontrata servicios de un tercero locador, quien realizará la labor en su propio laboratorio. Nos consulta con que documentos debe contar a fin de acreditar dicho servicio, el cual finalmente será destinado a la actividad de exportación de servicios solicitada.

Para acreditar la fehaciencia de los servicios prestados, por dicho locador, debe no solo presentarse el comprobante de pago sino también se debe acreditar la necesidad de contratar dicho servicios, conservándose cartas, correos, registros y documentos o materiales entregados al locador, registros de entrega y control, de ser el caso, informes donde se plasmen los servicios elaborados por este y constancias de devolución de los materiales entregados.

**Casos de determinación del SFMB:**

- Exportaciones.
- Operaciones gravadas y exportaciones.
- Operaciones no gravadas, gravadas y exportaciones.

(Ver cuadros en Excel)

**VII. Las conclusiones y recomendaciones más importantes:**

Se han recogido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

- a) El análisis realizado respecto de la aplicación de una tasa “cero” a las operaciones que califican como exportación de servicios, conlleva a señalar que las empresas dedicadas a este rubro, no solo deben de considerar que el hecho de que basta con el que servicio sea prestado en el exterior para que se considere como una exportación de servicios respecto de la cual se aplicaría una tasa “cero” del IGV (entiéndase como no gravado), como coloquialmente se indica se encuentre no gravada con el citado impuesto, como hemos señalado, el servicio debe ser prestado por una sujeto domiciliado a favor de un sujeto no domiciliado, y estar listado en el Apéndice V de la Ley del IGV, además, y muy importante, cumplir con los cuatro requisitos concurrentes, contenidos en el artículo 33 de la citada norma, caso contrario no se podrá considerar como una exportación de servicios no gravada con el IGV.
- b) Se recomienda que se analice y repasen los supuestos trabajados en las resoluciones del Tribunal Fiscal, respecto de operaciones que no cumplieron con el requisito de que el servicio sea consumido en el exterior, para ello, se recomienda que se tenga como referencia el criterio contenido en el Resolución de Observancia Obligatoria 225-5-2000 del 28.3.2000, al analizar el caso de un servicio de agenciamiento de compra prestado por un sujeto no domiciliado, el citado colegiado ha señalado que: *"el modo de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, es en función del lugar donde el usuario -el que contrató el servicio- llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo"*
- c) Sobre los servicios de “asistencia técnica” o de “consultoría” para efectos del IGV, los informes de la SUNAT son una referencia de importancia, siendo que para ello, se recomienda que las operaciones que consideren califiquen como tales sea analizado de manera particular considerando dichas definiciones y consideraciones expuestas en los referidos informes.
- d) Para solicitar el beneficio del saldo a favor del IGV, para el caso de los exportadores, cuyos servicios califique conforme como exportación de servicios, deben de asegurarse que el monto que se soliciten cumplan con los requisitos sustanciales relacionados al crédito fiscal, hay que recordar que el IGV solicitado, es aquel que se pagó en las adquisiciones



relacionadas a las operaciones de exportación, y que al ser un crédito fiscal que no puede aplicarse contra las operaciones de exportación, debe ser solicitado vía devolución, para ello, es recomendable que se acredite su causalidad, fehacienica y otros requisitos formales, la SUNAT es estricto en la acreditación del cumplimiento de tales requisitos a fin de prevenir contingencias o dificultades en la determinación del importe a devolver respecto del SFE solicitado por la empresa exportadora, así como de cara al fisco peruano una posible re determinación del impuesto a la renta que suponga además aplicaciones de sanciones tributarias.

- e) Se recomienda que el exportador seleccione cuidadosamente a los proveedores de bienes y/o servicios, los mismos deben de ser formales y presentar garantías del cumplimiento idóneo de sus obligaciones comerciales, esto porque en un procedimiento de fiscalización la SUNAT suele realizar cruces de información respecto de las operaciones realizadas con los mismos a fin de verificar la realidad de las operaciones pactadas. Cabe indicar que, la información que se obtenga respecto de dichos proveedores puede influenciar negativa o positivamente en cuanto al pronunciamiento de la SUNAT respecto a la solicitud de devolución presentada.

## VIII. Links de importancia:

SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/>

<http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/tramites-en-sunat/saldo-a-favor-materia-de-beneficio/28-tramites-en-sunat/saldo-a-favor-materia-de-beneficio/96-pdb-exportadores-concepto.html>

<http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/tramites-en-sunat/saldo-a-favor-materia-de-beneficio/28-tramites-en-sunat/saldo-a-favor-materia-de-beneficio/96-pdb-exportadores-concepto.html>

Tribunal Fiscal:

[http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es](http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es)

[https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_ContentoAvanzado.htm](https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_ContentoAvanzado.htm)