

INFORME N.º 056-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Tratamiento tributario aplicable a la importación de bienes adquiridos con dinero donado en el marco de la cooperación internacional.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV e ISC).
- Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008, y normas modificatorias (en adelante, LGA).
- Decreto Supremo N.º 099-96-EF, que establece procedimientos para la aplicación de la inafectación de impuestos y derechos arancelarios a las donaciones efectuadas en favor del Sector Público, publicado el 7.10.1996.
- Ley de Cooperación Técnica Internacional, Decreto Legislativo N.º 719, publicado el 10.11.1991, y norma modificatoria.
- Reglamento de la Ley de Cooperación Técnica Internacional, aprobado por Decreto Supremo N.º 015-92-PCM, publicado el 30.1.1992.
- Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.º 27444, publicada el 11.4.2001, y normas modificatorias (en adelante, LPAG).
- Decreto Supremo N.º 096-2007-EF, que aprueba el Reglamento para la Inafectación del IGV, ISC y derechos arancelarios a las Donaciones, publicado el 12.7.2007.

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

1. **¿La importación de bienes adquiridos con dinero donado en el marco de la cooperación internacional para la ejecución de obras públicas por parte de una entidad estatal se encuentra inafecta del pago del impuesto Ad-Valorem de conformidad con el inciso e) del artículo 147º de la LGA?**

En relación con el tema en consulta debemos señalar que los supuestos de inafectación del pago de derechos arancelarios para donaciones a entidades del sector público están regulados en el inciso e) del artículo 147º de la LGA, el cual establece que:

“Están inafectas del pago de los derechos arancelarios, de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento y demás disposiciones legales que las regulan:

...

e) Las donaciones aprobadas por resolución ministerial del sector correspondiente, efectuadas a favor de las entidades del sector público...”

Sobre el particular, el numeral 2.2) del artículo 2° del Decreto Supremo N.° 096-2007-EF, señala que la operación que se encuentra comprendida dentro de los alcances de la inafectación de los derechos arancelarios a que se refiere el inciso e) del artículo 15° de la LGA aprobada con Decreto Legislativo N.° 809 –texto similar al previsto en el inciso e) del artículo 147° de la LGA vigente-, es la importación de bienes transferidos a título gratuito a favor de los Donatarios, precisándose en su artículo 3° que, para tal efecto, las donaciones deberán ser aprobadas mediante Resolución Ministerial del Sector correspondiente.

En tal sentido, de conformidad con las normas antes mencionadas, sólo resultará aplicable el beneficio de inafectación de derechos arancelarios previsto por el inciso e) del artículo 147° de la LGA para aquellas donaciones cuya importación para consumo cumpla con los siguientes requisitos:

- a. Haber sido efectuada a favor de una entidad del sector público.
- b. Tratarse de ingreso de **mercancías o bienes transferidos a título gratuito**.
- c. Ser aprobadas por Resolución Ministerial del sector competente.

A continuación analizaremos el cumplimiento de los mencionados requisitos en el supuesto en consulta, a fin de verificar si el mismo se encuentra o no dentro de los alcances de la inafectación prevista por el inciso e) del artículo 147° de la LGA.

a. La donación debe haber sido efectuada a favor de una entidad del sector público.

Respecto a este primer requisito, debemos señalar que de conformidad con el artículo I de la LPAG se entiende por "entidad" o "entidades" de la Administración Pública, entre otras, al Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos Descentralizados.

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que en el supuesto en consulta el beneficiario de la donación es una entidad estatal, siendo éste mismo el que solicita el acogimiento al beneficio, podemos señalar que se cumple con el primer requisito para gozar de la inafectación prevista por el inciso e) artículo 147° de la LGA.

b. Debe tratarse del ingreso de mercancías o bienes transferidos a título gratuito.

En cuanto al segundo requisito, tenemos que el supuesto planteado se encuentra referido al ingreso al país de una mercancía adquirida con

dinero donado a favor de la entidad estatal⁽¹⁾, hipótesis bajo la cual el bien objeto de donación no es la mercancía cuyo ingreso se solicita, sino más bien el dinero con el que ésta ha sido comprada en el extranjero a título oneroso.

En tal sentido, siendo que la aplicación de la inafectación de derechos ad valorem establecida en el inciso e) del artículo 147° de la LGA y precisada por el numeral 2.2) del artículo 2° del Decreto Supremo N.° 096-2007-EF⁽²⁾, se encuentra concebida y regulada legalmente para su aplicación sobre la importación de bienes transferidos a título gratuito, es decir **donados**; y siendo que en el supuesto en consulta la mercancía cuyo ingreso se solicita ha sido adquirida a título oneroso por la entidad estatal en el exterior y no donada como bien final a su favor, no se cumple este segundo requisito y en consecuencia su ingreso al país no se encuentra sujeto a la inafectación antes mencionada.

Cabe relevar al respecto, que la inafectación establecida por el inciso e) del artículo 147° de la LGA, constituye lo que el Tribunal Constitucional denomina un beneficio tributario⁽³⁾; en consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en las normas IV y VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽⁴⁾, su aplicación debe efectuarse a la luz del **Principio de Reserva de ley y no puede extenderse a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley**, por lo que no resultaría válido que en vía de interpretación, se pretenda extender sus alcances para la importación de bienes adquiridos a título oneroso con dinero donado, en razón a que el ingreso de los mismos al país no está previsto como un supuesto de inafectación.

c. Ser aprobadas por Resolución Ministerial del sector competente.

En cuanto al tercer requisito, en el supuesto bajo consulta no precisa la existencia de una Resolución autorizante, sin embargo, no cumpliéndose el segundo requisito carece de objeto pronunciarse sobre este aspecto⁽⁵⁾.

¹ En ese sentido puede apreciarse que el Procedimiento **INTA.PE.01.02** (versión 2), aprobado por Resolución de Intendencia Nacional N.° 9-2013-SUNAT/3A0000, publicada el 13.9.2013, define como Donatario a “la Persona jurídica pública o privada receptora de donaciones que tramita el despacho de importación **de la mercancía donada**” de lo que también se deduce que para efectos aduaneros lo determinante en la donación es la mercancía y no el dinero.

² Publicado el 12.7.2007, que aprueba el Reglamento para la Inafectación del IGV, ISC y derechos arancelarios a las Donaciones.

³ Sentencia del Tribunal Constitucional (Expediente 0042-2004-AI).

⁴ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y normas modificatorias.

⁵ Respecto a este requisito, debe tenerse en cuenta que a fin de facilitar los trámites de donación la Disposición Final Novena de la LGA y la Disposición Final Tercera del Reglamento de la Ley General de Aduanas (aprobado por Decreto Supremo N.° 010-2009-EF, publicado el 16.1.2009, y normas modificatorias) establecen que las mercancías donadas, provenientes del exterior, que se encuentren inafectas del pago de tributos, podrán ingresar al país con la presentación de una Declaración Simplificada y no estarán sujetas “a la presentación de garantía, carta de donación, ni presentación o transmisión de autorizaciones, permisos o resoluciones que deban emitir los sectores competentes o correspondientes”, bastando con la presentación de una declaración jurada.

Los beneficiarios y/o declarantes serán responsables de presentar a la SUNAT dentro del plazo de treinta (30) días hábiles computado desde el día siguiente del ingreso de las mercancías “*las resoluciones de aceptación o aprobación expedidas por el sector correspondiente, cumpliendo los requisitos para su emisión, así como las autorizaciones o permisos de los sectores competentes. En caso de no cumplirse con lo indicado en el párrafo*”

En ese orden de ideas, la mercancía adquirida en el exterior por una entidad pública con dinero proveniente de una donación, no constituye mercancía transferida a título gratuito a favor del donatario, no siendo posible la interpretación extensiva en esta materia, por lo que no se configura el supuesto de inafectación establecido en el inciso e) del artículo 147° de la LGA.

Por lo expuesto, la importación de mercancía adquirida por una entidad pública con dinero proveniente de una donación, no tiene la calidad de mercancía donada y, en consecuencia, no le resulta aplicable la inafectación establecida en el inciso e) del artículo 147° de la LGA.

2. ¿La inafectación del IGV e ISC se otorga sólo cuando se cumplen los requisitos establecidos en el TUO de la Ley del IGV e ISC o debe cumplirse conjuntamente con lo señalado en el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF que establece el procedimiento para la aplicación de la inafectación de impuestos y derechos arancelarios a las donaciones efectuadas a favor del Sector Público?

El numeral 3 del inciso e) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV e ISC establece que no están gravados con el IGV la importación de bienes efectuada con financiación de donaciones del exterior, siempre que estén destinados a la ejecución de obras públicas por convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica⁽⁶⁾, celebrados entre el Gobierno del Perú y otros Estados u Organismos Internacionales Gubernamentales de fuentes bilaterales y multilaterales.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 67° del mismo TUO dispone que no están gravadas con el ISC las operaciones de importación de bienes que se efectúen conforme con lo dispuesto, entre otros, en el numeral 3 del inciso e) del artículo 2°, antes citado.

anterior, la Administración Aduanera lo hará de conocimiento de la Contraloría General de la República”, lo cual guarda concordancia con el Decreto Supremo N.° 132-2006-EF (publicado el 5.8.2006, que dispone la agilización de los trámites de desaduanaje de mercancías donadas al Estado e Instituciones sin fines de lucro) el cual estableció responsabilidades administrativas y penales a los funcionarios que retarden la emisión de los documentos necesarios para el desaduanaje de las donaciones.

La Ley N.° 28905, Ley de Facilitación del Despacho de Mercancías donadas provenientes del exterior, publicada el 24.11.2006, va más allá al señalar que transcurridos treinta (30) días, desde la fecha de levante de las mercancías, sin que el sector haya emitido la resolución de aceptación y/o aprobación según corresponda, se considerará que la donación ha sido aceptada o aprobada y la Aduana procederá a regularizar el despacho para efectos tributarios y aduaneros, sin perjuicio de las acciones administrativas, civiles y penales y de cualquier índole que correspondan a la entidad que debió aprobar o aceptar la donación (artículo 2°).

⁶ El artículo 2° de la Ley de Cooperación Técnica Internacional establece que la Cooperación Técnica Internacional es el medio por el cual el Perú recibe, transfiere y/o intercambia recursos humanos, bienes, servicios, capitales y tecnología de fuentes cooperantes externas cuyo objetivo es complementar y contribuir a los esfuerzos nacionales en materia de desarrollo, destinados a:

- a) Apoyar la ejecución de actividades y proyectos prioritarios para el desarrollo del país, y de sus regiones, en especial en los espacios socio-económicos, de mayor pobreza y marginación;
- b) Adquirir conocimientos científicos y tecnológicos para su adaptación y aplicación en el Perú; así como facilitar a os extranjeros la adquisición de conocimientos científicos y tecnológicos nacionales;
- c) Brindar preparación técnica, científica y cultural, a peruanos en el país o en el extranjero y a los extranjeros en el Perú.

De otro lado, el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF señala que para efecto de lo dispuesto en el numeral 3 del inciso e) del artículo 2° y el segundo párrafo del artículo 67° del T U O de la Ley del IGV e ISC, los Convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica para la ejecución de servicios y obras públicas, son aquellos que cumplen los siguientes requisitos:

- a) Se realizan a través de transferencias de dinero, bienes y servicios destinados a complementar y ejecutar programas, proyectos y actividades⁽⁷⁾ de alcance nacional, sectorial, regional, subregional y local, careciendo de la obligación de ser devueltas a la fuente cooperante, lo que debe constar en los convenios o en los planes de presupuesto.
- b) Su ejecución, incluyendo la internación de bienes con financiación de donaciones, es llevada a cabo por una entidad del Estado o una entidad privada siempre que se encuentre prevista en el Convenio o que éste permita la intervención de entidades privadas.
- c) Cuenten con la Resolución de aceptación de la donación del Gobierno Peruano, de acuerdo a la legislación vigente.

Ahora bien, para efectos tributarios las normas glosadas regulan los requisitos que deben cumplir los Convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica para la ejecución de servicios y obras públicas a fin de ser reconocidos como tales, así como el destino que deben tener los bienes adquiridos con financiación de donaciones del exterior proveniente de estos convenios para que no se encuentre gravada su importación con el IGV e ISC.

En consecuencia, debe aplicarse de manera conjunta lo establecido tanto en el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF como en el numeral 3 del inciso e) del artículo 2° del T U O de la Ley del IGV e ISC para efectos de determinar si se encuentra o no gravada con dichos tributos la importación de bienes efectuada con financiación de donaciones del exterior proveniente de los Convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica para la ejecución de servicios y obras públicas.

3. El numeral 3 del inciso e) del artículo 2° del T U O de la Ley del IGV e ISC y el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF, ¿incluyen la importación de bienes adquiridos con dinero donado, al amparo de un

⁷ Según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 2° del Reglamento de la Ley de Cooperación Técnica Internacional, se entiende por:

- Programa, los acuerdos globales de acción específica o indefinida y que constituyen un entendimiento entre las partes para el desarrollo mutuo de un conjunto de objetivos generales, con actividades y metas específicas.
- Proyecto, los acuerdos de cooperación bien definidos, duración determinada y dotados de un presupuesto, requieren de un marco de organización, contratos específicos y un sistema de ejecución. Los contratos especifican las metas, las necesidades de personal, el equipo, la gestión administrativa y un sistema para rendir cuentas de lo ejecutado, dentro de los parámetros de los objetivos que se desea conseguir.
- Actividades, los conjuntos definidos de acciones, partes de un programa o proyecto global, para alcanzar metas establecidas intercambio de información, de expertos o conocimientos técnicos, durante un período de tiempo y sujetos a revisiones periódicas.

acuerdo de cooperación internacional, en el cual la transferencia de dinero se efectúa en una cuenta bancaria en el extranjero a nombre del donatario?

Tal como se ha señalado en el numeral anterior, para efectos tributarios las normas citadas regulan los requisitos que deben cumplir los referidos Convenios para ser reconocidos como tales y el destino que deben tener los bienes adquiridos con su financiamiento para que no se encuentre gravada su importación con el IGV e ISC.

Por su parte, el artículo 6° del Reglamento de la Ley de Cooperación Técnica Internacional establece que los recursos de Cooperación Técnica Internacional, se ejecutan según su contenido y finalidad, entre otros, en la modalidad de donaciones. Asimismo, el artículo 10° de dicho Reglamento define donación como la transferencia a título gratuito, de dinero, bienes o servicios, a favor del Gobierno Central, Regional y/o Local, así como de entidades e instituciones extranjeras de cooperación técnica internacional y organizaciones no gubernamentales de desarrollo receptoras de cooperación técnica internacional, destinados a complementar la realización de un proyecto de desarrollo.

Nótese que según el numeral 3 del inciso e) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV e ISC, la importación inafecta es aquella efectuada con financiación de tales donaciones, entre otros, siendo que ni las normas que regulan estas en el marco de la cooperación técnica internacional, ni tampoco la normativa del IGV han establecido reglas o limitación alguna en función a la forma como se efectúe las transferencias de dinero en favor del donatario.

En ese sentido, se encuentra comprendida dentro de los alcances de la inafectación regulada en el numeral 3 del inciso e) del artículo 2° del TUO de la Ley del IGV e ISC y el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF, la importación de bienes adquiridos con dinero donado, al amparo de un acuerdo de cooperación internacional, en el caso que dicho dinero haya sido transferido al donatario en una cuenta bancaria abierta a su nombre en el extranjero, siempre que se cumpla con lo dispuesto en las mencionadas normas.

4. ¿Se cumple con el requisito dispuesto en el inciso a) del artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF, cuando en el acuerdo de cooperación internacional se establece que el donatario tiene la obligación de devolver al donante el monto remanente no utilizado para el pago de los productos, servicios y equipos necesarios para la implementación de los programas a que se refiere el acuerdo?

Tal como se ha señalado, el inciso a) del artículo 1° del Decreto Supremo N.° 099-96-EF establece que para efecto de lo dispuesto en el numeral 3 del inciso e) del artículo 2° y el segundo párrafo del artículo 67° del TUO de la Ley del IGV e ISC, los Convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica para la ejecución de servicios y obras públicas, son aquellos que se realizan a través de transferencias de dinero, bienes y servicios destinados a complementar y ejecutar programas, proyectos y actividades de alcance nacional, sectorial, regional, subregional y local,

careciendo de la obligación de ser devueltas a la fuente cooperante, lo que debe constar en los convenios o en los planes de presupuesto.

Pues bien, cuando dicha norma alude a que no debe existir la obligación de devolver las transferencias de dinero a la fuente cooperante, no hace sino reiterar lo señalado en el TUO de la Ley del IGV e ISC en la parte que establece la inafectación en tanto se trate de la importación de bienes realizada con financiación de donaciones del exterior; vale decir, transferencias a título gratuito que, como tales, no deben suponer la obligación de restituir, de lo contrario, se trataría de préstamos.

Nótese que, en el marco de acuerdos de cooperación técnica internacional, dichas transferencias de dinero a título gratuito se efectúan, conforme se señala en el artículo 10° del Reglamento de la Ley de Cooperación Técnica Internacional antes citado, a fin de complementar la realización de un proyecto de desarrollo; de modo tal que si parte de esa transferencia no tiene dicho destino conforme a lo acordado, resulte lógico que la entidad cooperante exija su restitución; circunstancia que, sin embargo, no enervaría la calidad de donación del monto efectivamente destinado a tal fin⁽⁸⁾.

Siendo ello así, no enerva el cumplimiento del requisito establecido en el inciso a) del artículo 1° del Decreto Supremo N.° 0 99-96-EF, respecto de la importación de bienes realizada con fondos efectuadas con tales transferencias, el hecho que el acuerdo de cooperación internacional establezca la obligación de devolver al donante el remanente de la transferencia efectuada a favor del donatario, no utilizada para el pago de los productos, servicios y equipos necesarios para la implementación de los programas a que se refiere el acuerdo⁽⁹⁾.

Lima, 15 de setiembre de 2014

Original firmado por

FELIPE EDUARDO IANNAONE SILVA

Intendente Nacional (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO
TRIBUTARIO**

rap
A0680-D14
A0721-D14
IGV E ISC – Importación de bienes adquiridos con dinero donado.

⁸ Calidad de donación que, en virtud de la restitución, no puede afirmarse que tenga el remanente a devolver.

⁹ Dado que no sería en rigor la devolución de un monto donado.