

INFORME N.° 073-2010-SUNAT/2B4000

I. MATERIA:

Se formula consulta en torno a la emisión del certificado de reposición y a la emisión de las notas de crédito (o cheques) en los supuestos en los que las importaciones que dan derecho a los beneficios por el acogimiento al Régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria y al Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios respectivamente, se encuentren respaldados con la garantía previa al despacho establecida por el artículo 160° de la Ley General de Aduanas¹, consultándose puntualmente si para la emisión de los mencionados documentos es requisito que la deuda tributaria aduanera generada por la Declaración Única de Aduanas (DUA) que ampara la importación para consumo de los insumos, se encuentre cancelada o si procede la emisión de los mismos en los supuestos en los que la mencionada deuda se encuentre aún pendiente de pago pero bajo la protección de la garantía global o específica mencionada.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.° 1053, que aprueba la Ley General de Aduanas, publicado el 27.06.2008 (en adelante LGA).
- Decreto Supremo N.° 010-2009-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley General de Aduanas, publicado el 16.01.2009 (en adelante RLGA).
- Decreto Supremo N.° 104-95-EF, que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, publicado el 23.06.1995 y normas modificatorias (en adelante Reglamento de Drawback).
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.° 044-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento INTA.PG-10 (v.4) - Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria, publicado el 03.02.2010 (en adelante Procedimiento de Reposición de Mercancías con Franquicia).
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.° 0139-2009/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento INTA.PG-07 (v.3) - Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, publicado el 18.03.2009 (en adelante Procedimiento de Drawback).



III. ANALISIS:

Con la finalidad de dar respuesta a las interrogantes formuladas debemos precisar los alcances de la cobertura de la garantía global o específica establecida por el artículo 160° de la LGA, para pasar luego al análisis de los requisitos establecidos para el acogimiento al Régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria y los requeridos por el Reglamento del Drawback, lo que nos permitirá determinar si la cobertura de este tipo de garantía satisface lo requerido por la normatividad vigente para el otorgamiento de los

¹ Aprobada con Decreto Legislativo N.° 1053 publicado el 27.06.2008.

mencionados beneficios que se materializan con la emisión del certificado de reposición o la nota de crédito o cheque según corresponda.

A. COBERTURA DE LA GARANTIA GLOBAL Y ESPECIFICA ESTABLECIDA POR EL ARTÍCULO 160° DE LA LGA:

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 160° de la LGA la garantía global o específica previa a la numeración de la Declaración, es la garantía que pueden presentar los importadores, exportadores y beneficiarios de los regímenes y **que garantiza el pago de la deuda tributaria aduanera, derechos antidumping y compensatorios provisionales, o definitivos, percepciones y demás obligaciones de pago que fueran aplicables.**

El tercer párrafo del mencionado artículo 160° de la LGA precisa que de ser necesaria la ejecución de esta garantía en el caso de deudas declaradas y otras que se generan producto de su declaración tales como antidumping, percepciones, entre otras, **se procederá a hacerlo de manera inmediata una vez que sean exigibles**, no siendo necesaria la emisión o notificación de documento alguno.

Por su parte el artículo 213° del RLGA precisa en relación a las obligaciones que coberturan las precitadas garantías, que estas *"...aseguran todas las deudas tributarias aduaneras y/o recargos, incluyendo los derivados de cualquier régimen aduanero, solicitud de transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria o solicitud de traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común... que:*

- a) *Se hayan determinado dentro del plazo de culminación del despacho aduanero, de acuerdo a lo establecido en el artículo 131° de la Ley.*
- b) *Se hayan determinado en la fiscalización posterior al despacho aduanero siempre y cuando se haya requerido la renovación de la garantía hasta por un año, de acuerdo a lo establecido en el artículo 219°".*

En tal sentido tenemos que la garantía global o específica presentada en forma previa a la numeración de la declaración, asegura el cumplimiento del pago del íntegro de la deuda tributaria aduanera² y/o recargos³ (en adelante deuda) generados por las DUAs que se acogieron a su cobertura y que se determinen dentro del proceso de despacho aduanero o durante la fiscalización posterior⁴, siendo su ejecución de manera automática una vez que se produce su exigibilidad, encontrándose en consecuencia suficientemente garantizado el pago de la deuda.

En este orden de ideas, el artículo 172° de la LGA señala que en los casos que las obligaciones de pago correspondientes a la declaración se encuentren garantizadas de conformidad con el artículo 160° y se cumplan los demás requisitos exigibles, se autorizará el levante de las mercancías, antes de la determinación final del monto de dichas obligaciones, precisando a párrafo

² De conformidad a lo dispuesto por el artículo 148° de la LGA, la deuda tributaria aduanera está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses.

³ De acuerdo a la definición del artículo 2° de la LGA, para los fines de la ley se entiende como recargos a todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías, es decir derechos antidumping, régimen de percepciones entre otros.

⁴ Bajo los parámetros fijados por el artículo 213° del RLGA.



seguido que transcurrido el plazo de exigibilidad de la deuda se procederá de corresponder, a la ejecución de la garantía global o específica.

B. REQUISITOS PARA EL ACOGIMIENTO AL REGIMEN DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍAS CON FRANQUICIA ARANCELARIA ASI COMO PARA LA EMISION DEL CERTIFICADO DE REPOSICIÓN.

Sobre el particular debemos señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84° de la LGA, el Régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria es el régimen aduanero que permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes, a las que **habiendo sido nacionalizadas**, han sido utilizadas para obtener las mercancías exportadas previamente con carácter definitivo, sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo.

De lo anterior podemos inferir que uno de los requisitos imprescindibles para el acogimiento al Régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria es que haya existido la previa **nacionalización** de la mercancía extranjera⁵ que se ha utilizado para la obtención de otra mercancía que luego es exportada⁶; en tal sentido, se cumplirá con el requisito antes mencionado una vez que la mercancía importada incorporada en el bien exportado tenga la condición legal de "**NACIONALIZADA**".

Conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 49° de la LGA, las mercancías extranjeras **se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante**; en tal sentido, el otorgamiento del levante sobre las mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo, determina el cambio de condición de la mercancía extranjera a la de nacionalizada.



Al respecto, el artículo 172° de la LGA señala que para el caso especial de las declaraciones cuyas obligaciones de pago se encuentren garantizadas con la garantía global o específica previa al despacho establecida por el artículo 160° de la LGA y se cumplan los demás requisitos exigibles, **se autorizará el levante antes de la determinación final** del monto de dichas obligaciones por la Administración Aduanera, precisando a párrafo seguido que transcurrido el plazo de exigibilidad de la deuda se procederá a la ejecución de la garantía global o específica si corresponde.

En consecuencia, para el caso específico de las DUAs de importación que se encuentren garantizadas por las garantías previas al despacho reguladas por el artículo 160° de la LGA, las mercancías objeto de dichas DUAs se consideran legalmente nacionalizadas con el otorgamiento del levante sobre las mismas,

⁵ De acuerdo a lo precisado en el artículo 85° de la LGA, podrá ser objeto de éste régimen toda mercancía que es sometida a un proceso de transformación o elaboración o que se hubiere incorporado en un producto de exportación o consumido al participar directamente durante su proceso productivo, excluyéndose del mismo a las mercancías que intervengan en el proceso productivo de manera auxiliar, tales como lubricantes, combustibles o cualquier otra fuente energética, cuando su función sea la de generar calor o energía; los repuestos y útiles de recambio, cuando no están materialmente incorporados en el producto final y no son utilizados directamente en el producto a exportar; salvo que estas mercancías sean en sí mismas parte principal de un proceso productivo.

⁶ La declaración de exportación debe presentarse en el plazo de un (1) año contado a partir de la fecha del levante de la declaración de importación para el consumo que sustento el ingreso de la mercancía a reponer según lo señalado por el artículo 86° de la LGA.

antes del pago de la obligación tributaria aduanera, deuda que al encontrarse cubierta por la garantía antes mencionada será cobrada indefectiblemente una vez que la misma se torne en exigible.

En este orden de ideas, el certificado de reposición puede ser emitido aún en el supuesto en que los tributos de la DUA de importación se encuentren bajo la cobertura de la garantía global o específica previa al despacho y aunque no se encuentren cancelados los tributos, en razón a que el requisito para el acogimiento al régimen es que la mercancía incorporada en el producto a exportar tenga la condición de nacionalizada, la misma que se adquiere con el otorgamiento del levante de la mercancía importada.

Debe recordarse a tal efecto, que de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 5 del rubro VI – Normas Generales del Procedimiento de Reposición de Mercancías con Franquicia⁷, la mercancía importada para consumo acogida a una exoneración parcial o total de tributos aplicables a la importación, puede dar derecho a la obtención del certificado de reposición, cuestión que confirma que el pago de tributos no es la razón que determina el derecho al acogimiento al Régimen de reposición de mercancías en franquicia arancelaria, sino más bien el hecho de la incorporación de una mercancía nacionalizada (inclusive con exoneración total o parcial de tributos) para la obtención de otra que es exportada.

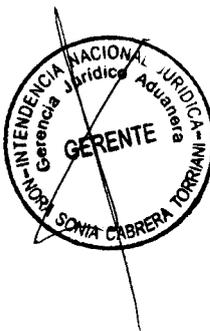
C. REQUISITOS PARA EL ACOGIMIENTO AL REGIMEN DE RESTITUCION SIMPLIFICADA DE DERECHOS ARANCELARIOS ASI COMO PARA LA EMISION DE LA NOTA DE CREDITO O EL CHEQUE CORRESPONDIENTE.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 1° del Reglamento del Drawback, son beneficiarias del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, las empresas exportadoras **cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado⁸.**

En tal sentido, el requisito para el acogimiento al precitado beneficio devolutivo es la existencia previa de una importación de insumos que son usados en la elaboración de la mercancía que es posteriormente exportada, pero a diferencia del Régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, aquí adicionalmente se requiere que esa importación del insumo importado haya incrementado el costo de producción del bien que se exportará por efectos del pago de los tributos que gravaron su importación, es decir, es requisito que se verifique el pago de tributos por la importación del insumo importado incorporado en el bien a exportar.

⁷ Disposición que ya era recogida en el numeral 5) de su rubro VI – Normas Generales de la versión 3 del mencionado procedimiento.

⁸ Siempre que no exceda de los límites señalados en el mencionado Reglamento, no considerándose como materia prima según el segundo párrafo del mismo artículo 1°, los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado, así como los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

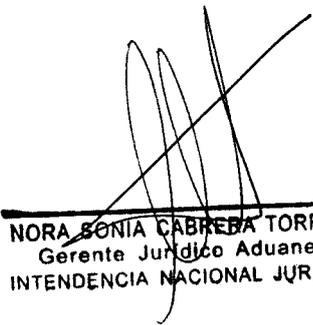


En el caso de las DUAs de importación numeradas al amparo de la garantía global o específica establecida por el artículo 160° de la LGA, nos encontramos frente a un supuesto especial en el que la exigibilidad del pago de los tributos que gravan la importación de las mercancías declaradas en la misma, se configura luego de otorgado el levante correspondiente, en razón a que el pago efectivo de la deuda aduanera se encuentra totalmente cubierto por dicha garantía y se hará efectivo de manera indefectible y automática una vez transcurrido el plazo de exigibilidad de dicha deuda vía la ejecución automática de la mencionada garantía conforme a lo dispuesto por el artículo 172° de la LGA, si no se hubiese honrado el pago de la misma.

En tal sentido, podemos afirmar que en aquellos casos de importación de insumos importados incorporados en un bien posteriormente exportado, realizadas al amparo de DUAs bajo la cobertura de la garantía global o específica del artículo 160° de la LGA, nos encontramos frente a un supuesto especial en el que si bien el pago efectivo de la deuda aduanera se difiere en el tiempo, su cancelación se encuentra totalmente garantizada una vez configurada la exigibilidad de dicha deuda, por lo que los tributos que gravaron esa importación siempre afectarían el costo de producción de la mercancía exportada que incorporó dichos insumos importados tal como lo dispone el artículo 1° del Reglamento de Drawback.

En este orden de ideas, consideramos que procedería la entrega de la nota de crédito o cheque correspondiente una vez que se apruebe la solicitud de restitución de derechos arancelarios⁹ aún en el supuesto en el que la importación del insumo importado incorporado en un bien exportado se haya realizado bajo la cobertura de las garantías establecidas por el artículo 160° de la LGA.

Callao, **27 AGO. 2010**



NORA SONIA CABREBA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

⁹ Previo cumplimiento de todos los requisitos que establece el Reglamento del Drawback y demás normas complementarias.