

INFORME N° 15-2011-SUNAT-2B4000

I.- MATERIA :

Ampliación de opinión expresada en el Informe N° 084-2011-SUNAT.

En particular, se requiere que se precise si para el acogimiento al beneficio tributario contemplado en el artículo 1° del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, resulta suficiente que el insumo se encuentre incorporado o consumido en el proceso de producción, o es necesario que esté incorporado en el bien materia de exportación.

II.- BASE LEGAL :

- Decreto Supremo N° 104-95-EF y sus normas modificatorias, aprueba el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, en adelante el Reglamento de Restitución.
- Decreto Legislativo N° 1053, aprueba la Ley General de Aduanas, en adelante la LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2008-EF, aprueba el Reglamento de la LGA, en adelante Reglamento de la LGA:
- Decreto Supremo N° 135-99-EF y sus normas modificatorias, aprueba el TUO del Código Tributario, en adelante el Código Tributario.
- Resolución Ministerial N° 138-95-EF-15, disposiciones complementarias para la aplicación del Reglamento de Restitución, en adelante R.M.N° 138-95-EF-15.
- Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 0139-2009, aprueba el Procedimiento General INTA-PG.07 - Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (v.3), en adelante Procedimiento General INTA-PG.07.

III.- ANALISIS :

Para iniciar nuestro análisis, transcribiremos la norma consultada, así como el artículo 2° del Reglamento de Restitución que a la letra señalan lo siguiente:

Artículo 1.- Son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos (...) **incorporados o consumidos en la producción del bien exportado** (...) (resaltado nuestro).

Sin embargo, no se considerarán como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado. Tampoco se considerarán materia prima los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes."

"Artículo 2°.- Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se **utilicen** materias primas, insumos, (...) importados cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado...." (resaltado nuestro).

Como se infiere de la interrogante planteada en la consulta, estamos ante un caso de interpretación jurídica de una norma legal. Sobre la materia de interpretación jurídica, el



profesor Marcial Rubio Correa¹ nos ilustra señalando que bajo un criterio tecnicista, es decir sin intervención de elementos ajenos a lo técnicamente legal, los medios para clarificar el significado de la norma son su literalidad, ratio legis, su sistemática, entre otros.

El método literal, suele ser el primer método a utilizar y como acertadamente lo indican los autores de Doctrina y Comentarios al Código Tributario² a veces este método es suficiente para conocer el significado de un dispositivo legal poniendo especial atención a las palabras que utilice el mismo, salvo que el texto de la norma legal sea complicado.

Bajo el método literal, de la lectura del Reglamento de Restitución se verifica que la premisa establecida para que un exportador haga efectivo el beneficio de restitución arancelaria, es comprobar que el costo de producción del bien a exportar se haya visto incrementado por el pago de aranceles a la importación de los insumos utilizados. Así también, conforme a la literalidad de la norma legal, preliminarmente se puede inferir que dicho insumo podrá ser utilizado bajo dos modalidades; a través de su incorporación en el bien exportado o a través de su consumo durante el proceso productivo.

La conclusión señalada en el párrafo precedente in fine, utilizando el método literal de interpretación jurídica, se sustenta en los siguientes fundamentos:

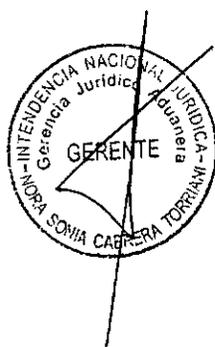
- El texto de la norma analizada consigna literalmente la conjunción disyuntiva “o” que semánticamente denota alternativa.
- El artículo 2° del Reglamento de Restitución, dispone que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se **utilicen** insumos cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, notándose que la norma glosada no utiliza el vocablo “incorporación” sino utilización y **“utilizar”, es servirse de algo**, por lo que es válido sostener que de acuerdo al mencionado artículo 2° los bienes pueden haber sido tanto “consumidos” como “incorporados”, pues ambas modalidades conllevan la utilización del insumo.
- El segundo párrafo del artículo 1° del Reglamento de Restitución contiene las exclusiones de los bienes que no podrán ser comprendidos como “consumidos” en la producción del bien a exportar, de donde se puede inferir válidamente que si la norma restringiera el beneficio tributario a la condición que los insumos estuvieran “incorporados” en el bien a exportar, sería irrelevante referirse a las materias primas “consumidas” que no podrán ser consideradas para efectos de solicitar el beneficio tributario³.

Complementariamente a lo expresado, resulta pertinente concordar el dispositivo legal bajo análisis con el artículo 82° de la LGA que contempla el régimen aduanero de Drawback, norma legal que se encuentra vinculada al Reglamento de Restitución en virtud a lo consignado por la Cuarta Disposición Complementaria Final del Reglamento de la LGA. El precitado artículo 82° de la LGA, prescribe que la restitución de los derechos arancelarios procede respecto a las mercancías que gravaron la importación de las

¹ En El Sistema Jurídico Introducción al Derecho, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011, pág. 233 y ss.

² Instituto Pacifico, Lima, 2009, página 64 y ss.

³ En este extremo, debe preponderarse que conforme a las definiciones dispuestas en el artículo 13° del Reglamento de Restitución, los “insumos” incluyen a las materias primas, productos intermedios, partes y piezas.



mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción. Apreciándose así, que tanto el Reglamento de Restitución, como la LGA, utilizan la conjunción disyuntiva "o" para referir que el insumo importado se puede encontrar indistintamente incorporado en la mercancía exportada, o bien haberse consumido en su producción.

Así también, en este punto de nuestro análisis, es muy importante mencionar lo contemplado por el numeral 1 del artículo 2° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, según el cual, la solicitud de las notas de crédito para hacer efectiva la restitución deberá consignar una declaración de que el producto exportado cuenta con **componentes** importados y que el valor CIF de tales componentes en dicho producto exportado, no supera el 50% del valor FOB del mismo.

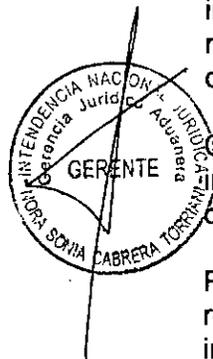
Al respecto, este dispositivo legal podría servir de sustento para afirmar que el único requisito válido para el acogimiento al beneficio tributario contemplado en el artículo 1° del Reglamento de Restitución, es que el insumo esté incorporado en el producto materia de exportación. Sin embargo, debe advertirse que la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15 es una norma reglamentaria y de menor jerarquía legal que el Reglamento de Restitución que ha sido aprobado por un Decreto Supremo, por lo tanto, no podría contener disposiciones que desnaturalicen o modifiquen los requisitos y condiciones estipuladas en la norma que reglamenta.

Compartiendo el mismo criterio que el expuesto en el párrafo precedente, el área consultante habría interpretado lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 2° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15. Ello, se evidencia en el inciso b.2) numeral 5), literal A), del rubro VII Descripción del Proceso, del Procedimiento General INTA-PG.07 que regula la presentación de la solicitud de restitución y en el que se consigna que para acogerse al beneficio tributario el interesado debe presentar la copia simple de la DUA o DS de importación de los insumos **utilizados** en la producción del bien de exportación, "utilización" que como se ha reiterado puede conllevar el consumo del insumo o su incorporación al bien a exportar, careciendo de sustento interpretar que en virtud del numeral 1) del artículo 2° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, el único supuesto de su utilización es a través de su incorporación.

Conforme a lo antes expresado, consideramos que el término "utilización" en relación al insumo importado, comprende tanto su incorporación al bien exportado, como su consumo durante el proceso de producción del mismo.

Por los fundamentos señalados, somos de la opinión que no sería legalmente válido restringir el uso del beneficio tributario bajo análisis sólo al supuesto en que el insumo importado se encuentre incorporado en la mercancía que se va a exportar. En tal sentido, es válido afirmar que se encuentran comprendidos en el mencionado beneficio, tanto los insumos importados incorporados en el bien a exportar, como los consumidos en su proceso de producción.

Una interpretación contraria a la expresada, vulneraría el principio de legalidad contemplado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, en virtud al cual



sólo por Ley o por Decreto Legislativo, pueden conceder beneficios tributarios, por lo que a contrario sensu, sólo por los mismos medios legales se podrían eliminar.⁴

II.- CONCLUSIÓN :

Para el acogimiento válido al beneficio tributario contemplado en el artículo 1° del Reglamento de Restitución, resulta necesario que el insumo importado se encuentre incorporado o consumido en el proceso de producción, no siendo exigible que en todos los casos necesariamente se encuentre incorporado en el bien materia de exportación; toda vez que el término **consumido** denota la posibilidad de que dichos insumos hayan participado del proceso productivo de manera directa pero sin haber quedado materialmente incorporados en el bien exportado.⁵

Callao, 01 DIC. 2011



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

⁴ Adicionalmente, cabe invocar el principio referido a las reglas para la interpretación de las normas tributarias contenido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

⁵ La Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01816-A-2009 desarrolla en sus considerandos dicha posibilidad, señalando que es posible que en el proceso de producción el insumo importado se haya consumido y que por ello no se encuentre incorporado en el bien exportado, sin embargo, precisa el superior colegiado, dicha circunstancia no implica que el productor exportador pierda el derecho de acceder al beneficio tributario, por el contrario, sostiene el Tribunal Fiscal, que dicha situación se encuentra prevista como causal para obtener dicho beneficio, teniendo como única excepción los supuestos regulados en el segundo párrafo del artículo 1° del Reglamento de Restitución.

MEMORANDUM N° 354-2011-SUNAT-2B4000

A : **CARMELA PFLUCKER MARROQUIN**
Gerente de Procedimiento, Nomenclatura y Operadores.

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Gerente Jurídico Aduanera.

ASUNTO : Opinión legal – Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios.

REF. : Memorándum N° 214-2011-SUNAT-3A1000

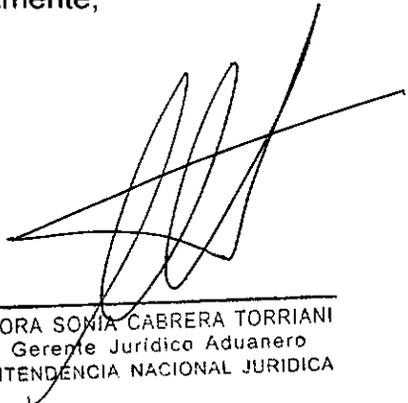
FECHA : Callao, **01 DIC. 2011**

.....

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, por el cual en ampliación de la opinión expresada en el Informe N° 084-2011-SUNAT, consultan si para el acogimiento al beneficio tributario contemplado en el artículo 1° del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por el Decreto Supremo N° 104-95-EF, resulta suficiente que el insumo se encuentre incorporado o consumido en el proceso de producción, o es necesario que esté incorporado en el bien materia de exportación.

Sobre el particular, se cumple con remitirle el Informe N° 115-2011-SUNAT-2B4000, conteniendo la opinión legal de esta Gerencia sobre la materia consultada.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA