

INFORME N° 70 -2018-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se consulta si procede el pago de la percepción del Impuesto General a las Ventas a la importación de mercancías que siendo consideradas como sensibles al fraude al momento de la numeración de la DAM, dejan de serlo como consecuencia de un cambio normativo que se produce estando aún en trámite el despacho aduanero y con anterioridad al levante de las mercancías.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Ley N° 29173, Régimen de percepciones del impuesto general a las ventas; en adelante Ley N° 29173.
- Resolución de Superintendencia N° 203-2003-SUNAT, Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes; en adelante R.S. N° 203-2003-SUNAT.
- Decreto Supremo N° 034-2018-EF, que aprueba nuevas disposiciones relativas al método para determinar el monto de percepción del Impuesto General a las Ventas tratándose de la importación de bienes considerados mercancías sensibles al fraude;
- en adelante D.S. N° 034-2018-EF.
- Constitución Política del Perú de 1993; en adelante la Constitución.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en adelante Ley del IGV.

III. ANÁLISIS:

¿Procede el pago de la percepción del Impuesto General a las Ventas (IGV) a la importación de mercancías que siendo consideradas como sensibles al fraude al momento de la numeración de la DAM, dejan de serlo como consecuencia de un cambio normativo que se produce estando aún en trámite el despacho aduanero y con anterioridad a la entrega de las mercancías?

En principio, cabe indicar que el Régimen de Percepciones del IGV constituye un sistema de pago adelantado de dicho impuesto, mediante el cual el denominado agente de percepción percibe del importe de una venta o importación, un porcentaje adicional que tendrá que ser cancelado por el cliente o importador, el mismo que es regulado de manera especial por la Ley N° 29173¹.

En el caso específico de las operaciones de importación definitiva de bienes gravados con el IGV, el artículo 17 de la Ley N° 29173 considera al Régimen de Percepciones, como el monto que la SUNAT percibirá del importador por concepto del IGV que causará en sus operaciones posteriores². Asimismo, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del IGV, el importe pagado como percepción se deducirá del impuesto a pagar.

¹ Tal como lo señaló la Gerencia Jurídico Aduanera en el Informe N° 085-2017-5D1000.

² Concordante con el artículo 2 de la R.S. N° 203-2003-SUNAT y el artículo 1 de la Ley N° 28053, el último de los cuales establece que los sujetos del IGV deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen bienes, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso c)



Forma parte de estas operaciones, la importación de bienes considerados como "mercancías sensibles al fraude", que el numeral 19.3.2 del artículo 19 de la Ley N° 29713 define como aquellas clasificadas en subpartidas nacionales que presentan un alto riesgo de declaración incorrecta o incompleta del valor³; agregándose, en su último párrafo que la relación de estas subpartidas nacionales, así como su modificación, se aprobará mediante Decreto Supremo refrendado por el MEF⁴, con opinión técnica de la SUNAT; y tendrá una vigencia de hasta dos (2) años.

Precisamente, el 24.02.2018 se publicó el D.S. N° 034-2018-EF que actualiza la relación de subpartidas nacionales de bienes considerados como mercancías sensibles al fraude, procediendo a derogar mediante su Única Disposición Complementaria Derogatoria, la anterior relación que fuera aprobada por el D.S. N° 311-2017-EF, publicado el 30.10.2017.

En este contexto, corresponde analizar los efectos del D.S. N° 034-2018-EF, con el objeto de establecer si es que también puede ser aplicado a los despachos de importación para el consumo que siguen en trámite y sin levante autorizado al momento de su entrada en vigencia, procediendo a actualizar la relación de mercancías sensibles al fraude que serán objeto del régimen de percepción del IGV.

A tal fin, resulta necesario remitirnos a las teorías sobre aplicación de las normas jurídicas en el tiempo, es decir, a la teoría de los derechos adquiridos y de los hechos cumplidos, las cuales se cimientan en las formas de aplicación de la norma según el momento de su vigencia, las mismas que detallamos a continuación:

- **Aplicación inmediata de la norma:**
(...) rige sólo respecto a los hechos o circunstancias acaecidos a partir de su entrada en vigor, hasta el vencimiento del plazo de vigencia o su derogación"
- **Aplicación retroactiva de la norma:**
(...) en derecho se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su acción o poder regulador se extiende a hechos o circunstancias acaecidos con anterioridad al inicio de su entrada en vigor"
- **Aplicación ultractiva de la norma:**
(...) se entiende que hay ultractividad cuando la acción o poder regulador de la ley se extiende a los hechos o circunstancias acaecidos después del momento de su derogación o cese de su vigencia⁵"

Al respecto, en nuestro ordenamiento, jurídico el artículo 103 de la Constitución establece que: "(...) La Ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y

del artículo 10 del TUO de la Ley del IGV e ISC, pudiendo la SUNAT actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine.

³ Para la determinación de las referidas subpartidas nacionales se considerarán los siguientes criterios, teniendo en cuenta la información de los últimos tres (3) años anteriores a aquel en que se apruebe o modifique la referida relación:

- a) Monto de ajustes de valor: Suma de ajustes de valor realizados durante el despacho, por cada subpartida nacional.
- b) Frecuencia de ajustes de valor: Número de veces que se realizó ajustes de valor durante el despacho, por cada subpartida nacional.
- c) Número de declaraciones ajustadas sobre número de declaraciones controladas: Es la proporción que existe entre el número de declaraciones ajustadas y el número de declaraciones controladas (canales naranja y rojo) durante el despacho, por cada subpartida nacional.
- d) Valor FOB ajustado sobre valor FOB controlado: Es la proporción que existe entre la suma de los ajustes de valor realizados y la suma del valor FOB controlado (canales naranja y rojo), durante el despacho por cada subpartida nacional.
- e) Denuncias e Investigaciones: Se tomará en cuenta aquellas denuncias de terceros y/o investigaciones realizadas de oficio en las cuales la SUNAT ha determinado tributos y/o recargos dejados de pagar.

⁴ Ministro de Economía y Finanzas.

⁵ VI LLEGAS Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8 Edición. Editorial Astrea. Pág. 241.



situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efecto retroactivo; salvo en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. (...)."

Esta disposición se complementa con lo prescrito en su artículo 109, donde se señala que: "La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte".

Como se observa, la Constitución, que es la norma fundamental sobre la que se asienta nuestro ordenamiento y donde se contemplan los criterios rectores de nuestro sistema jurídico, claramente adopta el principio de aplicación inmediata de las normas, prohibiendo la aplicación retroactiva de las leyes, salvo en materia penal cuando favorezcan al reo.

En ese sentido, podemos colegir que, como regla general, nuestra legislación acoge a la teoría de los hechos cumplidos, previéndose que solo por excepción y siempre que exista una disposición expresa que así lo indique, ciertas materias podrán regirse por la teoría de los derechos adquiridos⁶.

Es así, que el Tribunal Constitucional ha señalado que:

*"A partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, validada por este Colegiado en la STC 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, se ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite. De igual forma, tal como se explicó en la STC 0002-2006-PI/TC (fund. 11) citando a Díez-Picazo, la teoría de los hechos cumplidos implica que **la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor**, debiendo ser aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; **luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua Ley a las situaciones, aún no extinguidos, nacidas con anterioridad**"⁷.*
(Énfasis añadido)

Por tanto, para la aplicación de una norma jurídica en el tiempo debe tenerse en consideración a la teoría de los hechos cumplidos y consecuentemente, al principio de aplicación inmediata de las normas; a partir de lo cual, por seguridad jurídica, toda norma nos obliga a su cumplimiento desde el momento en que entra en vigor, regulando los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen durante su vigencia, así como las consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior.

En consecuencia, a fin de dilucidar si el D.S. N° 034-2018-EF, mediante el cual se determina las mercancías sensibles al fraude que serán objeto del régimen de percepción del IGV, puede ser también aplicado a los despachos de importación para el consumo que se encuentran en trámite al momento de su entrada en vigencia, corresponde verificar si la determinación de este pago adelantado del IGV es un hecho que se considera cumplido al momento de la numeración de la DAM, o es que puede extenderse hasta antes del levante.

⁶ Desde la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, el Tribunal Constitucional en su Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) N° 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite. Expediente N° 00316-2011-PA/TC.

⁷ De acuerdo a lo señalado en la STC N° 00316-2011-PA/TC.



A este efecto, debemos relevar que los numerales 19.4 y 19.5 del artículo 19 de la Ley N° 29173, regulan la forma de efectuar dicha percepción, en los siguientes términos:

"Artículo 19.- Métodos para determinar el monto de la percepción (...)

19.4 A efecto del presente artículo, se entiende como importe de la operación al valor en Aduanas más todos los tributos que gravan la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios.

Las modificaciones al valor en Aduanas o aquéllas que deriven de un cambio en las subpartidas nacionales declaradas en la DUA o DSI serán tomadas en cuenta para la determinación del importe de la operación, aun cuando hayan sido materia de impugnación, siempre que se efectúen con anterioridad al levante de las mercancías y el importe de la percepción adicional que le corresponda al importador por tales modificaciones sea mayor a cien y 00/100 Nuevos Soles (S/. 100,00)⁸.

19.5 Las modificaciones a las subpartidas nacionales declaradas en la DUA que impliquen la aplicación de un método distinto al utilizado serán tomadas en cuenta para la determinación del monto de la percepción, aun cuando hayan sido materia de impugnación, siempre que se efectúen con anterioridad al levante de las mercancías y el importe de la percepción adicional que le corresponda al importador por tales modificaciones sea mayor a cien y 00/100 Nuevos Soles (S/. 100,00)⁹. (Énfasis añadido)

Por su parte, el artículo 21 de la misma Ley N° 29173 también establece el siguiente criterio de oportunidad para efectuar la percepción:

"La SUNAT efectuará la percepción del IGV con anterioridad a la entrega de las mercancías a que se refiere el artículo 173 de la Ley General de Aduanas, con prescindencia de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en la importación (...)"¹⁰
(Énfasis añadido)

De este modo, se aprecia que la base para determinar la percepción es el denominado **importe de la operación**, monto que será pasible de corregir en base a las modificaciones al valor o partida arancelaria que determine cambio de método, para lo cual se exige entre otros requisitos que, el ajuste o cambio de partida que lo sustente se efectúe con anterioridad al levante de las mercancías, sumado a lo cual, también se prevé que la percepción del IGV pueda ser efectuada por la SUNAT, con prescindencia de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en la importación, hasta antes de la entrega de las mercancías, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 173 de la LGA¹¹, se presenta en un momento posterior al levante aduanero¹².

⁸ El inciso e) del artículo 1 de la R.S. N° 203-2003-SUNAT define en los mismos términos el importe de esta operación.

⁹ En concordancia con lo prescrito en el último párrafo del artículo 4 de la R.S. N° 203-2003-SUNAT.

¹⁰ Salvo aquellos casos en los que el pago de dicha percepción se encuentre garantizado de conformidad con el artículo 160 de la Ley General de Aduanas, en los cuales la exigencia de dicho pago será en la misma fecha prevista para la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera, conforme a lo señalado en el último párrafo del inciso a) del artículo 150 de la Ley General de Aduanas".

¹¹ El artículo 173 de la LGA establece que la entrega de mercancías "procede previa comprobación de que se haya concedido el levante; y de ser el caso: que no exista inmovilización dispuesta por la autoridad Aduanera".

¹² De acuerdo a lo señalado por la Gerencia Jurídico Aduanera en el Informe N° 085-2017-SUNAT/5D1000, existiría una aparente contradicción entre las normas antes citadas, pues si bien los numerales 19.4 y 19.5 del artículo 19 de la citada ley establecen que el importe del valor en aduanas sobre el que se aplica la percepción incluye solo los ajustes efectuados hasta antes del otorgamiento del levante autorizado, tenemos que de acuerdo con su artículo 21, la oportunidad para efectuar esa percepción se extiende hasta antes de la entrega de las mercancías, que es un momento distinto y posterior al del levante aduanero; motivo por el cual, se solicitó el pronunciamiento de la Gerencia Jurídico Tributaria a efectos de definir el momento máximo en que los ajustes del importe de la operación deben ser considerados para efectos del cálculo de la percepción.



Precisamente, el hecho de que los ajustes o las modificaciones de valor o partida arancelaria al importe de la operación puedan efectuarse con anterioridad al levante de las mercancías, pone de manifiesto que a pesar de la determinación efectuada al momento de la numeración de la declaración de importación para el consumo, nos referimos a una relación jurídica que aún no se ha extinguido, de modo que en pleno trámite del despacho aduanero este importe también se actualiza según las correcciones que se efectúen hasta antes del levante de las mercancías, como límite temporal establecido a dicho efecto por los numerales 19.4 y 19.5 del artículo 19 de la Ley N° 29173.

De ahí que en observancia del principio de aplicación inmediata de las normas, el D.S. N° 034-2018-EF se aplique a partir de su entrada en vigencia para efectos de actualizar la lista de mercancías sensibles al fraude sujetas al régimen de percepción del IGV, incluso para los despachos que se encuentran en curso y respecto a los cuales no se ha otorgado el levante, por lo que al no haberse establecido normas transitorias que regulen la situación iniciada con la legislación anterior, debe entenderse que si a la fecha de entrada en vigencia del D.S. N° 034-2018-EF, no se había otorgado el levante, correspondía la aplicación inmediata de este dispositivo para calificar las mercancías sensibles al fraude que pagan la percepción del IGV.

En ese orden de ideas, podemos concluir que no procedería el pago de la percepción del IGV a la importación de mercancías sensibles al fraude, si éstas dejan de tener dicha calificación en la lista establecida en el D.S. N° 034-2018-EF, que entró en vigencia cuando aún se encontraba en trámite el despacho aduanero, con anterioridad al levante de las mercancías.

IV. CONCLUSIÓN:

Estando a lo expuesto en el rubro análisis del presente Informe, no procederá el pago de la percepción del IGV a la importación de mercancías sensibles al fraude, si éstas dejan de tener dicha calificación en la lista establecida en el D.S. N° 034-2018-EF, estando aún en trámite el despacho aduanero y con anterioridad al levante de las mercancías.

Callao, 20 MAR. 2018



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA0066-2018
SCT/jar

MEMORÁNDUM N° 112 -2018-SUNAT/340000

A : **MARTHA ELBA GARAMENDI ESPINOZA**
Intendente de la Aduana de Paita

DE : **NORA SONIA CABRERA TORRIANI**
Intendente Nacional Jurídico Aduanera

ASUNTO : Consulta sobre la percepción del IGV en las importaciones

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00027 - 2018 - 3K0000

FECHA : Callao, 20 MAR. 2018



Me dirijo a usted, en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si procede el pago de la percepción del Impuesto General a las Ventas a la importación de mercancías que siendo consideradas como sensibles al fraude al momento de la numeración de la DAM, dejan de serlo como consecuencia de un cambio normativo que se produce estando aún en trámite el despacho aduanero y con anterioridad al levante de las mercancías.

Al respecto, esta Intendencia ha emitido el Informe N° 70-2018-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelve la consulta planteada, el mismo que se adjunta para los fines correspondientes.

Atentamente,

NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA0066-2018
Se adjuntan tres (03) folios

SCT/jar