

INFORME N° 21 -2018-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se formulan consultas relativas a la forma en que debe ser calculada la base imponible para la aplicación de tributos en la reimportación de mercancías exportadas temporalmente para su reparación en el exterior.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la LGA; en adelante RLGA.
- Resolución 1456 emitida por la Secretaría General de la Comunidad Andina, sobre casos especiales de valoración aduanera; en adelante Resolución 1456.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 146-2009/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General DESPA-PG.05 "Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo" (versión 3); en adelante Procedimiento DESPA-PG.05.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento Específico DESPA-PE.01.10a "Valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" (versión 6); en adelante Procedimiento de valoración.

III. ANÁLISIS:

1. En la reimportación de mercancía exportada temporalmente para su reparación en el exterior luego de transcurrido un (01) año desde la fecha de numeración de la DAM de importación, en la que el desperfecto del bien nacionalizado es consecuencia de un servicio de mantenimiento defectuoso que genera que el prestador de dicho servicio deba asumir el íntegro del costo de la reparación en virtud de una obligación contractual de garantía, ¿la base imponible estará conformada solo por los gastos de transporte y seguro ocasionados por su salida y retorno del país?

Al respecto, debemos señalar que de acuerdo a lo previsto en el artículo 76° de la LGA, la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo es el régimen aduanero que permite la salida temporal del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su transformación, elaboración o reparación en el exterior, para luego ser reimportadas como productos compensadores en un plazo determinado.

Precisa el mismo artículo de la LGA, que constituyen operaciones de perfeccionamiento pasivo aquellas actividades en las que:

- Se transforman las mercancías;
- Se elaboran mercancías, incluidos su montaje, ensamble o adaptación a otras mercancías; y,
- **Se reparan mercancías**, incluidas su restauración o acondicionamiento.



En dicho contexto, el artículo 80 de la LGA, en concordancia con lo establecido en el artículo 11 de la Resolución 1456¹, estipula que cuando las mercancías exportadas temporalmente se reimporten después de ser reparadas, cambiadas o perfeccionadas en el exterior, la determinación de la base imponible para el cobro de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables, debe calcularse sobre el monto del valor agregado o sobre la diferencia por el mayor valor producto del cambio, más los gastos de transporte y seguro ocasionados por la salida y retorno de la mercancía al país, de corresponder.

La forma de determinación de la base imponible, antes señalada, encuentra su única excepción en lo dispuesto por el artículo 81 de la misma LGA, que a la letra señala que:

*“Cuando la operación de perfeccionamiento pasivo tenga por objeto la reparación o el cambio de la mercancía por otra equivalente, **efectuado de forma gratuita y por motivos de obligación contractual o legal de garantía**, acreditada ante las autoridades aduaneras, en la reimportación la determinación de la base imponible para el cobro de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, **se calculará únicamente sobre el monto de los gastos de transporte y seguro ocasionados por la salida y retorno de la mercancía**, salvo que la mercancía objeto del cambio sea de mayor valor en cuyo caso esta diferencia en el valor formará parte de la base imponible, **siempre y cuando la exportación temporal se efectúe dentro de los doce (12) meses contados a partir de la numeración de la declaración de importación para el consumo.***

No procede la devolución de tributos en caso que el cambio se realice por mercancía de menor valor.”²

En ese sentido, el numeral 19 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.05 prescribe que la determinación de la base imponible para el cobro de los derechos arancelarios y demás tributos y recargos aplicables a las mercancías que se reimporten después de haber sido cambiadas o perfeccionadas en el exterior debe calcularse sobre el monto del valor agregado o sobre la diferencia por el mayor valor producto del cambio, más los gastos de transporte y seguro ocasionados por la salida y retorno de la mercancía del país; a menos que dicha reparación o cambio se efectúe en forma gratuita y por motivos de obligación contractual o legal de garantía debidamente acreditada ante las autoridades aduaneras, en cuyo caso la base imponible solo debe ser calculada sobre el monto de los gastos de transporte y seguros ocasionados por la salida y retorno de la mercancía.

En ese orden de ideas, podemos señalar que la LGA distingue dos supuestos para efectos de la determinación de la base imponible que corresponde considerar para la reimportación de aquellas mercancías que fueron exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo, habiendo establecido las siguientes reglas en cada uno de ellos:

- **Supuesto regular: Reimportación de mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo en general, al amparo del art. 80° LGA.**

La base imponible estará conformada por el valor agregado a la mercancía, o en su caso, por la diferencia de valor que se pudiera presentar por su cambio, más los gastos de transporte y seguro en los que se incurrió para su salida y retorno al país.

¹ **“Artículo 11.- Mercancías reimportadas después de un perfeccionamiento pasivo**

El valor en aduana de las mercancías reimportadas que hayan sido sometidas a perfeccionamiento pasivo será determinado considerando el valor total de la mercancía tal y como se reimporta, incluyendo el valor agregado en el exterior, los gastos de transporte, costo del seguro y demás gastos de entrega ocasionados por el envío y devolución de la mercancía.

El valor agregado en el exterior comprende el precio pagado o por pagar por concepto de la transformación, elaboración y reparación con o sin garantía de las mercancías, incluido el valor de los materiales, la mano de obra, envases o embalajes, demás gastos incurridos en el exterior y el beneficio de quien efectuó el trabajo en el extranjero.”

² Énfasis añadido.



- **Supuesto excepcional: Reimportación de mercancías exportadas temporalmente para reparación o cambio dentro de los doce (12) meses de la numeración de la DAM de importación, sin costo para el importador, producto de la obligación contractual o legal que surge de la garantía del bien (art. 81° LGA).**

En este caso excepcional, el valor en aduanas comprenderá los gastos de transporte y seguro generados por la salida y retorno de la mercancía a territorio nacional, y sólo en caso de cambio por una de mayor precio, por la diferencia de valor que corresponda.

Queda claro de lo dispuesto en el artículo 81 de la LGA, que el supuesto excepcional antes mencionado solo opera bajo las siguientes condiciones:

- Que la exportación temporal para reparación o cambio se haya producido dentro de los doce (12) meses de la numeración de la declaración de importación;
- Que la reparación o cambio sea totalmente gratuita para el importador en ejecución de la obligación contractual o legal que surge de la garantía de la mercancía.

Es dentro del marco normativo esbozado, que el numeral 4 del literal A.3 de la sección VI del Procedimiento de valoración distingue dos formas para la determinación de la base imponible aplicable a la reimportación de las mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo, según se trate de su salida para reparación o cambio bajo costo del vendedor por motivo de garantía o no.

Así tenemos que el primer párrafo del Procedimiento citado en el párrafo precedente señala que, en la generalidad de los casos, para las mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo que se reimporten después de haber sido perfeccionadas en el exterior, en aplicación del método del último recurso, su valor en aduana debe estar constituido por los gastos de transporte y seguro ocasionados por su salida y retorno del territorio aduanero, así como por el monto del valor agregado (que formará parte del valor FOB) y que comprende:

- El precio pagado o por pagar por el perfeccionamiento; lo que incluye el valor de los materiales, la mano de obra y el beneficio de quien efectuó el trabajo en el extranjero; y
- El costo de los envases y embalajes que a efectos aduaneros se consideren que forman un todo con las mercancías; así como los gastos de mano de obra y materiales.

Por su parte, el último párrafo del citado numeral 4 del literal A.3 de la sección VI del Procedimiento de valoración, regula lo concerniente a la valoración de las mercancías en el supuesto de reimportación excepcional antes comentado, señalando que en los casos de mercancías exportadas temporalmente para su reparación o cambio producto de una garantía y bajo costo del vendedor: ***“cuando dichos gastos son asumidos por el vendedor por motivos de obligación contractual o legal de garantía”***³, la base imponible la conforman únicamente los gastos de transporte y seguro ocasionados por la salida y retorno de la mercancía, salvo que la mercancía objeto de cambio tenga un mayor valor, en cuyo caso esa diferencia en el valor también debe formar parte de la base imponible.

Debe tenerse en cuenta, que lo señalado en el numeral 4 literal A.3 antes anotado procedimenta la forma de valoración aplicable al supuesto excepcional de reimportación previsto por el artículo 81 de la LGA, único supuesto bajo el cual la LGA admite esa forma de valoración, por lo que sus alcances deben entenderse concordados con las condiciones exigidas por dicho artículo, incluyendo, aunque no se señale de forma expresa, que la

³ Énfasis añadido.



exportación para perfeccionamiento pasivo se haya producido dentro de los doce (12) meses contados a partir de la numeración de la DAM de importación, a lo que se suma la condición de que los gastos hayan sido asumidos por el vendedor de la mercancía importada (y no un tercero) según precisa el mencionado numeral.

Por consiguiente, es solo en el supuesto de excepción mencionado en los párrafos precedentes, que la base imponible del bien reimportado estará conformada únicamente por los gastos de transporte y de seguro ocasionados su la salida y retorno del territorio aduanero, correspondiendo que en los demás casos el valor en aduana de la mercancía reimportada comprenda, adicionalmente, el costo del perfeccionamiento pasivo o valor agregado, debiendo el solicitante del régimen asumir el pago de los tributos y recargos a que estuviere sujeta la mercancía en cualquiera de los dos supuestos.

En consecuencia, teniendo en cuenta que en el supuesto en consulta la mercancía objeto de reimportación se exportó temporalmente para su reparación en el exterior a consecuencia de un servicio de mantenimiento defectuoso que generó que el prestador de dicho servicio, sujeto distinto al vendedor, asuma los gastos incurridos por el perfeccionamiento pasivo, y considerando que además la exportación temporal se produjo vencidos los doce (12) meses posteriores a la numeración de la declaración de importación, podemos señalar que no se cumplen las condiciones para ser considerado dentro del supuesto excepcional regulado por el artículo 81 de la LGA; por lo que, al no haber reconocido la LGA un tercer supuesto de reimportación de bienes exportados para perfeccionamiento pasivo, la base imponible para el cálculo de los derechos aplicables al momento de la reimportación deberá incluir tanto por los gastos de transporte y seguro ocasionados por su salida y retorno del país, como lo pagado o por pagar por la operación de perfeccionamiento pasivo realizada en el exterior, aún cuando ese gasto no haya sido asumido por el importador.

- 2. ¿Aún cuando el dueño del bien y solicitante de la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo no esté obligado a pagar suma alguna por la reparación de la mercancía en el exterior, debe considerarse en la base imponible el gasto en el que ha incurrido el tercero que ha subcontratado la reparación de la mercancía en el exterior por el solo hecho de estar vinculado este gasto al bien reimportado a pesar de no constituir un pago directo o indirecto por el titular del régimen?**

Conforme a lo señalado en el numeral precedente, en los supuestos como el que se plantea en la consulta, en los que el dueño del bien y solicitante de la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo no está obligado al pago de suma alguna por la reparación de la mercancía en el exterior, cuyo costo es íntegramente asumido por el tercero que la subcontrata, la base imponible para su reimportación deberá comprender lo pagado o por pagar por este tercero por la reparación del bien en el exterior, ya que forma parte del valor del bien que está reingresando.

IV. CONCLUSIÓN:

Por las consideraciones expuestas, se concluye y recomienda lo siguiente:

1. En la reimportación de mercancía exportada temporalmente para su reparación en el exterior fuera del plazo de doce (12) meses, en la que el desperfecto del bien nacionalizado es consecuencia de un servicio de mantenimiento defectuoso, que genera que el prestador de dicho servicio deba asumir el íntegro del costo de la



reparación en virtud de una obligación contractual de garantía, la base imponible estará conformada tanto por los gastos de transporte y seguro ocasionados por su salida y retorno del país, como por lo pagado o por pagar por el perfeccionamiento pasivo.

2. En los supuestos en los que el dueño del bien y solicitante de la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo no está obligado a pagar suma alguna por la reparación de la mercancía en el exterior, cuyo costo en su integridad es asumido por el tercero que la ha subcontratado, la base imponible para su reimportación deberá comprender lo pagado o por pagar por este tercero por la reparación del bien en el exterior.

Callao,

31 MAYO 2018



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



"Decenio de la Igualdad de Oportunidades para mujeres y hombres"
"Año del Diálogo y la Reconciliación Nacional"

OFICIO N° 23 -2018-SUNAT/340000

Callao, 31 MAYO 2018

Señor

ALDO R. DEFILIPPI

Gerente General de la Cámara de Comercio Americana del Perú
Av. Víctor Andrés Belaúnde N° 177, Urb. el Rosario, San Isidro, Lima

Presente

Asunto : Valoración de mercancías reimportadas

Referencia : Expediente N° 000-URD001-2018-233481-8

De mi consideración:

Es grato dirigirme a usted en relación al Expediente N° 000-URD001-2018-233481-8, mediante el cual nos formulan consultas relativas a la forma en que debe ser calculada la base imponible para la aplicación de tributos en la reimportación de mercancías exportadas temporalmente para su reparación en el exterior.

Sobre el particular, remitimos a su despacho el Informe N° /2/-2018-SUNAT/340000, que contiene la posición de esta Intendencia respecto de las disposiciones legales aplicables al caso.

Hago propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,


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

