

INFORME N° 174 -2020-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se formulan consultas relacionadas con la devolución del diferencial cancelado por concepto de IGV e IPM, en aquellos casos en que la aduana de destino declare la procedencia del acogimiento al PECO de una declaración aduanera de mercancías, que no se acoge a los beneficios de la Ley N° 27037.

II. BASE LEGAL:

- Decreto legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y sus modificatorias; en adelante TUO del IGV.
- Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía; en adelante Ley N° 27037.
- Ley N° 30896, Ley que promueve la inversión y desarrollo de la Región Amazónica; en adelante Ley N° 30896.
- Ley N° 30897, Ley de promoción de inversión y desarrollo del departamento de Loreto; en adelante Ley N° 30897.
- Decreto Supremo N° 015-94-EF, medidas para dar cumplimiento a las obligaciones del Convenio de Cooperación Aduanera con Colombia; en adelante PECO.
- Decreto Supremo N° 103-99-EF que aprueba el Reglamento de las disposiciones tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía; en adelante Reglamento de la Ley de la Amazonía.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante RLGA.

III. ANÁLISIS:

- 1. ¿Corresponde la devolución del diferencial cancelado por concepto de IGV e IPM en aquellos casos en que la aduana de destino declare la procedencia del acogimiento al PECO y se trate, de mercancía que no es susceptible de acogimiento a la Ley N° 27037 por tratarse de bienes no clasificados dentro de los capítulos 84, 85 y 87 del Arancel de Aduanas?**

En principio, debemos mencionar que el PECO constituye un tratado internacional¹ suscrito entre las Repúblicas del Perú y de Colombia, que tiene por objeto promover las actividades económica, industrial y comercial de sus respectivas áreas amazónicas, mediante la adopción de un arancel común² para la aplicación de beneficios arancelarios a la importación de productos determinados por un Grupo Mixto de Estudio, cuyo destino final sean las zonas de selva que se precisan en el artículo I de este Convenio.³

¹ El artículo 2.1.a de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 precisa: "se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;"

² Concepto desarrollado en el numeral 1 del artículo VIII del PECO.

³ El numeral 4 del artículo VIII del mencionado Protocolo establece que las mercancías importadas con aplicación del arancel común serán exclusivamente para el uso y consumo en los territorios señalados en el artículo I del Protocolo.

Así, el numeral 4) del Artículo VIII del PECO, establece la exoneración del pago de los derechos ad-valorem que gravan la importación de las mercancías comprendidas en el Arancel Externo Común y que se destinen para su uso y consumo en los territorios señalados en su artículo 1 y que constituyen la zona de aplicación del PECO⁴.

Precisan los artículos 1 y 2 del Decreto Supremo N° 015-94-EF, que el abono de impuestos⁵ que se efectúe en la importación de mercancías comprendidas en el Arancel Común que ingresen al país por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, Intendencia de Aduana Marítima de Paita o por la Intendencia de Aduana Aérea y Postal⁶ y que tengan por destino final la zona de aplicación del PECO, será considerado como un pago a cuenta sujeto a regularización en las aduanas autorizadas de destino, siempre que se solicite dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de efectuado el pago.⁷

Agrega el artículo 1 del citado Decreto Supremo N° 015-94-EF, que “(...) De ser el caso, y con sujeción a lo dispuesto en el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano, el monto pagado en exceso será devuelto.”

De otro lado, con el objeto de promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, mediante la Ley N° 27037 se otorgan una serie de beneficios tributarios para la comercialización de ciertos productos y prestación de servicios dentro de dicha región; por lo que se dispone, en su Tercera Disposición Complementaria, que la importación de bienes para consumo en la zona se encontraría exonerada del IGV.

Sobre el particular, el artículo 18 del Decreto Supremo N° 103-99-EF precisa que la mencionada exoneración solo procede respecto de los bienes especificados y totalmente liberados en el Arancel Común anexo al Protocolo modificador del PECO y de los bienes contenidos en el Apéndice del Decreto Ley N° 21503.

Posteriormente, mediante la Ley N° 30896⁸ y la Ley N° 30897⁹, se dejó sin efecto, a partir del 1.1.2020 y el 1.1.2019, respectivamente, la exoneración del IGV a la importación de bienes referidos en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037, excepto para aquellos comprendidos en las partidas arancelarias de los capítulos 84, 85 y 87 del Arancel de Aduanas, cuya exoneración se amplió hasta el 31.12.2029 y 31.12.2028, según estuviesen destinados al Departamento de Loreto o a otras zonas de la Amazonía

En dicho contexto, se consulta si corresponde la devolución del diferencial cancelado por concepto de IGV e IPM, en los casos de mercancías no clasificadas en los capítulos 84, 85 y 87 del Arancel de Aduanas, solicitadas a consumo al amparo del PECO, respecto de las cuales la base imponible para el cálculo de los mencionados tributos se hubiese determinado considerando los derechos arancelarios aplicables a su importación.

A tal efecto, es pertinente relevar que, al regular sobre la base imponible para el cálculo del IGV e IPM, el artículo 13 del TUO del IGV establece en su inciso e) lo siguiente:

⁴ De acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del PECO, en el Perú se encuentran comprendidos los Departamentos de Loreto, San Martín y Ucayali.

⁵ Mediante el artículo 1 de la Ley N° 27316 se establece la posibilidad de que, en lugar de cancelar los tributos aplicables, el importador pueda optar por presentar una carta fianza bancaria o financiera que garantice su pago.

⁶ Antes Intendencia de Aduana Aérea del Callao.

⁷ Vencido el plazo sin que se hubiese solicitado la regularización el pago devendrá en definitivo.

⁸ Aplicable a todas las zonas comprendidas en la Amazonía, excepto el Departamento de Loreto.

⁹ Aplicable solo al Departamento de Loreto.

“ARTÍCULO 13°.- BASE IMPONIBLE

(...)

- e) El Valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones de bienes corporales.”

Como se observa, en la importación, la base imponible para calcular el IGV e IPM la constituyen el valor en aduana de los bienes, más los derechos e impuestos aplicables; por tanto, considerando que en la consulta planteada las mercancías se encuentran liberadas del pago de derechos arancelarios, los cuales, al constituir un pago en exceso, serán devueltos como consecuencia de la regularización que se solicite en la aduana de destino, se colige que dicho importe no debería formar parte de la base imponible a que se refiere el inciso e) del artículo 13 del TUO del IGV.

Al respecto, la Intendencia Nacional Jurídico Tributaria, mediante Memorandum Electrónico N° 00156-2020-SUNAT/7T0000, al efectuar un análisis sobre el particular ha señalado que: “En ese sentido, se puede afirmar que, en el caso de una importación de bienes, no debe formar parte de la base imponible del IGV e IPM, el importe que, siendo abonado inicialmente por concepto de derechos arancelarios, fuese posteriormente devuelto al tratarse de bienes liberados de su pago. De haberse pagado el IGV e IPM por dicha importación considerando tales derechos como parte de la base imponible para su cálculo, se habría efectuado un pago en exceso de los citados tributos, por lo que correspondería su devolución.”

2. De ser positiva la respuesta a la consulta N° 1, ¿en virtud de los Principios de Impulso de Oficio, Informalismo, Celeridad y Simplicidad previstos en el artículo IV del TUO LPAG, resulta factible que la devolución de dicho diferencial cancelado por concepto de IGV e IPM sea tramitada y atendida por la Aduana de Ingreso en mérito al mismo expediente con el que se solicitó la regularización del PECO o, por el contrario, es necesario que el importador solicite su devolución mediante la presentación de un nuevo expediente exclusivo para dicho fin?

Sobre el particular, se debe mencionar que además de los principios invocados en la consulta, se deben cumplir también las reglas del debido procedimiento¹⁰, así como el privilegio de controles posteriores¹¹, contenidos en el artículo IV del Título Preliminar del TUO LPAG.

En ese sentido, considerando que desde el punto de vista normativo la solicitud de regularización¹² presentada por el importador ante la aduana de destino persigue obtener la devolución de los derechos ad-valorem o específicos pagados a cuenta al momento de la nacionalización de mercancías en el marco del PECO, se tiene que resulta legalmente factible, al amparo de los principios antes mencionados, que en el expediente que

¹⁰ “**1.2. Principio del debido procedimiento.**- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”.

¹¹ “**1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.**- La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz”.

¹² A través del formato denominado "Solicitud de Regularización/Reconocimiento Físico", previsto en el Procedimiento Específico "Importación de mercancías sujetas al D.S. N° 15-94-EF", DESPA-PG.01.13.

presente el administrado a efecto de la regularización, se solicite también la devolución del IGV e IPM que conforme a lo señalado en el numeral precedente habría sido pagado en exceso.

En consecuencia, en aplicación de los Principios de Impulso de Oficio, Informalismo, Celeridad y Simplicidad, previstos en el artículo IV del TULO de la Ley N° 27444, la aduana de destino deberá remitir los actuados a la aduana de ingreso, para que esta última, en el marco de su competencia¹³; evalúe el extremo relacionado a la devolución del diferencial del IGV e IPM pagado en exceso, sin que para tal efecto sea necesaria la presentación de una solicitud de devolución adicional por parte del administrado.

3. De ser positiva la respuesta a la consulta N° 1, ¿el diferencial por concepto de IGV e IPM -a que se refieren los Informes N° 50-2008-SUNAT/2B4000 y 011-2017-SUNAT/340000- necesariamente debe ser cancelado antes del levante en la Aduana de Ingreso o resulta factible que el importador garantice dicho monto diferencial utilizando una única garantía que cubrirá tanto los derechos arancelarios materia del PECO como el diferencial de IGV e IPM?

Al respecto, se debe mencionar que mediante el artículo 1 de la Ley N° 27316 se estableció la posibilidad de que en la importación de mercancías que tengan como destino final la zona de aplicación de los beneficios tributarios de la Ley N° 27037 o el territorio comprendido en el PECO, el importador pueda elegir entre efectuar la cancelación de los impuestos correspondientes como pago a cuenta sujeto a regularización en las aduanas de destino o, en su lugar, presente una carta fianza bancaria o financiera que garantice su pago.

En ese sentido, la carta fianza cumple exactamente la misma función que el pago a cuenta, que no es otra que cubrir el pago de los tributos aplicables a la importación de las mercancías solicitadas a consumo al amparo de la Ley N° 27037 o el PECO, ante la eventualidad de que estas no lleguen a las zonas de tratamiento especial y permanezcan en el resto del territorio nacional; por lo que, la garantía a que se refiere la Ley N° 27316 solo podría ser constituida respecto de tributos liberados o exonerados al amparo de las mencionadas normas.

Sin perjuicio de lo señalado, se debe tener en cuenta que al tratarse el diferencial del IGV e IMP de montos pagados en exceso que serían devueltos como consecuencia de la regularización de la declaración de importación, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 161 de la LGA¹⁴, cabría la posibilidad de que dicho importe sea garantizado al igual que los derechos ad-valorem o específicos materia del PECO, lo cual aseguraría, a satisfacción de la Administración Aduanera, el cumplimiento de la obligación (que incluye el pago del diferencial del IGV e IPM) en caso la importación no se regularice.

¹³ Atribuida por el artículo 9 del RLGA, donde se establece lo siguiente:

“Las intendencias de aduana, a través de sus unidades de organización pertinentes, dentro de su circunscripción, son competentes para conocer y resolver los actos aduaneros y sus consecuencias tributarias y técnicas; son igualmente competentes para resolver las consecuencias derivadas de los regímenes aduaneros que originalmente hayan autorizado, cuando deban ser cumplidas en distintas circunscripciones aduaneras; sin perjuicio de lo establecido en el siguiente párrafo.(...)”

¹⁴ Artículo 161°.- Garantía por Impugnación de deuda tributaria aduanera: Cuando se trate de garantía bancaria o financiera presentada por impugnación de la deuda tributaria aduanera, podrá solicitarse a la Administración Aduanera la suspensión de la cobranza, debiendo mantenerse vigente dicha garantía, hasta la resolución definitiva de la impugnación. La exigencia de dicha garantía no se aplica en caso encontrarse garantizada las obligaciones de pago con otra modalidad de garantía global o específica de conformidad con el artículo 160° de este Decreto Legislativo.

IV. CONCLUSIONES:

De acuerdo con lo desarrollado en el rubro análisis, se puede concluir que:

1. En el caso de una importación de bienes, no debe formar parte de la base imponible del IGV e IPM, el importe que, siendo abonado inicialmente por concepto de derechos arancelarios, fuese posteriormente devuelto al tratarse de bienes liberados de su pago. De haberse pagado el IGV e IPM por dicha importación considerando tales derechos como parte de la base imponible para su cálculo, se habría efectuado un pago en exceso de los citados tributos, por lo que correspondería su devolución.
2. En aplicación de los principios de Impulso de Oficio, Informalismo, Celeridad y Simplicidad, previstos en el artículo IV del TUO de la Ley N° 27444, la aduana de destino deberá remitir los actuados a la aduana de ingreso, para que esta última, en el marco de su competencia; evalúe el extremo relacionado a la devolución del diferencial del IGV e IPM pagado en exceso, sin que para tal efecto sea necesaria la presentación de una solicitud de devolución adicional por parte del administrado.
3. Al tratarse el diferencial del IGV e IMP de montos pagados en exceso que serían devueltos como consecuencia de la regularización de la declaración de importación, cabría la posibilidad de que dicho importe sea garantizado al igual que los derechos ad-valorem o específicos materia del PECO, lo cual aseguraría, a satisfacción de la Administración Aduanera, el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, en caso la importación no se regularice.

Callao, 17 de diciembre del 2020.



FLOR NUÑEZ MARILUZ
INTENDENTE NACIONAL (e)
Intendencia Nacional Jurídico/Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA0337-2020 /CA0345-2020/CA0346-2020