

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



PONTIFICIA
UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DEL PERÚ

**“EL RÉGIMEN ADUANERO DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍA CON FRANQUICIA
ARANCELARIA Y SU NATURALEZA JURÍDICA COMO UNA FORMA DE
EXONERACIÓN AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.”**

Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho de la Empresa

AUTOR

Lenin Ahab De La Fuente Torres

ASESOR

Carlos Alberto, Pereira Luza

JURADO

Francisco Javier, Ruiz De Castilla Ponce De Leon

Carlos Alberto, Pereira Luza

Renee Antonieta, Villagra Cayamana

LIMA – PERÚ

2014



*A mis padres, Dr. Heradio De La Fuente Chicata
y Dra. Marta Torres Chavez, quienes me enseñaron
el amor por el estudio y el trabajo.*

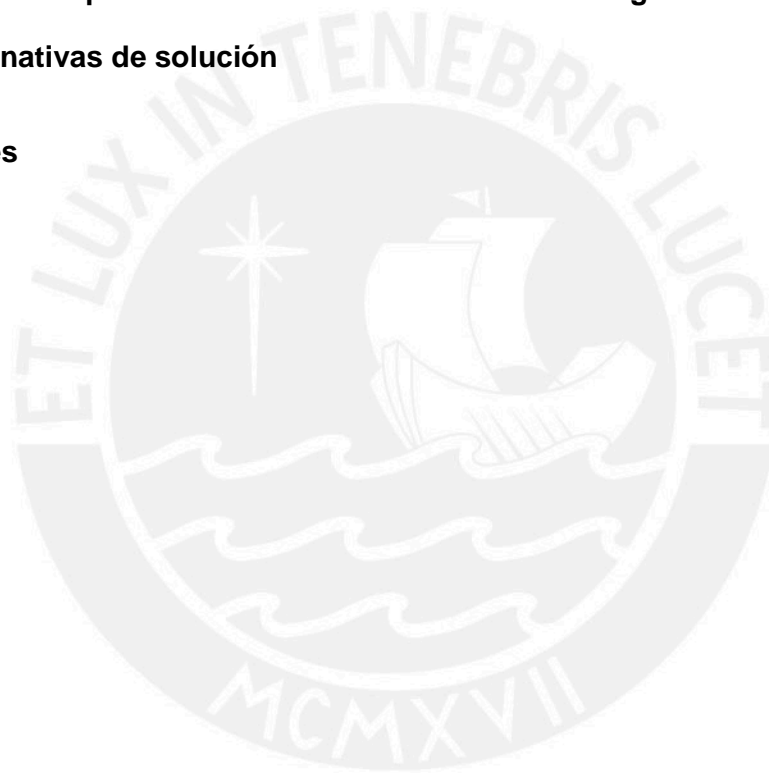
ÍNDICE

| | | |
|-----------|--|----|
| I. | LOS RÉGIMENES ADUANEROS, EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA Y EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO | |
| 1. | Antecedentes | 01 |
| 2. | Los regímenes aduaneros | 02 |
| 3. | RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA | 05 |
| 3.1. | Concepto | 05 |
| 3.2. | Características principales del régimen | 06 |
| 3.2.1. | No está afecto al pago de tributos | 06 |
| 3.2.2. | Régimen facilitador por parte de la aduana | 06 |
| 3.2.3. | Régimen que puede llevar asociados otros regímenes | 06 |
| 3.2.4. | Inexistencia de canal verde | 07 |
| 3.3. | Otras operaciones consideradas exportaciones | 07 |
| 3.4. | Personas facultadas para exportar | 08 |
| 3.5. | Mercancías restringidas y prohibidas en la exportación. | 08 |
| 3.6. | Documentos que se utilizan en la exportación | 09 |
| 3.7. | Tratamiento del régimen de exportación aduanas | 10 |
| 4. | EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO | 12 |
| 4.1. | Concepto | 12 |
| 4.2. | Características principales del régimen | 12 |
| 4.2.1. | Afecto al pago de tributos | 12 |
| 4.2.2. | Régimen de control | 13 |

| | | |
|--------|--|----|
| 4.3. | Personas facultadas para importar | 13 |
| 4.4. | Mercancías prohibidas y restringidas en la importación | 14 |
| 4.5. | Documentos que se utilizan en la importación | 14 |
| 4.6. | La deuda tributaria aduanera | 14 |
| 4.7. | Tramitación del régimen de importación ante la aduana | 16 |
| 4.8. | Cálculo y pago de tributos en la importación | 17 |
| | | |
| II. | EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS | |
| | | |
| 1. | El tributo | 18 |
| 2. | El Impuesto | 18 |
| 3. | El Impuesto General a las Ventas | 19 |
| 3.1. | Sujetos gravados con el Impuesto General a las Ventas | 20 |
| 3.2. | Sujetos no gravados con el Impuesto General a las Ventas | 23 |
| 3.2.1. | Inafectaciones | 23 |
| 3.2.2. | Exoneraciones | 29 |
| 3.3. | Régimen de percepción del Impuesto General a las Ventas en las importaciones | 40 |
| | | |
| III. | EL RÉGIMEN DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍA EN FRANQUICIA ARANCELARIA Y LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRANQUICIA | |
| | | |
| 1. | EL RÉGIMEN DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍA EN FRANQUICIA | 42 |
| 1.1. | Características del régimen de reposición de mercancía en Franquicia | 43 |

| | | |
|----------|--|----|
| 1.1.1. | Como régimen de perfeccionamiento | 43 |
| 1.1.2. | Como incentivo a las exportaciones | 43 |
| 1.1.3. | Como régimen dependiente o régimen resultado | 44 |
| 1.1.4. | Como proceso complejo | 45 |
| 1.1.5. | Como beneficiario excluyente | 46 |
| 1.2. | Tratamiento del régimen de reposición de mercancía en franquicia ante aduanas | 46 |
| 1.3. | Insumos que pueden ser materia de reposición | 46 |
| 1.4. | Mercancía equivalente, idéntica o similar | 47 |
| 1.5. | Manifestación de voluntad en la declaración de exportación para el acogimiento del régimen de reposición de mercancía en franquicia | 47 |
| 1.6. | El cuadro insumo producto | 48 |
| 1.7. | Presentación del cuadro insumo producto ante la aduana | 54 |
| 1.8. | Revisión de documentos y emisión de certificado de reposición | 55 |
| 1.9. | Uso del certificado de reposición | 56 |
| 2. | NATURALEZA JURÍDICA DE LA FRANQUICIA ARANCELARIA | 57 |
| 2.1. | Naturaleza jurídica de la exoneración | 58 |
| 2.2. | Clases de exoneración | 59 |
| 2.3. | La Franquicia arancelaria como exoneración | 60 |
| 2.3.1. | La exoneración del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al consumo inmerso en el régimen de reposición de mercancía en franquicia. | 62 |
| 2.3.1.1. | La imposibilidad de incorporar la franquicia dentro de los | |

| | |
|--|----|
| apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV e ISC | 62 |
| 2.3.1.2. Del carácter temporal de la exoneración del IGV e ISC y su incompatibilidad con la Franquicia. | 65 |
| 2.3.1.3. De la inconstitucionalidad de la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos y Beneficios Tributarios, Decreto Legislativo 977. | 68 |
| 2.3.1.4. De la incorporación del artículo 4° del Decreto Legislativo N°1117 | 70 |
| 2.3.1.5. Alternativas de solución | 74 |
| Conclusiones | 77 |
| Sugerencia | 79 |



INTRODUCCIÓN

Entendemos que el ordenamiento jurídico es un conjunto de normas que rigen en un lugar determinado en una época concreta. En este sentido, todas las normas que conformen nuestro ordenamiento jurídico, deben guardar armonía y correlación entre sí.

Siguiendo la línea del punto precedente, es importante señalar que no sólo se debe exigir armonía en el ordenamiento jurídico, sino también que todas las normas que se encuentren dentro de éste, deben estar reguladas de tal manera que coadyuven al desarrollo del país.

Concordamos con el Doctor Aníbal Torres Vásquez en que:

"el Derecho no es un cuerpo de preceptos dispersos, amontonados uno al lado de otros sin ninguna conexión, no están yuxtapuestos o solo alineados en serie, todos del mismo rango, sino como un sistema orgánico, coherente, integrado jerárquicamente por normas de distinto valor, todas unidas por una relación de fundamentación, es decir que unas normas se fundan o derivan de otras. El sistema normativo se establece de acuerdo con principios unitarios que obligan a que cierta norma sea comprendida en función de todas las demás y estas por medio de esos principios".

El tema materia de investigación trata sobre la deficiencia de la técnica legislativa al momento de regular el régimen de reposición de mercancía en franquicia, y las implicancias que este régimen tiene como una forma de exoneración al Impuesto General a las Ventas, ya que al existir dos normas del mismo rango, como son la Ley General de Aduanas, y el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que exoneran el pago del Impuesto General a las Ventas, existe una incongruencia entre la regulación que ambas dan a la exoneración del impuesto, ya que las dos regulan la materia de forma aislada sin guardar relación alguna entre una y otra norma creando desarmonía del ordenamiento jurídico tributario en la regulación del presente tema.

Teniendo como interrogante si el régimen de reposición de mercancía en franquicia es una exoneración al pago del Impuesto General a las ventas, y las implicancias que ello supone dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario, hemos iniciado el presente trabajo con la finalidad de definir, o encontrar la naturaleza jurídica de la franquicia a la que se refiere la Ley General de Aduanas, dado que dentro del ordenamiento jurídico nacional, debe existir armonía, reglas claras tanto para la administración y los contribuyentes, si es que se quiere vivir en un estado de derecho.

Para demostrar nuestra hipótesis, hemos dividido el presente trabajo en tres secciones. En la primera sección se analiza el tratamiento que la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053 da al régimen aduanero de reposición de mercancía en franquicia. Para ello, se ha hecho un recuento de los principales regímenes aduaneros teniendo mayor detalle en la descripción características y funcionamiento de los regímenes de importación y exportación, que son aquellos que tienen incidencia directa con el régimen de reposición de mercancía en franquicia.

La segunda sección se encarga de tratar el Impuesto General a las Ventas, haciendo un breve recuento de la naturaleza jurídica de éste como tributo, sus características más relevantes, las operaciones afectas al impuesto, así como aquellas infectas y exoneradas.

La tercera y última sección se encarga de analizar a profundidad el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia Arancelaria, pasando por sus características principales, el tratamiento para su ejecución ante la Administración Aduanera, para culminar el análisis en la determinación de su naturaleza jurídica como exoneración tributaria y la relación que existe entre esta y el TUO de la Ley del IGV, relación estrecha pero inconciliable debido a la incongruencia de nuestra normatividad.

I. LOS RÉGIMENES ADUANEROS, EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA Y EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO.

1. Antecedentes.

A lo largo de la historia, el ser humano ha vivido constantemente una lucha por su sobrevivencia, después de buscar el alimento como nómada. Esta lucha, en un primer momento lo obligó a cultivar plantas, naciendo de esta forma la agricultura, que en sus orígenes sólo era para el consumo personal. Con el tiempo, la producción agrícola fue creciendo, de esta manera, al tener más de lo que se podía consumir, se empezó a intercambiar los productos; nació el comercio, el cual poco a poco trascendió los territorios y límites fronterizos. "Aun con anterioridad a la conformación de lo que hoy entendemos por Estados, los distintos pueblos y naciones se preocuparon por controlar la entrada y la salida de objetos de los territorios sobre los cuales ejercían jurisdicción, con el fin de impedir esa entrada o salida o de percibir tributos como motivo de dichos hechos"¹.

Siempre, los pueblos y naciones trataron de impedir o controlar la salida de productos de sus territorios por considerarlos necesarios para su consumo interno. Así por ejemplo, encontramos que en Egipto, según cuenta ARISTÓTELES, "el sátrapa Cleómenes de Alejandría dispuso la prohibición de exportar trigo para hacer frente a la escases de alimentos"². En Grecia, ARISTÓFANES alude en su comedia "Los caballeros" a "la vigencia de prohibiciones a la exportación de productos como el pan, pescado y la carne"³.

Pero no sólo el control de la salida e ingreso de productos se restringía a la protección del consumo del pueblo, sino que en muchos casos dicho control

¹ BASALDUA, R. X. *Derecho Aduanero Parte General Sujetos*, Abeledo Perrot, Buenos Aires. 1992, pág. 15

² ARISTÓTELES, *Económicas*, Libro II, Cap. Segundo. Gredos, Madrid 1984, Pag. 292- 293

³ ARISTÓFANES, *Las once comedias*, Porrúa, Mexico, 1979, comedia "los Caballeros", pág. 40

conllevaba al pago de un tributo que permitía el ingreso o la salida de los productos. En un principio se habría podido entender que la finalidad de éstos era un acatamiento o reconocimiento de la autoridad [pueblo o estado] el cual ejercía su poder o soberanía sobre su territorio. Posteriormente, ya con la conformación de los estados modernos, el establecimiento de tributos aduaneros fue ya la expresión de políticas económicas determinadas.

2. Los Regímenes Aduaneros.

Una de las acepciones que tiene el diccionario de la lengua española para la palabra régimen es: "Conjunto de normas que gobiernan o rigen una cosa o una actividad"⁴. Esta es la acepción de régimen a la que nos referimos al hablar de los regímenes aduaneros.

Ampliando un poco más el concepto ya señalado, es importante recordar El convenio de Kyoto revisado de 1999 que introdujo modificatorias al convenio internacional para la "Simplificación y Armonización de los regímenes Aduaneros", de 1974, el cual señala que los "regímenes aduaneros" ("Customs procedures", en la versión inglesa) se refieren al tratamiento aplicado por la aduana a las mercancías.

El ordenamiento jurídico peruano, regula la actividad de comercio exterior respecto al control que el Estado debe ejercer sobre la salida e ingreso de mercancía en la Ley General de Aduanas.⁵ Esta Ley, no define qué es un régimen aduanero, así tampoco lo hace su reglamento,⁶ a diferencia del derogado Decreto Supremo N° 129-2004-EF que aprobaba el TUO de la Ley General de Aduanas el cual en su glosario de términos señalaba que se entiende por régimen aduanero al "tratamiento aplicable a las mercancías que se encuentran bajo potestad aduanera y que según la naturaleza y fines de la operación pueden ser definitivo, temporal, suspensivo o de perfeccionamiento.

⁴ Diccionario de la lengua española, Disponible en:

<http://buscon.rae.es/draeI/SrvltGUIBusUsual?LEMA=r%E9gimen> (visitado el 04/10/2011)

⁵ Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053, Lima 27 de junio de 2008.

⁶ Reglamento del Decreto Legislativo 1053, Decreto Supremo 10-2009-EF, Lima 16 de enero de 2009.

[Dicha clasificación de regímenes ya no es la vigente desde la entrada en vigencia del D.L. 1053, Nueva Ley General de Aduanas]

El D.L. 1053, así como su reglamento sólo se remiten a señalar cuáles son los regímenes aduaneros que existen para nuestro ordenamiento jurídico actual. En este sentido, el artículo 59 del Reglamento de la Ley General de Aduanas vigente señala los regímenes aduaneros existentes agrupándolos de la siguiente manera: a) De importación, b) De exportación, c) De perfeccionamiento, d) De depósito, e) De Transito y F) otros regímenes aduaneros o de excepción.

Estos regímenes a su vez se subdividen, así tenemos que el Régimen de Importación se divide en la Importación para el consumo, la Reimportación en el mismo estado y la Admisión temporal para reexportación en el mismo estado.

El Régimen de Exportación se divide en dos, siendo estos los Regímenes de Exportación definitiva y la Exportación temporal para reimportación en el mismo estado.

El régimen de Perfeccionamiento se subdivide en cuatro, siendo estos el régimen de Admisión temporal para perfeccionamiento activo; la Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, el Drawback, y la Reposición de mercancía con franquicia arancelaria.

El régimen de transito se subdivide en el régimen de transito aduanero, el transbordo y el reembarque.

Finalmente los otros regímenes aduaneros o regímenes de excepción se encuentran señalados en el artículo 98⁷ de la Ley General de Aduanas.

⁷ Artículo 98º.- Regímenes aduaneros especiales o de excepción

Los regímenes aduaneros especiales o trámites aduaneros especiales o de excepción que a continuación se señalan, se sujetan a las siguientes reglas:

-
- a) El tráfico fronterizo se limita exclusivamente a las zonas de intercambio de mercancías destinadas al uso y consumo doméstico entre poblaciones fronterizas, en el marco de los convenios internacionales y la legislación nacional vigentes;
- b) El tráfico de envíos o paquetes postales transportados por el servicio postal se rige por el Convenio Postal Universal y la legislación nacional vigente;
- c) El ingreso o salida de envíos de entrega rápida transportados por empresas del servicio de entrega rápida, también denominados "courier"; se rige por su Reglamento;
- d) El ingreso, salida y permanencia de vehículos para turismo se rige por las disposiciones del Convenio Internacional de Carné de Paso por Aduanas y lo que señale el Reglamento;
- e) El almacén libre (Duty Free) es el régimen especial que permite en los locales autorizados ubicados en los puertos o aeropuertos internacionales almacenar y vender mercancías nacionales o extranjeras, exentas del pago de tributos que las gravan, a los pasajeros que entran o salen del país o se encuentren en tránsito;
- f) Las mercancías destinadas para el uso y consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los medios de transporte de tráfico internacional, ya sean objeto de venta o no y las mercancías necesarias para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de éstos, serán considerados como rancho de nave o provisiones de a bordo y se admitirán exentas del pago de derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación para el consumo;
- g) El material especial para la carga, descarga, manipulación y protección de las mercancías en el Tráfico Internacional Acuático o Terrestre que ingrese y esté destinado a reexportarse en el mismo transporte, así como los repuestos y accesorios necesarios para su reparación, podrán ingresar sin el pago de derechos arancelarios ni impuestos que gravan la importación para el consumo y sin la exigencia de presentación de garantía;
- h) El material para uso aeronáutico destinado para la reparación o mantenimiento, los equipos para la recepción de pasajeros, manipuleo de la carga y demás mercancías necesarios para la operatividad de las aeronaves nacionales o internacionales ingresa libre de derechos de aduana y demás tributos, siempre que se trate de materiales que no se internen al país y que permanezcan bajo control aduanero, dentro de los límites de las zonas que se señale en los aeropuertos internacionales o lugares habilitados, en espera de su utilización, tanto en las aeronaves como en los servicios técnicos en tierra;
- i) El ingreso y salida de contenedores para el transporte internacional de mercancías se rige por las disposiciones del Reglamento;
- j) El ingreso, permanencia y salida de los muestrarios para exhibirse en exposiciones o ferias internacionales se rigen por las disposiciones de su propia Ley y Reglamento. Los lugares autorizados para funcionar como recintos de exposiciones o ferias internacionales se consideran zona primaria para efectos del control aduanero;
- k) El ingreso y salida del equipaje y menaje de casa se rigen por las disposiciones que se establezcan por Reglamento, en el cual se determinarán los casos en que corresponderá aplicar

De lo señalado anteriormente ya podríamos tener una idea de que son los regímenes aduaneros. En este sentido podemos definir los regímenes aduaneros como el conjunto de normas que conceptualizan, rigen y definen el tratamiento ante la aduana⁸ de una mercancía que ingresa o sale a un país.

Podríamos entender también, el régimen aduanero como: "el conjunto de operaciones orientadas a darle un destino aduanero específico a una mercancía, de acuerdo con la declaración presentada por el interesado en la forma prescrita por las normas"⁹.

3. Régimen de Exportación Definitiva.

3.1. Concepto.

El Régimen de exportación, es aquel que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior, y está normado por los artículos 60 y 61 de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053 y los Art. 81 al 84 de su Reglamento, Decreto Supremo 010-2009-EF.

un tributo único de catorce (14%) sobre el valor en aduana, porcentaje que podrá ser modificado por Decreto Supremo;

- l) La modalidad de Transporte Multimodal Internacional, así como el funcionamiento y control de los Terminales Interiores de Carga (TIC), se sujetan a lo establecido en las disposiciones específicas que regulan la materia;
- m) Las mercancías sin fines comerciales destinadas a personas naturales y cuyo valor FOB no exceda de un mil y 00/00 dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 1 000,00) se someten al Régimen Simplificado de Importación;
- n) El ingreso y salida del material de guerra se rige por sus propias normas

⁸ Las *aduanas* "son oficinas del Estado, establecidas en las fronteras nacionales, encargadas de percibir los derechos impuestos sobre la entrada y salida de las mercancías y velar para impedir las importaciones y exportaciones prohibidas" El nombre *aduana* deriva del árabe *adayuán*, y significa libro de cuentas. Diccionario Jurídico Elemental, Actualizado, Corregido y Aumentado por Guillermo Cabanellas de Torres, editorial Heliasta, 2002

⁹ Significado de régimen aduanero disponible en <http://servicio1.tripod.com/id1.html>. (visitado el 04/10/2011)

3.2. Características principales del régimen.

3.2.1. *No está afecto al pago de tributos.*

Una de las características más importantes del régimen de exportación definitiva es que dicho régimen no está afecto al pago de tributo alguno de conformidad como lo señala el último párrafo del artículo 60 de la Ley General de Aduanas, ya que es un régimen que busca la ampliación del comercio internacional y la colocación de nuestros productos en el mercado internacional a precios competitivos.

3.2.2. *Régimen facilitador por parte de la aduana.*

Ya habíamos indicado en el punto anterior que una de las razones por las cuales el régimen de exportación no está afecto al pago de tributos, es porque dicho régimen tiene como finalidad la colocación de los productos nacionales en el mercado internacional a precios competitivos. Pero no solo la eliminación de tributos a las exportaciones cumple dicho fin, para ello es también importante que los productos puedan salir del país en forma ágil y segura y llegar a destino en el tiempo convenido. Es por eso que éste régimen contiene una serie de facilidades en cuanto a control aduanero se refiere, lo cual hace de la exportación una operación ante aduana mucho más sencilla y ágil que las demás operaciones que se realizan ante aduanas.

3.2.3. *Régimen que puede llevar asociados otros regímenes.*

Por antonomasia, los principales regímenes aduaneros son los de exportación e importación, pero no son los únicos regímenes a los cuales se puede someter la mercancía. Existen también otros regímenes, los cuales pueden ir asociados a los regímenes antes mencionados. Tal es el caso de la importación temporal para la reexportación en el mismo estado la cual se da usualmente cuando se exporta una mercancía (contenido) dentro de un envase el cual fue importado temporalmente. Otros regímenes que pueden ir asociados al Régimen de

Exportación son los regímenes de perfeccionamiento tales como el Drawback¹⁰ y la Reposición de Mercancías con franquicia Arancelaria.¹¹

3.2.4. *Inexistencia del canal verde.*

En el régimen de exportación definitiva, las declaraciones únicas de aduanas que amparan la mercancía a exportar, están sujetas a los siguientes canales de control concurrente por parte de la autoridad aduanera:

- a) **"Canal Naranja:** *Las DUAS sometidas a este canal son únicamente sometidas a revisión documental*"¹²
- b) **"Canal Rojo:** *Las DUA seleccionadas a este canal son sometidas a reconocimiento físico. Es decir, las mercancías serán materia de verificación por parte de la autoridad, a efectos de comprobar que lo declarado corresponde con la carga solicitada para embarcar*"¹³.

3.3. **Otras operaciones consideradas exportaciones.**

La Ley General de Aduanas también señala que se debe considerar como exportación aquellas operaciones a las que se refiere los numerales 2 y 5 del Art. 33 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99- EF, modificado por la Ley N° 27 625 y la ley N° 28462. Los signados artículos, señalan que son consideradas exportaciones las siguientes operaciones:

¹⁰ **Drawback.-** Régimen aduanero que permite como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción. Art. 82 del D.L. 1053

¹¹ **Reposición de Mercancías con franquicia arancelaria.-** Régimen aduanero que permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes, a las que habiendo sido nacionalizadas, han sido utilizadas para obtener mercancías exportadas previamente con carácter definitivo, sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo. Art. 84 del D.L. 1053

¹² ZAGAL PASTOR, R, *Derecho Aduanero Principales instituciones jurídicas Aduaneras*, San Marcos, Primera Edición 2008. pág. 135

¹³ "Loc. Cit., ídem"

Numeral 2) Las operaciones swap con clientes del exterior, realizadas por productores mineros, con intervención de entidades reguladas por la Superintendencia de Banca y Seguros que certificarán la operación en el momento en que se acredite el cumplimiento del abono del metal en la cuenta del productor minero en una entidad financiera del exterior, la misma que se reflejará en la transmisión de esta información vía swift a su banco corresponsal en Perú.

Numeral 5) La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo; así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen.

No obstante lo señalado anteriormente. El art. 33 del TUO de IGV señala otras operaciones que para efectos de dicha norma son consideradas como exportaciones, pero para efectos del presente trabajo no las detallaremos en forma expresa.

3.4. Personas facultadas para exportar.

En principio cualquier persona puede exportar. La exportación se puede hacer a nombre propio o a través de un intermediario comercial quienes actúan como comisionistas. Las exportaciones también pueden ser efectuadas bajo contratos de colaboración empresarial, tales como las sociedades de comunidad de bienes, *joint venture*, consorcios u otros contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente.

3.5. Mercancías restringidas y prohibidas en la exportación.

Antes de realizar una operación de comercio exterior de exportación, es necesario saber si la mercancía a exportar puede salir del país. Es decir, si es una mercancía de libre circulación o es una mercancía prohibida, [que no

puede circular libremente] o restringida¹⁴, que es aquella que puede circular con determinadas restricciones.

El derogado Decreto Supremo 129-2004-EF señalaba expresamente en su artículo 55 que la exportación definitiva, no procede para mercancías que sean patrimonio cultural y/o histórico de la nación. La Nueva Ley General de Aduanas no lo señala de la misma forma, pero si restringe su salida únicamente por el régimen de Exportación temporal para reimportación en el mismo estado¹⁵.

3.6. Documentación que se utiliza en la exportación.

Dentro de los documentos que se utilizan en la exportación, podemos encontrar: la Declaración Única de Aduanas, la factura comercial, el conocimiento de embarque, el certificado de origen, los permisos para el libre tráfico de las mercancías restringidas por el ente competente.

¹⁴ **Una mercancía restringida / prohibida** es todo objeto, bien o producto que por su naturaleza, condición, características peculiares, uso o destino final, debe cumplir necesariamente determinados requisitos específicos en su control y fiscalización para permitir su ingreso o salida del país y su comercialización en el territorio nacional.

Una mercancía prohibida puede tratarse como mercancía restringida a la vez o viceversa. Esto es determinado por norma expresa, sea por excepción, mandato o autorización expresa del sector competente. Ejemplo: Las llantas usadas son mercancías prohibidas y a la vez restringidas por excepción del sector competente para su uso en desechos.

Las partidas arancelarias son referenciales, la restricción o prohibición se sujeta a disposiciones específicas. Estas normas prevalecen y crean el rubro o grupo de mercancías a ser controladas por alguna entidad del Estado o sector competente.

Disponible en <http://www.avmaduanera.com.pe/abc-del-comercio-exterior/Mercancias-restringidas-prohibidas> (visitado el 07/11/11)

¹⁵ **Exportación temporal para reimportación en el mismo estado.-** Régimen aduanero que permite la salida temporal del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas con la finalidad de reimportarlas en un plazo determinado, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción del deterioro normal por su uso.

No podrá incluirse en este régimen las mercancías cuya salida del país estuviera restringida o prohibida, salvo que estén destinadas a exposiciones o certámenes de carácter artístico, cultural, deportivo o similar y que cuente con la autorización del sector competente.

3.7. Tramitación de régimen de exportación ante aduanas.

Una vez realizado el contrato de compraventa internacional, así como emitidos los documentos pertinentes, ya se puede otorgar destinación aduanera¹⁶ para la mercancía.

El Procedimiento de Exportación Definitiva INTA PG.02 versión 6, vigente a partir del 17 de Marzo de 2009 a la fecha señala que la destinación aduanera de la mercancía es solicitada por el despachador a través de medios electrónicos, es decir vía internet; remitiendo la información de la declaración provisional de exportación (DUA 40) [que contiene datos provisionales que luego serán ratificados, modificados o confirmados].

Dentro de la información que se remite, se consigna entre otros, el nombre del exportador, número de RUC, número de partida arancelaria, descripción genérica de la mercancía, cantidad de bultos.

Una vez numerada la declaración, el artículo 61 de la Ley General de Aduanas, señala que las mercancías deben ser embarcadas dentro del plazo de 30 días calendario contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración, precisándose en el segundo párrafo de este último artículo, que la regularización del régimen se realizará dentro del plazo de 30 días calendario contados a partir del día siguiente de la fecha del término de embarque.

Ya que tenemos los conceptos más claros del Régimen de Exportación, resumiremos en forma sucinta, el tratamiento que el Procedimiento de Exportación Definitiva INTA PG.02 versión 6 le da.

¹⁶ **Destinación Aduanera.**- Manifestación de voluntad del declarante expresada mediante la declaración aduanera de mercancías, con la cual se indica el régimen aduanero al que debe ser sometida la mercancía que se encuentra bajo la potestad aduanera. D.L. 1053

El procedimiento señala que el trámite de exportación definitiva se inicia cuando el despachador de aduana transmite por vía electrónica a la intendencia de aduana de despacho, la información de los datos provisionales contenida en la Declaración Única de Aduanas (DUA).

A continuación, el Sistema Integrado de Gestión Aduanera (SIGAD) valida la información transmitida y de ser conforme genera automáticamente el número correspondiente a la DUA con datos provisionales.

El despachador, al recibir la información generada por el SIGAD procede a imprimir la DUA para su ingreso a zona primaria (terminal de almacenamiento). El almacén, concluida la recepción total de la mercancía, dentro del plazo de 2 horas, trasmite a la Intendencia de Aduana respectiva por vía electrónica la información correspondiente a la recepción de la mercancía, la misma que es validada por el SIGAD generando como resultado el canal de control asignado (rojo: revisión física o naranja: revisión documentaria).

El exportador cuenta con un plazo máximo de 30 días calendario contados a partir del día siguiente de la fecha de numeración de la DUA con datos provisionales para embarcar las mercancías y con 30 días calendario computados a partir del día siguiente del término del embarque para regularizar el régimen mediante la transmisión electrónica de los datos complementarios y la presentación de la documentación sustentatoria de ser solicita por el sistema. En este sentido, cabe resaltar que no regularizar el régimen de exportación dentro del plazo establecido por la norma constituye una infracción sancionable con multa, la cual se encuentra tipificada en el Art. 192, literal c), numeral 5 de la Ley General de Aduanas D. Leg. 1053.

4. Régimen de importación para el consumo.

4.1. Concepto.

Entendemos por importación a la actividad por medio del cual, una persona natural o jurídica que se encuentra en el país, compra un bien del extranjero y lo trae al país para poder consumirlo o utilizarlo en este. En este proceso de compra, el bien traído debe ser sometido a revisión por parte de la ADUANA así como por ejemplo otros organismos como SENASA,¹⁷ DICSCAMEC,¹⁸ DIGEMID,¹⁹ que permitan su ingreso legal al país.

La Ley General de Aduanas D.L. 1053 señala que la importación es el “Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras”.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante.

4.2. Características principales del régimen.

4.2.1. *Afecto al pago de tributos.*

A diferencia del régimen de exportación el cual está exento del pago de tributos, el régimen de importación muy por el contrario si esta afecto al pago de tributos. En este sentido podemos ver que los tributos que se pagan en la importación están clasificados en tributos aduaneros o derechos aduaneros de importación y los tributos internos.

¹⁷ Servicio Nacional de Sanidad Agraria.

¹⁸ Dirección General de Control de Servicios de Seguridad, Control de Armas, Municiones y Explosivos de uso Civil.

¹⁹ Dirección General de Medicamentos Insumos y Drogas.

4.2.2. Régimen de control.

Partiendo también de la contraparte que tiene la exportación en donde la labor de la aduana es agilizar y facilitar el comercio, es decir la salida de las mercancías del territorio nacional.

El régimen aduanero de importación cumple un papel de control. Con esto no que remos decir que de esta forma se obstaculice el ingreso de los productos al Perú o se pongan trabas a los importadores, sino que en este proceso se controla el ingreso de las mercancías para que de esta forma exista un equilibrio en el consumo interno, se protejan los sectores industriales, y agrarios, la salud pública y la seguridad nacional. Cabe señalar, que en este proceso también se recaudan impuestos, función que a lo largo de los años ha ido disminuyendo paulatinamente.

4.3. Personas facultadas para importar.

Para poder importar no se necesita tener ningún tipo condición especial. Es decir, cualquier persona natural o jurídica puede importar. En el caso de las personas naturales que quieran importar, es pertinente tener en cuenta que como personas naturales se puede efectuar operaciones de importación sin necesidad de contar con RUC, conforme lo dispone el Art. 3, Incisos g y h) de la Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT que aprueba las disposiciones reglamentarias a la Ley del Registro Único de Contribuyentes (Decreto Legislativo N° 943), pero siempre que se encuentre en algunas de las siguientes situaciones:

- a) *"Cuando realicen en forma ocasional importaciones de mercancías, cuyo valor FOB por operación no exceda de mil dólares americanos (US \$ 1,000.00) y siempre que registren hasta tres (3) importaciones anuales como máximo; o*
- b) *Cuando las personas naturales por única vez, en un año calendario, importen mercancías, cuyo valor FOB exceda los mil dólares americanos (US \$ 1,000.00), y siempre que no supere los tres mil dólares americanos (US\$ 3,000.00)²⁰.*

²⁰ Art. 3° del Procedimiento INTA-PG.01 Versión 06, Procedimiento General de Importación para el Consumo.

4.4. Mercancías Prohibidas y restringidas en la importación.

Antes de realizar la importación de un bien, es necesario saber si la mercancía a importar puede ingresar al país. Es decir, si es una mercancía de libre circulación o es una mercancía prohibida, [que no puede circular libremente] o restringida²¹, que es aquella que puede circular con determinadas restricciones. Para ello, es necesario tener presente el procedimiento de mercancías prohibidas y restringidas vigente que es aprobada por Resolución de Superintendencia SUNAT.

4.5. Documentación que se utiliza en la importación.

Dentro de los documentos que se utilizan en la Importación, podemos encontrar: la Declaración Única de Aduanas, la factura comercial, el conocimiento de embarque, el certificado de origen, los permisos para el libre tráfico de las mercancías restringidas por el ente competente.

4.6. La deuda tributaria aduanera.

Como ya se señaló anteriormente, la importación es un régimen aduanero que está afecto al pago de tributos. El conjunto de tributos que gravan las importaciones se conoce como deuda tributaria aduanera. La Ley General de Aduanas materia del presente análisis señala que "la deuda tributaria aduanera

²¹ **Una mercancía restringida / prohibida** es todo objeto, bien o producto que por su naturaleza, condición, características peculiares, uso o destino final, debe cumplir necesariamente determinados requisitos específicos en su control y fiscalización para permitir su ingreso o salida del país y su comercialización en el territorio nacional.

Una mercancía prohibida puede tratarse como mercancía restringida a la vez o viceversa. Esto es determinado por norma expresa, sea por excepción, mandato o autorización expresa del sector competente. Ejemplo: Las llantas usadas son mercancías prohibidas y a la vez restringidas por excepción del sector competente para su uso en desechos.

Las partidas arancelarias son referenciales, la restricción o prohibición se sujeta a disposiciones específicas. Estas normas prevalecen y crean el rubro o grupo de mercancías a ser controladas por alguna entidad del Estado o sector competente.

Disponible en <http://www.avmaduanera.com.pe/abc-del-comercio-exterior/Mercancias-restringidas-prohibidas> (visitado el 07/11/11)

está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses”

Como vemos existen cuatro componentes que conforman la deuda tributaria aduanera: a) Derechos Arancelarios, b) Demás tributos, c) Multas, d) Intereses.

Analizaremos en qué consiste cada uno:

a) *Derechos Arancelarios.* - Son los impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren en el territorio aduanero. Estos tributos, que están en función a su clasificación dentro del Arancel de Aduanas, dado por la Subpartida NANDINA, se definirán a partir de la información proporcionada por el importador en la DUA y factura de importación. ya que las características de la mercancía importada llevará al pago de un derecho Ad Valorem [impuesto que se paga en función del valor de la mercancía] especial por cada tipo de mercancía. Este derecho (Ad Valorem) forma parte de los derechos de aduana propiamente dichos. Al respecto señala PARDO CARRERO que: “Los derechos de aduana propiamente dichos son los impuestos que gravan la importación para el consumo y que figuran en los aranceles de aduana. La mayor parte de estos derechos se expresan en un porcentaje o tipo calculado sobre el precio de la mercancía, el que se determina sobre el valor de la misma, hallado conforme las reglas que establece el Código del Valor del GATT de 1994, acogido por todos los países o territorios aduaneros que son miembros de la OMC, y que por lo tanto, se ven compelidos a trasladar esta normativa de carácter multilateral dentro de sus propios ordenamientos internos nacionales o comunitarios”²².

²² PARDO CARRERO. Germán, *Tributación Aduanera*, Legis, primera edición, 2009, Colombia, pág. 90.

En la actualidad, el Arancel Ad Valorem se encuentra con tasas de 0%, 6% y 11%, según sea el caso²³.

b) *Demás Tributos.*- Cuando la norma se refiere a los demás tributos, se refiere principalmente al Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que es el Impuesto que según la norma que rige esa materia grava la importación de bienes y que a la actualidad se encuentra con una tasa de 16% y 2% respectivamente. Pero tal como señala la norma aduanera, existe la posibilidad que de acuerdo a la naturaleza de la mercancía existan otros tributos a pagar a parte de los ya mencionados.

4.7. Tramitación del régimen de importación ante la aduana.

El régimen de importación según el procedimiento de importación INTA-PG.01 comienza con la numeración de la Declaración Única de Aduanas. Para ello, el despachador solicita destinación aduanera al régimen de importación, vía transmisión electrónica en el SIGAD.

La declaración, puede tramitarse bajo las modalidades de despacho aduanero: anticipado, urgente y excepcional. El SIGAD, valida los datos de la información transmitida, y de ser conforme se da asignación de canal de control el cual puede ser rojo, verde o naranja.

Al realizar la declaración se consigna el monto de tributos correspondiente a la importación, el cual debe ser pagado o garantizado de conformidad al tipo de despacho aduanero que ha sido seleccionado, pudiendo realizar el pago en efectivo o mediante cheque. De ser conforme el pago se procederá a dar levante de la mercancía. De no ser así se seguirá el procedimiento correspondiente.

²³ Mediante Decreto Supremo N° 238-2011-EF se aprueba el Arancel de Aduanas 2012, el cual, de conformidad con lo señalado en su artículo 5°, entra en vigencia el 01 de enero de 2012, señalando que las tasas Ad valorem serán de 0%, 6% y 11%

4.8. Cálculo y pago de Tributos en la importación.

En las importaciones, la obligación tributaria nace en la fecha de numeración de la declaración. La base imponible en las importaciones es el valor CIF en aduanas declarado, el cual incluye los valores: FOB, Flete y seguro, determinados al sistema de Valoración vigente. Sobre ese monto se grava con el Ad Valorem que puede ser 0% 6% y 11%, dependiendo de la partida arancelaria a la cual pertenezca la mercancía.

Para el cálculo del El ISC, se tiene como base imponible el CIF más los derechos de importación, es decir el Ad Valorem. Finalmente EL IGV e IPM tiene como base imponible el CIF + A/V + el ISC (siempre y cuando la partida pagase ISC).



II. EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS.

1. El Tributo.

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario²⁴ señala que el signado Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende al impuesto, la tasa y la contribución. No obstante esta clasificación, el señalado código no indica o define que es el tributo. Ante esta falencia nuestra legislación, doctrina y jurisprudencia han atribuido diversas acepciones al referido término como cuantía dineraria, obligación, norma jurídica o prestación tal como refiere HUAMANÍ CUEVA. El señalado autor define el tributo como "la prestación obligatoria, generalmente pecuniaria establecida por ley, cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para el cumplimiento de sus fines"²⁵.

Dentro de las características generales del tributo, HUAMANÍ CUEVA²⁶ resume las tres características principales del tributo y estas son:

- a) Es una prestación debida y obligatoria, por mandato de la ley y es impuesta por el estado en virtud de su poder imperio.
- b) Generalmente es una prestación pecuniaria o monetaria. Es decir es una obligación de dar una suma de dinero al Estado.
- c) La finalidad del tributo es proveer de ingresos al Estado o a los entes públicos.

2. El Impuesto.

Siguiendo la línea del artículo anterior, La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario²⁷ señala que el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no

²⁴ TUO del Código Tributario, Decreto Supremo 135-99-EF, Lima 19 de agosto de 1999.

²⁵ HUAMANI CUEVA, Rosendo, *Código Tributario Comentado*, Juristas, quinta edición, mayo 2009, pág 25.

²⁶ HUAMANI CUEVA, Rosendo, Ob. cit. Pág. 26.

origina una contraprestación directa a favor del contribuyente. Se dice que el impuesto es el tributo por antonomasia debido a que es el más importante recurso de recaudación fiscal con el que cuenta el estado.

Siendo el impuesto un tributo, este debe cumplir con las características generales que ya señalamos anteriormente de los tributos. No obstante ello, el impuesto tiene características propias que lo hacen especial en este sentido nos apoyaremos una vez más en lo que señala HUAMANI CUEVA²⁸ quien apoyado en varios autores señala que dichas características son:

- a) La independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto.
- b) Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.
- c) Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.
- d) El impuesto, debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción del bienestar general.

3. El Impuesto General a las Ventas.

El Impuesto General a las Ventas, dentro de la literatura tributaria internacional es denominado como el Impuesto al Valor Agregado.

La imposición al consumo bajo la técnica de valor agregado tiene sus orígenes en Alemania en 1919. Posteriormente se implementó en Francia y así

²⁷ TUO del Código Tributario, Decreto Supremo 135-99-EF, Lima 19 de agosto de 1999.

²⁸ HUAMANI CUEVA, Rosendo "Ob. cit. pág. 29

sucesivamente en muchos países. En el caso de latinoamérica, la generalidad de países adopta tal estructura impositiva.

"El Impuesto General a las Ventas (impuesto al valor agregado), grava la venta en el país de bienes muebles, la importación de bienes, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

Este Impuesto grava únicamente el valor agregado en cada etapa de la producción y circulación de bienes y servicios, permitiendo la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, a lo que se denomina crédito fiscal"²⁹.

Existen operaciones gravadas con el IGV como también están aquellas que no se encuentran gravadas. Dentro de estas últimas podemos encontrar las exportaciones de bienes y servicios y la transferencia de bienes con motivo de la reorganización de empresas. Tanto las operaciones gravadas como no gravadas se encuentran signadas en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo³⁰.

El IGV tal como lo refiere BRAVO CUCCI, es un:

"Impuesto plurifásico estructurado sobre la base de la técnica del valor agregado bajo el método de sustracción, adoptado como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las ventas y las compras realizadas en el periodo; vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real"³¹.

3.1 Sujetos gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Los sujetos que están gravados con el Impuesto General a las Ventas, los encontramos señalados en el Artículo 9 del TUO de la Ley del Impuesto

²⁹ Sistema de información de legislación peruana para empresas y profesionales disponible en http://www.servilex.com.pe/chabaneix/regimen_tributario.html#igv (visitado el 11/11/11)

³⁰ Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo 055-99-EF TUO, Lima 15 de abril de 1999.

³¹ BRAVO CUCCI Jorge, y otros, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, Grijley, 2009, Primera Edición. pág 573

General a las Ventas³². El signado artículo señala al respecto que son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
- b) Presten en el país servicios afectos.
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos.
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.
- f) Importen bienes afectos.

De la norma señalada entendemos que en principio son sujetos gravados con el impuesto las personas en general, sean naturales o sean jurídicas en cualquiera de sus formas, pero no solo ello lleva a la obligación, sino que también se debe cumplir con el segundo requisito que es cumplir con una de los seis supuestos que se señala.

La norma también tiene un tratamiento diferenciado para un segundo grupo de personas. En este sentido, la norma señala:

Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

³² Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo 055-99-EF TUO, Lima 15 de abril de 1999.

- a) Importen bienes afectos.
- b) Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Finalmente la norma señala que también son contribuyentes del Impuesto, la comunidad de bienes, los consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Ya hemos visto qué características tienen los sujetos que son gravados con el Impuesto General a las Ventas en su calidad de obligados principales, pero no solo ellos son responsables del pago del impuesto, ya que existen otras personas que también adquieren responsabilidad por ser responsables solidarios. Respecto a estos últimos señala la norma en su artículo 10 que son sujetos del Impuesto en calidad de responsables solidarios los siguientes:

- a) El comprador de los bienes, cuando el vendedor no tenga domicilio en el país.
- b) Los comisionistas, subastadores, martilleros y todos los que vendan o subasten bienes por cuenta de terceros, siempre que estén obligados a llevar contabilidad completa según las normas vigentes.
- c) Las personas naturales, las sociedades u otras personas jurídicas, instituciones y entidades públicas o privadas designadas:
 - 1. Por Ley, Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de retención o percepción del Impuesto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10° del Código Tributario.

2. Por Decreto Supremo o por Resolución de Superintendencia como agentes de percepción del Impuesto que causarán los importadores y/o adquirentes de bienes, quienes encarguen la construcción o los usuarios de servicios en las operaciones posteriores.

d) En el caso de coaseguros, la empresa que las otras coaseguradoras designen, determinará y pagará el Impuesto correspondiente a estas últimas.

e) El fiduciario, en el caso del fideicomiso de titulación, por las operaciones que el patrimonio fideicometido realice para el cumplimiento de sus fines.

3.2. Sujetos no gravados con el Impuesto General a las Ventas.

3.2.1. "Inafectaciones."

Cuando nos referimos a "inafectación" la entendemos como aquel hecho jurídico que se encuentra fuera del hecho imponible por la naturaleza de la actividad. Con esto, queremos decir que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo.

Para el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo señalado en su Resolución N° 559-4-97 la "inafectación" "se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia)."

De lo señalado, podemos concluir que la "inafectación", es la calificación jurídico-tributaria que se da a un hecho, que no está afecto al pago de un tributo, es decir, no está gravado con el tributo.

Por ejemplo, el hecho contraer matrimonio es un hecho jurídico que trae consecuencias jurídicas, como la obligación de vivir juntos, tener un patrimonio común, entre otros; más no así, este hecho en si [contraer matrimonio] está sujeto al pago de impuestos. No existe en nuestro sistema tributario,

impuestos al acto de matrimonio, es decir, ese acto está fuera del ámbito de aplicación de los tributos vigentes, está "inafecto", no gravado tributariamente.

Ya que tenemos claro el concepto de "inafectaciones", podemos analizar que situaciones están "inafectas" al pago del Impuesto General a las Ventas.

El TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas³³ señala en su artículo 2 en forma taxativa que conceptos no están gravados con el impuesto. Es decir, que supuestos no están afectos al pago de este tributo. En este sentido la norma señala lo siguiente:

No están gravados con el impuesto:

a) El arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta.

b) La transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones³⁴.

c) La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas³⁵.

d) Inciso derogado por la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 03.02.2004, vigente desde el 1.3.2004.

e) La importación de:

1. Bienes donados a entidades religiosas.

Dichos bienes no podrán ser transferidos o cedidos durante el plazo de cuatro (4) años contados desde la fecha de la numeración de la Declaración Única de Importación. En caso que se transfieran o cedan, se deberá efectuar el pago de la deuda tributaria correspondiente de acuerdo con lo que señale el Reglamento. La depreciación de los bienes

³³ Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Supremo 055-99-EF TUO, Lima 15 de abril de 1999.

³⁴ Literal modificado por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3.2.2004, vigente desde el 1.3.2004.

³⁵ Inciso sustituido por el Artículo 2° de la Ley N° 27039, publicada el 31.12.1998.

cedidos o transferidos se determinará de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

No están comprendidos en el párrafo anterior los casos en que por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes.

2. Bienes de uso personal y menaje de casa que se importen libres o liberados de derechos aduaneros por dispositivos legales y hasta el monto y plazo establecidos en los mismos, con excepción de vehículos.

3. Bienes efectuada con financiación de donaciones del exterior, siempre que estén destinados a la ejecución de obras públicas por convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica, celebrados entre el Gobierno del Perú y otros Estados u Organismos Internacionales Gubernamentales de fuentes bilaterales y multilaterales³⁶.

f) El Banco Central de Reserva del Perú por las operaciones de:

1. Compra y venta de oro y plata que realiza en virtud de su Ley Orgánica.

2. Importación o adquisición en el mercado nacional de billetes, monedas, cospes y cuños.³⁷

g) La transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen las Instituciones Educativas Públicas o Particulares exclusivamente para sus fines propios. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del Impuesto General a las Ventas³⁸.

La transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios debidamente autorizada mediante Resolución Suprema, vinculadas a

³⁶ Ver Decreto Supremo N° 99-96-EF publicado el 07.10.1996, vigente desde el 08.10.1996.

³⁷ Literal modificado por el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3.2.2004, vigente desde el 1.3.2004.

³⁸ Ver Decreto Supremo N° 046-97-EF, publicado el 30.04.1997, vigente desde el 30.04.1997, modificado por el Decreto Supremo N° 003-98-EF, publicado el 13.01.1998, vigente desde el 14.01.1998, modificado por el Decreto Supremo N° 152-2003-EF, publicado el 11.10.2003, modificado por el Decreto Supremo N° 001-2004-EF, publicado el 7.1.2004, modificado por el Decreto Supremo N° 139-2004-EF, publicado el 6.10.2004 y modificado por el Decreto Supremo N.º 230-2009-EF, publicado el 16.10.2009, vigente desde el 17.10.2009. Ver Directiva N° 006-95/SUNAT publicada el 24.11.1995. Ver Decreto Supremo N° 081-2003-EF publicado el 07.06.2003 vigente desde el 08.06.2003.

*sus fines propios, efectuada por las Instituciones Culturales o Deportivas a que se refieren el inciso c) del Artículo 18º y el inciso b) del Artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, y que cuenten con la calificación del Instituto Nacional de Cultura o del Instituto Peruano del Deporte, respectivamente*³⁹.

*h) Los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales, según el Reglamento que se expedirá para tal efecto; ni los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas*⁴⁰.

i) Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26221.

*j) Los servicios que presten las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones y las empresas de seguros a los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y a los beneficiarios de éstos en el marco del Decreto Ley N° 25897*⁴¹.

*k) La importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERU) nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (ACPI) del Ministerio de Relaciones Exteriores, siempre que sea aprobada por Resolución Ministerial del Sector correspondiente. En este caso, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado*⁴².

³⁹ El inciso g) fue sustituido por el Artículo 22º del Decreto Legislativo N° 882, publicado el 9.11.1996. Ver Decreto Supremo N° 075-97-EF, publicado el 15.06.1997, vigente desde el 16.06.1997. Ver Decreto Supremo N° 076-97-EF, publicado el 17.06.1997, vigente desde el 18.06.1997.

⁴⁰ Ver Decreto Supremo N° 168-94-EF publicado el 29.12.1994, vigente desde 30.12.1994 y sustituido por Decreto Supremo N° 014-2000-EF publicado el 28.02.2000 y vigente desde 29.02.2000. Ver Directiva N° 003-98/SUNAT, publicada el 11.03.1998.

⁴¹ Ver Directiva N° 003-99/SUNAT publicada el 10.03.1999.

⁴² Primer párrafo del presente inciso sustituido por el Artículo 1º del Decreto Legislativo N° 935, publicado el 10.10.2003, vigente desde 11.10.2003. Ver Decreto Supremo N° 096-2007-EF

Asimismo, no está gravada la transferencia de bienes al Estado, efectuada a título gratuito, de conformidad a disposiciones legales que así lo establezcan.

l) Los intereses y las ganancias de capital generados por Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú y por Bonos "Capitalización Banco Central de Reserva del Perú".

ll) Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicas.

m) La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante, de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, en base a la proporción contractual, siempre que cumplan con entregar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la información que, para tal efecto, ésta establezca⁴³.

n) La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.

o) La atribución, que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento⁴⁴.

publicado el 12.07.2007 mediante el cual se aprueba el reglamento para la inafectación del IGV, ISC y derechos arancelarios a las donaciones. Ver la Única Disposición Final del Decreto Legislativo N° 935, la cual indica que lo dispuesto en el Decreto Legislativo antes citado no será de aplicación a las donaciones que encuentren en trámite ante el Ministerio de Economía y Finanzas, las cuales continuarán rigiéndose por la norma anterior

⁴³ Inciso sustituido por el Artículo 3° de la Ley N° 27039, publicada el 31.12. 1998.

⁴⁴ Ver Decreto Supremo N° 057-1996-EF publicado el 12.05.1996 vigente desde 13.05.1996. Ver Resolución de Superintendencia N° 022-98-SUNAT, publicada el 11.02.1998, vigente desde 12.02.1998.

p) La venta e importación de los medicamentos y/o insumos necesarios para la fabricación nacional de los equivalentes terapéuticos que se importan (mismo principio activo) para tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y de la Diabetes, efectuados de acuerdo a las normas vigentes⁴⁵.

q) Inciso derogado por la Cuarta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29646 –Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicio, publicada el 1.1.2011, vigente desde el 2.1.2011.

r) Los servicios de crédito: Sólo los ingresos percibidos por las Empresas Bancarias y Financieras, Cajas Municipales de Ahorro y Crédito, Cajas Municipales de Crédito Popular, Empresa de Desarrollo de la Pequeña y Micro Empresa – EDPYME, Cooperativas de Ahorro y Crédito y Cajas Rurales de Ahorro y Crédito, domiciliadas o no en el país, por conceptos de ganancias de capital, derivadas de las operaciones de compraventa letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás papeles comerciales, así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas.

También están incluidas las comisiones, intereses y demás ingresos provenientes de créditos directos e indirectos otorgados por otras entidades que se encuentren supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones dedicadas exclusivamente a operar a favor de la micro y pequeña empresa.

Asimismo, los intereses y comisiones provenientes de créditos de fomento otorgados directamente o mediante intermediarios financieros, por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras, a que se refiere el inciso c) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias⁴⁶.

⁴⁵ Inciso modificado por el Artículo 6° de la Ley N° 28553, publicado el 19 de junio de 2005.

⁴⁶ Inciso incorporado por el Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 965 publicado el 24.12.2006 y vigente a partir del 1.1.2007. Ver Única Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 965 publicado el 24.12.2006 y vigente a partir del 1.1.2007. Ver Artículo 3° de la Ley N° 29200, Ley que establece disposiciones para las donaciones efectuadas en casos de estado de emergencia por desastres producidos por fenómenos naturales, publicado 16.2.2008 y vigente desde el 17.2.2008.

3.2.2. Exoneraciones.

“La exoneración, es aquel beneficio tributario que se otorga a una actividad que se encuentra gravada por el hecho imponible, pero que se le excluye del mandato de pago, por un determinado período⁴⁷”

El tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente 00016-2007-PI/TC del 03 de Abril de 2009 señala que “pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal.”

Al respecto, señala HÉCTOR B. VILLEGAS que:

“existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible, se denominan “exenciones y beneficios tributarios”⁴⁸.

Concluimos que las exoneraciones son beneficios tributarios que se dan a un obligado tributario por incurrir en supuestos de hecho, señalados por la norma que le eximen del pago del tributo. Dicha exoneración tiene como característica importante la temporalidad. Es decir, ninguna exoneración es perpetua o indefinida. Debe tener un tiempo de duración determinado.

⁴⁷ Conceptos de inafectación y exoneración, disponible en <http://www.sni.org.pe/servicios/legal/reportelegal/content/view/2160/28/> (visitado el 08/05/12)

⁴⁸ “La exención tributaria puede considerarse como una especie -la más característica o típica- de un género más amplio: el de los beneficios tributarios. Efectivamente, la exención constituye un beneficio, es el resultado de una norma “de favor””. PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición Civitas. p. 136.

Las exoneraciones del pago del IGV las encontramos en el artículo 5° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas.⁴⁹ Dicho artículo señala que están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II de la norma. Del mismo modo, señala que también se encuentran exonerados los contribuyentes del Impuesto cuyo giro o negocio consiste en realizar exclusivamente las operaciones exoneradas a que se refiere el párrafo anterior u operaciones inafectas, cuando vendan bienes que fueron adquiridos o producidos para ser utilizados en forma exclusiva en dichas operaciones exoneradas o inafectas⁵⁰.

El apéndice I⁵¹ del Decreto Supremo 055-99-EF señala que están exoneradas del pago del IGV las siguientes operaciones:

A) Venta en el país o importación de los bienes siguientes⁵²:

⁴⁹ Decreto Supremo 055-99-EF TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

⁵⁰ Párrafo sustituido por el Artículo 6° de la Ley N° 27039, publicada el 31.12.1998. Ver numeral 8.7 del artículo 8° de Ley N° 28583 - Ley de Reactivación de la Marina Mercante Nacional, publicada el 22.07.2005, vigente a partir del 23.07.2005.

⁵¹ Texto actualizado al 15.03.2007 en base al Decreto Supremo N° 055-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo Decreto Supremo N° 055-99-ef. publicado el 15 de abril de 1999 y vigente desde el 16.04.1999. Respecto de la vigencia del título II, ver artículo 79° del presente TUO.

⁵² Ver Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 196-2007/SUNAT/A mediante la cual se adecuan sub partidas nacionales al arancel de aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF publicada el 07.04.2007 y vigente a partir del 08.04.2007.

Ver Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir de primer día calendario del mes siguiente a su publicación en el Diario Oficial El Peruano, la cual excluye algunas partidas arancelarias del Literal A del Apéndice I del Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Mediante la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15.3.2007, vigente desde el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial El Peruano, se excluyeron del literal A del Apéndice I de la Ley los

| PARTIDAS ARANCELARIAS | PRODUCTOS |
|-------------------------------------|---|
| 0101.10.10.00/ 0104.20.90.00 | Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos y animales vivos de las especies bovina, porcina, ovina o caprina. (Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 043-2005-EF, publicado el 14.4.2005, vigente desde el 15.4.2005). |
| 0102.10.00.00 | Sólo vacunos reproductores y vaquillonas registradas con preñez certificada (Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 024-2004-EF, publicado el 5.2.2004, vigente desde el 6.2.2004). |
| 0102.90.90.00 | Sólo vacunos para reproducción |

bienes comprendidos en las partidas arancelarias 8542.21.00.00 Procesadores, 8471.70.00.00 Discos duros, 8473.30.00.00 Memorias.

Mediante el artículo 12° del Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7.10.2005, vigente desde el 1.11.2005 se excluyeron las siguientes partidas arancelarias: 4901.10.00.00 / 4901.99.00.00 - Libros para Instituciones Educativas, así como publicaciones culturales.

Literal A restituido por el artículo 1° de la Ley N° 27800 publicada el 23.07.2002, vigente a partir del 24.07.2002. Mediante el artículo 2° de la Ley N° 27800 se deja sin efecto el artículo 2° de la Ley N° 27614.

Mediante Decreto Supremo N° 169-2003-EF, publicado el 25.11.2003 se derogó el Decreto Supremo N° 161-2003-EF y, en consecuencia, se dejó sin efecto la inclusión, dentro de este Apéndice, de la Partida 1005.90.11.00: maíz amarillo duro.

Mediante el artículo 11° de la Ley N° 28309, publicado el 29.7.2004, se derogó el artículo 12° de la Ley N° 28211 que incluyó dentro de este Apéndice las Partidas 1006.20.00.00, 1006.30.00.00 y 1006.40.00.00: Arroz.

Ver numeral 8.7 del artículo 8° de Ley N° 28583 - Ley de Reactivación de la Marina Mercante Nacional, publicada el 22.07.2005, vigente a partir del 23.07.2005.

| | |
|--------------------------------------|--|
| | (Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 024-2004-EF, publicado el 5.2.2004, vigente desde el 6.2.2004). |
| 0106.00.90.00/ 01.06.00.90.90 | Camélidos Sudamericanos |
| 0301.10.00.00/ 0307.99.90.90 | Pescados, crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos, excepto pescados destinados al procesamiento de harina y aceite de pescado. |
| 0401.20.00.00 | Sólo: leche cruda entera. |
| 0511.10.00.00 | Semen de bovino |
| 0511.99.10.00 | Cochinilla |
| 0601.10.00.00 | Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberculosos, turiones y rizomas en reposo vegetativo. |
| 0602.10.00.90 | Los demás esquejes sin erizar e injertos. |
| 0701.10.00.00/ 0701.90.00.00 | Papas frescas o refrigeradas. |
| 0702.00.00.00 | Tomates frescos o refrigerados. |
| 0703.10.00.00/ 0703.90.00.00 | Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas aliáceas, frescos o refrigerados. |
| 0704.10.00.00/ 0704.90.00.00 | Coles, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género brassica, frescos o refrigerados. |
| 0705.11.00.00/ 0705.29.00.00 | Lechugas y achicorias (comprendidas la escarola y endivia), frescas o refrigeradas. |
| 0706.10.00.00/ 0706.90.00.00 | Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifies, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados. |

| | |
|---------------------------------|--|
| 0707.00.00.00 | Pepinos y pepinillos, frescos o refrigerados. |
| 0708.10.00.00 | Arvejas o guisantes, incluso desvainados, frescos o refrigerados. |
| 0708.20.00.00 | Frijoles (frejoles, porotos, alubias), incluso desvainados, frescos o refrigerados. |
| 0708.90.00.00 | Las demás legumbres, incluso desvainadas, frescas o refrigeradas. |
| 0709.10.00.00 | Alcachofas o alcauciles, frescas o refrigeradas. |
| 0709.20.00.00 | Espárragos frescos o refrigerados. |
| 0709.30.00.00 | Berenjenas, frescas o refrigeradas. |
| 0709.40.00.00 | Apio, excepto el apionabo, fresco o refrigerado. |
| 0709.51.00.00 | Setas, frescas o refrigeradas. |
| 0709.52.00.00 | Trufas, frescas o refrigeradas. |
| 0709.60.00.00 | Pimientos del género "Capsicum" o del género "Pimienta", frescos o refrigerados. |
| 0709.70.00.00 | Espinacas (incluida la de Nueva Zelanda) y armuelles, frescas o refrigeradas. |
| 0709.90.10.00/ 0709.90.90.00 | Aceitunas y las demás hortalizas (incluso silvestre), frescas o refrigeradas. |
| 0713.10.10.00/ 0713.10.90.20 | Arvejas o guisantes, secas desvainadas, incluso mondadas o partidas. |
| 0713.20.10.00/ 0713.20.90.00 | Garbanzos secos desvainados, incluso mondados o partidos. |
| 0713.31.10.00/ 0713.39.90.00 | Frijoles (frejoles, porotos, alubias, judías) secos desvainados, aunque estén mondados o partidos. |
| 0713.40.10.00/ 0713.40.90.00 | Lentejas y lentejones, secos desvainados, incluso mondados o partidos. |

| | |
|----------------------------------|---|
| 0713.50.10.00/ 0713.50.90.00 | Habas, haba caballar y haba menor, secas desvainadas, incluso mondadas o partidas. |
| 0713.90.10.00/ 0713.90.90.00 | Las demás legumbres secas desvainadas, incluso mondadas o partidas. |
| 0714.10.00.00/ 0714.90.00.00 | Raíces de mandioca (yuca), de arruruz, de salep, aguaturmas, batatas (camote) y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o en inulina, frescos o secos, incluso trozados o en "pellets"; médula de sagú. |
| 0801.11.00.00/ 0801.32.00.00 | Cocos, nueces del Brasil y nueces de Marañón (Caujil). |
| 0803.00.11.00/ 0803.00.20.00/ | Bananas o plátanos, frescos o secos. |
| 0804.10.00.00/ 0804.50.20.00 | Dátiles, higos, piñas (ananás), palta (aguacate), guayaba, mangos, y mangostanes, frescos o secos. |
| 0805.10.00.00 | Naranjas frescas o secas. |
| 0805.20.10.00/ 0805.20.90.00 | Mandarinas, clementinas, wilkings e híbridos similares de agrios, frescos o secos. |
| 0805.30.10.00/ 0805.30.20.00 | Limonos y lima agria, frescos o secos. |
| 0805.40.00.00/ 0805.90.00.00 | Pomelos, toronjas y demás agrios, frescos o secos. |
| 0806.10.00.00 | Uvas. |
| 0807.11.00.00/ 0807.20.00.00 | Melones, sandías y papayas, frescos. |
| 0808.10.00.00/ 0808.20.20.00 | Manzanas, peras y membrillos, frescos. |
| 0809.10.00.00/ 0809.40.00.00 | Damascos (albaricoques, incluidos los chabacanos), cerezas, melocotones o duraznos |

| | |
|---------------------------------|---|
| | (incluidos los griñones y nectarinas), ciruelas y hendirnos, frescos. |
| 0810.10.00.00 | Fresas (frutillas) frescas. |
| 0810.20.20.00 | Frambuesas, zarzamoras, moras y moras-frambuesa, frescas. |
| 0810.30.00.00 | Grosellas, incluido el casís, frescas. |
| 0810.40.00.00/ 0810.90.90.00 | Arándanos rojos, mirtilos y demás frutas u otros frutos, frescos. |
| 0901.11.00.00 | Café crudo o verde. |
| 0902.10.00.00/ 0902.40.00.00 | Té |
| 0910.10.00.00 | Jengibre o kión. |
| 0910.10.30.00 | Cúrcuma o palillo |
| 1001.10.10.00 | Trigo duro para la siembra. |
| 1002.00.10.00 | Centeno para la siembra. |
| 1003.00.10.00 | Cebada para la siembra. |
| 1004.00.10.00 | Avena para la siembra. |
| 1005.10.00.00 | Maíz para la siembra. |
| 1006.10.10.00 | Arroz con cáscara para la siembra. |
| 1006.10.90.00 | Arroz con cáscara (arroz paddy): los demás |
| 1007.00.10.00 | Sorgo para la siembra. |
| 1008.20.10.00 | Mijo para la siembra. |
| 1008.90.10.10 | Quinua (chenopodium quinoa) para siembra. |
| 1201.00.10.00/ 1209.99.90.00 | Las demás semillas y frutos oleaginosos, semillas para la siembra. |
| 1211.90.20.00 | Piretro o Barbasco. |
| 1211.90.30.00 | Orégano. |

| | |
|---------------------------------|---|
| 1212.10.00.00 | Algarrobas y sus semillas. |
| 1213.00.00.00/ 1214.90.00.00 | Raíces de achicoria, paja de cereales y productos forrajeros. |
| 1404.10.10.00 | Achiote. |
| 1404.10.30.00 | Tara. |
| 1801.00.10.00 | Cacao en grano, crudo. |
| 2401.10.00.00/ 2401.20.20.00 | Tabaco en rama o sin elaborar |
| 2510.10.00.00 | Fosfatos de Calcio Naturales , Fosfatos Aluminocalcios Naturales y Cretas Fosfatadas, sin moler. (Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007). |
| 2834.21.00.00 | Solo: Nitratos de Potasio para uso agrícola. (Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007). |
| 3101.00.00.00 | Sólo: guano de aves marinas (Guano de las Islas) (Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 086-2005-EF, publicado el 14.07.2005 vigente desde el 15.07.2005). |
| 3101.00.90.00 | Los Demás: Abonos de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí o tratados químicamente; abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal. (Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007). |

| | |
|---------------|---|
| 3102.10.00.10 | <p>Úrea para uso agrícola</p> <p>(Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 024-2004-EF, publicado el 5.2.2004, vigente desde el 6.2.2004).</p> |
| 3102.21.00.00 | <p>Sulfato de Amonio.</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3102.30.00.10 | <p>(Partida excluida del Literal A del Apéndice I de acuerdo a lo establecido en el numeral 1.2 del artículo 1° del Decreto Supremo N° 070-2009-EF, publicado el 26.03.2009 vigente desde el 27.03.2009).</p> |
| 3103.10.00.00 | <p>Superfosfatos.</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3104.20.10.00 | <p>Cloruro de Potasio con un contenido de Potasio, superior o igual a 22% pero inferior o igual a 62% en peso, expresado en Óxido de Potasio (calidad fertilizante).</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3104.30.00.00 | <p>Sulfato de potasio para uso agrícola</p> <p>(Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 024-2004-EF, publicado el 5.2.2004, vigente desde el 6.2.2004).</p> |
| 3104.90.10.00 | <p>Sulfato de Magnesio y Potasio.</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3105.20.00.00 | <p>Abonos Minerales o Químicos con los tres elementos fertilizantes: Nitrógeno, Fósforo y</p> |

| | |
|---------------------------------|---|
| | <p>Potasio.</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3105.30.00.00 | <p>Hidrogenoortofosfato de Diamonio (Fosfato Diamónico)</p> <p>(Incluido de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 024-2004-EF, publicado el 5.2.2004, vigente desde el 6.2.2004).</p> |
| 3105.40.00.00 | <p>Dihidrogenoortofosfato de Amonio (Fosfato Monoamónico), incluso mezclado con el Hidrogenoortofosfato de Diamonio (Fosfato Diamónico).</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 106-2007-EF, publicado el 19.07.2007 vigente desde el 20.07.2007).</p> |
| 3105.51.00.00 | <p>SOLO: ABONOS QUE CONTENGAN NITRATO DE AMONIO Y FOSFATOS PARA USO AGRÍCOLA.</p> <p>(Incluido de acuerdo a lo establecido en el numeral 1.1 del artículo 1° del Decreto Supremo N° 070-2009-EF, publicado el 26.03.2009 vigente desde el 27.03.2009).</p> |
| 4903.00.00.00 | <p>Álbumes o libros de estampas y cuadernos para dibujar o colorear, para niños.</p> <p>(Modificada la descripción de bienes de la presente partida arancelaria, mediante artículo 12° del Decreto Supremo N° 130-2005-EF, publicado el 7.10.2005, vigente desde el 1.11.2005)</p> |
| 5101.11.00.00/ 5104.00.00.00 | <p>Lanas y pelos finos y ordinarios, sin cardar ni peinar, desperdicios e hilachas.</p> |
| 5201.00.00.10/ 5201.00.00.90 | <p>Solo : Algodón en rama sin desmotar.</p> |
| 5302.10.00.00/ | <p>Cáñamo, yute, abacá y otras fibras textiles en</p> |

| | |
|---------------------------------|---|
| 5305.99.00.00 | rama o trabajadas, pero sin hilar, estopas, hilachas y desperdicios. |
| 7108.11.00.00 | Oro para uso no monetario en polvo. |
| 7108.12.00.00 | Oro para uso no monetario en bruto. |
| 8702.10.10.00 8702.90.91.10 | Sólo vehículos automóviles para transporte de personas de un máximo de 16 pasajeros incluido el conductor, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la Ley N° 26983 y normas reglamentarias. (Incluido mediante artículo 3° del Decreto Supremo N° 142-2007-EF, publicado el 15.9.2007, vigente desde el 15.9.2007) |
| 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 | Sólo: un vehículo automóvil usado importado conforme a lo dispuesto por la Ley N° 28091 y su reglamento. (Modificado mediante artículo 4° del Decreto Supremo N° 010-2006-RE, publicado el 4.4.2006, vigente desde el 5.4.2006) |
| 8703.10.00.00/ 8703.90.00.90 | Solo: vehículos automóviles para transporte de personas, importados al amparo de la Ley N° 26983 y normas reglamentarias |
| 8704.21.10.10 8704.31.10.10 | Sólo camionetas pick-up ensambladas: Diesel y gasolinera, de peso total con carga máxima inferior o igual a 4,537 t, para uso oficial de las Misiones Diplomáticas; Oficinas Consulares; Representaciones y Oficinas de los Organismos Internacionales, debidamente acreditadas ante el Gobierno del Perú, importados al amparo de la Ley N° 26983 y normas reglamentarias. (Incluido mediante artículo 3° del Decreto Supremo N° 142-2007-EF, publicado el 15.9.2007, vigente desde el 15.9.2007) |

B) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que sean destinados exclusivamente a vivienda y que cuenten con la presentación de la solicitud de Licencia de Construcción admitida por la Municipalidad correspondiente, de acuerdo a lo señalado por la Ley N° 27157 y su reglamento.

La importación de bienes culturales integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación que cuenten con la certificación correspondiente expedida por el Instituto Nacional de Cultura - INC.

La importación de obras de arte originales y únicas creadas por artistas peruanos realizadas o exhibidas en el exterior⁵³.

El apéndice II del Decreto Supremo 055-99-EF señala que servicios están exonerados del pago del IGV. Dado que el presente trabajo no se ocupa de los servicios, sino más bien de las operaciones de transferencia de bienes no señalaremos el contenido del mismo.

3.3. Del régimen de percepción del Impuesto General a las Ventas en las importaciones.

El régimen de percepción del IGV consiste en la obligación que se impone al vendedor a quien tributariamente se le denomina agente de percepción o a la administración tributaria de percibir un importe adicional al precio de venta cobrado al cliente o al importador.

Dentro de la legislación tributaria nacional encontramos que las percepciones se encuentran reguladas por la Ley 28053 publicada el 08 de Agosto de 2003 en el Diario Oficial El Peruano. La signada norma en su Art. 1 señala: "Los sujetos del Impuesto General a las Ventas deberán efectuar un pago por el impuesto que causarán en sus operaciones posteriores cuando importen y/o adquieran bienes, encarguen la construcción o usen servicios, el mismo que será materia de percepción de acuerdo a lo indicado en el numeral 2 del inciso

⁵³ (Literal B) del Apéndice I, sustituido por el artículo 7° del Decreto Legislativo N° 980, publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir de primer día calendario del mes siguiente a su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

c) del artículo 10° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias. La SUNAT podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación que ésta determine.”

Respecto del régimen de percepción del IGV en las importaciones VLÁDIK ALDEA señala que:

“en virtud del Art. 10° del TUO del Código Tributario, el numeral 2 del inciso c) del artículo 10° de la LIGV y la Ley N° 28053 se ha dispuesto un régimen de percepción considerando el impuesto que causaran los importadores en sus operaciones posteriores cuando importen bienes aplicable a todo aquel que realice operación de importación definitiva de bienes gravados con el IGV por el cual se realizara un pago adicional a la SUNAT, que actúa como agente de percepción. De esta forma, de conformidad con la segunda disposición transitoria de la ley N° 29173 (12.12.2007), Ley que regula el régimen de percepciones del IGV y el Art. 4 de la Resolución N° 203-2003/SUNAT (01.11.2003) la percepción se determinará aplicando los siguientes porcentajes: 10% cuando el importador a la fecha de numeración de la DUA⁵⁴ o DSI⁵⁵ tenga la condición de no habido o se le hubiere notificado la baja de inscripción en el RUC o teniéndolo no lo consigne o realice por primera vez una operación o régimen aduanero o estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV. 5% cuando el importador nacionalice bienes usados. Finalmente 3.5% cuando el importador no se encuentre en ninguno de los supuestos anteriores”⁵⁶.

⁵⁴ Declaración Única de Aduanas

⁵⁵ Declaración Simplificada de Importación.

⁵⁶ Óp. Cit. pág. 82

III. EL RÉGIMEN DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍA EN FRANQUICIA ARANCELARIA Y LA NATURALEZA JURIDICA DE LA FRANQUICIA.

1. El Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia Arancelaria.

Hemos visto ya que dentro de la normatividad aduanera peruana se encuentra el Régimen Aduanero de Reposición de Mercancía en Franquicia. Una franquicia, es la:

"Exención total o parcial del pago de tributos, dispuesta por ley"⁵⁷. Nuestra Ley General de Aduanas, regula el régimen en sus artículos 84 a 87. En este sentido, el artículo 84 lo define como: "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.

Son beneficiarios del régimen los importadores productores y los exportadores productores que hayan importado por cuenta propia los bienes sujetos a reposición de mercancía en franquicia".

El procedimiento de Reposición de Mercancía el Franquicia, también define el concepto del mismo, indicando que el régimen reposición de mercancía en 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"⁵⁸.

Podemos concluir citando a COSIO JARA⁵⁹ quien señala que el:

"Régimen de Reposición en Franquicia es uno más de los regímenes de perfeccionamiento activo⁶⁰ y como tal busca favorecer las exportaciones

⁵⁷ Glosario de Términos del Decreto Supremo 129-2004-EF que aprueba el TUO de la Ley General de Aduanas [norma derogada mediante D.L. 1053]

⁵⁸ Procedimiento INTA-PG-10 Resolución de Superintendencia 04-2010/SUNAT/A del 02/02/2010

⁵⁹ COSIO JARA, Fernando, Ley General de Aduanas comentado concordado sumillado jurisprudencia índice analítico, Rodhas, 3ra. Edición marzo 2006, pág. 239.

de bienes en los cuales exista un proceso de producción, elaboración o transformación que emplee insumos, materias primas, productos intermedios, etc., importados "implementando un mecanismo en virtud al cual, el pago de los derechos y demás impuestos a la importación que hubieren afectado el proceso se eliminen de los costos. Dicho mecanismo consiste en permitir el ingreso al país (sin pago alguno) de mercancías equivalentes a las que fueron nacionalizadas (por las que se pagaron tributos) y que luego salen del país al ser incorporadas en un producto exportado"⁶¹.

1.1. Características del Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia.

1.1.1 Como Régimen de Perfeccionamiento.

La primera característica y a nuestro parecer la más relevante del régimen es que, tal como lo señala el reglamento⁶² de la Ley General de Aduanas, es un régimen de perfeccionamiento. Se llama de perfeccionamiento, ya que la mercancía que es transportada al momento del ingreso al país de importación sufre un cambio en sus características físicas ya que se importa un insumo, el cual es transformado o incorporado a un producto el cual es exportado.

1.1.2. Como incentivo a las exportaciones.

Según el derogado D.S. 129-2004-EF el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia también era un régimen de perfeccionamiento. En esencia, tanto la norma anterior como la norma actual tienen como finalidad principal el incentivo de la industria peruana así como de la exportación. En este sentido señala COSIO JARA⁶³ que el Régimen de reposición de mercancías en franquicia busca favorecer las exportaciones de bienes en los cuales exista un proceso de producción, elaboración o transformación que emplee insumos,

⁶⁰ El derogado TUO de la Ley General de Aduanas D.S. 129-2004-EF incluía a la Reposición de Mercancía en Franquicia dentro de los Regímenes de Perfeccionamiento.

⁶¹ RTF 1018-A-2003 Aduana de Tumbes.

⁶² Reglamento del Decreto Legislativo 1053, Decreto supremo 010-2009-EF Lima. 16 de Enero de 2009.

⁶³ COSIO JARA, F, Ob. cit, pág. 239.

materias primas, productos intermedios importados. Es por ello, que las importaciones que se realicen en virtud de un certificado de reposición⁶⁴ no están sujetas al pago de tributos. Podemos concluir también, que al exportar la mercancía que se importó para incorporarse al producto terminado, no ha existido un consumo del mismo en el país durante su transformación o incorporación, por lo que resulta lógico que dicha mercancía no sea gravada con impuestos destinados a la importación.

1.1.3. Como régimen dependiente o régimen resultado.

La existencia del Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia, tiene como requisito sine qua non la existencia primigenia del Régimen de Importación para el consumo y posteriormente el Régimen de Exportación definitiva. Es por ello que decimos que es un régimen dependiente. Es decir, es un régimen que no puede subsistir solo ya que este va asociado siempre a los regímenes de importación para el consumo⁶⁵ y exportación definitiva⁶⁶ ya que sin estos dos, no se podría dar la Reposición de Mercancía en Franquicia. COSIO JARA señala que se podría "definir a este régimen como un régimen-resultado, pues su existencia presupone la existencia de dos regímenes

⁶⁴ El certificado de reposición se expide por la misma cantidad de mercancías que fueron utilizadas en el proceso productivo de los bienes exportados, no se considera para su expedición los excedentes con valor comercial, salvo que éstos sean exportados. Este certificado, puede ser utilizado en una nueva importación sin el pago de los tributos correspondientes.

⁶⁵ Artículo 49 de la Ley General de Aduanas D.L. 1053

Importación para el consumo

Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante.

⁶⁶ Artículo 60 de la Ley General de Aduanas D.L. 1053

Exportación definitiva

Régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

La exportación definitiva no está afectada a ningún tributo.

aduaneros previos y autónomos, la importación y la exportación, los cuales tienen como único elemento común la "identidad" de la mercancía que habiendo sido nacionalizada es luego exportada; si ello se produce, se cumplen los requisitos para que opere la reposición de esa mercancía"⁶⁷.

Si bien es cierto, es necesaria la existencia del Régimen de Importación para el consumo, no es el único régimen que puede dar derecho a la obtención de certificado de reposición. En este sentido, el procedimiento de reposición de mercancía con franquicia arancelaria⁶⁸, señala que "La nacionalización de la mercancía ingresada bajo los Regímenes de Admisión temporal para perfeccionamiento Activo o Admisión Temporal para Reexportación en el Mismo Estado que resulte incorporada en el producto de exportación...()Puede dar derecho a la obtención del certificado de reposición."

1.1.4. Como Proceso complejo.

Una vez que el productor exportador se acoge al Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia, se inicia un intrincado y complejo proceso, el cual se remonta a la importación primigenia de de la mercancía insumo que será incorporada al producto terminado, pasando por la clasificación de la mercancía y determinación de mercancía la cual será repuesta, por una mercancía equivalente,⁶⁹ la elaboración del cuadro insumo producto, la validación del cuadro, por el sector competente, la emisión del certificado, y la utilización del mismo.

⁶⁷ COSIO JARA, F, Ob. cit, Pág. 240.

⁶⁸ Art. 5. Del Procedimiento de Reposición de Mercancía en Franquicia INTA-PG.10 versión 4

⁶⁹ Se considera mercancía equivalente a aquella idéntica o similar a la que fue importada y que es objeto de reposición.

Se entiende por mercancía idéntica a la que es igual en todos los aspectos a la importada en lo que se refiere a la calidad, marca y prestigio comercial.

Se entiende por mercancía similar a la que sin ser igual en todos los aspectos a la importada, presenta características y composición próxima o semejante a ésta en cuanto a especie y calidad, lo que le permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiable con la mercancía que se compara. Art. 1. Del Procedimiento de Reposición de Mercancía en Franquicia INTA-PG.10 versión 4

Todo este proceso debe realizarse llevando un estricto control de la cuenta de que Aduanas lleva en el SIGAD⁷⁰ respecto de la cantidad de mercancía a reponer que tiene la empresa productora exportadora. Es por eso que afirmamos que el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia es un régimen aduanero complejo.

1.1.5. Como beneficiario excluyente.

Para poder acogerse al Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia, es necesario que la empresa exportadora cumpla con una característica especial la cual según la Ley es que ésta sea productora exportadora, es decir que sea la misma empresa la que importe el insumo, materia prima, la cual la incorpore en el producto terminado y que sea ésta misma la que la exporte. Es decir, si es que una empresa no cumple estas características, no podrá someterse al régimen. Es por esta razón que señalamos que es una de las características de este régimen, el ser excluyente. Ahora bien, dicha característica del régimen tiene una excepción, la cual veremos más adelante al tratar la transferencia del certificado de Reposición.

1.2. Tratamiento del Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia ante aduanas.

Podemos señalar que el Régimen de Reposición de mercancía con franquicia arancelaria comienza con la importación de los productos llamados insumos, los cuales dentro de un proceso productivo, serán incorporados en un producto final el cual será exportado.

1.3. Insumos que no pueden ser materia de reposición.

Cabe señalar que no todos los insumos importados pueden ser materia de reposición, ya que la norma señala que:

"No pueden ser objeto de reposición las mercancías que intervienen 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

⁷⁰Sistema Integrado de Gestión Aduanera

*directamente en el producto a exportar; salvo que estas mercancías sean en sí mismas parte principal de un proceso productivo*⁷¹.

1.4. Mercancía equivalente, idéntica o similar.

El procedimiento de Reposición de Mercancía en Franquicia señala que se debe verificar que la mercancía sea equivalente, entendiéndose por equivalente aquella idéntica a similar a la que fue importada y que es objeto de reposición.

Este concepto, equivalente, nos lleva a un dilema ya que incorpora dos nuevos términos: “mercancías idénticas y mercancía similar.” El procedimiento de reposición de mercancía señala que “se entiende por mercancía idéntica a la que es igual en todos los aspectos a la importada en lo que se refiere a la calidad, marca y prestigio comercial”. Asimismo, la norma define también a la mercancía similar, indicando que “se entiende por mercancía similar a la que sin ser igual en todos los aspectos a la importada, presenta características y composición próxima o semejante a ésta en cuanto a especie y calidad, lo que permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiable con la mercancía que se compra”.

1.5. Manifestación de voluntad en la declaración de exportación para el acogimiento del Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia.

Supondremos que el insumo importado es harina de trigo, producto que es importado por una empresa productora exportadora para la producción de galletas. Al importar esta harina, se numera una DUA de importación, y se cancelan los tributos correspondientes.

La productora exportadora incorpora el insumo harina en galletas las cuales mediante una declaración de exportación son exportadas al exterior. Cabe precisar que para acogerse al régimen es necesario que el lapso de tiempo entre la importación de la harina y la exportación de las galletas no exceda de

⁷¹ Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 044-2010/SUNAT/A que aprueba el procedimiento General “reposición de mercancía con franquicia arancelaria” INTA-PG.10 (versión 4)

un año contado a partir de la fecha de levante de la declaración de importación.

Al momento de numerar la declaración de exportación de las galletas, tanto la provisional como la definitiva, se debe dejar constancia en la DUA que se desea acogerse al régimen de reposición de mercancía en franquicia, para lo cual se debe indicar a nivel de cada serie de la declaración de exportación definitiva en la casilla 7.28 de esta, código 12 correspondiente al régimen de reposición. Adicionalmente indica en la casilla 7.17 "cantidad de unidad equivalente producto" la cantidad y el tipo de unidad de producción o de comercialización del producto exportado, en estricta concordancia con las consignadas en el CIP⁷². Salvo esta acotación, el procedimiento del régimen de exportación de esta mercancía es igual al ya señalado anteriormente.

Una vez embarcada la mercancía, y regularizado el régimen de exportación, se tiene 180 días a efectos de transmitir el Cuadro Insumo Producto (CIP). La transmisión del cuadro inicia el procedimiento de emisión del Certificado de Reposición, y es pieza clave para emisión del certificado de reposición, es por ello que analizaremos con mayor detenimiento dicho cuadro. Pero, ¿qué es el Cuadro Insumo Producto? ¿Cuál es su función, y su composición?

1.6. El cuadro insumo producto.

Tanto el art. 105 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, como el Procedimiento Reposición de Mercancía en Franquicia materia de este análisis hablan del Cuadro insumo producto (CIP) indicando la fecha de presentación, la forma de presentación y contenido, Pero ninguna de las dos normas antes señaladas indican que es un cuadro insumo producto situación que también es omitida por la Ley.

El cuadro insumo producto, es aquel documento presentado por el exportado en el cual, entre otras cosas, se manifiesta la cantidad y características del

⁷² Cuadro Insumo Producto.

insumo importado, que dentro del proceso de producción se incorpora al producto. Asimismo, señala la cantidad utilizada en cada producto, la merma o desperdicio y valor comercial que se haya podido generar, la utilización de catalizadores y/o excedentes con valor comercial, y finalmente la cantidad de mercancía a reponer. Es decir, podríamos inferir que este cuadro es la receta para la elaboración del producto en cual se indican las cantidades que deben ir de insumo para dicho producto.

El instructivo para la elaboración del cuadro de insumo producto (CIP) publicado por SUNAT en su Portal Web⁷³ indica la información que debe ir respecto al detalle de la mercancía importada, así como del producto exportado. En este sentido señala que el cuadro debe contener la siguiente información:

DETALLE DE LA MERCANCÍA IMPORTADA.

1. Declaración.

Código de la aduana, año y número de la DUA o DS de importación para el Consumo COD-AAAA-NNNNNN.

2. Serie/Item.

Número de la serie al que corresponde la mercancía en la DUA o DS de importación para el consumo. Si una serie contiene más de un tipo de mercancía, debe consignarse el número de ítem que le corresponde a cada una de ellas según lo indicado en el Listado a que se refiere el numeral 5 de la Sección VII. A).

3. Descripción de la mercancía.

Descripción por tipo de mercancía utilizada, en los mismos términos que se señala en la factura de importación, con la respectiva subpartida arancelaria a nivel de diez dígitos.

4. Cantidad Importada.

Indicar la cantidad de mercancía expresada en su respectiva unidad física de medida, de acuerdo a lo consignado en la serie de la DUA o DS importación para el consumo (rubro 1 y 2).

⁷³ Procedimiento general de reposición de mercancía en franquicia, cuadro insumo producto, disponible en :

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/perfeccionam/reposMercan/procGenera/Inta-pg.10.htm> (visitado el 08/11/11)

5. **Equivalente.**

Rubro a utilizarse sólo cuando por necesidades de comercialización o de producción la unidad física de medida de la mercancía importada, para efecto del Cuadro de Coeficientes Insumo - Producto, es distinta a la aprobada por la R.I.N. N° 000ADT/2002-00083 publicada el 20.01.2002.

En tal caso se debe señalar la cantidad equivalente a la indicada en el rubro 4, la misma que se expresa en la unidad utilizada.

La unidad comercial o de producción permanece invariable durante todo el proceso en que se utilice dicha mercancía. Excepcionalmente, cuando amerite efectuarse un cambio, se presenta para su registro en el SIGAD un expediente de rectificación detallando el factor de conversión entre la nueva unidad y la declarada la primera vez, factor que tiene una validez para todos los ítems que conformen la serie de importación a que se hace referencia.

Ejemplo:

| DETALLE DE LA MERCANCÍA IMPORTADA | | |
|-----------------------------------|--|--------------------------|
| 1. DECLARACIÓN ADUANA-AÑO-NÚMERO | 3. DESCRIPCIÓN DE LA MERCANCÍA CON INDICACIÓN DE LA SUBPARTIDA ARANCELARIA | 4. CANTIDAD IMPORTADA |
| 2. SERIE / ITEM | | 5. EQUIVALENTE |
| 118-98-62588 | Diesel 2 | 30 700,65 m ³ |
| 2 / 1 | 2710.19.21.10 | -- |
| 118-98-62588 | Crudo oil, Oriente (27º API) | 46 700,50 m ³ |
| 1 / 1 | 2709.00.00.00 | 293 737,30 barriles |
| 118-98-62588 | Crudo oil, Oriente (25º API) | 56 800,60 m ³ |
| 1 / 2 | 2709.00.00.00 | -- |

DETALLE DEL PRODUCTO EXPORTADO.

6. Serie.

Número de serie al que corresponde el producto exportado en la DUA de Exportación.

7. Descripción del Producto.

Cuando el Coeficiente Insumo - Producto es el mismo para todos los bienes que agrupa una misma serie, se debe indicar la descripción de la serie de acuerdo a lo consignado en la DUA de Exportación. Si los coeficientes difieren para cada uno de ellos, se señala la descripción por tipo de producto, según las especificaciones de la factura de exportación. Asimismo, en esta columna se debe consignar la subpartida arancelaria a nivel de diez dígitos.

8. Cantidad Exportada.

Indicar la cantidad de producto de exportación efectivamente embarcado y en cuya elaboración / producción se ha utilizado el insumo importado sujeto a reposición. Dicha cantidad debe expresarse en la misma unidad física de medida que figura en la casilla 7.16 de la DUA de Exportación Equivalente.

Esta columna debe ser utilizada sólo cuando por necesidades de comercialización o producción la unidad física de medida del producto de exportación, para efecto del cálculo del Coeficiente Insumo - Producto es distinta a la autorizada en la R.I.N. N° 000ADT/2002-00083 publicada el 20.01.2002. En tal caso, se indica la cantidad de mercancía equivalente a la señalada en el rubro 8 expresada en la misma unidad que figura en la casilla 7.17 de la DUA de Exportación.

Ejemplo:

| DETALLE DEL PRODUCTO EXPORTADO | | |
|---------------------------------------|---|------------------------------|
| 6. SERIE | 7. DESCRIPCION DEL PRODUCTO CON INDICACIÓN DE LA SUBPARTIDA ARANCELARIA NACIONAL | 8. CANTIDAD EXPORTADA |
| | | 9. EQUIVALENTE |
| 1 | Fueloils IFO 380 | 18 000,70 m3 |
| | 2710.19.22.90 | 113 220,9931 barriles |
| 1 | Fueloils IFO 380 | 18 000,70 m3 |
| | 2710.19.22.90 | 113 220,9931 barriles |
| 2 | Cemento Asfaltico | 1 500 000 Kg. |
| | 2715.00.90.00 | ----- |

9. Coeficiente Insumo – Producto.

Es la cantidad de mercancía importada utilizada en una unidad del producto exportado. Dependiendo de los tipos de procesos, está conformado por:

9.1 Contenido Neto: señale la cantidad de mercancía importada utilizada en el proceso productivo y que se encuentra contenida efectivamente en una unidad del producto exportado.

9.2 Merma y/o Desperdicio sin Valor Comercial: señale la cantidad de mercancía importada que resulta del proceso productivo y que no puede ser recuperada o no es aprovechable en una unidad del producto exportado.

9.3 Acelerador, ralentizador o catalizador: en caso de haberse utilizado estos tipos de mercancías señale la cantidad consumida al ser usada directamente en el proceso productivo de una unidad del producto exportado.

Acelerador.- Producto que provoca aumento de la velocidad de una reacción química.

Catalizador.- Cuerpo dotado de propiedades catalíticas capaz de iniciar, acelerar o retardar una reacción química sin descomponerse ni combinarse.

Ralentizador.- Producto que retiene o retarda una reacción química.

9.4 Excedente con Valor Comercial: cantidad de mercancía importada que resulta del proceso productivo y que forma parte del desperdicio, residuo o subproducto con valor comercial.

Desperdicio.- Es el que se obtiene en el transcurso o a la finalización del proceso productivo y que es aprovechable previa transformación.

Residuo.- Es lo que queda de las mercancías importadas antes y durante su aplicación al proceso productivo.

Subproducto.- Es aquel producto secundario, que se obtiene durante el proceso productivo o a su finalización con valor comercial significativo sin requerir elaboración adicional.

9.5 Contenido Total: Cantidad total de la mercancía importada que ingresa al proceso productivo para obtener una unidad del producto exportado, se obtiene de sumar las columnas 10.1, 10.2, 10.3 y 10.4 según corresponda.

Para el caso de mercancías y/o productos de exportación que contengan humedad, los coeficientes se calculan en función a los pesos secos, debiendo constar esta forma de cálculo en nota al pie del Cuadro

10. Cantidad de mercancía a reponer.

Indique el resultado de multiplicar la sumatoria de las columnas 10.1, 10.2 y 10.3 por la cantidad de producto exportado (columna 8 ó 9) expresado en la unidad correspondiente.

Ejemplo:

$$\underline{0,0086 \text{ m}^3 \text{ de Diesel} \times 113\,220,9931 \text{ brr IFO} = 973,7005 \text{ m}^3}$$

1 brr de 1 FO

$$\underline{0,9933 \text{ brr de Crudo Oil (27 - API)} \times 113\,220,9931 \text{ brr IFO} = 112\,462,4124 \text{ barr}}$$

1 brr IFO

$$\underline{112\,462,4124 \text{ brr} \times 0,1589873 \text{ m}^3 = 17\,880\,0953 \text{ m}^3}$$

1 brr

$$\underline{0,0008 \text{ m}^3 \text{ de Crudo Oil (25 API)} \times 1\,500\,000,00 \text{ Kg de c. asfáltico} = 1\,200,00 \text{ m}^3}$$

1 Kg. C. Asfáltico

Ejemplo:

| DETALLE DEL PRODUCTO EXPORTADO | | | | | |
|------------------------------------|----------------------|---------------------------|-----------------|------------|----------------------------------|
| 10. COEFICIENTE DE INSUMO PRODUCTO | | | | | 11. CANTIDAD MERCANCIA A REPONER |
| 10.1 NETO | 10.2 MERMA DESP. S/V | 10.3 ACELE. RALEN. CATAL. | 10.4 EXCED. C/V | 10.5 TOTAL | |
| 0.0080 | 0.006 | | | 0.0080 | 973,7005 m3 |
| 0.9923 | 0.0010 | | 0.6953 | 1.0880 | 17880,0953 m3 |
| | | | | | 112462,4124 barriles |
| 0.0080 | | | 0.0018 | 0.0026 | 1200,00 m3 |

1.7. Presentación de cuadro insumo producto ante la ADUANA.

Como ya se indicó anteriormente, la presentación del cuadro insumo producto inicia la solicitud de certificado de reposición. Para ello se transmite electrónicamente la información del CIP al SIGAD⁷⁴. Aceptada la transmisión del CIP y estando conforme, se genera y comunica automáticamente el número, fecha y hora de la aceptación correspondiente; caso contrario, se comunica los errores encontrados para la subsanación respectiva.

Una vez transmitida y validada por el sistema, se presenta en físico el CIP el cual debe ser firmado por el representante legal de la empresa [productora exportadora] con la indicación del número asignado por el SIGAD. Se debe adjuntar al cuadro, la siguiente documentación:

- a) Copia de la Factura o boleta de venta, según corresponda de la mercancía exportada
- b) Copia de la Factura o documento equivalente o contrato según corresponda, de la mercancía importada
- c) Copia de la Factura, documento equivalente o contrato, según corresponda de la mercancía admitida temporalmente.
- d) Copia de la última Liquidación de Cobranza debidamente cancelada en casos de fraccionamiento de pago de tributos a la importación.

⁷⁴ Sistema Integrado de Gestión Aduanera

1.8. Revisión de documentos y emisión de certificado de reposición.

Una vez ingresado el cuadro por mesa de partes de la ADUANA, el funcionario aduanero designado verificara que la información del CIP y de la documentación presentada coincida con la información registrada en el SIGAD. Para ello, el procedimiento de reposición de mercancía en franquicia indica que el funcionario aduanero encargado de dicha verificación, debe poner especial énfasis en:

- a) Constatar que la descripción de la mercancía que se encuentra en la factura de importación corresponda a la descripción del insumo registrado.
- b) Que las liquidaciones de cobranza correspondientes a las declaraciones de importación para el consumo que se encuentren acogidas a un fraccionamiento de pago de tributos , se encuentren canceladas
- c) Que la liquidación de cobranza correspondiente a la mercancía admitida temporalmente se encuentre cancelada.
- d) Que la descripción de la factura de exportación corresponda a la descripción del producto exportado registrado en el CIP.

De ser conforme, el funcionario registrara su aceptación en el SIGAD y se emitirá en forma automática el Certificado de Reposición.

Cabe mencionar que dicha transmisión o procedimiento, en algunos casos es defectuosa, o no cumple con la totalidad de requisitos. Para ello existen mecanismos de subsanación hasta la ulterior emisión del certificado. Es necesario indicar, que en estos casos, existe la posibilidad de cometer infracciones, para lo cual se tiene previsto las sanciones correspondientes de conformidad con lo indicado en la tabla de sanciones⁷⁵ aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas.

⁷⁵ Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, Decreto Supremo N° 031-2009-EF del 17/03/2009

1.9. Uso del certificado de reposición.

Como ya señalamos anteriormente, la finalidad del certificado de reposición emitido es ser utilizado para una nueva importación del insumo incorporado en el producto exportado. Este certificado tiene una validez de un año a partir de su fecha de emisión. Es decir que transcurrido el año desde la fecha de su emisión, sin que este haya sido utilizado, el mismo pierde su eficacia.

Dentro del procedimiento de importación, el despachador de aduana, durante la transmisión electrónica de los datos de la declaración de importación, deberá consignar el código de aduana de emisión del certificado, así como el código 12 correspondiente al régimen de reposición como régimen precedente. Asimismo, se debe consignar la cantidad de unidades equivalentes con la autorizada en el certificado aun cuando estas coincidan con las unidades físicas. El despacho de las mercancías de reposición se realizara de conformidad al procedimiento de importación para el consumo que ya vimos anteriormente.

La mercancía en reposición está sujeta a reconocimiento físico obligatorio, por lo que el despachador debe portar todos los documentos correspondientes, en especial el certificado de reposición.

Cabe resaltar, que tal como lo señala el procedimiento de reposición, el funcionario aduanero, puede conceder la franquicia aun cuando la subpartida nacional determinada en el reconocimiento físico no coincida con la indicada en el certificado, siempre y cuando la mercancía sea equivalente a la autorizada.

A diferencia de la declaración de importación, en donde se debe consignar el código 12 en la casilla 7. 28 de la declaración, señalando de esta forma que la mercancía será sometida al régimen de reposición de mercancía en franquicia. En la importación, no existe la obligación de consignar ese código. No obstante ello, si se debe consignar en la declaración el sometimiento de esta al régimen de reposición, para ello, se coloca en la casilla 7.4 de la declaración el número de identificación del Certificado de Reposición y el ítem correspondiente, de

acuerdo con la siguiente estructura: Código de Aduana, Año de numeración, Numero de certificado y Numero de Item.

La utilización del certificado de reposición puede ser parcial. En estos casos, se modificara la cuenta corriente de la empresa hasta que el certificado sea utilizado en su totalidad.

Cuando el certificado es utilizado en su totalidad, y de conformidad con lo que estipula el procedimiento de reposición, el funcionario aduanero designado, bajo responsabilidad retiene el certificado original y procede a su cancelación estampado el sello de CANCELADO, fecha y firma este documento en señal de conformidad; asimismo, archiva el certificado conjuntamente con la declaración de importación para el consumo.

Si bien es cierto hemos señalado cual es el tratamiento del régimen de reposición de mercancía en franquicia ante la aduana, no debemos perder de vista cual es el beneficio tangible que otorga a los productores exportadores el uso del señalado régimen en sus operaciones de comercio exterior que no es otro que la importación de los productos a incorporar en la mercancía a exportar sin el pago de tributos, lo cual conlleva a una reducción en los costos de producción, haciendo dicha mercancía más atractiva en el mercado internacional.

Como señala la guía hemisférica del ALCA, este es un régimen aduanero creado para el fomento de la exportación.

2. Naturaleza jurídica de la franquicia arancelaria.

Entendemos que las operaciones de transferencia de bienes o prestación de servicios, según el TUO de la Ley del IGV tributariamente, solo se pueden encontrarse dentro de una de estas tres categorías concretas: a) operaciones gravadas, como son las importaciones, b) operaciones Infectas, que son aquellas que están fuera del ámbito de aplicación del impuesto, y c) operaciones exoneradas, que son aquellas que encontrándose dentro del

ámbito de aplicación del impuesto, por disposición legal y de manera temporal y taxativa se encuentran infectas al pago por un determinado tiempo.

Teniendo en cuenta lo señalado por el Principio de Legalidad, las operaciones de importación se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas. El TUO del IGV no señala que el hecho de que estas se sometan a un régimen de reposición de mercancía en franquicia les de la calidad de operaciones exoneradas o infectas, por lo que, si bien es cierto no se realizó pago alguno del impuesto, de conformidad al TUO del IGV le correspondería el pago del mismo.

De la lectura de los párrafos anteriores, surge la siguiente interrogante: ¿Es la franquicia una exoneración de tributos? A fin de responder a dicha interrogante debemos previamente realizar un estudio de la naturaleza jurídica de la exoneración, sus clases, y su relación con el Régimen de Reposición de Mercancías en Franquicia Arancelaria.

2.1. Naturaleza Jurídica de la Exoneración.

“La exoneración, es aquel beneficio tributario que se otorga a una actividad que se encuentra gravada por el hecho imponible, pero que se le excluye del mandato de pago, por un determinado período”⁷⁶.

El tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el expediente 00016-2007-PI/TC del 03 de Abril de 2009 señala que “pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal”.

Al respecto, señala HÉCTOR B. VILLEGAS que:

⁷⁶ Reporte legal SIN disponible en :

<http://www.sni.org.pe/servicios/legal/reportelegal/content/view/2160/28/> (visitado el 08/03/12)

"Existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible, se denominan "exenciones y beneficios tributarios"⁷⁷.

2.2. Clases de exoneración

Habiendo determinado la naturaleza jurídica de la exoneración, pasaremos a mencionar una breve relación de las clases de exoneración tributaria más comunes:

a) Subjetivas y objetivas: Se presentan cuando la situación de hecho prevista en la norma, que constituye la condición de la exoneración, se refiere a la persona del importador o del exportador, la exención es subjetiva⁷⁸. De otro lado la exoneración objetiva está directamente vinculada con la naturaleza de las operaciones a que se aplica y no a la calidad de las personas.

b) Condicionales e incondicionales: La diferenciación entre condicionales e incondicionales o absolutas, dependerá de si las operaciones se hallan sometidas o no al cumplimiento de determinados requisitos. En el primer caso, el incumplimiento de los requisitos con arreglo a los cuales se otorgó la exención determina su revocatoria.

En las incondicionales la exención es definitiva, ya que acaecido el hecho determinante – la importación de las mercaderías en su caso-, no se requiere el cumplimiento de requisito alguno posterior⁷⁹.

⁷⁷ "La exención tributaria puede considerarse como una especie -la más característica o típica- de un género más amplio: el de los beneficios tributarios. Efectivamente, la exención constituye un beneficio, es el resultado de una norma "de favor"". PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición Civitas. pág136.

⁷⁸ CUTRERA, A. citado por FERNÁNDEZ LAVANNE, Pedro, *Derecho Aduanero, Vol. I*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, pág. 458.

⁷⁹ FERNÁNDEZ LAVANNE, Pedro, *Derecho Aduanero, Vol. I*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, pág. 458.

c) *Totales o parciales:* Las exenciones totales impiden el cobro de la deuda tributaria referido a ciertos hechos o sujetos. Las parciales suponen la reducción de la deuda tributaria.

En atención a la clasificación antes mencionada, podemos concluir que la franquicia arancelaria es una exoneración subjetiva, incondicional y total.

2.3. La Franquicia arancelaria como exoneración.

La Ley General de Aduanas materia de estudio, en su glosario de términos define a la franquicia como una "exención total o parcial de tributos dispuesta por ley"; esto quiere decir que es la liberación de la obligación tributaria. Esta liberación a su vez puede ser entendida como un beneficio tributario o una exoneración.

Para ADRIAZOLA ZEVALLOS,

"Se caracteriza la exención indicando que es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Es decir que, a su respecto, se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria"⁸⁰.

Para MUNIVE TAQUIA "el núcleo del beneficio del régimen, es la exoneración o no incidencia de los tributos de importación, de o sobre los elementos extranjeros que se ingresan al territorio aduanero con la segunda importación"⁸¹. Dicha posición concuerda con lo señalado en el derogado Decreto Legislativo 809, antigua Ley General de Aduanas, que a la letra definía en su artículo 78 el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia, indicando que: "Es el Régimen Aduanero por el cual se importan con exoneración automática de los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación, mercancías equivalentes a las que habiendo sido

⁸⁰ ADRIAZOLA ZEVALLOS, Juan Carlos, *Derecho aduanero tributario*, CIF Aduanas, Lima 1999
Pag.171.

⁸¹ MUNIVE TAQUIA Jesus, *"Fundamentos del derecho aduanero"*, Palma ediciones SRL, Lima, 1995, pág. 359

nacionalizadas han sido transformadas, elaboradas o materialmente incorporadas en productos exportados definitivamente”.

De lo señalado en los párrafos anteriores, podemos concluir que la franquicia a la que se refiere la LGA tiene la naturaleza jurídica de una exoneración tributaria.

Siendo que la franquicia a la que se refiere la LGA, tiene la naturaleza jurídica de la exoneración, creemos necesario que la primera debe cumplir los requisitos de la segunda, ya que no podemos hablar de exoneraciones y otros beneficios tributarios sin señalar la nota esencial que los caracteriza, “su temporalidad.”

Debe quedar bien en claro que los beneficios tributarios no son permanentes, y tienen un tiempo de vigencia. Por lo general, este plazo está señalado por la misma norma que lo otorga, tal como se señalaba, por ejemplo, en el artículo 7° del TUO de la Ley del IGV e ISC, el cual indica que las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II de dicha norma tendrán vigencia hasta el 31 de diciembre de 2015⁸².

En el caso del régimen de reposición de mercancía en franquicia vemos que el régimen no tiene una fecha límite, es decir, la norma no señala hasta cuando se dará dicha exoneración a diferencia de como si lo señala el TUO de la Ley del IGV e ISC.

El artículo 86 de la LGA D.Leg. 1053, señala que “para acogerse al régimen, la declaración de exportación, debe presentarse en el plazo de un año contado a partir de la fecha de levante de la declaración de importación para el consumo que sustente el ingreso de la mercancía a reponer”. Asimismo, señala el artículo que “la importación para el consumo de mercancía en franquicia debe efectuarse en el plazo de un año contado a partir de la fecha de emisión del certificado de reposición”.

⁸² Primer párrafo del artículo 7° sustituido por el Artículo 2° de la Ley N° 29966 publicada el 18.12.2012 y vigente a partir del 01.01.2013.

De la lectura de los párrafos anteriores podemos concluir que si bien es cierto, la franquicia no tiene una fecha límite, a diferencia del TUO de la Ley del IGV e ISC, existe un tiempo determinado a efectos de que el contribuyente, importador exportador se acoja a dicho beneficio, no debiendo confundir este plazo, con la vigencia en sí de la exoneración o franquicia propiamente dicha.

2.3.1. La exoneración del Impuesto General a las Ventas e Impuesto selectivo al consumo inmerso en el régimen de reposición de mercancía en franquicia.

2.3.1.1. La imposibilidad de incorporar la franquicia dentro de los apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV e ISC

Respecto a las mercancías que son materia de exoneración, vemos que el artículo 8 del TUO de la Ley del IGV e ISC señala que "las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen no incluyen este impuesto [IGV]. La exoneración del Impuesto General a las Ventas, deberá ser expresa e incorporarse a los apéndices I y II".

La franquicia según la Ley General de Aduanas, D. Leg. 1053 Es "una exención total o parcial del pago de tributos, dispuesta por ley", es decir, es una exoneración genérica por lo que de conformidad con lo señalado en el artículo 8 del TUO de la Ley del IGV e ISC no comprendería al IGV, ya que como señala el mismo articulado la exoneración del Impuesto General a las Ventas, deberá ser expresa e incorporarse a los apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV e ISC.

Del análisis efectuado de dichos apéndices, vemos que no se hace referencia a la franquicia; mas aun, se evidencia que el apéndice I de la norma señala que están exoneradas del pago del IGV, la venta en el país o importación de bienes taxativamente señalados e identificados con su respectiva partida arancelaria como por ejemplo, caballos, vacunos, pescados, papas, etc. En este sentido vemos que no existe una integración entre los preceptos jurídicos tanto del

TUO de la Ley del IGV e ISC, Decreto Supremo 055-99-EF y la Ley General de Aduanas Decreto Legislativo 1053, con respecto a la Exoneración del Impuesto General a las Ventas de las operaciones de importación sometidas al Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia.

A efectos de lograr la integración deseada de las dos normas antes señaladas, y con la finalidad de establecer una armonía en nuestro ordenamiento, sería necesaria la incorporación de la franquicia dentro de los apéndices I y II del TUO de la Ley del IGV e ISC.

El artículo 6 de la Ley del IGV e ISC señala que:

"La lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II, según corresponda, podrá ser modificada mediante Decreto Supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, con opinión técnica de la SUNAT. La modificación de la lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II deberá cumplir con los siguientes criterios:

a) En el caso de bienes, sólo podrá comprender animales vivos, insumos para el agro, productos alimenticios primarios, insumos vegetales para la industria del tabaco, materias primas y productos intermedios para la industria textil, oro para uso no monetario, inmuebles destinados a sectores de escasos recursos económicos y bienes culturales integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación con certificación del Instituto Nacional de Cultura, así como los vehículos automóviles a que se refieren las Leyes N^{os}. 26983 y 28091.

En el caso de servicios, sólo podrá comprender aquellos cuya exoneración se base en razones de carácter social, cultural, de fomento a la construcción y vivienda, al ahorro e inversión en el país o de facilitación del comercio exterior.

b) Su prórroga se efectuará de acuerdo al plazo que establezca la norma marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, estando condicionada a los resultados de la evaluación del costo-beneficio de la exoneración, la que deberá efectuarse conforme a lo que establezca la citada norma."

De la lectura del artículo se pueden observar dos cosas concretas:

La primera, está referida a la restricción que se da respecto de las partidas que podrán ser incorporadas. En este sentido, se indica que para la incorporación de las mismas es necesario cumplir con cierta formalidad la cual está referida a tres puntos: a) Debe ser modificada mediante Decreto

Supremo. b) Con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas. c) Con opinión técnica de la SUNAT. Al respecto, vemos que el tema procedimental para la incorporación, no reviste mayores problemas.

La norma señala también que la modificación de la lista de bienes y servicios de los Apéndices I y II deberá cumplir ciertos requisitos: indicando que “en el caso de bienes, sólo podrá comprender animales vivos, insumos para el agro, productos alimenticios primarios, insumos vegetales para la industria del tabaco, materias primas y productos intermedios para la industria textil, oro para uso no monetario, inmuebles destinados a sectores de escasos recursos económicos y bienes culturales integrantes del Patrimonio Cultural de la Nación con certificación del Instituto Nacional de Cultura, así como los vehículos automóviles a que se refieren las Leyes N^os. 26983 y 28091”⁸³. Es decir nos encontramos frente a una norma de *números clausus* que delimita restrictivamente que tipos de bienes podrán ser incorporados al apéndice.

En este sentido, vemos que, en el supuesto que se quisiera incorporar a dicho apéndice los insumos a importar bajo el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia deberíamos circunscribirnos a un tipo de mercancía específica, por ende, no podríamos importar bajo este régimen otro tipo de mercancía que no esté taxativamente señalado en el apéndice I del TUO de la Ley del IGV e ISC, lo cual contravendría a la naturaleza propia del Régimen de Reposición de Mercancía que indica que éste régimen “permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes [el subrayado es nuestro], 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 para la importación para el consumo”⁸⁴.

Es decir, vemos la franquicia como una suerte de exención o exoneración mucho más amplia, ya que según ésta, se exonera el pago de los tributos a la

⁸³ Art. 6 TUO de la ley del IGV e ISC.

⁸⁴ Art. 84 del Decreto Legislativo 1053. Ley General de Aduanas.

importación de mercancías “equivalentes” entendiéndose por equivalente aquella idéntica [que es igual en todos los aspectos a la importada en lo que se refiere a la calidad, marca y prestigio comercial] o similar [la que sin ser igual en todos los aspectos a la importada, presenta características y composición próxima o semejante a ésta en cuanto a especie y calidad, lo que permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiable con la mercancía que se compra] a la que fue importada y que es objeto de reposición.

La Reposición de Mercancía en Franquicia Arancelaria no restringe a la importación de determinadas partidas, como si lo hace el apéndice I del TUO del IGV e ISC. Por ello, por su propia naturaleza, resultaría imposible cumplir con lo señalado en el art. 6 del TUO del IGV e ISC.

2.3.1.2. Del carácter temporal de la exoneración del IGV e ISC y su incompatibilidad con la Franquicia.

El segundo punto que se desprende de la lectura del artículo 6 del TUO de la Ley del IGV e ISC está referido al carácter temporal de las exoneraciones. La norma señala que “su prórroga se efectuará de acuerdo al plazo que establezca la norma marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, estando condicionada a los resultados de la evaluación del costo-beneficio de la exoneración, la que deberá efectuarse conforme a lo que establezca la citada norma”⁸⁵

La norma marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios fue el Decreto Legislativo N° 977 publicado el 15 de marzo de 2007 en el Diario Oficial El Peruano, “Decreto Legislativo que Establece la Ley Marco Para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios”

En cuanto al carácter temporal, en general de las exoneraciones, el Decreto Legislativo N° 977, que derogó la Norma VII del Título Preliminar del Texto

⁸⁵ Art. 6 del TUO de la Ley de IGV e ISC.

Único Ordenado del Código Tributario, que regulaba la transparencia para la dación de incentivos o exoneraciones tributarias, señala en el inciso c) de su artículo 2, que una de las reglas a las que se deberá sujetarse para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, es que: "El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia del beneficio, el cual no podrá exceder de seis (6) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años". Asimismo, el artículo 3 que regula la prórroga de la vigencia de la exoneración, señala que se podrá aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un periodo de hasta 3 años, siendo que dicha prórroga solo podrá ser otorgada por única vez.

En este sentido, dado que la naturaleza jurídica de la franquicia es una exoneración, y al ser el Decreto Legislativo 1053 de fecha 27 de junio de 2008, es decir fecha posterior a la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 977, la franquicia que el primero regula, debió estar considerada dentro de lo señalado en el Decreto Legislativo 977. Es más, en el supuesto hipotético que la franquicia no tenga naturaleza de exoneración, sino más bien, un incentivo o beneficio tributario, igual debió cumplir con este requisito de temporalidad.

No siendo suficiente la ya intrincada regulación, se suma al análisis efectuado, un nuevo problema. El Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia Arancelaria permite la importación de mercancías con exención total del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo. En este sentido, vendrían a ser básicamente 2 los tributos exonerados: El Ad Valorem, o impuesto propiamente dicho a la importación, y el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Al amparo de lo señalado por el numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo 977 "se podrá aprobar la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un periodo de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a

prorrogar”, siempre y cuando la franquicia solo exonere tributos diferentes al IGV, ya que la tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo 977 señala que:

"Tratándose de los Apéndices I y II del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, éstos se registrarán por lo dispuesto en el inciso a) del artículo 6 de dicho Texto Único Ordenado. No siendo de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del presente Decreto Legislativo".

La franquicia exonera el pago del IGV e ISC y el Ad valore en forma conjunta. Por lo tanto, si es que se otorgaría una prórroga del plazo para la exención, esta debería operar conjuntamente para la exención del IGV e ISC y el Ad Valorem que comprende la franquicia. No obstante ello, el Decreto Legislativo 977 da un tratamiento diferenciado para prorrogar el plazo de la exoneración del IGV e ISC a otros tributos, llámese el caso del Ad Valorem, lo cual contraviene a lo estipulado por la Ley General de Aduanas D. L. 1053 que ni siquiera señala el plazo por el cual se dará la franquicia.

Es evidente que en la elaboración del Decreto Legislativo 977 los legisladores no previeron en ningún momento la figura de las franquicias, por lo que simplemente no lo regularon llegando de esta manera a la dación de esta norma que deja un gran vacío o mejor dicho una regulación deficiente que altera el ordenamiento jurídico tributario.

La franquicia tiene la naturaleza jurídica de una exoneración. Por lo tanto, debió cumplir con lo estipulado en el Decreto Legislativo 977. No obstante ello, y dado que los legisladores no han tomado en cuenta la complejidad de la figura de la franquicia, es materialmente imposible el cumplimiento de la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Benéficos Tributarios.

2.3.1.3. *De la inconstitucionalidad de la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos y Beneficios Tributarios, Decreto Legislativo 977.*

Hemos hecho un análisis exhaustivo de la franquicia como exoneración tributaria y su relación con Decreto Legislativo 977. Pero no hubiéramos podido llegar a dicho análisis si no hubiéramos partido del artículo 6 de la Ley del IGV e ISC que regula la forma de modificar Apéndices I y II de dicha norma.

Este artículo señala que para prorrogar la vigencia de los apéndices, su prórroga se debía efectuar de acuerdo al plazo que establezca la norma marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, estando condicionada a los resultados de la evaluación del costo-beneficio de la exoneración, la que deberá efectuarse conforme a lo que establezca la citada norma.

Supongamos hipotéticamente que no existirían los problemas analizados en los párrafos precedentes, y que simplemente para prorrogar la vigencia de las exoneraciones deberíamos actuar de conformidad a lo estipulado por el Decreto Legislativo 977, Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Benéficos Tributarios. La simplicidad de dicha actuación, tampoco podría ser dable dada la inestable posición en la que se encontraba el ordenamiento, al haber sido dicha norma declarada inconstitucional.

El 16 de abril de 2009 se publica en el Diario Oficial El Peruano, la Sentencia del pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 00016-2007-PI/TC mediante el cual se declara la inconstitucionalidad de la Ley N° 28932, Ley que delegó al Poder Ejecutivo la potestad de legislar mediante Decreto Legislativo sobre materia tributaria, habilitando a prorrogar o eliminar las exoneraciones o beneficios tributarios vigentes.

El Tribunal Constitucional declaró que los numerales 1 y 5 del artículo 2 de la Ley 28932 devienen en inconstitucionales.

El artículo 2 de la Ley regula la delegación de facultades, indicando en su numeral 1 que en el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para "Dictar el marco general que defina, en forma transparente, los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia"⁸⁶. Asimismo, el numeral 5 de la señalada norma señala que igualmente, el Poder Ejecutivo, está facultado para "Prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia".

Los motivos por los cuales el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional las referidas normas son básicamente, los siguientes: a) los referidos numerales delegan de manera general y no de manera específica la potestad de legislar sobre el tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, lo cual vulnera el artículo 104° de la Constitución que regula la delegación de facultades del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo. b) mediante los referidos numerales, el Congreso delega al Poder Ejecutivo la potestad de legislar sobre beneficios tributarios que forman parte de un régimen tributario especial para una determinada zona del país, que por mandato constitucional, queda cubierta por el Principio de Reserva de Ley absoluta prevista en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución Política del Perú.

Al respecto, es necesario tener en cuenta que dicho artículo, establece que "las leyes de índole tributario referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas, asimismo, dicho articulado señala que solo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país".

⁸⁶ Inc.1 del Art. 2 de la ley N° 28932.

Del análisis efectuado, surge la pregunta: ¿qué relación tiene la inconstitucionalidad de la Ley 28932 con el Decreto Legislativo 977?

Señala el Tribunal Constitucional que dado que el Decreto Legislativo 977 ha sido dictado al amparo de la Ley 28932 resulta indirectamente incompatible con la Constitución, por lo que éste también deviene en inconstitucional.

Con la finalidad de evitar la existencia de un vacío en la norma, el Tribunal Constitucional dispuso que la sentencia recaída en el expediente 00016-2007-PI/TC comenzará a surtir efectos una vez que el legislador promulgue la norma legal correspondiente que remplace a la que fue sido declarada inconstitucional, así como las leyes conexas. En ese sentido, Propone al congreso legislar la materia regulada por las disposiciones legales inconstitucionales, respetando los principios interpretativos establecidos y desarrollados en la sentencia. En consecuencia, las normas declaradas inconstitucionales, se mantendrán vigentes hasta ese momento.

2.3.1.4. De la incorporación del artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1117

Como vimos en el numeral anterior, la finalidad del Decreto Legislativo N° 977 fue evitar la dación indiscriminada de normas que den exoneraciones o beneficios sin ningún sustento objetivo, por lo que se señalaron normas y reglas específicas para la debida sustentación, evaluación y aprobación de las mismas. No obstante ello, al ser declarada su inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Exp. N° 00016-2007-PI/TC22, dicho colegiado, con la finalidad de que la declaración de inconstitucionalidad de la norma no tenga mayores efectos, declaro la *vacatio sententiae*, suspendiendo de esta manera los efectos de la sentencia hasta que el congreso legisle sobre la materia.

De acuerdo a la delegación de facultades dispuesta por la ley 29884, el 07.07.2012 se publica el Decreto Legislativo N° 1177, dispositivo legal que modifica diversos artículos del TUO del Código Tributario, estableciendo

disposiciones para la dación y prórroga de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios, que hasta ese momento no se encontraba normado, además de establecer normas relativas, al domicilio fiscal, medidas cautelares, y la facultad sancionatoria de la SUNAT, con el fin de simplificarlas y hacerlas más dinámicas.

El Art. 4 del Decreto Legislativo 1117 publicado el 07 de Julio de 2012 y vigente desde el 8 de Julio de 2012 incorpora el texto de la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código tributario con el siguiente texto:

"Norma VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.

b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.

f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79º de la Constitución Política del Perú.

g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.”

De la lectura de la norma entendemos que, todo aquel dispositivo legal que contenga exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, debe sujetarse a las reglas antes señaladas.

En este sentido, vemos que al igual que lo señalaba el derogado Decreto Legislativo 977º, la norma deberá encontrarse sustentada en una exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta. Asimismo se debe señalar el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la

legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos, siendo estos requisitos de carácter concurrente.

El incentivo o beneficio tributario no podrá exceder de 3 años. Asimismo, toda exoneración, incentivo o beneficio tributario otorgado sin un plazo de vigencia, se entenderá por un plazo máximo de 3 años. Finalmente, por única vez, se podrá prorrogar de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta 3 años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar; no pudiendo ser dicha prórroga tácita, ya que debe darse de manera expresa por norma con rango de ley, la que a su vez debe ser sustentada y promulgada con fecha anterior al vencimiento de la prórroga.

Si bien es cierto, esta disposición es diferente a la señalada por el texto anterior de la Norma VII, vemos que aun se mantiene un plazo, plazo que no contempla la franquicia arancelaria.

La franquicia arancelaria, regulada por el D.L. 1053, LGA, entró en vigencia a partir del 27 de junio de 2008, por lo tanto, al no señalar expresamente su plazo, y de conformidad con el segundo párrafo del inciso c), de la norma VII del TUO del Código Tributario, el término de dicha exoneración fue el 27 de junio de 2011, fecha en la cual se debió emitir norma que prorrogue el plazo por 3 años más. Ahora bien, el señalado supuesto fáctico, hubiera sido un imposible jurídico toda vez que a esa fecha, no se había publicado el Decreto Legislativo 1117.

Con la finalidad de salvaguardar este tipo de situaciones, La Única Disposición Complementaria Transitoria del D. Leg. N° 1117 ha precisado que la Norma VII del Código Tributario es de aplicación a las exoneraciones, incentivos o

beneficios tributarios que hayan sido concedidos sin señalar plazo de vigencia y que se encuentren vigentes al 08.07.2012, y en el caso de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, cuyo plazo supletorio de 3 años hubiese vencido o venza antes del 31.12.2012, mantendrán su vigencia hasta la referida fecha.

Si bien es cierto, la intención del legislador es no dejar vacíos legales en la aplicación de las normas, se puede apreciar que la fórmula planteada no llega a cumplir su cometido en el caso de la franquicia, por los siguientes motivos:

a) La disposición transitoria señala que la Norma VII del Código Tributario es de aplicación a las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios que hayan sido concedidos sin señalar plazo de vigencia y que se encuentren vigentes al 08.07.2012. Este dispositivo no sería de aplicación para la franquicia arancelaria, ya que la vigencia de la señalada exoneración terminó el 27 de junio de 2011.

b) La norma también señala que, en el caso de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, cuyo plazo supletorio de 3 años hubiese vencido o venzan antes del 31.12.2012, (como sería el caso de la franquicia) estas, mantendrán su vigencia hasta esa fecha. Es decir, si acatamos en estricto lo señalado por este dispositivo, vemos que a la fecha, la franquicia carece de vigencia como exoneración tributaria.

2.3.1.5 Alternativas de solución

De la lectura integral del presente trabajo, podemos concluir que la regulación del régimen de reposición de mercancía en franquicia, tanto como régimen aduanero, así como la implicancia que este tiene respecto al IGV, es un tema por demás complejo, el cual no ha sido regulado de la mejor manera por nuestros legisladores.

Se ha podido demostrar la deficiencia de la técnica legislativa al momento de regular el régimen de reposición de mercancía en franquicia, y las implicancias

que este régimen tiene como una forma de exoneración al Impuesto General a las Ventas, ya que al existir dos normas del mismo rango, como son la Ley General de Aduanas, y el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que exoneran el pago del Impuesto General a las Ventas, existe una incongruencia entre la regulación que ambas dan a la exoneración del impuesto, ya que las dos regulan la materia de forma aislada sin guardar relación alguna entre una y otra norma, creando desarmonía del ordenamiento jurídico tributario en la regulación del presente tema.

Concordamos con el Doctor Aníbal Torres Vásquez en que:

"el Derecho no es un cuerpo de preceptos dispersos, amontonados uno al lado de otros sin ninguna conexión, no están yuxtapuestos o solo alineados en serie, todos del mismo rango, sino como un sistema orgánico, coherente, integrado jerárquicamente por normas de distinto valor, todas unidas por una relación de fundamentación, es decir que unas normas se fundan o derivan de otras. El sistema normativo se establece de acuerdo con principios unitarios que obligan a que cierta norma sea comprendida en función de todas las demás y estas por medio de esos principios"⁸⁷.

Lo que se busca, es una adecuada regulación en el ordenamiento jurídico que regula el tema y normas conexas. Para ello, es evidente la modificación tanto del Decreto Legislativo 1053, en el cual se debe señalar claramente el plazo mediante el cual se concederá la franquicia. En segundo lugar, debe ser modificado el TUO de la Ley del IGV e ISC, incluyendo en su articulado la figura de las franquicias arancelarias ya que por la propia naturaleza de las mismas, no podrían incorporarse a los apéndices I y II con la estructura que actualmente se tiene.

En un intento de unificar el sistema, en un primer momento se promulgó el Decreto Legislativo 977° que establece la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios, y posteriormente el Decreto Legislativo 1117 que incorporó el texto de la Norma VII del Título Preliminar

⁸⁷ Torres Vásquez, Aníbal, *introducción al derecho: teoría general del derecho*, Palestra, Lima 1999 Pag.171.

del TUO del Código tributario, La intención del legislador, ha sido por demás buena. La idea de regular el sistema es elemental y por demás primordial. No obstante se ha visto las deficiencias de dichas normas; una de ellas, no prever la figura de las franquicias.

Si bien es cierto que el Decreto Legislativo fue declarado inconstitucional, el texto de la Norma VII debió prever la figura de la franquicia. No se puede dejar de lado, se debe tomar en cuenta su naturaleza, y se debe propiciar un marco de integración de ésta con el TUO del IGV, y por qué no, con las demás normas tributaras relacionadas.

Si hay algo rescatable de la Norma VII, es en lo referente a las reglas que deben cumplir todas aquellas normas que contengan exoneraciones, como encontrarse sustentadas en una Exposición de Motivos que contenga el objeto y alcances de la propuesta, el efecto y vigencia de la norma y el análisis costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejaran de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y en el beneficio económico sustentado a través de estudios y documentación que permita su verificación.

La franquicia arancelara es una exoneración tributaria que no puede ser sometida a periodos de corto plazo, esta especie de desgravación tributaria es acorde a la política fiscal, por lo que mientras existan las causas que justifiquen la exoneración, esta debe continuar. En este sentido muchas de estas causas son de largo plazo, ya que están íntimamente relacionadas con la estructura de la economía y la sociedad, por lo tanto el legislador debió señalar en la norma VII cuales son este tipo de exoneraciones, o en su defecto regular la forma de promulgación y vigencia de las mismas.

CONCLUSIONES

Para que exista el Régimen de Reposición de Mercancía en Franquicia, es necesaria la existencia primigenia del régimen de importación para el consumo y exportación definitiva.

El funcionario aduanero puede conceder la franquicia aun cuando la sub partida nacional determinada en el reconocimiento físico no coincida en el certificado, siempre y cuando la mercancía sea equivalente a la autorizada.

Toda importación de conformidad al TUO de la Ley del IGV E ISC así como la LGA está gravada con el Impuesto General a las ventas, pero en virtud del régimen de reposición de mercancía en franquicia, toda importación sustentada con un certificado de reposición, no paga los tributos correspondientes a la mercancía a reponer pese a que no se encuentra como mercancía exonerada en las señalada en las tablas del TUO de la Ley del IGV e ISC.

Toda operación de transferencia de bienes o servicios según el TUO de la Ley del IGV puede encontrarse dentro de una de las siguientes tres categorías: estar afecto, inafecto, o exonerado. La importación es un concepto que se encuentra afecto.

La Ley General de Aduanas señala que la franquicia es una exención, es decir la liberación de una obligación tributaria, no obstante ello dicha calificación no determina que la transferencia sea inafecta o exonerada al amparo de lo estipulado por el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

El Tribunal Fiscal señala que la exención es una exoneración y es requisito de esta última la existencia de un plazo determinado de su vigencia, situación que no se da en la franquicia ya que esta no tiene un plazo determinado de duración, no obstante ello, esto no quiere decir que por ese defecto de la norma, no sea esta una exoneración.

El artículo 8 del TUO de la Ley de Impuesto General a las Ventas, señala que las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen, no Incluyen el Impuesto General a las Ventas. Asimismo, el artículo 5 de dicho cuerpo legal señala que están exoneradas del Impuesto General a las Ventas las operaciones contenidas en los Apéndices I y II de esa norma. En este sentido, la franquicia a la que se refiere la Ley General de Aduanas no está incluida en el precepto normativo del TUO de la Ley del IGV.

El Decreto Legislativo 977 estableció la Ley Marco para la Dación de Exoneraciones, Incentivos o Beneficios Tributarios, dicha norma fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional. No obstante, por disposición del propio Tribunal se mantuvo vigente hasta que el legislador promulgo el Decreto Legislativo 1117 que incorporó el nuevo texto de la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

El régimen de reposición de mercancía en franquicia arancelaria tiene la naturaleza jurídica de una exoneración tributaria, es decir es una figura desgravatoria que libera del pago de dos impuestos, el Ad Vamoren y el IGV e IPM, no obstante ello, dicha figura no cumple en estricto con los requisitos exigidos en el TUO de la Ley del IGV, así como la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

SUGERENCIA

Es necesaria la modificación del el artículo 86 Decreto Legislativo 1053, en el cual se debe señalar claramente el plazo mediante el cual se concederá la franquicia. En segundo lugar, debe ser modificado el TUO de la Ley del IGV e ISC, incluyendo en su articulado la figura de las franquicias arancelarias ya que por la propia naturaleza de las mismas, no podrían incorporarse a los apéndices I y II con la estructura que actualmente se tiene.



BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ADRIAZOLA ZEVALLOS, Juan Carlos. Derecho Aduanero Tributario. CIF Aduanas. Lima. 1999. Pág. 429.

ALDEA CORREA VLÁDIK , Manual Práctico de Importación y Exportación, Ediciones Caballero Bustamante, Lima, año 2009, Pág.328

ARIAS SHEREIBER PEZET, Max y GUTIERREZ CAMACHO. Contratos Civiles y Laborales. La Técnica Contractual. Gaceta Jurídica. Segunda Edición Perú 2001.

ALMAJANO GARCÉS Luis, ALMAJANO PABLOS Jose Javier, Derecho Aduanero, Ediciones Internacionales Universitarias Barcelona 1992, Pág. 389

BACACORZO, Gustavo. Tratado de Derecho Administrativo. Derecho Sustantivo y Adjetivo. Quinta Edición. 2002, Pág. 15053

BASALDUA RICARDO XAVIER, Derecho Aduanero Parte General Sujetos, Editorial Abeledo Perrot Buenos Aires. 1992. Pág. 556

BOLOÑA BEHR, Carlos. Políticas Arancelarias en el Perú 1880-1980. Lima Institutos de Economía de Libre Mercado. 1985.

BRACCO, Martha Susana. Derecho Administrativo Aduanero. 1ra. Edición
Buenos Aires: Ciudad Argentina-Madrid: Ciudad Argentina, 2002.

BRAVO CUCCI JORGE, y otros, Doctrina y Casuística de Derecho Tributario,
Editorial Grijley, Año 2009, Primera Edición. Pág 862

CABANELLAS GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Actualizado,
Corregido y Aumentado por Guillermo Cabanellas de Torres, editorial Heliasta,
2002

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. Décimo cuarta Edición.
México 2007.

CABELLO PEREZ Miguel, Las Aduanas y el Comercio Internacional, ESIC
Editorial, Madrid 2000 Pág. 281

CASTRO LESCANO, Julio. El valor en Aduanas de las Mercancías Importadas.
Segunda Edición. Argentina. Noviembre 2007

CHIRINOS SOTO. Constitución de 1993. Editor: Antonella Chirinos Montalbetti.
Cuarta Edición. Febrero de 1997.

CORRAL GUERRERO, Luis, El Derecho del Contribuyente a la Devolución de
Impuestos. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid, España 1977.

COSIO JARA FERNANDO, Ley General de Aduanas comentado concordado sumillado jurisprudencia índice analítico, Editorial Rodhas, 3ra. Edición marzo 2006, Pág. 1025

COSIO JARA, Fernando, Manual de Derecho Aduanero, 2da Edición, Lima, Perú, Editorial Rodhas, 2007. Pág. 948.

DANOS ORDOÑEZ, Jorge. Incidencia de la Nueva Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios". En: Derecho & Sociedad N° 18, revista editada por los estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2002.

DROMI, Roberto. Instituciones de Derecho Administrativo. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1983.

EDICIONES CABALLERO BUSTAMANTE, Informe Especial, Saldo a Favor del Exportador, Primera Quincena- Marzo 2010 N° 202 Pág. IX-1

HERNANDEZ SAMPIERI y otros. Metodología de la Investigación. Mc Graw-Hill Interamericana. Cuarta Edición.2006.México.

HUAMANI CUEVA rosendo, Código Tributario Comentado, Juristas editores, quinta edición, mayo 2009, Pág. 1253

LAVANNE Pedro Fernández, Derecho Aduanero, Volumen I Ediciones Depalma, Buenos Aires 1966 Pág. 815.

MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Fundamentos de Derecho Aduanero. Palma Ediciones SRL. Lima. 1995. Pág. 625.

PARDO CARRERO Germán, Tributación Aduanera, editorial Legis, primera edición, 2009, Colombia.

MUNIVE TAQUÍA, Jesús. Fundamentos de Derecho Aduanero. Palma Ediciones SRL. Pueblo Libre Perú. 1995. Pág 623

PINEDA VASQUEZ, Blanca Luz. Comercio Exterior. Editorial Gómez S.A. Tercera Edición. Perú - 1999.

VILLEGAS B HÉCTOR, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial astrea. Buenos Aires. 2003.

ZAGAL PASTOR ROBERTO, Derecho Aduanero Principales instituciones jurídicas aduaneras, editorial San Marcos, Primera Edición 2008.

ZALAYARAN DURAN, Mauro. Metodología de Investigación Jurídica. Ediciones Jurídicas. Lima - Perú 2009.

PÁGINAS WEB

<http://buscon.rae.es/draeI/SrvltGUIBusUsual?LEMA=r%E9gimen>

<http://servicio1.tripod.com/id1.html>.

<http://www.avmaduanera.com.pe/abc-del-comercio-exterior/Mercancias-restringidas>

prohibidas <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/perfeccionamiento/reposMercan/procGeneral/inta-pg.10.htm>

http://www.servilex.com.pe/chabaneix/regimen_tributario.html#igv

NORMAS

DECRETO LEGISLATIVO 1053 que aprueba la Ley General de ADUANAS del 27 de junio de 2008.

DECRETO SUPREMO 10-2009-EF que aprueba el reglamento del Decreto Legislativo 1053 Ley General de Aduanas. Del 16 de enero de 2009.

DECRETO SUPREMO 129-2004-EF que aprueba el TUO de la Ley General de Aduanas.

DECRETO SUPREMO 031-2009-EF Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas.

DECRETO SUPREMO 135-99-EF TUO del Código Tributario.

DECRETO SUPREMO 055-99-EF TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

DECRETO SUPREMO 29-94-EF Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

PROCEDIMIENTO DE IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO INTA-PG.01 VERSION 6.

PROCEDIMIENTO DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA INTA-PG.02 VERSION 6.

PROCEDIMIENTO DE REPOSICIÓN DE MERCANCÍA EN FRANQUICIA INTA-PG.10 VERSION 4.