

INFORME N.º 013-2013-SUNAT/4B4000

I. MATERIA:

Se consulta si la Administración Aduanera puede cobrar a la Iglesia Católica los derechos diferenciales dejados de pagar por la importación de las mercancías ingresadas como donación y destinadas a un fin distinto a sus actividades y si corresponde en estos casos aplicar la sanción de multa por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 192º inciso c) numeral 8) de la Ley General de Aduanas.

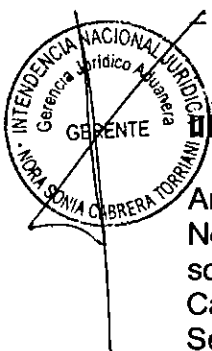
II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 1053, Ley General de Aduanas, publicado el 27.06.2008, (en adelante LGA).
- Decreto Supremo N.º 010-2009-EF, Reglamento de la Ley General de Aduanas, publicado el 16.01.2009, (en adelante el Reglamento de la LGA).
- Decreto Ley N.º 23211 que aprueba el Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú el 19.7.1980, en adelante, el Acuerdo;
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Ley 28905, Ley de facilitación del despacho de mercancías donadas provenientes del exterior (en adelante Ley 28905).
- Decreto Supremo N.º 096-2007-EF, que aprueba el Reglamento para la Inafectación del IGV, ISC y derechos arancelarios a las Donaciones (en adelante Reglamento para la Inafectación de las Donaciones)
- Decreto Legislativo N.º 626, que confirma las exoneraciones, beneficios tributarios y franquicias a favor de la Iglesia Católica, de conformidad al Acuerdo suscrito por el Perú y la Santa Sede, publicado el 30.11.1990, en adelante Decreto Legislativo 626.
- Ley N.º 29635, Ley de Libertad Religiosa (en adelante, Ley de Libertad Religiosa).

III. ANALISIS:

Antes de absolver la consulta formulada debemos señalar que de conformidad con la Norma XI del TUO del Código Tributario, el Estado Peruano ejerce su potestad tributaria sobre todos los sujetos o entes mencionados en dicha Norma, incluida la Iglesia Católica; sin embargo, en relación a esta, resulta de aplicación el Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, cuyo artículo X señala que la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones, beneficios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes.

Respecto de este beneficio tributario, el Ministerio de Relaciones Exteriores mediante Oficio OF.RE (LEG) N.º 2-5-1900 del 09.10.2003, analizando el espíritu de la norma indicó en su literal g) que el Acuerdo persiguió crear "un régimen de exoneración permanente" y por ello los beneficios tributarios que otorgó no se limitaban a aquellos



vigentes al momento de su suscripción, sino también a aquellos que posteriormente pudieran aprobarse.

En ese contexto, mediante Informe N.º 76-2011-SUNAT-2B0000¹ se precisó que, en base a la opinión emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, las exoneraciones tributarias concedidas alcanzaban los **finés propios** e inherentes de la Iglesia Católica (conforme el artículo I del Acuerdo) y las actividades, funciones y **finés no propios** (conforme el artículo X del Acuerdo). Sobre estos últimos se ha señalado que las ganancias obtenidas tampoco resultan gravables, siempre que se destinen a los fines específicos de la entidad religiosa en el país².

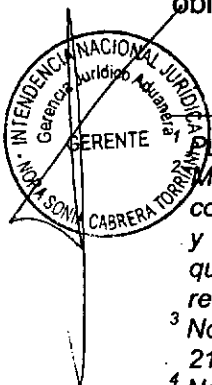
Respecto de las donaciones recibidas por la Iglesia Católica, debe tenerse en consideración que las mismas gozan de Inafectación de derechos arancelarios conforme el artículo 147º inciso f) de la LGA³ y del Impuesto General a las Ventas conforme el artículo 2º inciso e) numeral 1 del TUO de la Ley del IGV⁴.

En los temas no regulados en el Acuerdo rige para la Iglesia Católica lo dispuesto en la Ley de Entidades Religiosas⁵.

Teniendo en cuenta lo antes señalado pasemos a analizar los siguientes supuestos en consulta:

1. ¿Procede el cobro de tributos diferenciales, cuando la mercancía ingresada como donación es utilizada por la Iglesia Católica para actividades y fines no propios?.

En relación al tema en consulta, nos encontramos en el caso de donaciones efectuadas a favor de la Iglesia Católica provenientes del exterior, las cuales son importadas al país con Inafectación y que son utilizadas para una finalidad distinta, lo que a consideración de la unidad que efectúa la consulta genera el nacimiento de una obligación tributaria (consistente en pagar los derechos diferenciales).



Publicado en la página web institucional.

Mediante Informe 001-2003-SUNAT-2B0000, publicado en la página web institucional, relacionado con la aplicación del acuerdo, se señaló que "las rentas que provengan de las actividades, funciones y fines no propios que realicen la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integren(...) están exoneradas del Impuesto a la Renta, siempre que se destinen a la realización de sus fines específicos en el país.

³ No siendo requisito para estos casos la expedición de resolución liberatoria conforme el Decreto Ley 21942.

⁴ No siendo necesaria su inscripción en el Registro de entidades receptoras de Donaciones para efecto del beneficio conforme lo señalado en el Decreto Supremo N.º 112-2002-EF.

⁵ **LEY 29635.- (...) DISPOSICION COMPLEMENTARIA FINALSEGUNDA.- Sobre el tratado aprobado por Decreto Ley núm. 23211, que aprueba Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú (...)** "La presente Ley, su reglamento y cualquier otra norma complementaria no afectan lo dispuesto en el tratado aprobado por el Decreto Ley núm. 23211, que aprueba Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, y las normas, protocolos o notas que se deriven del mismo. La personería y capacidad jurídica de la Iglesia Católica y las entidades religiosas erigidas o que se erijan conforme a lo establecido en el Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, de 19 de julio de 1980, se regulan por lo establecido en el citado tratado".

Siendo que la consulta presentada está referida al uso de la mercancía para una finalidad distinta, debe indicarse que el pago de derechos diferenciales, como cualquier supuesto de nacimiento de la obligación tributaria debe figurar en la ley (conforme el Principio de Legalidad) y en ese sentido el artículo 140° de la LGA no incluye como hipótesis de incidencia, la utilización de las mercancías para una finalidad distinta de la mercancía importada con exoneración o Inafectación, como tampoco lo hace el Tuo de la Ley del IGV⁶.

Dicha exclusión también es establecida en el artículo 210° del RLGA, el cual por un lado señala que *“la mercancía importada con inafectación o exoneración no podrá ser transferida o cedida por ningún título, ni destinada a fin distinto del que originó dicho beneficio, dentro del plazo de cuatro (4) años”*, pero solo establece como supuesto para pagar los tributos diferenciales aquellos casos donde las mercancías inafectas *“se transfieran o cedan antes del plazo señalado”*, excluyendo así el supuesto en el que sea el propio beneficiario el que use el bien en una finalidad distinta, salvo que dicho uso distinto sea precisamente la transferencia o cesión a un tercero.

Por lo expuesto, la utilización de mercancías ingresadas como donación a favor de la Iglesia Católica y que sean utilizadas por ésta para una finalidad distinta a sus actividades propias, no genera la obligación de pagar los derechos diferenciales, lo que si podría ocurrir en el caso de una cesión o transferencia a terceros, supuesto distinto al que es materia de consulta.

2. ¿Puede la Iglesia Católica incurrir en la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 8 de la LGA cuando la mercancía ingresada como donación es utilizada para actividades y fines no propios?

Sobre el particular debemos indicar que el Acuerdo solo se limitó a establecer una exoneración tributaria para la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran, la cual luego fue ratificada por el Decreto Legislativo 626⁷, estando sujeta dicha exoneración a las condiciones y requisitos que las leyes vigentes establezcan, conforme lo señala el artículo X de dicho Acuerdo, no estando comprendido dentro de éste ninguna regulación sobre excepción alguna al ejercicio de la facultad sancionadora por parte de los órganos que integran el Estado peruano.

En tal sentido la aplicación de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 192° inciso c) numeral 8 de la LGA por destinar a otro fin *“las mercancías sujetas a un régimen de inafectación, exoneración o beneficio tributario sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera”*, aplicable a los dueños o consignatarios, entre ellos a la Iglesia Católica y a las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran, dependerá de la verificación de la concurrencia de todos los elementos constitutivos de su configuración.

⁶ De conformidad con el artículo 2° inciso e) numeral 1 del Tuo de la Ley del IGV no están gravados con el impuesto la importación de bienes donados a entidades religiosas, precisando en su último párrafo que *“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”*

⁷ El Artículo 1° del Decreto Legislativo 626 establece que *“de conformidad al Acuerdo suscrito por la Santa Sede y la República del Perú, confirmese la vigencia para todos su efectos, de las exoneraciones y beneficios tributarios, y franquicias a favor de la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integran”*.

Bajo dicho marco normativo para que se configure la infracción debe presentarse los siguientes elementos exigidos por el tipo legal:

- Tratarse de mercancía sujetas a un Régimen de inafectación, exoneración o beneficio tributario.
- Se destinen las mencionadas mercancías a otro fin, o se permita su utilización por terceros⁸.

Analizando el supuesto en consulta, a la luz de los elementos exigidos para la configuración de la infracción, tenemos que el mismo se encuentra referido a la importación de mercancía donada a favor de la Iglesia Católica, que ingresa al país con exoneración de derechos, por lo que se cumple la primera condición señalada en el párrafo precedente.

Ahora en relación al cumplimiento de la segunda condición referida al uso para un fin distinto o el permitir su uso por un tercero, tenemos que según se precisa mediante Memorándum N. 69-2013-SUNAT/3X40000, el supuesto por el que se formula la consulta se encuentra referido a los supuestos en los que la mercancía donada es transferida para su uso por un órgano de las jurisdicciones y comunidades religiosas que forman parte de la Iglesia Católica, por lo que siendo que la donación ingresa destinada para el uso y fines de la **Iglesia Católica**, como entidad religiosa jerárquica que se organiza a su interior a través de diversas entidades que forman parte de la misma⁹ y no como destinada para determinado órgano o institución de la misma en particular¹⁰, tenemos que en la situación bajo consulta, el destino del bien queda igualmente en manos de la Iglesia Católica a través de la institución perteneciente a la misma a la que se destine para su uso.

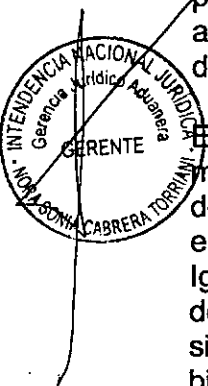
En este orden de ideas, tenemos que en el supuesto bajo consulta, la donación nunca salió de la esfera de dominio del donatario, por lo que bajo dicha circunstancia no nos encontramos frente a una transferencia de mercancía donada a un tercero o de un uso para un fin distinto, lo que no configuraría la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 8 de la LGA, cuestión que deberá ser verificada a la luz de cada caso en concreto y las circunstancias particulares que lo rodean.

En cambio, nos encontraríamos frente a una situación que configura la comisión de la mencionada infracción, en aquellos supuestos en los que ingresando la mercancía donada a nombre de determinado órgano de la Iglesia Católica, (como sería el caso en el que la donación ingresó directamente destinada a determinada parroquia u obra de la Iglesia Católica), sea luego ésta transferida a otro órgano distinto del destinatario de la donación, figura donde sí se configuraría la transferencia a un tercero, o en aquellas situaciones en las que sin haber sido transferido a un tercero, se verifique que el uso del bien sea totalmente incompatible con el logro de los fines de la entidad Iglesia, teniendo en cuenta los alcances del artículo 13° de la Ley de Libertad Religiosa que consagra la

⁸ Memorándum N.° 351-2011-SUNAT-2B4000.

⁹ De conformidad con el artículo 5° de la **Ley de Libertad Religiosa (Ley 29635)**: "Se entienden como entidades religiosas a las iglesias, confesiones o comunidades religiosas integradas por personas naturales que profesan, practican, enseñan y difunden una determinada fe. Estas entidades cuentan con credo, escrituras sagradas, doctrina moral, culto, organización y ministerio propios. **Iglesia Católica considerada como entidad jerárquica que se organiza a su interior a través de diversas entidades que forman parte de la misma**".

¹⁰ Como sería el caso en el que la donación ingresara directamente destinada a determinada parroquia u obra de la Iglesia Católica.



no injerencia del Estado en los asuntos internos de las entidades religiosas *"para el cumplimiento de sus fines estrictamente religiosos"*.

En ese orden de ideas, siendo que la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 8 de la LGA, sancionada de conformidad con la Tabla de Infracciones con una multa *"equivalente al doble de los tributos aplicables a las mercancías sujetas a Inafectación, exoneración o beneficio tributario"*, se configura con el uso de la mercancía importada con exoneración para una finalidad distinta o por su transferencia a un tercero, tenemos que la misma no se configura en aquellos casos en los que la mercancía es transferida al interior de la Iglesia Católica, no saliendo de su esfera de dominio, no se habría configurado la comisión de la infracción, lo que deberá ser verificado a la luz del caso en particular,

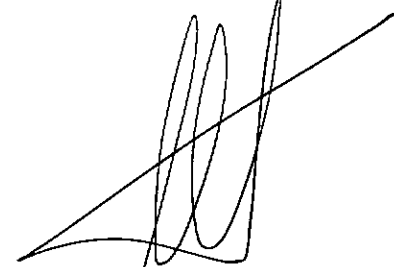
IV. CONCLUSIONES

De acuerdo a lo señalado, se concluye lo siguiente:

1. La utilización para un fin distinto de las donaciones procedentes del exterior a favor de la Iglesia Católica, no se encuentra prevista como un supuesto de nacimiento de la obligación tributaria en el artículo 140° de la LGA, ni en el artículo 210° de su Reglamento, por lo que la mencionada situación no genera el pago de derechos diferenciales, configurándose más bien en dicha circunstancia la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 8 de la LGA.
2. Sin embargo, las donaciones que ingresan al país a nombre de la Iglesia Católica, y que son transferidas para su uso por una entidad que forma parte de la misma, no constituyen una transferencia a un tercero ni un uso para finalidad distinta, por lo que no se configura la infracción prevista en el numeral anterior, por las razones señaladas en el presente informe.

Callao,

06 MAYO 2013



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

MEMORÁNDUM N.º 172-2013-SUNAT-4B4000

A : **CARLOS ALEMAN SARA VIA**
Gerente de Fiscalización Aduanera

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Donaciones Iglesia Católica


REFERENCIA : Memorándum N° 069-2013-SUNAT-3X4000
M. n° 155-2013-3X4100

FECHA : Callao, **06 MAYO 2013**

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual la Gerencia a su cargo solicita opinión respecto al uso para finalidad distinta de una donación efectuada a favor de la Iglesia Católica.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N.º *073*-2013-SUNAT/4B4000, emitido por esta Gerencia, mediante el cual se absuelven los requerimientos formulados

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
DIRECCION GENERAL DE ADMINISTRACION
DIRECCION NACIONAL JURIDICA
c.c. División de Normas