

**I. MATERIA:**

Se consulta si el importador puede solicitar la devolución por pago indebido o en exceso contenido en una liquidación de cobranza generada y pagada por su agente de aduanas respecto de tributos vinculados a una DAM de importación, teniendo en cuenta que quien aparece como comitente en ese documento es el mencionado agente.

**II. BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N° 1053 que aprueba la Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF que aprueba el Reglamento de la LGA; en adelante, RLGA.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 070-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General "Devoluciones por Pagos Indebidos o en Exceso y/o Compensaciones de Deudas Tributarias Aduaneras" IFGRA-PG.05 (v.3); en adelante el Procedimiento INPCFA-PG.05.

**III. ANÁLISIS:**

**¿El importador puede solicitar la devolución por pago indebido o en exceso contenido en una liquidación de cobranza generada y pagada por su agente de aduanas respecto de tributos vinculados a una DAM de importación, teniendo en cuenta que quien aparece como comitente en ese documento es el mencionado agente?.**

En principio debemos señalar, que el artículo 157° de la LGA señala que: *"Las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros, aplicándose los intereses moratorios correspondientes a partir del día siguiente de la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. (...)."*

En el mismo sentido el numeral 1) del incisp A) de la Sección VII del Procedimiento INPCFA-PG.05 establece en relación a las solicitudes de devolución por pagos indebidos o en exceso<sup>1</sup>, lo siguiente:

<sup>1</sup> La norma tributaria no otorga una definición legal de lo que debe entenderse por pago indebido o en exceso, ante ello, el artículo 1267° del Código Civil precisa que el pago indebido constituye aquella entrega que sustenta un error, el mismo que puede ser originado por una cuestión de hecho o de derecho pudiendo el sujeto que pagó exigir la restitución de quien recibió el monto pagado, estableciendo en su artículo 1273° que se presume que hubo error en el pago cuando se cumple con una prestación que nunca se debió o que ya estaba pagada. Rosendo Huamaní Cueva<sup>1</sup>, señala que el pago indebido "(...) es el realizado por el deudor tributario sin estar éste obligado a hacerlo. (...), mientras que el pago en exceso "(...) es el pago que, correspondiéndole realizar al deudor, lo hace por monto o suma mayor o superior al que estaba obligado (ingreso excesivo).... "Entonces, para efectos tributarios el pago indebido es aquel que no es obligatorio ni exigible al contribuyente, mientras que el pago en exceso es aquel que sobrepasa lo que realmente debe pagar el contribuyente." HUAMANI CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado. 5ta Ed. Jurista Editores. Perú 2007. Pag 309-310.

*"1. El dueño o consignatario de la mercancía, la agencia de aduana expresamente autorizada por el titular del derecho o la **persona natural o jurídica que tenga legítimo interés para accionar**, presenta la solicitud ante el área de Trámite Documentario de la dependencia que corresponda.  
(...)."*

De lo dispuesto en las normas antes citadas, verificamos que gozan de legitimidad para actuar solicitando la devolución de pagos efectuados de manera indebida o en exceso:

- El dueño o consignatario de las mercancías que den origen al mismo;
- Las personas con legítimo interés para accionar;
- El agente de aduana en caso el titular del derecho así lo hubiese autorizado<sup>2</sup>.

Asimismo, el artículo 30° del Código Tributario señala que el pago de la deuda tributaria es efectuado por el deudor tributario y, en su caso, por sus representantes, pudiendo ser realizado también por terceros, salvo oposición motivada del deudor tributario<sup>3</sup>.

Precisa al respecto el artículo 139° de la LGA, que son sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera, los contribuyentes y los responsables, puntualizándose que se considera contribuyentes a los dueños o consignatarios.

En este orden de ideas, tendrá la condición de sujeto pasivo de la obligación al pago de la deuda tributaria aduanera y en consecuencia de los tributos vinculados a una DAM, quien tenga la condición de dueño o consignatario de las mercancías objeto de despacho (quien en consecuencia será también el titular del derecho a solicitar la devolución correspondiente), aún cuando el pago hubiera sido efectuado por su representante o un tercero.

Debe tenerse en cuenta a tal efecto, que de conformidad con los artículos 23° y 24° de la LGA<sup>4</sup>, los agentes de aduana son personas autorizadas por la Administración Aduanera para actuar en el despacho aduanero de mercancías por encargo de su dueño, consignatario o consignante, quien otorga mandato con representación a su favor, facultándolos a actuar en su nombre y por su cuenta y riesgo en todos los actos relativos a ese despacho, los que se entenderán realizados por éstos últimos, incluyéndose entre estos actos a los pagos realizados al amparo de ese mandato.

En este sentido, cuando el agente de aduana cancela la deuda tributaria aduanera de una determinada declaración, el pago que está efectuando se entiende realizado por el dueño o consignatario de la mercancía, quien en consecuencia tiene derecho a solicitar su devolución en caso de considerar que constituye un pago indebido o en

---

<sup>2</sup> Salvo en los casos en los que los pagos cuya devolución solicita el agente de aduana correspondan a sanciones que le resulten directamente imputables por hecho propio, en cuyo caso serán los titulares de la acción.

<sup>3</sup> **"Artículo 30°.- OBLIGADOS AL PAGO**

*El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes.*

*Los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario."*

<sup>4</sup> **"Artículo 23°.- Agentes de aduana**

*Los agentes de aduana son personas naturales o jurídicas autorizadas por la Administración Aduanera para prestar servicios a terceros, en toda clase de trámites aduaneros, en las condiciones y con los requisitos que establezcan este Decreto Legislativo y su Reglamento.*

**Artículo 24°.- Mandato**

*Acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero de sus mercancías a un agente de aduana, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquellos, es un mandato con representación que se regula por este Decreto Legislativo y su Reglamento y en lo no previsto en éstos por el Código Civil."*

exceso, aún cuando su nombre no figure expresamente en la liquidación de cobranza correspondiente.

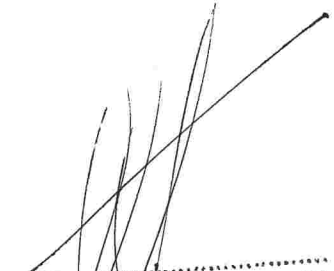
Cabe indicar que se exceptúa de lo antes mencionado, los supuestos en los que el pago haya sido efectuados por el agente de aduana en condición de deudor tributario por mandato de la Ley. Tal es el caso de las infracciones previstas en el inciso b) del artículo 192° de la LGA, en la que tienen directamente la condición de infractores.

#### IV. CONCLUSIÓN:

Por las consideraciones legales expuestas y ratificando la opinión emitida en los informes anteriormente referidos, podemos concluir lo siguiente:

1. El pago de la deuda tributaria aduanera correspondiente a una DAM de importación definitiva efectuado por el agente de aduana, se entiende realizado por el dueño o consignatario de las mercancías a nombre de quien actúan, quienes en consecuencia se encuentran facultados a solicitar su devolución.
2. Se exceptúa de lo antes mencionado, los pagos respecto de los cuales la Ley señale que el agente de aduana es el deudor tributario, tal es el caso de las infracciones prevista en el inciso b) del artículo 192° de la LGA.

Callao, 03 MAR, 2017



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
GERENTE JURIDICO ADUANERO  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/weua.  
CA0076-2017

**MEMORÁNDUM N° 87 -2017-SUNAT/5D1000**

**A :** **GINO CAMPAÑA ALBÁN**  
Intendente (e) de la Aduana de Paita

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

**ASUNTO :** Solicitud de devolución por pago indebido o en exceso

**REF. :** Memorándum Electrónico N° 00027-2017-3K0000

**FECHA :** Callao, **03 MAR. 2017**



Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si el importador puede solicitar la devolución por pagos indebidos o en exceso contenidos en liquidaciones de cobranza generadas y pagadas por su agente de aduanas respecto de tributos vinculados a una DAM de importación, teniendo en cuenta que quien aparece como comitente en ese documento es el mencionado agente.

Al respecto, adjunto al presente se remite el Informe N° 37 -2017-SUNAT-5D1000 que absuelve la consulta formulada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,

  
.....  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
GERENTE JURIDICO ADUANERO  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA