

INFORME N° 47 -2020-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se consulta a partir de cuándo se generan los intereses moratorios en los casos de mercancías de procedencia extranjera que son almacenadas al interior de las ZED o ZOFRATACNA, y posteriormente destinadas al régimen de importación para el consumo con garantía previa bajo la modalidad de despacho diferido.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 112-97-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS; en adelante TUO de las ZED.
- Decreto Supremo N° 005-2019-MINCETUR, que aprueba el Reglamento de las Zonas Especiales de Desarrollo – ZED; en adelante Reglamento ZED.
- Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna; en adelante Ley de ZOFRATACNA.
- Decreto Supremo N° 002-2006-MINCETUR, que aprueba el Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688; en adelante Reglamento de ZOFRATACNA
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 204-2012/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General “ZOFRATACNA” INTA-PG.23 (Versión 2), recodificado a DESPA-PG.23; en adelante Procedimiento DESPA-PG.23.
- Resolución de Intendencia Nacional de Aduanas N° 000 ADT/2000-003656 que aprueba el Procedimiento General “CETICOS” INTA-PG.22 (Versión 1), recodificado a DESPA-PG.22; en adelante Procedimiento DESPA-PG.22.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 025-2016/SUNAT/5F0000, que aprueba el Procedimiento General “Tránsito Aduanero Internacional de Mercancías CAN ALADI” INTA-PG.27 (versión 3), recodificado a DESPA-PG.27; en adelante Procedimiento DESPA-PG.27.



III. ANÁLISIS:

¿Desde cuándo se generan los intereses moratorios en los casos de mercancías de procedencia extranjera que son almacenadas al interior de las ZED o ZOFRATACNA, y posteriormente destinadas al régimen de importación para el consumo con garantía previa bajo la modalidad de despacho diferido¹?

En relación con el tema en consulta, debemos señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario, **“la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la Ley como generador de dicha obligación”**.

¹ El inciso e) artículo 62-A del RLGA estipula que la modalidad de despacho anticipado es obligatoria en el régimen de importación para el consumo, excepto cuando se trate de mercancía proveniente de zonas francas o zonas especiales de desarrollo.

Asimismo, el numeral 3.1 del artículo 3 del Código Tributario precisa que en el caso de los tributos administrados por la SUNAT, la obligación tributaria que deba ser determinada por el deudor tributario es exigible *“desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29 de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo”*.

Por su parte, el inciso e) del artículo 29 del Código Tributario de manera expresa establece que tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

“(…)

e) *Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.”*

Así pues, en estricta observancia del inciso e) del artículo 29 del Código Tributario, corresponde remitirnos a la normativa aduanera, que resulta ser la norma especial aludida, a efectos de verificar el nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria aduanera.

Precisamente, el artículo 140 de la LGA estipula que la obligación tributaria aduanera nace en los momentos que se detallan a continuación:

“Artículo 140. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera:

La obligación tributaria aduanera nace:

- a) *En la importación para el consumo², en la fecha de numeración de la declaración;*
 - b) *En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado;*
 - c) *En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; a excepción de la transferencia que se efectúa a título gratuito a favor de los gobiernos locales, los gobiernos regionales y las entidades del gobierno nacional, siempre y cuando se cumpla con los requisitos y procedimientos previstos en el inciso k) del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF.*
 - d) *En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen”.*
- (Énfasis agregado).

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 150 de la LGA la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera se regula de la siguiente forma:

“Artículo. 150.- Exigibilidad de la obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria aduanera, es exigible:

- a) **En la importación para el consumo:**
 - a.1) **Sin garantía**, bajo despacho anticipado, a partir del día calendario siguiente de la fecha del término de la descarga, y en el **despacho diferido**, a **partir del día calendario siguiente a la fecha de la numeración de la declaración**, con las excepciones contempladas por el presente Decreto Legislativo.
 - a.2) **De estar garantizada** la deuda de conformidad con el artículo 160:
 - i. En el despacho anticipado, a partir del vigésimo primer día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga.

² El artículo 49 de la LGA señala que la importación para el consumo 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 (...)”. (Énfasis agregado).



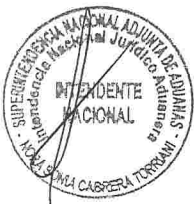
- ii. *En el despacho anticipado numerado por un Operador Económico Autorizado, a partir del último día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga.*
 - iii. *En el despacho diferido, a partir del décimo sexto día calendario siguiente a la fecha del término de la descarga.*
 - iv. *En la declaración a que se refiere el inciso a) del artículo 27, a partir del último día calendario del mes siguiente a la fecha de numeración de la declaración.*
 - v. *En la declaración a que se refiere el inciso b) del artículo 27, a partir del último día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga³.*
- b) *En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común y, en la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, a partir del cuarto día siguiente de notificada la liquidación por la autoridad aduanera;*
- c) *En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, a partir del día siguiente del vencimiento del plazo autorizado por la autoridad aduanera para la conclusión del régimen”.*
(Énfasis agregado).

Puntualiza el artículo 151 del mismo cuerpo legal, que los intereses moratorios se aplicarán sobre el monto de los derechos arancelarios y demás tributos **exigibles de conformidad con el artículo 150** antes transcrito, “(...) y se liquidarán por día calendario hasta la fecha de pago inclusive”.

Es así que en el caso del régimen de importación para el consumo que se tramita bajo la modalidad de despacho diferido con uso de garantía previa, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se produce en la fecha de numeración de la declaración aduanera de mercancías (DAM), habiéndose previsto en el acápite iii del inciso a.2), literal a) del artículo 150 de la LGA que como regla general se tornará exigible al décimo sexto día calendario siguiente al término de la descarga⁴, en concordancia a lo cual, el artículo 130 de la misma ley dispone que solo podrán acogerse a este tipo de garantías la deuda tributaria aduanera y los recargos que se generen por el despacho de mercancías que han recibido destinación aduanera dentro del plazo de quince (15) días siguientes al término de la descarga y que en consecuencia no se encuentren en situación de abandono legal.

En ese sentido, se puede evidenciar que la fecha de exigibilidad siempre se va a producir en un momento posterior a la fecha de numeración de la DAM y del nacimiento de su obligación tributaria aduanera, existiendo una plena y total concordancia entre lo dispuesto por los artículos 140 y 150 de la LGA.

No obstante lo antes expuesto, en los Informes N° 017-2020-SUNAT/340000 y 022-2020-SUNAT/340000 emitidos por esta Intendencia, se analiza la aplicación de la regla general establecida en el acápite iii del inciso a.2) del literal a) del artículo 150 de la LGA para el caso especial de las mercancías que habiendo arribado al país, en forma previa a la



³ Artículo 27.- Facilidades

El Operador Económico Autorizado puede acogerse a las facilidades en cuanto a control y simplificación aduaneros, las cuales pueden ser:

- a) Presentar una sola declaración aduanera de mercancías que ampare los despachos que realice en el plazo determinado por la Administración Aduanera.
- b) Presentar una declaración inicial con información mínima para el levante de las mercancías, conforme a lo establecido en el Reglamento, y una declaración complementaria posterior en la forma y plazo establecidos por la Administración Aduanera.

Con la declaración inicial se produce la destinación aduanera, y el nacimiento y la determinación de la obligación tributaria aduanera de acuerdo con lo señalado en el artículo 140 del presente Decreto Legislativo.

Con la declaración complementaria se suministra los detalles que la Administración Aduanera requiere para la aplicación del régimen aduanero; esta puede amparar una o varias declaraciones iniciales. (...)"

⁴ Los incisos iv y v del literal a.2) del artículo 150 de la LGA prevén los supuestos específicos de exigibilidad en el trámite de la declaración que ampare los despachos del operador económico autorizado conforme a lo señalado en los incisos a) y b) del artículo 27 de la LGA.

numeración de una declaración de importación para el consumo, son destinadas al régimen precedente de depósito aduanero.

En ambos informes se precisa que si bien el momento de la exigibilidad de la obligación tributaria se encuentra legalmente establecido, la aplicación del mismo en el caso especial de mercancías que tienen como antecedente un régimen de precedencia, podría generar el contrasentido jurídico de que en algunos supuestos la mencionada exigibilidad de la obligación tributaria aduanera se produzca antes de su nacimiento, es decir antes de que la obligación al pago exista, resultando por tanto necesario optar por una aplicación alternativa que estaría dada por la regla establecida en el inciso a.1) del literal a) del artículo 150 de la LGA, aplicable a los demás supuestos de despacho diferido.

Ahora bien, corresponde determinar si el criterio establecido en los Informes N° 017-2020-SUNAT/340000 y 022-2020-SUNAT/340000, resulta aplicable al supuesto en consulta referente a la destinación al régimen de importación para el consumo desde las ZED y ZOFRATACNA.

En principio, es pertinente precisar que la destinación aduanera de las mercancías hacia la ZED y ZOFRATACNA se solicita dentro del plazo de quince días calendario contados a partir del día siguiente del término de la descarga⁵.

Para este efecto, la ZOFRATACNA viene a ser aquella *"parte del territorio nacional perfectamente delimitada en la que las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos y demás tributos de importación, bajo la presunción de extraterritorialidad aduanera, gozando de un régimen especial en materia tributaria"*. El ingreso de mercancías extranjeras se realiza mediante una solicitud de traslado de mercancías o conforme a los tratados, convenios o acuerdos internacionales de transporte de carga⁶.

Por su parte, la ZED constituye una zona primaria aduanera de trato especial⁷. La destinación aduanera de mercancías procedentes del exterior hacia la ZED se efectúa con las siguientes modalidades⁸:

- a) Solicitud de traslado, cuando las mercancías han sido desembarcadas en los puertos de Callao, Ilo, Matarani o Paita⁹.
- b) Régimen de tránsito aduanero¹⁰, cuando las mercancías han arribado por intendencias de aduana distintas a aquellas donde está ubicado la ZED.
- c) Régimen de tránsito aduanero Internacional¹¹, cuando se acoja a los tratados, convenios o acuerdos internacionales de transporte de carga. El trámite se realiza conforme al procedimiento general Tránsito Aduanero Internacional de Mercancías CAN-ALADI DESPA-PG.27.

Es de relevar que el ingreso de mercancías a las ZED de Ilo, Matarani y Tacna, así como de Paita, desembarcadas únicamente por los puertos de Ilo y Matarani o de Paita, respectivamente, **"no están afectos al pago de los derechos arancelarios, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, impuesto de promoción municipal y demás tributos"**

⁵ Numeral 4 del literal A, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22 y numeral 6 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.23.

⁶ Numeral 6 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.23.

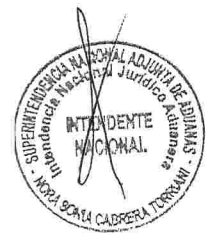
⁷ Artículo 4 del TUO de las ZED y artículo 3 del Reglamento ZED. Asimismo, el artículo 2 de la LGA define la zona primera como parte del territorio aduanero y este a su vez parte del territorio nacional.

⁸ Numeral 3 del literal A, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22.

⁹ El Traslado desde el puerto del Callao hasta la ZED es por vía marítima.

¹⁰ Artículo 92 de la LGA.

¹¹ Artículo 94 de la LGA.



que graven su importación”¹², mientras que en el caso de que el ingreso a esta zona se produzca bajo la modalidad de tránsito aduanero, se suspende el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder¹³.

Tal como podemos apreciar la destinación de mercancías procedentes del exterior hacia las ZED y ZOFRATACNA se solicita dentro del plazo de quince días calendario contado a partir del día siguiente del término de la descarga, y dependiendo de la modalidad de ingreso hacia estas zonas pueden no estar afectas al pago de los tributos de importación o haber suspendido el pago de los mismos, de modo tal que con la destinación a dichas zonas aún no se ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria prevista en el artículo 140 de la LGA, el que solo se producirá cuando la mercancía sea destinada al régimen de importación para el consumo¹⁴.

En ese orden de ideas, considerando que la regla general del acápite iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA señala que la obligación tributaria que nace en las importaciones tramitadas bajo la modalidad de despacho diferido y sujetas a garantía previa, es exigible a partir del décimo sexto día calendario siguiente al término de la descarga, y que esta fecha en el caso de las mercancías de procedencia extranjera que se almacenan en las ZED o ZOFRATACNA, para luego destinarse al régimen de importación para el consumo, se produce mucho antes de la fecha de numeración y del consecuente nacimiento de la obligación tributaria, podemos señalar que en *stricto sensu*, se encuentran en la misma situación a la que se refieren los Informes N° 017-2020-SUNAT/340000 y 022-2020-SUNAT/340000, resultándoles por tanto aplicables sus alcances.

En consecuencia, podemos concluir que el criterio establecido por esta Intendencia en los Informes N° 017 y 022-2020-SUNAT/340000 resulta aplicable al caso especial de las mercancías de procedencia extranjera que son almacenadas al interior de las ZED o zonas francas y posteriormente son nacionalizadas con garantía previa bajo la modalidad de despacho diferido, a efectos de no aplicar la regla establecida en el acápite iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA, debiendo remitirnos a la regla prevista en el inciso a.1, literal a) del mismo artículo aplicable para los demás supuestos de despacho diferido, esto es, la exigibilidad será a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la DAM, computándose a partir de entonces los intereses moratorios.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, debe tenerse en cuenta que para los casos en los que la numeración de la declaración de importación para el consumo de una mercancía procedente de la ZED o ZOFRATACNA, se efectúe dentro de los quince días calendario siguientes al término de su descarga, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se producirá antes de la fecha establecida para su exigibilidad, por lo que en dicha supuesto resultará de plena aplicación la regla prevista en el acápite iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA.



¹² No obstante, el ingreso de mercancías al resto del territorio nacional proveniente de dichos centros se encuentra sujeto al pago de los tributos de importación que corresponda. De conformidad con lo prescrito en el artículo 4 del TUO de la ZED, concordante con el numeral 18 del inciso D, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.2.


¹³ En el caso del régimen de tránsito aduanero, el artículo 92 de la LGA prevé “la suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, previa presentación de garantía y el cumplimiento de los demás requisitos y condiciones de acuerdo a lo que establezca el Reglamento”, mientras que para el régimen de tránsito aduanero internacional el numeral 15 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.27 establece que “los vehículos y unidades de carga de las empresas de transporte internacional quedan constituidos de pleno derecho en garantía por el pago de los derechos de aduana, impuestos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias eventualmente exigibles sobre las mercancías que transporten internacionalmente”.

¹⁴ En el caso de la ZED como de ZOFRATACNA se encuentra previsto la nacionalización de las mercancías provenientes del exterior almacenadas en estas zonas que no hayan sufrido transformación o elaboración, de conformidad con lo regulado en el numeral 30 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.23, así como el numeral 21 del literal D, Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.22.

IV. CONCLUSIÓN:

Conforme a lo señalado en el presente informe, podemos concluir que en el caso especial de las mercancías de procedencia extranjera que son almacenadas al interior de las ZED o ZOFRATACNA y posteriormente destinadas al régimen de importación para el consumo con garantía previa bajo la modalidad de despacho diferido, corresponderá aplicar los intereses moratorios a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la declaración de importación para el consumo.

Callao, 05 MAR. 2020



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

"Decenio de la Igualdad de Oportunidades para mujeres y hombres"
"Año de la Universalización de la Salud"

OFICIO N° 20 -2020-SUNAT/340000

Callao, 05 MAR. 2020

Señor
JOSE ROSAS BERNEDO
Gerente General
Cámara de Comercio de Lima
Av. Giuseppe Garibaldi N° 396, Jesus María - Lima
Presente

Asunto : Exigibilidad aduanera para operaciones desde ZED y ZOFRATACNA
Referencia : Expediente N° 000-URD003-2020-089895-3


De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación al documento de la referencia mediante el cual se consulta a partir de cuándo se generan los intereses moratorios en los casos de mercancías de procedencia extranjera que son almacenadas al interior de las ZED o ZOFRATACNA, y posteriormente destinadas al régimen de importación para el consumo con garantía previa bajo la modalidad de despacho diferido.

Al respecto, se adjunta al presente el Informe N° 47 -2020-SUNAT/340000 emitido por esta Intendencia Nacional, a través del cual se absuelve la consulta que ha sido formulada.

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

Atentamente,



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

