

INFORME N° 50 -2020-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se solicita ampliar el supuesto desarrollado en el Informe N° 17-2020-SUNAT/340000 respecto de las declaraciones sometidas a la modalidad de despacho diferido cuyas mercancías cuenten con régimen precedente distinto al depósito aduanero y no se encuentren en situación de abandono legal.

Asimismo, se solicita aclarar el citado informe, respecto a la aplicación del numeral III del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA, respecto a las declaraciones sometidas a la modalidad de despacho diferido, cuyas mercancías cuenten con régimen de depósito precedente y la numeración se realice hasta los 15 días calendario siguientes al término de la descarga.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, Reglamento de la Ley General de Aduanas; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante TUO-LPAG.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante TUO del Código Tributario.
- Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna; en adelante Ley N° 27688.
- Decreto Supremo N° 002-2006-MINCETUR, Aprueban Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688; en adelante Reglamento de la Ley N° 27688.
- Decreto Supremo N° 112-97-EF, Aprueban Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS; en adelante TUO-CETICOS.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 000-ADT/2000-003656, que aprueba el Procedimiento General DESPA.PG-22 Zonas Especiales de Desarrollo (ZED); en adelante Procedimiento DESPA.PG-22.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 002126-1998, que aprueba el Procedimiento General DESPA.PG-21 Contenedores; en adelante Procedimiento DESPA.PG-21.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 000123, que aprueba el Procedimiento General DESPA.PG-17 Destino Especial de Tienda Libre (Duty Free); en adelante Procedimiento DESPA.PG-17.

III. ANÁLISIS:

1. **¿Desde cuándo se generan los intereses moratorios en los casos en los que se destinen mercancías al régimen de importación al consumo, bajo la modalidad de despacho diferido, con el respaldo de la garantía previa al despacho, que anteriormente estuvieron sometidas a los regímenes de una Zona Franca y Zona Comercial de Tacna -ZOFRATACNA o de una Zona Especial de Desarrollo -ZED, o a los regímenes especiales de contenedores o de almacén libre (Duty Free)?**

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

En este sentido y tal como se ha señalado en el Informe N° 17-2020-SUNAT/340000, en relación al nacimiento de la obligación tributaria, **“La configuración del hecho (aspecto**



material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal) reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley, creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de una determinada persona, en un preciso momento”¹.

Una vez que ha nacido la obligación tributaria, la ley establece un plazo para que la persona obligada pueda cumplir con su pago; siendo que, a partir de dicho momento, de no haberse verificado éste, “(...) empezarán a devengarse intereses moratorios sin que sea necesario ningún tipo de emplazamiento por parte de la administración. (...)”².

Así, en relación con la obligación tributaria administrada por SUNAT que deba ser determinada por el deudor tributario, el numeral 1 del artículo 3 del TUO del Código Tributario precisa que 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” (énfasis agregado).

Por su parte, el inciso e) del artículo 29 del Código Tributario establece de manera expresa que, tratándose de tributos que graven la importación, estos “(...) se pagarán de acuerdo a las normas especiales.”, por lo que corresponde remitirnos a la normativa aduanera para efectos de verificar el nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria aduanera.

Sobre el particular, los literales a) y d) del artículo 140 de la LGA establecen 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 consumo³, en la fecha de numeración de la declaración;
(...)

Asimismo, 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:
(...)

- 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 descarga.

¹ ATALIBA, Gerardo; “Hipótesis de Incidencia tributaria”; Instituto Peruano de Derecho Tributario; lima 1987, pag. 79.

² SEVILLANO CHAVEZ, Sandra; “Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario”; Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú; primera edición 2014; páginas 192 y 193.

³ 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 (...)”.



Puntualiza el artículo 151 de la LGA, que los intereses moratorios se aplicarán sobre el monto de los derechos arancelarios y demás tributos exigibles de conformidad con en el artículo 150 antes transcrito, "(...) y se liquidarán por día calendario hasta la fecha de pago inclusive".

En suma, tal como se ha desarrollado precedentemente, la obligación tributaria primero nace y luego se vuelve exigible; motivo por el cual, no resulta posible exigir su cumplimiento y aplicar intereses moratorios, antes de haberse producido su nacimiento.

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 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 numeración de una declaración de importación para el consumo, son destinadas a un régimen precedente como el de depósito aduanero, que permite su almacenamiento sin el pago de derechos arancelarios y demás tributos que gravan su importación.

En ambos informes se precisa que, que si bien el momento de la exigibilidad de la obligación tributaria se encuentra legalmente establecido en el numeral iii), inciso a.2), literal a) del artículo 150 de la LGA, la aplicación estricta de ese supuesto de exigibilidad en el caso especial de las mercancías que tienen como antecedente un régimen de precedencia, podría generar el contrasentido jurídico de que en algunos supuestos la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera se produzca antes de su nacimiento, es decir antes de que exista la obligación a su pago, resultando por tanto necesario optar por una aplicación alternativa, recurriendo para ello a 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.

Con relación a la pregunta que se ha formulado, cabe indicar que esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera ha emitido el Informe N° 47-2020-SUNAT/340000, señalando que resulta aplicable el criterio establecido en los Informes N° 017 y 022-2020-SUNAT/340000 al 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; debiendo computarse los intereses moratorios a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la DAM.

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.



En lo que respecta al régimen aduanero especial de almacén libre (Duty Free) y al ingreso y salida de contenedores, reconocidos como tales en los literales e) e i) del artículo 98 de la LGA⁵, las normas especiales que los regulan señalan lo siguiente:

Régimen Especial de almacén libre (Duty Free): Procedimiento DESPA.PG-17:

“B.4 DE LA NACIONALIZACION DE MERCANCIAS PROVENIENTES DEL DUTTY FREE

1. *El declarante solicitará la nacionalización de las mercancías extranjeras provenientes de la Tienda Libre mediante Declaración Única de Importación o Declaración Simplificada. El trámite se regulará de acuerdo al procedimiento establecido para el Régimen de Importación Definitiva DESPA-PG.01, teniendo como Régimen Precedente la Declaración de Duty Free”.*

Ingreso y salida de contenedores: Procedimiento DESPA.PG-21

G. NACIONALIZACION DE CONTENEDORES

1. *Los contenedores podrán ser nacionalizados dentro del plazo concedido previo pago de los derechos de Aduana y demás tributos que correspondan, presentando el transportista o su representante una Declaración Jurada donde se consigne el valor del contenedor, no estando obligado a presentar Factura Comercial y Documento de Embarque, siguiéndose, para efectos del despacho, con el procedimiento DESPA-PG.01 (...). Adicionalmente, para la transmisión y llenado de la DUI, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:*

- a) *Se indicará como régimen precedente en el numeral 7.1, el código 24, siguiéndose con la estructura de datos indicada en el instructivo de llenado del referido formato.*
- b) *En el numeral 7,3 se indicará como fecha de vencimiento, la correspondiente a un (01) año contado a partir del ingreso del contenedor,*
- c) *En la primera línea del numeral 7.25, se indicará el número del contenedor a nacionalizar.*

(...)

4. *El SIGAD verificará que la salida o nacionalización de los contenedores se efectúe dentro de los doce (12) meses a los que se refiere el artículo 90 del Decreto Supremo N° 09-95-EF (...).”*

De las normas antes citadas, se colige con facilidad que, en el caso de la importación para el consumo de mercancías respecto de las que se ha solicitado previamente el régimen especial de almacén libre (Duty Free) o el de ingreso y salida de contenedores, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se producirá en la fecha de numeración de la declaración aduanera de mercancías (DAM); motivo por el cual también resulta de aplicación para estos casos el criterio establecido en los Informes N° 017 y 022-2020-340000, en tanto no cabe aplicar intereses antes del nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

2. ¿Desde cuándo se generan los intereses moratorios en los casos en los que se destinen mercancías al régimen de importación al consumo, bajo la modalidad de despacho diferido, con el respaldo de la garantía previa al despacho, que anteriormente estuvieron sometidas al régimen de depósito aduanero, respecto

⁵ **“Artículo 98. 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: (...)

- 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; (...)*
- i) *El ingreso y salida de contenedores para el transporte internacional de mercancías se rige por las disposiciones del Reglamento (...).”*



de las cuales la DAM de importación para el consumo es numerada dentro de los quince días calendario siguientes al término de la descarga?

Como se aprecia, se consulta si el criterio establecido en el Informe N° 17-2020-SUNAT/340000 resulta de aplicación a los casos en los que la numeración de la declaración de importación para el consumo de una mercancía que anteriormente estuvo sometida a un régimen de precedencia, se efectúa dentro de los quince días calendario siguientes al término de su descarga, por lo que el momento de su exigibilidad bajo la regla establecida en el numeral iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA, se va a configurar en un momento en el que la obligación tributaria ya nació.

Al respecto debemos señalar, que el criterio establecido en los Informes N° 017 y 022-2020-340000 es sólo de aplicación excepcional y con la finalidad de no generar situaciones en las que por la estricta aplicación del mandato establecido con carácter general en el numeral iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA, se pudieran presentar casos en los que la exigibilidad de la obligación tributaria se produzca en un momento anterior al del nacimiento de dicha obligación, toda vez que ello supondría un contrasentido jurídico.

No obstante, en aquellas situaciones de importación de mercancías que tienen régimen de precedencia, en las que la aplicación de la regla prevista en el numeral iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA no genere el mencionado contrasentido, el tratamiento de exigibilidad que se encuentra legalmente previsto en el mencionado numeral debe ser aplicado.

IV. CONCLUSIÓN:

Conforme con lo señalado en el presente informe, podemos concluir lo siguiente:

1. El criterio establecido por esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera en los Informes N° 017 y 022-2020-340000 resulta también de aplicación para los casos de importación para el consumo de las mercancías que tienen como régimen precedente el de ZOFRATACNA, de una ZED, de almacén libre (Dutty Free) y el de ingreso y salida de contenedores.
2. El criterio establecido en los Informes N° 017 y 022-2020-340000 es de aplicación excepcional, solo para los casos en los que se estaría exigiendo el pago de una deuda tributaria aduanera antes de su nacimiento.

Callao, 06 MAR. 2020



NORA SOLEDAD CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL

Se adjunta copia del Informe N° 47-2020-SUNAT/340000.
SCT/FNM/jlvp
CA0068-2020
CA0083-2020

MEMORÁNDUM N° 67 -2020-SUNAT/340000

A : **ROSA MERCEDES CARRASCO AGUADO** 9:42
Intendente Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera (e)

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Intendente Nacional Jurídico Aduanero

ASUNTO : Exigibilidad de la deuda tributaria aduanera


REF. : Memorándum Electrónico N° 00004-2020-312000

FECHA : Callao, 06 MAR. 2020

Me dirijo a usted con relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta sobre la exigibilidad de la obligación tributaria en el caso especial de las mercancías que, teniendo el régimen precedente de ZOFRATACNA, ZED, almacén libre (Dutty Free), ingreso y salida de contenedores y depósito aduanero, son destinadas al régimen de importación para el consumo bajo modalidad de despacho diferido y cuentan con garantía previa.

Sobre el particular, esta Intendencia Nacional remite el Informe N° 50 -2020-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelve lo solicitado.

Atentamente,


SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanero
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS

SCT/FNM/jlv
CA0068-2020.
CA0083-2020.