

I. MATERIA:

Se formula consulta referida a la exigibilidad de la obligación tributaria en el caso de mercancías que tienen como régimen precedente el depósito aduanero y son destinadas al régimen de importación para el consumo bajo modalidad de despacho diferido y cuentan con garantía previa.

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.

III. ANÁLISIS:

1. **¿Corresponde aplicar los intereses moratorios generados a partir del décimo sexto día calendario siguiente a la fecha del término de la descarga a mercancía destinada mediante una declaración aduanera de mercancías¹ de importación para el consumo con garantía previa, numerada bajo la modalidad de despacho diferido, que cuenta con un régimen precedente de depósito aduanero?**

En relación con el tema en consulta, debemos señalar 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 tal sentido señala Ataliba en relación al nacimiento de la obligación tributaria, que ***“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”.***² (Énfasis añadido)

Es importante indicar que una vez nacida la obligación tributaria, la ley establece un plazo para que sea cumplida a partir del cual se convierte en exigible, siendo pertinente transcribir el comentario de Sandra Sevillano señalando que ***“la exigibilidad significa que se ha vencido el plazo para su cumplimiento y la consecuencia directa e inmediata de tal circunstancia es que, estando en mora el deudor tributario, empezarán a devengarse intereses moratorios sin que sea necesario ningún tipo de emplazamiento por parte de la administración. (...)”***³.

De acuerdo con lo expuesto a nivel conceptual, la obligación tributaria primero nace y luego se convierte en exigible, toda vez que antes de nacer la citada obligación no existe por lo que no resultaría posible exigir su correspondiente cumplimiento.

¹ De acuerdo con la definición contenida en el artículo 2 de la LGA, se entiende por:

“Declaración aduanera de mercancías: Documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que deberá aplicarse a las mercancías, y suministra los detalles que la Administración Aduanera requiere para su aplicación”.

² ATALIBA, Gerardo; "Hipótesis de Incidencia tributaria"; Instituto Peruano de Derecho Tributario; lima 1987, pag. 79.

³ SEVILLANO CHAVEZ, Sandra; "Lecciones de Derecho Tributario: Principios generales y Código Tributario"; Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú; primera edición 2014; pag. 192 y 193,

Desarrollados estos conceptos previos, procedemos a absolver el tema en consulta, referido al momento desde el que resulta exigible el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera en el caso particular de las mercancías que provienen del régimen de depósito aduanero como régimen de precedencia y son solicitadas al régimen de importación definitiva bajo modalidad de despacho diferido, con el respaldo de la garantía previa al despacho.

Al respecto debemos señalar, que de conformidad con lo establecido en el artículo 140 de la LGA, 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 consumo⁴, 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.**
 - 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 descarga.**
- 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;**

⁴ 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).



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 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 consecuencia, podemos evidenciar que, en el caso del régimen de importación para el consumo, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se produce en la fecha de numeración de la declaración aduanera de mercancías (DAM), mientras que su exigibilidad dependerá de la modalidad de despacho utilizada para su trámite y el uso o no de la garantía previa al despacho regulada por el artículo 160 de la LGA, de la siguiente manera:

EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN PARA EL CONSUMO			
TIPO DESPACHO	SIN GARANTIA	CON GARANTIA	
		GENERAL	OEA
ANTICIPADO	Día calendario siguiente al término de la descarga.	Vigésimo primer día calendario del mes siguiente al término de la descarga.	Ultimo día calendario del mes siguiente al término de la descarga.
DIFERIDO	Día calendario siguiente a la numeración de la DAM	Décimo sexto día calendario siguiente al término de la descarga.	<ul style="list-style-type: none"> • Inc. a) del art. 27 LGA: Ultimo día calendario del mes siguiente a numeración de la DAM. • Inc. B) del art. 27 LGA: Ultimo día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga.



Debe significarse en este punto, que de conformidad con el artículo 130° de la LGA (modificado con Decreto Legislativo 1433), el plazo para solicitar la destinación aduanera de las mercancías que arriban al país es de hasta quince (15) días calendario siguientes al término de la descarga, precisándose en su último párrafo que vencido ese plazo, aquellas mercancías que no han recibido destinación aduanera caen en situación de abandono legal y podrán ser sometidas a los regímenes aduaneros establecidos en el RLGA (entre ellos el de importación para el consumo) indicándose expresamente que en estos casos la deuda tributaria aduanera y los recargos correspondientes, no podrán ser respaldados con el uso de la garantía prevista en el artículo 160 de la LGA.

Por lo expuesto en el caso del régimen de importación para el consumo tramitado bajo modalidad de despacho diferido con uso de la garantía previa, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se produce en la fecha de numeración de la DAM, y se torna exigible al

décimo sexto día calendario siguiente al término de la descarga⁵, por lo que teniendo en cuenta que de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 130 de la LGA antes comentado, solo se pueden acoger a este tipo de garantías las DAM numeradas dentro del plazo de quince (15) días siguientes al término de la descarga, se puede evidenciar que la fecha de su 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 (nacimiento de la obligación tributaria aduanera) y 150 (exigibilidad de la obligación tributaria aduanera) de la LGA.

No obstante, los supuestos de exigibilidad de la obligación tributaria recogidos en el artículo 150 de la LGA, no regulan de manera expresa la situación especial de aquellas mercancías que arribaron al país y antes de su destinación al régimen aduanero de importación para el consumo, fueron destinadas al régimen de depósito aduanero, a diferencia de lo que sí ocurre con otros regímenes de precedencia, tales como la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y la admisión temporal para perfeccionamiento activo.

Debe tenerse en cuenta, que conforme a lo dispuesto por el artículo 88, 89 y 90 de la LGA, el depósito aduanero permite que las mercancías que llegan al territorio aduanero sean almacenadas en un depósito aduanero autorizado hasta por el plazo de 12 meses contados a partir de la numeración de la declaración, **sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo**, siempre que no hayan sido solicitadas a ningún régimen aduanero ni se encuentren en situación de abandono.

En ese sentido, el régimen aduanero de depósito permite el ingreso de mercancías sin el pago de derechos arancelarios; lo que, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 140 de la LGA y los artículos 1 y 2 del TUO del Código Tributario, implica que con la numeración de una declaración aduanera de depósito aún no se habría realizado el hecho generador de la obligación tributaria previsto en la LGA, el que sólo se producirá en los casos en los que esa mercancía sea luego destinada al régimen de importación para el consumo, naciendo en ese momento la obligación tributaria al pago de los tributos correspondientes, por lo que antes de ese momento la obligación tributaria no existe.

En ese orden de ideas, siendo que la regla general establecida en el numeral iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA para la exigibilidad de la obligación tributaria de las importaciones tramitadas bajo modalidad de despacho diferido y sujetas a garantía previa, señala que esta es exigible a partir del décimo sexto día calendario siguiente al término de la descarga, fecha que en el caso de las mercancías que provienen del régimen de depósito aduanero y se destinan 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*, la mencionada regla les resulta jurídicamente inaplicable, toda vez que supondría exigir el cumplimiento de una obligación desde un momento en el que la misma no existía.

En consecuencia, para el caso especial de las mercancías que tienen como régimen precedente el depósito aduanero y que son destinadas al régimen de importación para el consumo bajo la modalidad de despacho diferido y cuentan con garantía previa, queda claro que no podría aplicarse la regla establecida en el numeral iii del inciso a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA, debiendo remitirnos a la regla establecida en el inciso a.1), literal a) del mismo artículo aplicable para los demás supuestos de despacho diferido, esto es la exigibilidad a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la DAM.

2. ¿Corresponde aplicar los intereses moratorios generados a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la declaración de importación para el consumo

⁵ Con excepción de los OEA que se regulan de manera especial en los incisos iv) y v) del mismo artículo 150 de la LGA.



respecto de una mercancía destinada mediante una declaración aduanera de mercancías de importación para el consumo con garantía previa, numerada bajo la modalidad de despacho diferido, que cuenta con un régimen precedente de depósito aduanero?

Teniendo en cuenta lo señalado al absolver la pregunta anterior, queda claro que en el caso de una declaración aduanera de mercancías de importación para el consumo con garantía previa, numerada bajo la modalidad de despacho diferido y que cuenta con un régimen precedente de depósito aduanero, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera recién se producirá con la numeración de la declaración de importación para el consumo respectiva.

A mérito de lo anterior, corresponde señalar que lo dispuesto en el iii del literal a.2 del literal a) del artículo 150 de la LGA no resulta aplicable a las importaciones para el consumo que tiene como régimen precedente una declaración de depósito aduanero, en cuyo caso la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera y por ende la aplicación de intereses moratorios, se computará a partir del día siguiente de la numeración de la declaración de importación para el consumo.

CONCLUSIONES:

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

1. No corresponde aplicar intereses moratorios desde el décimo sexto día calendario siguiente a la fecha del término de la descarga, en el caso en que se numere una declaración de importación para el consumo de mercancías con garantía previa, bajo la modalidad de despacho diferido, que cuenta con un régimen precedente de depósito aduanero.
2. En el caso señalado en el numeral anterior los intereses moratorios se generarán a partir del día calendario siguiente a la fecha de numeración de la declaración de importación para el consumo.

Callao, **29 ENE. 2020**



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Intendente Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

SCT/FNM/jlvp
CA0026-2020
CA0029-2020

MEMORÁNDUM N° 28 -2020-SUNAT/340000

A : **ALFONSO IVÁN LUYO CARBAJAL**
Intendente Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera

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

ASUNTO : Exigibilidad de la deuda tributaria aduanera

REF. : Memorándum Electrónico N° 00001-2020-312100

FECHA : Callao, **29 ENE, 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 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° 17 -2020-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelve lo solicitado.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Intendente Nacional Jurídico Aduanero
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

SCT/JAR/jlv
CA0026-2020.
CA0029-2020.

cc. Gerencia de Regímenes y Servicios Aduaneros

59 01 00
Bulos
14.914

