

**I. MATERIA:**

Se consulta si es factible ejecutar la carta fianza de un pedido de importación temporal (PIT), cuando según su texto garantiza el pago de los derechos de aduana y otros gastos de despacho, pero no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en el marco de lo dispuesto en el T.U.O. de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 45-94-EF, así como su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 58-92-EF.

**II. BASE LEGAL:**

- Decreto Supremo N° 45-94-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas; en adelante Decreto Supremo N° 45-94-EF.
- Decreto Supremo N° 058-92-EF, que aprueba el Reglamento de la Nueva Ley General de Aduanas; en adelante Decreto Supremo N° 058-92-EF.
- Decreto Legislativo N° 809, que aprueba la Ley General de Aduanas.
- Decreto Legislativo N° 951, que modifica la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 809.
- Constitución Política del Perú de 1993.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante TUO del Código Tributario.

**III. ANÁLISIS:**

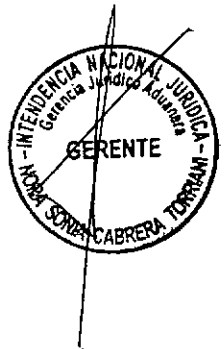
En relación a la presente consulta, cabe precisar inicialmente que de acuerdo con lo dispuesto en la Circular N° 004-2004, esta Gerencia se encuentra impedida de absolver consultas que versen sobre casos específicos o situaciones particulares, por lo que la atención de la misma se efectuará analizando solo el sentido y alcance de las normas aduaneras involucradas, abstrayendo del análisis los aspectos particulares que la vinculan a un caso específico.

A continuación procederemos a absolver la siguiente interrogante que se formula:

**¿Es factible ejecutar la carta fianza de un pedido de importación temporal (PIT), cuando según su texto garantiza el pago de los derechos de aduana y otros gastos de despacho, pero no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en el marco de lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 45-94-EF y su Reglamento?**

En principio, debe tenerse en cuenta que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 130° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, la importación temporal para reexportación en el mismo estado es el *"régimen aduanero que permite recibir en un territorio aduanero, con suspensión de los derechos e impuestos a la importación determinadas mercancías destinadas a un fin determinado, para ser reexportadas en el plazo establecido, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal como consecuencia del uso"*.

Para la concesión de este régimen temporal, el artículo 135° del Decreto Supremo N° 45-94-EF dispone que los beneficiarios del régimen de importación temporal deben constituir **garantía por una suma equivalente a los derechos e impuestos de importación** a fin de responder por la reexportación de la mercancía dentro del plazo concedido así como por el cumplimiento de las demás obligaciones.



El artículo 34° del Decreto Supremo N° 45-94-EF nos precisa que son garantías aduaneras los documentos fiscales, bancarios o comerciales que aseguran a satisfacción de la Aduana el cumplimiento de las obligaciones contraídas con ella<sup>1</sup>, agregando en su artículo 37° que estas garantías deben autorizar a la Aduana para hacerlas efectivas sin más trámites, tan pronto la obligación se haya incumplido.

Es así que el artículo 137° del mismo dispositivo prescribe que si al vencimiento del plazo del régimen de importación temporal, el beneficiario no hubiere cumplido con la reexportación, la Aduana hará efectiva la garantía total o parcialmente<sup>2</sup>.

En el mismo sentido, el artículo 195° del Decreto Supremo N° 058-92-EF hace referencia a las obligaciones del régimen de importación temporal, dentro de las que se incluye la obligación de reexportación, para luego señalar que el incumplimiento de estas obligaciones "conllevará a la aplicación de la ejecución de la garantía prevista en el segundo párrafo del Artículo 137 de la Ley y al Comiso Administrativo de la mercancía, conforme lo contempla el numeral 8) del artículo 204 de la misma norma, por la infracción señalada en el inciso m) del artículo 197 de la Ley"<sup>3</sup>.

De los dispositivos antes glosados, podemos apreciar que por disposición expresa del artículo 135° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, la garantía requerida en el régimen de importación temporal para reexportación en el mismo estado, debe ser constituida por una suma equivalente a los derechos e impuestos de importación, como monto garantizado, precisándose que dicha garantía tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las obligaciones que se derivan del mencionado régimen, como es la reexportación de las mercancías dentro del plazo autorizado. De ahí que el incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones conlleve a la ejecución inmediata de la garantía, tal como lo señala el artículo 137° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, concordado con el artículo 195° de su Reglamento.

Ahora bien, corresponde determinar si esta referencia a los derechos e impuestos de importación como monto garantizado guarda relación con el nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

Al respecto, debemos señalar que por disposición del artículo 11° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, norma aplicable al supuesto en consulta, el nacimiento de la obligación tributaria solo se originaba en los regímenes aduaneros de importación, exportación así como en el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común<sup>4</sup>.

Posteriormente, con la dación del Decreto Legislativo N° 809 se aprueba una nueva Ley General de Aduanas, que en su artículo 12° modificado por el Decreto Legislativo N°

<sup>1</sup> Artículo 36.- La Administración Aduanera aceptará como suficiente, las siguientes garantías:

- a) Certificado de Compensación;
- b) Cartas Bancarias;
- c) Pólizas de Seguro;
- d) Otras autorizadas específicamente por el Superintendente Nacional de Aduanas.

<sup>2</sup> El artículo 197° de su Reglamento prevé que "Una vez ejecutada la garantía y de no efectuarse la reexportación o nacionalización de la mercancía, la Administración de la Aduana concederá un plazo de treinta (30) días calendario para que se ejecute dichas operaciones, contados a partir de la notificación de la Resolución. Vencido dicho plazo dará lugar al Comiso conforme a lo previsto en el numeral 8) del Artículo 204 de la Ley".

<sup>3</sup> El artículo 204° del Decreto Supremo N° 45.94-EF, modificado por el artículo 19° del Decreto Legislativo N° 795 de fecha 31.12.95 dispuso en su numeral 8 que caerían en el comiso las mercancías "Cuando han sido importadas temporalmente y no se cumple con la obligación de reexportarlas vencido el plazo a que se refiere la presente ley".

<sup>4</sup> Artículo 11 - El nacimiento de la Obligación Tributaria se origina:

- a) En la importación, en la fecha de la numeración de la declaración.
- b) En la exportación, en la fecha del término del embarque, excepto en el tráfico postal en que la obligación se origina en la fecha de la numeración de la declaración.
- c) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en el momento de solicitar la declaración de traslado.



951, introduce como uno de los supuestos de nacimiento de la obligación tributaria, a la numeración de la declaración de importación temporal.

En relación a la aplicación de esta modificación al supuesto en consulta, es de relevar que nuestro ordenamiento jurídico ha adoptado como regla general el principio de aplicación inmediata de las normas, el mismo que se encuentra consagrado en el artículo 103° de la Constitución Política, según el cual, *"la ley desde su entrada en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)"*.

Esta disposición se complementa con el artículo 109° de la Constitución Política, donde se prescribe que *"La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte"*.

Como puede apreciarse, la Constitución Política, que es la norma fundamental sobre la que se asienta nuestro ordenamiento y donde se contemplan los criterios rectores del sistema jurídico, ha establecido la irretroactividad como regla general para la aplicación de las normas en el tiempo, prohibiéndose la aplicación retroactiva de las leyes, salvo en materia penal cuando favorezcan al reo, lo que guarda relación con el principio de aplicación inmediata de las normas.

En consecuencia, podemos colegir que las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 951 resultan de aplicación inmediata desde su entrada en vigencia (27.01.2005)<sup>5</sup>, correspondiendo su aplicación a las relaciones y situaciones existentes en dicho momento, así como sobre aquellas que ocurran mientras mantiene su vigencia. Lo que significa que si en este caso se hace referencia a un pedido de importación temporal que se inició y concluyó mientras se encontraba vigente el Decreto Supremo N° 45-94-EF y su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 058-92-EF, no operará de manera retroactiva la modificación del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 809, sin que pueda interpretarse que se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria en el régimen de importación temporal materia de análisis<sup>6</sup>.

De otro lado, debemos señalar que la referencia a los derechos de aduana e impuestos para fijar el monto garantizado, se encontraba prevista de manera general en el artículo 44° del Decreto Supremo N° 058-92-EF, donde se establecía que las garantías para acogerse a cualquier régimen u operación aduanera, debían presentarse dentro de un plazo de quince (15) días siguientes a la fecha de notificación de la liquidación de los derechos de aduana e impuestos.

En el mismo sentido, tratándose del supuesto específico de importación temporal para reexportación en el mismo estado, el artículo 196° del Decreto Supremo N° 058-92-EF también dispuso que la Administración Aduanera se encargaría de notificar al beneficiario por la **liquidación de los derechos e impuestos de importación** consignados en la Declaración, sujetos a la presentación de la garantía.

Es así que todo requerimiento de garantía para acogerse a un régimen u operación aduanera estaba supeditado a la liquidación de los derechos de aduana e impuestos. Lo mismo sucedía incluso en el régimen de importación temporal para reexportación en el mismo estado, donde el monto garantizado correspondía a la liquidación de los

<sup>5</sup> La Tercera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 951 dispone su entrada en vigencia a partir del día siguiente de la publicación de su Reglamento, con excepción de la segunda disposición transitoria y segunda disposición final que entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación (04.02.2004).

<sup>6</sup> La Norma VIII del TUO del Código Tributario dispone que en vía de interpretación no pueden extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los regulados.



derechos e impuestos de importación consignados en la Declaración, tal como lo estipulaba el artículo 196° del Decreto Supremo N° 058-92-EF, siendo ésta la forma establecida para determinar el monto garantizado. Por ello, es válido afirmar que lo que se ejecuta con la garantía es una suma equivalente a los derechos e impuestos de importación porque así estaba previsto en dicho marco normativo.

En ese orden de ideas, dado que en el supuesto en consulta se solicitó el régimen de importación temporal, en base a una carta fianza que garantiza el pago de los derechos e impuestos de importación, nos referimos a una garantía que habría sido emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 135° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, concordado con el artículo 196° del Decreto Supremo N° 058-92-EF, como normas vigentes al momento de su emisión, por lo que de incumplirse con la reexportación de las mercancías al vencimiento del régimen, procede su ejecución, en virtud de lo dispuesto en el artículo 137° del mencionado Decreto Supremo. No obstante, esta forma de liquidación no guarda relación con un posible nacimiento de la obligación tributaria aduanera que en ese momento no se encontraba prevista para el régimen de importación temporal.

Finalmente, cabe señalar que el numeral 3 del artículo 138° del Decreto Supremo N° 45-94-EF, establecía a la importación para consumo, como una forma válida de concluir el régimen de importación temporal, precisando que en ese caso se debía pagar los tributos vigentes en la fecha de numeración de la declaración. Sin embargo, siendo que se trata de un régimen aduanero distinto, cuya obligación tributaria nace a consecuencia de una nueva declaración aduanera, la garantía presentada con motivo del régimen temporal, no podría ser usada para cubrir el pago de los mencionados tributos.

#### **IV. CONCLUSIÓN:**

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, se concluye que en el marco de lo dispuesto en el artículo 135° del Decreto Supremo N° 45-94-EF concordado con el artículo 196° del Decreto Supremo N° 058-92-EF, la garantía para acogerse al régimen de importación temporal se constituye en base a la liquidación de los derechos e impuestos de importación consignados en la declaración, lo que no guarda relación con un posible nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

Callao, **12 SET. 2016**



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

SCT/FNM/Jar  
CA0346-2016

MEMORÁNDUM N° 328-2016-SUNAT/5D1000

SUNAT INTENDENCIA DE ADUANA MARITIMA DEL CALLAO		
13 SET. 2016		
RECIBIDO		
Reg. N° Callao (28)	Hora 9:40	Firma 

A : RAFAEL MALLEA VALDIVIA  
Intendente de la Aduana Marítima del Callao

DE : SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Ejecución de la carta fianza de un Pedido de Importación Temporal

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00026 - 2016 - 3D5200

FECHA : Callao, 12 SET. 2016

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si es factible ejecutar la carta fianza de un pedido de importación temporal (PIT), cuando según su texto garantiza el pago de los derechos de aduana y otros gastos de despacho, pero no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en el marco de lo dispuesto en el T.U.O. de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 45-94-EF, así como su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 58-92-EF.

Al respecto, le remitimos el Informe N° 148-2016-SUNAT/5D1000 que absuelve la consulta formulada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,

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

SCT/FNM/Jar  
CA0346-2016