

# Precisiones respecto a la Obligación Tributaria y Obligación Aduanera, a propósito de los regímenes de importación definitiva e importación temporal

**OSWALDO ALVARADO GRANDE**  
Bachiller en Derecho de la  
Pontificia Universidad Católica del Perú

## I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Los tributos son fuente de recursos públicos destinados a financiar los gastos que van a cubrir el costo de los servicios necesarios para satisfacer las necesidades públicas. De aquí que podríamos advertir en todo tributo la característica de ser una prestación patrimonial obligatoria, generalmente en dinero, el origen legal y la finalidad de cubrir el gasto público.<sup>1</sup>

El Estado exige los tributos como consecuencia de un vínculo jurídico con el contribuyente el cual genera una obligación de carácter económico por parte de aquel. Esta obligación tiene su eje en la prestación del contribuyente de entregar dinero al Estado. Para ello, la norma debe establecer claramente el hecho fáctico que va a dar lugar a dicha obligación. A partir de esto resulta conveniente señalar que la norma ha dotado al hecho económico de la importación determinados efectos jurídicos, específicamente en materia tributaria, cuya finalidad inicial era el recaudo de ingresos para el Estado haciendo así de los tributos aduaneros una herramienta fiscal efectiva que, como

veremos, también tenía la intención de plasmar su soberanía en determinado territorio.<sup>2</sup>

El tributo aduanero, como elemento del derecho tributario-aduanero, con la evolución de las funciones de la Aduana ha dejado de ser un elemento necesario pero mantiene su vitalidad e instrumentalidad en la regulación macroeconómica. La finalidad fiscal de los tributos a la importación se complementa con su rol estadístico para una mejor toma de decisiones en la política económica del Estado y, especialmente, un mayor incentivo al comercio exterior.

Por todo lo anterior es que, dentro del derecho aduanero, se van a estudiar temas propios del derecho tributario como la obligación tributaria aduanera, su nacimiento, determinación, extinción, así como el marco jurídico en el cual se desenvuelven, esto es, los principios tributarios constitucionales aplicados en materia aduanera. Tanto el derecho tributario como el derecho aduanero no rehuyen a la teoría general del derecho, si bien ambos son ramas del derecho público cuyos principios difieren del derecho priva-

<sup>1</sup> Al respecto el maestro Villegas señala: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines." VILLEGAS, Hector Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario. 4ta. edición. Buenos Aires: Depalma, 1987. p. 67.

<sup>2</sup> Una definición de importación nos la da José Luis Sorogastúa Chávez: "La palabra importación se deriva del verbo latino "importare", es decir, portar dentro, introducir. Su acepción semántica es in portus (dentro del puerto) lo que aplicada a la tecnología aduanera significará introducir una mercancía en un territorio". SOROGASTUA CHAVEZ, José Luis. Consideraciones para la modificación del Régimen Aduanero en la Ley peruana. 1989. Tesis Bachiller. Pontificia Universidad Católica del Perú. p.7.

do, como señala De Juano<sup>3</sup>, ambos quedan sujetos a normas generales y postulados comunes cuya aplicación no debe vulnerarse al invocar las instituciones específicas de cada una de estas ramas jurídicas. Para entender mejor lo que las normas en la Aduana señalan por obligación tributaria es necesario remitirse a su raíz jurídica tanto el surgimiento del tributo aduanero como el marco jurídico donde se desenvuelve.

## II. ANTECEDENTES DE LA TRIBUTACIÓN ADUANERA

La Aduana es la encargada de determinar la correcta aplicación y recaudación del impuesto a la importación y de otros tributos como el Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto Selectivo al Consumo (cuando corresponda), y otros que se le encargue de acuerdo a ley así como de los derechos que cobre por los servicios que presta. En el Perú la encargada de esto es la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS).

Tal como lo señala Ricardo Xavier Basaldúa, la Aduana es una institución cuyos orígenes pueden reconocerse en las primeras civilizaciones. Lo mismo ocurre con los derechos aduaneros y con las prohibiciones a la importación y a la exportación.

Siglos atrás, los distintos pueblos y naciones se preocuparon por controlar la entrada y salida de objetos de los territorios sobre los cuales ejercía jurisdicción, con el fin de impedir esa entrada o salida; o, de percibir tributos con motivo de dichos hechos.<sup>4</sup>

---

*“Los principios rectores de la tributación peruana, a nivel constitucional, se dan mediante la incorporación en la Constitución de principios obligatorios y programáticos”*

---

De Juano, haciendo un balance de la historia aduanera en las culturas antiguas y medievales, arriba a la conclusión que existe una asociación o identidad entre el significado de Aduana y derecho arancelario al señalar que “un rasgo común (...) tenían las aduanas en la India, Grecia y Roma, en sus comienzos, esto es, que su función específica, su rol, su único objeto era la percepción de derechos”.<sup>5</sup>

Sin embargo, con el advenimiento del Estado Moderno, el establecimiento de tributos aduaneros fue la expresión de una política económica determinada, en la cual el arancel aduanero constituyó un instrumento sumamente útil. Del mismo modo se mantuvo la mención de “derechos” a éste tributo cobrado por el Estado, en vista que inicialmente se identificaba a ésta especie del género tasa con el monto cobrado vinculado con el paso por los caminos fronterizos.

## III. MARCO JURÍDICO DE LA TRIBUTACIÓN ADUANERA: POTESTAD ADUANERA Y POTESTAD TRIBUTARIA

### 3.1. Potestad Aduanera y Potestad Tributaria

Conforme a nuestra Ley General de Aduanas<sup>6</sup>, se entiende por potestad aduanera a “la facultad que tiene ADUANAS para aplicar las normas legales y reglamentarias que regulan las actividades aduaneras y el paso, ingreso o salida de personas, mercancías y medios de transporte por el territorio aduanero, así como exigir su cumplimiento”. Se trata pues de una facultad de ejecución, de aplicación de las normas legales,

<sup>3</sup> DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Parte General. 2ª. edición. Rosario. Malphino. 1969. Tomo II p.242.

<sup>4</sup> “De todos los impuestos conocidos, los aduaneros como afirma Escurra, son (...) los que ofrecen una historia genealógica mas remota. Ello es debido a las facilidades y recursos que brinda su exacción, vale decir “la fijeza”, “lo llano” y lo asequible que ha sido y es siempre su recaudación y cobranza. De allí que pueda afirmarse que en cualquier lugar de la tierra y de la historia, donde el comercio tuvo alguna vez extensión o importancia, debemos descontar que allí existieron aranceles sobre el valor de las importaciones y exportaciones. Así como impusieron estos aranceles a la entrada y salida de las mercancías los pueblos de la India, así lo hicieron luego los griegos, los romanos, los galos y los cartaginenses.”<sup>(14)</sup>

<sup>5</sup> Ibid., p.242

<sup>6</sup> Ley general de Aduanas: Decreto legislativo No.809, publicado el 19-04 de 1996, vigente desde el 24-12 de 1996.

encontrándose dicha potestad ligada al concepto de potestad tributaria que no es solamente de ejecución.

La potestad tributaria o poder tributario no es otra cosa que la facultad soberana que tiene el Estado, para unilateralmente, por sí y ante sí, crear, modificar, suprimir tributos y exigir su pago coactivamente. En otras palabras, explica Villegas: "...importa el poder coactivo estatal de compeler a los particulares para que se le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas"<sup>7</sup>. En el plano concreto, la potestad tributaria se manifiesta recién cuando se produce el hecho imponible y como consecuencia ineludible nace la obligación tributaria, es decir, se materializa el deber tributario a que se refiere el artículo 38° de la Constitución Política del Estado al establecer que todos los peruanos tienen el deber de cumplir el ordenamiento jurídico de la Nación. Entiéndase entonces que la potestad tributaria es una expresión que manifiesta la capacidad potencial o teórica que tiene el Estado para crear y exigir coactivamente determinadas prestaciones pecuniarias o desprendimiento patrimonial de los contribuyentes; pero tal potestad no configura un derecho de crédito del Estado frente al deudor contribuyente y sólo se concreta cuando se produce la hipótesis de incidencia tributaria, lo que sucede para la importación con el ingreso de mercancías para el consumo definitivo en el Perú.

### 3.2. Limitaciones a la Potestad Tributaria del Estado

Hasta los albores del siglo XVII (Carta Magna), el ejercicio de la potestad tributaria era omnímodo. El

Estado imponía los tributos de manera irrestricta, sin garantías para los contribuyentes. Como puede advertirse, según la estructura y composición del Estado a través de lo que se llama evolución en la teoría general del Estado, su potestad tributaria se manifiesta ya limitadamente. Armando Zolezzi Möller entiende por potestad tributaria a la "capacidad jurídica del Estado para crear tributos dentro de los marcos legales fijados por la Constitución"<sup>8</sup> y ello, por cuanto la facultad que tiene el Estado para crear, suprimir y exigir el pago de tributos en formas coactiva, no es una potestad absoluta o irrestricta, ni tampoco puede usarse de modo dictatorial porque la propia Constitución delimita sus alcances consagrando para ello principios rectores para la ley tributaria en general, involucrando las normas tributario aduaneras.<sup>9</sup>

El artículo 74 de la Constitución vigente fija los límites de la potestad tributaria al Estado Peruano. Son principios rectores consagrados al máximo nivel jurídico y que, por tanto, deben respetarse en toda ley de naturaleza tributaria, so pena de caer en la inconstitucionalidad. En consecuencia, coincidiendo con Armando Zolezzi Moller, los principios rectores de la tributación peruana, a nivel constitucional, se dan mediante la incorporación en la Constitución de principios obligatorios y programáticos.

Así encontramos en nuestra Carta Magna los principios de reserva de ley, generalidad y no confiscatoriedad; y de manera genérica, los demás principios fundamentales, al contemplar el deber de respetar los derechos de las persona que la Constitución reconoce.

<sup>7</sup> VILLEGAS, Hector...op.cit. p193.

<sup>8</sup> ZOLEZZI MOLLER, Armando. Constitución y Tributación. En la Nueva constitución y su aplicación legal. Nueve ensayos críticos, Francisco Campodónico (compilador). Lima. Centro de Investigación y Capacitación (CIC). 1980.

<sup>9</sup> El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado al ejercer la potestad tributaria. Debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

### 3.3. *Aplicabilidad de Algunos Principios Constitucionales Rectores en Materia Tributaria a la Materia Aduanera Tributaria*

- a. Principio de Reserva de Ley.- Este principio resulta aplicable en el ámbito del derecho aduanero tributario. En efecto la denominación es correcta en la medida que la potestad tributaria esté centralizada en el poder legislativo, no siendo viable la creación, modificación o supresión de tributos con instrumentos que no sean la Ley en sentido formal o por Organismos distintos al Congreso. Sin embargo, no es ese el sistema adoptado en nuestra Constitución, en el tema que nos ocupa. En efecto, el Poder Ejecutivo puede normar, en materia de tasas y aranceles aduaneros o, previa delegación sobre la materia y por el tiempo que se le concedan. De otro lado las municipalidades pueden legislar respecto de tributos en su respectiva jurisdicción, lo que implica que el Congreso no se ha reservado la integridad de la potestad tributaria.<sup>10</sup>

En este sentido, compartimos la idea de Armando Zolezzi, al señalar que debemos entender que la reserva de ley corresponde al principio de legalidad que, en su contenido moderno, no es otra cosa que la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia.<sup>11</sup>

- b. Principio de Igualdad.- El numeral 2 del artículo 2 de la Constitución establece que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley, así como a no ser discriminado por ninguna causa. Para Armando Zolezzi Moller este principio equivale al principio de generalidad al que se refería expresamente la Constitución de 1979. En cambio, la igualdad de la que nos habla el artículo 74, es lo que otra parte de la doctrina

denomina principio de isonomía y se refiere, en concreto, a establecer igual capacidad contributiva a iguales condiciones de los sujetos. Consideramos que no es un principio jurídico ni determinable objetivamente, dado su contenido fundamentalmente económico o específicamente de política fiscal, que el legislador debe tener en cuenta para un eficiente sistema tributario en general.

En materia aduanera actualmente el tributo que se establece gira en torno a un porcentaje sobre el valor de la mercancía (ad-valorem). La capacidad contributiva dependerá así del valor de la mercancía y la obligación del pago de tributos se aplicará a todos los que tengan la misma condición. Esto no excluye la posibilidad de la existencia de inafectaciones reguladas por el artículo 15° de la Ley General de Aduanas.<sup>12</sup>

- c. Principio de No Confiscatoriedad.- La confiscación implica el apoderamiento por el Estado de bienes sin justa compensación. El derecho lo acepta en calidad de pena, con especial aplicación en materia de infracciones aduaneras. Sin embargo, no debe confundirse la confiscación de bienes con la pena de comiso que nunca recae sobre el patrimonio en general sino sobre bienes individualizados como consecuencia de una sanción aplicada por autoridad competente para reprimir un hecho ilícito. Muchas veces se invoca este principio en protección del derecho de propiedad. Así pues, cuando la Constitución establece que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio, simplemente reitera la garantía al derecho de propiedad, consagrado también constitucionalmente.

Es difícil cuando considerar a un tributo como confiscatorio, incluso a veces podría tener dis-

<sup>10</sup> "Como síntesis del Principio de Legalidad, podemos expresar que únicamente surge la relación y la obligación aduanera, en cuanto un sujeto realiza el presupuesto de hecho previamente tipificado por ley." IBARRA, Gustavo Martín. *La Obligación Aduanera*. Tesis de Grado para Obtener el Título de Doctor en Ciencias Jurídicas y Socioeconómicas. Sujetos. Bogotá: Pontificia universidad Javeriana, 1976. p.27.

<sup>11</sup> ZOLEZZI MOLLER, Armando. En "El Régimen Tributario en la Nueva Constitución". Lima.

<sup>12</sup> Dicho artículo regula el nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

tinto resultado considerar al conjunto de tributos vigentes en un país, esto es, el sistema tributario. De aquí que, cuando un impuesto alcanza elevados montos, como sucede con los impuestos progresivos, o cuando los tributos que gravan la importación alcanzan una o varias veces el valor de las mercancías al momento de su despacho, podría pensarse, como de hecho algunos operadores de comercio afectados lo hacen, que se ha violado el derecho de propiedad e invocan el principio de no confiscatoriedad. Por otro lado, se defiende la posición de la no existencia de confiscación sino más bien un imposición que provoca un sacrificio económico excesivo de carácter monetario, que naturalmente tendrá ciertas repercusiones en el patrimonio del contribuyente. Sobre este

tema, creemos que puede afirmarse la inaplicación del principio de no confiscatoriedad en materia aduanera porque se presume que el importador conoce de las nor-

mas aduaneras antes de ingresar las mercancías al país. Sin embargo, la gran mayoría sigue la concepción tradicional de la confiscación y la violación del derecho de propiedad, con algunas referencias a la capacidad contributiva o a las garantías constitucionales en general.

---

*“Es el régimen de importación el único en el cual nace la obligación tributaria aduanera lo que nos llevaría a la conclusión que en los otros regímenes existentes, hay algún otro tipo de obligación”*

---

deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo a determinado acreedor tributario. Así el objeto de la relación tributaria si bien es el tributo, en materia aduanera, éste no siempre se configura. Vale decir, la obligación de llevar dinero al tesoro público, consideramos, debe ser subsidiaria en materia aduanera. Es por ello que, alrededor de la obligación tributaria aduanera, se configuran una serie de relaciones que, como veremos, son eminentemente obligaciones aduaneras y forman parte del derecho aduanero.

Sabemos que con la realización de un hecho generador de un tributo por parte del sujeto pasivo, éste genera la obligación de pagar al Estado un impuesto de terminado.<sup>13</sup>

Si analizamos la configuración de la obligación tributaria observamos que, además de cumplir con el principio de legalidad, tiene este elemento fundamental que consiste en el mencionado “hecho generador” por el que el

legislador vincula al nacimiento de la obligación de pagar determinado tributo. Incluso algunos autores hablan también de relación jurídica tributaria la cual involucra actos previos al nacimiento de la obligación tributaria.<sup>14</sup>

Si se considera al hecho generador de la obligación tributaria a la nacionalización de las mercancías, este acto dará origen a la obligación tributaria pero, señala además, que las operaciones y actos anteriores configurarían una denominada relación jurídica tributaria. El estudio de los elementos anteriores y posteriores al nacimiento de la obligación, tales como los sujetos

#### IV. PRECISIONES SOBRE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

##### 4.1. Obligación Tributaria Aduanera

Como vimos, por obligación tributaria se entiende al

<sup>13</sup> “En el caso de la tributación se adopta como técnica el hacer nacer concretamente la obligación a un hecho cualquiera, al que la ley atribuye ésta cualidad jurídica (hecho jurígeno). Es decir la ley atribuye a ciertos hechos la virtud, la potencialidad, la fuerza necesaria para determinar el nacimiento de la obligación tributaria”. ATALIBA, Geraldo. Hipotesis de incidencia Tributaria. Industrial Gráfica. 1987. p33.

<sup>14</sup> “Por lo tanto, podemos afirmar que la relación jurídica tributaria comienza con la realización de actos y operaciones tendientes a perfeccionar la obligación tributaria, de tal manera que puede existir dicha relación antes y sin necesidad de que ocurra el hecho generador.” Ibarra, Gustavo...op.cit., p.35

intervinientes, la responsabilidad, destinatarios, etc; escapan a la finalidad del presente trabajo pero, a manera de comentario, creemos que la obligación tributaria se configura con la verificación del hecho generador y los actos previos o posteriores si bien no llegan a generar obligación tributaria sí pueden generar en algunos casos obligación aduanera, siendo a todas luces relación jurídica pero no necesariamente tributaria. Esto porque estamos convencidos de que la obligación aduanera no es especie de la obligación tributaria.

En la definición de obligación tributaria preceptuada en el artículo 1° del Código Tributario, apreciamos que en materia aduanera la obligación de dar una suma de dinero al Estado no se presenta en los diez regímenes aduaneros existentes. De acuerdo con el artículo 12° de la Ley General de Aduanas debe considerarse que sólo existe obligación tributaria aduanera en la importación definitiva cuando se solicita despacho a consumo, momento en el cual se numera la Declaración Unica de Aduanas, bajo las siguientes modalidades:

- En la importación y en el tráfico postal, en la fecha de numeración de la Declaración. Esto generalmente sucede cuando se los agentes de aduana transmiten por vía electrónica los datos referidos a la mercancía o cuando el operador de comercio exterior presenta la Declaración Unica de Aduanas ante la Intendencia Aduanera correspondiente.
- En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de solicitud del traslado. En éste caso es pertinente mencionar, a manera de ejemplo, el caso de aquellos bienes ingresados con exoneración a la amazonía con exoneración tributaria que luego se ingresan a cualquier otra parte del territorio de la República.

- En la transferencia de mercancías ingresadas con exoneración tributaria, en la fecha de solicitud de la transferencia. Aquí podemos mencionar el caso de aquellas instituciones religiosas que importan mercancía con exoneración de tributos y que posteriormente las transfieren deben reintegrar al Estado por los tributos dejados de pagar inicialmente.

Vemos que es el régimen de importación el único en el cual nace la obligación tributario aduanera lo que nos llevaría a la conclusión que en los otros regímenes existentes, hay algún otro tipo de obligación, que no reúne los requisitos de la obligación tributaria aduanera, al no constituir propiamente una obligación de dar.

Como correctamente afirma Basaldúa, la relación jurídica aduanera constituye el género, siendo una de sus especies la relación jurídica aduanera tributaria que se establece entre la aduana y los importadores de una mercadería gravada con tributos<sup>15</sup>. Para ser más exactos, entendida la obligación tributaria aduanera como una obligación de dar y que conforme a la ley sólo se presenta en el régimen definitivo de importación, tácitamente se infiere que en materia aduanera existen obligaciones no tributarias.<sup>16</sup>

Por ende, la obligación tributaria aduanera es sólo una especie de la obligación tributaria y también una especie de la obligación aduanera.

#### 4.2 La Obligación Aduanera

Partiendo del concepto de obligación tributaria aduanera, cuyo nacimiento se produce en uno de los diez regímenes aduaneros, se infiere lógicamente que existen una serie de obligaciones que, en principio, podríamos denominar obligaciones aduaneras presentes en los diferentes regímenes existentes.

<sup>15</sup> BASALDUA, Ricardo Xavier. Introducción al Derecho Aduanero. Buenos Aires: Gráfica Pafernor, 1988. p 207

<sup>16</sup> "En efecto, el Derecho Aduanero no depende de la existencia de un Arancel. A nivel teórico puede concebirse perfectamente una política económica que no recurra a la aplicación de tributos que graven las importaciones y las exportaciones (...) podemos afirmar que la función de percibir tributos aduaneros por la Aduana no constituye una función esencial de la misma..." Ibid., p. 208

El Reglamento de la Ley General de Aduanas <sup>17</sup> clasifica a los regímenes aduaneros en:

- Regímenes Definitivos
  - Importación
  - Exportación
- Regímenes Suspensivos
  - Tránsito
  - Transbordo
  - Depósito
- Regímenes Temporales
  - Importación Temporal para reexportación en el mismo estado
  - Exportación Temporal
- Regímenes de Perfeccionamiento
  - Admisión Temporal para perfeccionamiento Activo
  - Drawback
  - Reposición de Mercancías en Franquicia

Algunos regímenes tienen como correlato la presentación de una garantía la misma que tiene como referente la existencia de una obligación aduanera suspendida, aunque algunos autores entienden la suspensión de una obligación tributaria, por cuanto su monto es equivalente al monto de los derechos que le hubiera correspondido pagar de haber sido nacionalizada en su oportunidad, que es ejecutada en caso de incumplimiento del régimen. De tal forma que, si bien la prestación principal aquí consiste en una obligación de hacer (sea trasladar, reexportar, reimportar o exportarla mercancía ingresada), existe una prestación accesoria que consiste en una obligación de dar una garantía para asegurar las obligaciones aduaneras existentes. La vigente Ley de Aduanas denomina a esta obligación de dar "suspensión de tributos" <sup>18</sup>.

Por lo tanto, en los regímenes distintos a la importación definitiva nos encontramos con que no existe entre el beneficiario y el Estado una relación jurídica de carácter tributario aduanero, o mejor dicho una prestación consistente en una obligación de dar, sino básicamente una obligación de hacer, ya sea transportar mercancías extranjeras de un lugar a otro (tránsito, transbordo), utilizar dichas mercancías extranjeras como componentes de un producto de exportación (tráfico de perfeccionamiento activo), emplear maquinarias o herramientas extranjeras para la industria nacional, con cargo a reexportarlas en el mismo estado (importación temporal) o retornar mercancías nacionales luego de haberlas enviado al exterior (exportación temporal).

#### ***4.3. Importación Definitiva como forma de regularizar del Régimen de Importación Temporal***

Vimos que con la obligación aduanera se constituye un vínculo jurídico de derecho público por el cual el beneficiario de un régimen u operación aduanera está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria (en la importación definitiva); o, a realizar un comportamiento destinado a garantizar el interés fiscal respecto a mercancías extranjeras que ingresan o salen del territorio nacional con "suspensión de derechos" o, a dar cumplimiento a normas de sanidad o seguridad pública.

En el caso del régimen de importación temporal la obligación aduanera principal gira en torno al cumplimiento de la finalidad del régimen, el cual es el uso de la mercancía en el proceso productivo para luego reexportarlo al vencimiento del plazo.

#### ***4.4. Del Régimen Aduanero de Importación Temporal***

Mediante este régimen aduanero se permite ingresar

<sup>17</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF.

<sup>18</sup> "Los derechos en suspenso, deben ser garantizados por el beneficiario del régimen, mediante fianza o cualquier otra modalidad de garantía contemplada en la ley, por el equivalente al cien por ciento del monto correspondiente a los tributos que le hubiera correspondido pagar de ser importada definitivamente." COSIO JARA, Fernando...op.cit., p. 139.

al país determinados bienes sin la obligación del pago de los tributos de importación como son los Derechos Ad Valorem, Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal, etc. Es obligación aduanera del beneficiario garantizar el cumplimiento del régimen hasta por un plazo máximo de 12 meses contados desde la fecha en que se numeró la solicitud de Importación Temporal.

La característica principal de este régimen es que el bien importado temporalmente no debe sufrir ninguna transformación, con excepción de la depreciación normal como consecuencia de su uso.<sup>19</sup>

#### 4.4.1. Obligaciones aduaneras en el régimen de importación temporal

Una persona natural o jurídica puede ser beneficiario de este régimen, siempre que presente una garantía equivalente al 100% de los tributos de importación. Esta garantía estará destinada a cubrir la multa en caso de que se incumpla con regularizar este régimen. Su vigencia podrá ser menor a los 12 meses (plazo máximo de duración del régimen) y podrá renovarse siempre que se efectúe antes de la fecha de vencimiento de la misma. En este caso, es usual utilizar como garantía una Carta Fianza emitida por una entidad bancaria o una Póliza de Caucción emitida por una empresa de seguros; sin embargo, la legislación aduanera prevé otras formas de garantía como el Certificado de Compensación Tributaria, la Nota de Crédito Negociable, el Warrant, la Prenda, la Hipoteca, el Certificado Bancario, los Pagarés, la Garantía Nominal, y la Carta Compromiso para buenos contribuyentes.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que al momento de importar temporalmente determinados bienes, se

deberá indicar mediante declaración jurada en dónde estarán situados dichos bienes, asimismo deberá indicarse cuál será el fin que se le darán una vez internados en nuestro país. Cualquier traslado que se efectúe deberá comunicarse a ADUANAS ya que de no hacerlo, el beneficiario incurrirá en una infracción sancionable con multa. También se sancionará a los beneficiarios que den a los bienes un fin distinto al declarado ante ADUANAS.

Los bienes importados temporalmente pueden ser transferidos a un segundo beneficiario, sea persona natural o jurídica, pero previamente debe comunicarse dicho hecho a ADUANAS. De incumplir con esta comunicación previa, el beneficiario incurriría en una infracción sancionable con multa.

Una de las sanciones más importantes que se aplican a los beneficiarios del régimen de importación temporal se produce cuando éste incumple con regularizar dicho régimen dentro del plazo autorizado. Es decir, si por ejemplo, ADUANAS autorizó a un beneficiario que ingrese temporalmente un bien por el lapso de diez meses y éste no reexporta, nacionaliza o demuestra que hubo destrucción del mismo, entonces la Administración Aduanera lo sancionará con una multa equivalente al cien por ciento (100%) de los tributos aplicables a la mercancía, y como consecuencia, ordenará la ejecución de la garantía ofrecida al solicitar el régimen, esto sin perjuicio de que se ADUANAS siga exigiendo la regularización del régimen.

Del mismo modo, cuando el beneficiario destina la mercancía importada temporalmente a un fin distinto al que inicialmente declaró ante ADUANAS, se genera una infracción sancionada con un equivalente al cien por ciento de los tributos que se aplicarían por la importación definitiva.

<sup>19</sup> Podrá solicitarse al régimen de importación temporal aquellos bienes comprendidos dentro de la lista de mercancías que han sido aprobadas mediante la Resolución Ministerial N° 287-98-EF/10, la misma que fue publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998, así como los bienes comprendidos en sus modificatorias. También pueden acogerse a este régimen aquellos bienes que se encuentran comprendidos en normas especiales como por ejemplo en la Ley de Hidrocarburos N° 26221 (bienes destinados para desarrollar las actividades de los contratistas que pueden ser entre otras, la exploración o explotación de hidrocarburos); o los contemplados en la Ley N° 26909 (que establece que las empresas nacionales de transporte aéreo pueden someter al régimen de importación temporal las mercancías que necesiten para brindar sus servicios). Cabe señalar que en estos casos, por tratarse de normas especiales, el plazo de la importación temporal es mayor al establecido en la Ley General de Aduanas (puede alcanzar hasta los 5 años como en el caso del material aeronáutico).



Por otro lado, existen otras infracciones menores como la de trasladar la mercancía importada temporalmente a otro lugar, o transferirla sin que previamente se haya comunicado a ADUANAS. En estos casos la multa que se aplica es equivalente a 0,50 de la UIT.

#### 4.4.2. Regularización del régimen de Importación temporal

Antes del vencimiento de los 12 meses luego de numerada la declaración o del tiempo que se haya concedido éste régimen, debe cumplirse con la regularización del mismo, el que puede efectuarse en cualquier Intendencia de Aduana del país en donde se encuentre la mercancía y hasta en tres formas:

- Reexportando la mercancía, es decir a través de la salida de los bienes fuera del territorio aduanero en el mismo estado en que ingresaron a nuestro país (con la depreciación normal como consecuencia de su uso).
- Nacionalizando los bienes, es decir, importándolos definitivamente cumpliendo con cancelar el íntegro de los tributos de importación, adicionándose un interés compensatorio que se computará desde la fecha en que se numeró la Declaración de Importación Temporal hasta la fecha en que se numeró la Declaración Unica de Importación Definitiva.
- Acreditando la destrucción total o parcial de la mercancía por causa fortuita o fuerza mayor. En este caso el beneficiario deberá ofrecer todos los medios probatorios que justifiquen estos hechos.

Tal y como hemos señalado anteriormente, las normas en materia aduanera señalan que la importación

temporal implica una suspensión del pago de los tributos de importación. Sin embargo creemos que dada la finalidad del régimen, éstos derechos no se suspenden pues además de implicar el nacimiento de una obligación tributaria nos haría pensar que el rol recaudador de la Aduana es el más importante en éste régimen, lo cual no se ajusta a la realidad.

Al respecto, existe la Resolución del Tribunal Fiscal-Sala de Aduanas RTF 664-A-99<sup>20</sup>, donde se establece que resulta incorrecta la posición de la Administración Aduanera el considerar que el régimen de importación temporal no se concluye en el momento de la numeración de la declaración de importación definitiva, sino que se sería necesario que se culminen todas las formalidades aduaneras, entre ellas el pago por los tributos. Si bien existen otras obligaciones, a las que hemos denominado aduaneras, en el régimen de importación temporal sobre todo las referidas al plazo garantía, ubicación de la mercancía, comunicación del traslado de aquellas, entre otras, somos de la opinión que éstas culminan con el cambio del régimen a importación definitiva, con la sola numeración.

#### V. A MANERA DE CONCLUSIÓN

- a. El rol recaudador de la Aduana ha cedido paso al rol promotor del comercio exterior y agilización en el tráfico internacional de mercancías.
- b. La obligación tributaria sólo nace en uno de los diez regímenes aduaneros existentes, en la importación definitiva.
- c. En los demás regímenes distintos a la importación definitiva existen otras obligaciones ante la Aduana de índole no tributaria, las cuales son denominadas obligaciones aduaneras.

<sup>20</sup> RTF 664-A-99, de fecha 31 de mayo de 1999, seguido por Complejo Industrial Pesquero Sacramento contra la Intendencia de Aduana Marítima del Callao por multa por incumplimiento en el régimen de importación temporal a pesar de haber numerado la declaración de importación definitiva. A la fecha, la forma de pago no es resuelta por la Administración Aduanera.

- d. La importación temporal se ha configurado para dar mayor impulso a la producción nacional permitir el ingreso de bienes tales como maquinarias, repuestos, equipos y otros materiales de difícil acceso en el mercado nacional, ya sea por su precio calidad o inexistencia.
- e. Cuando se regulariza el régimen de importación temporal es lógico que la suspensión de

tributos establecida por las normas también desaparezca. Para el caso específico de la regularización del régimen de importación temporal mediante la nacionalización o importación definitiva de la mercancía, el cambio de régimen a través de la solicitud por parte del importador hace nacer la obligación tributaria aduanera, al margen del pago efectivo de los tributos a la Aduana. <sup>D<sub>88</sub></sup>