

INFORME N° 197-2016-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formulan consultas vinculadas a las intervenciones que realiza la autoridad aduanera en zonas de tributación especial, sobre mercancías que previsiblemente van a ser trasladadas desde una zona de tributación especial a una zona de tributación común o hacia otra zona de tributación especial pero pasando por una zona de tributación común, sin que previamente se hubiese presentado la solicitud de traslado ni cancelado los tributos diferenciales correspondientes.

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 LGA; en adelante RLGA.
- Ley N° 28008, Ley de Delitos Aduaneros; en adelante LDA.
- Decreto Supremo N° 121-2003-EF, que aprueba el Reglamento de la LDA; en adelante RLDA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.

III. ANALISIS:

1. **¿Para dar inicio al traslado de mercancías desde una zona de tributación especial con destino o pasando por una zona de tributación común, es necesario que previamente se presente la solicitud de traslado y se pague o garantice el monto equivalente a los tributos diferenciales resultantes de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido pagados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías a la zona de tributación especial?**

En principio, debemos señalar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 50° de la LGA, las mercancías extranjeras que se importan para su consumo en zonas de tratamiento aduanero especial solo se consideran nacionalizadas respecto a estos territorios; por lo que para su nacionalización en el resto del territorio aduanero deben ser sometidas a la legislación vigente que resulte aplicable y, de ser el caso, los tributos que gravaron su importación serán considerados como un pago a cuenta.

En consonancia con lo expuesto, en el inciso b) del artículo 140° de la LGA se establece que el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común constituye una de las hipótesis de incidencia que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria aduanera; en tal sentido, al producirse la salida de mercancías de una zona de tratamiento especial hacia otra en la que no se aplican beneficios tributarios, se habrá configurado el supuesto contemplado en la norma, ocasionando el nacimiento de la referida obligación y la consecuente exigibilidad de pago de los tributos diferenciales¹ que gravan su importación al resto del territorio nacional.²

¹Según lo estipula el inciso b) del artículo 150° de la LGA, en estos casos, así como en la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación, la obligación tributaria aduanera es exigible a partir del cuarto día siguiente de notificada la liquidación por la autoridad aduanera.

²Lo expuesto ha sido anteriormente señalado por ésta Gerencia en el Informe N° 014-2013-SUNAT/4B4000.

Sobre el particular, el artículo 202° del RLGA dispone que para el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común es requisito la presentación de una solicitud de traslado ante la intendencia de la circunscripción de la aduana de tributación especial donde se ubican las mercancías, precisándose que este solo podrá hacerse efectivo después de que se hubiese efectuado el pago de los tributos diferenciales, resultantes de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido pagados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías a la zona de tributación especial.

En el mismo sentido, el artículo 204° del referido Reglamento estipula que el traslado de mercancías desde una zona de tributación especial hasta otra zona de tributación especial pasando por una zona de tributación común, solo es posible previa presentación de una solicitud debidamente justificada y de una garantía equivalente al monto de los tributos diferenciales calculados a la fecha de la presentación de la mencionada solicitud, la misma que respaldará el cumplimiento de la obligación de traslado.

Así pues, el Tribunal Fiscal ha señalado para casos como el planteado en la consulta³, que las normas que regulan la materia tienen los siguientes presupuestos:

1. El ingreso legal al país de la mercancía,
2. Constatación de los conceptos y montos cancelados al ingreso de la mercancía a la zona de tributación especial,
3. Solicitud de traslado,
4. Cálculo de los tributos diferenciales y pago, y
5. Traslado de la mercancía a la zona de tributación común.

Por consiguiente, para que proceda el traslado de mercancías de zonas de tributación especial, pasando o con destino a zonas de tributación común, deberán haberse cumplido necesariamente las condiciones previas que se establecen en las normas y que han sido detalladas en el párrafo precedente, las que incluyen tanto la presentación de la solicitud de traslado como el pago de los tributos diferenciales que gravan la importación de las mercancías al resto del territorio nacional.

En consecuencia, del marco legal esbozado en párrafos precedentes, así como de lo señalado por esta Gerencia en el informe N° 180-2013-SUNAT/5D1000 para el caso específico de importaciones realizadas a las zonas de tratamiento especial comprendidas en el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano - PECO y en la Ley de Amazonía⁴, podemos colegir que el traslado de mercancías desde una zona de tributación especial con destino o pasando por una zona de tributación común, solo deberá iniciarse previa presentación y aceptación por parte de la autoridad aduanera de la solicitud de traslado, y una vez efectuado o garantizado el pago de los tributos diferenciales resultantes de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido cancelados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías a la zona de tributación especial.

- 2. De ser afirmativa la respuesta a la primera interrogante, ¿se configurará la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197° de la LGA, sobre aquellas mercancías respecto de las que, durante las intervenciones realizadas en zonas de tributación especial, la administración aduanera detecte que se habría iniciado su traslado sin haberse presentado la solicitud correspondiente, ni cancelado o garantizado los tributos diferenciales?**

³A modo de ejemplo podemos hacer mención a la Resolución N° 04494-A-2006.

⁴Criterio expuesto para el caso específico de mercancías importadas al amparo del PECO, pero que resulta aplicable a la generalidad de las importaciones realizadas a zonas de tributación especial.



Al respecto, es preciso relevar que en el artículo 188° de la LGA se consagra al principio de legalidad, disponiéndose que: *"Para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma"*; este dispositivo se encuentra concordado con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, donde se prescribe que no procede, en vía de interpretación, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.

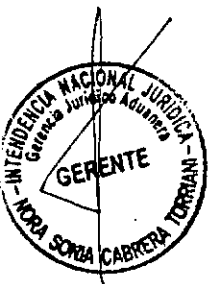
Asimismo, tenemos que en el artículo 189° de la LGA se incorpora el principio de determinación objetiva de la infracción aduanera, lo que significa que de verificarse el supuesto de hecho tipificado como infracción corresponderá que automáticamente se aplique la sanción prescrita legalmente, independientemente del aspecto subjetivo al momento de la transgresión del mandato legal; es decir, para determinar la configuración de una infracción aduanera será suficiente que se constate que el hecho ocurrido se subsume en la descripción típica de la infracción.

En ese sentido, podemos concluir que en materia sancionadora no puede atribuirse la comisión de una infracción y consecuente aplicación de una sanción, si es que estas no han sido previamente determinadas en la ley; lo cual supone una doble garantía, la primera de orden material y la segunda de carácter formal, que, a decir del Tribunal Constitucional Español en la Sentencia N° 61/1990⁵, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica, pues importa la necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones pertinentes, con el objeto de cautelar que los ciudadanos no estén impedidos de predecir o conocer si su actuar califica como antijurídico, así como las consecuencias del mismo.

Por consiguiente, para determinar la tipificación de toda infracción aduanera debe partirse de la premisa de que existe una obligación o formalidad incumplida, que luego de ser identificada por la autoridad aduanera derivará en la verificación de que el supuesto de hecho constatado esté calificado taxativamente como infracción.

En dicho contexto, considerando que en el supuesto planteado como consulta se tiene como premisa que la mercancía cuyo traslado se pretende, ha ingresado legalmente al país, encontrándose nacionalizada respecto a la zona de tributación especial, se colige que la misma cuenta con la documentación aduanera necesaria que ampara su libre tránsito por dicho territorio, por lo que, en virtud de los principios de legalidad y determinación objetiva de la infracción, no se habría configurado la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197° de la LGA, que sanciona con comiso a la mercancía que: *"Carezca de la documentación aduanera pertinente"*.

Así pues, es el caso que si bien en los artículos 202° y 204° del RLGA se han establecido obligaciones de ejecución previa al traslado de mercancías nacionalizadas en zonas de tributación especial, también es cierto que la LGA no ha previsto hipótesis de infracción alguna referida a la tentativa de incumplimiento de dichas obligaciones; por lo que no podrá en mérito de esta norma atribuirse la comisión de una infracción y consecuente sanción, al intento de traslado de dichas mercancías a zonas de tributación común o hacia otras zonas de tributación especial pasando por zonas de tributación común, sin que previamente se hubiese presentado la solicitud de traslado y cancelado los tributos diferenciales correspondientes.



⁵<http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/1486>

3. ¿Puede disponerse la medida preventiva de incautación sobre mercancías importadas para el consumo en zonas de tratamiento aduanero especial que transitan por esta zona al amparo de una guía de remisión que consigna como punto de llegada una zona de tributación común? En este caso, ¿podrá el administrado presentar la solicitud de traslado y cancelar los tributos diferenciales dentro del plazo establecido para requerir la devolución de las mercancías?

A fin de dar atención a la presente interrogante debemos hacer referencia al artículo 164° de la LGA, donde se prevé que la potestad aduanera⁶ faculta a la administración aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero; pudiendo en ejercicio de esta potestad disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero, tales como la inspección de mercancías y la adopción de las medidas preventivas de inmovilización o incautación, entre otras acciones señaladas en el artículo 165° de esta Ley.

Al respecto, es preciso relevar que en el artículo 2° de la LGA se define a la incautación como la medida preventiva consistente en la toma de posesión forzosa de mercancías para su traslado a los almacenes de la SUNAT hasta que se determine su situación legal definitiva; mientras que se define a la inmovilización como aquella medida por medio de la cual la administración aduanera dispone que las mercancías permanezcan en un lugar determinado y bajo la responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.

Así pues, el artículo 225° del RLGA precisa que podrán adoptarse las medidas preventivas mencionadas con el fin de verificar el cumplimiento de las formalidades u obligaciones aduaneras o la comisión de infracciones, así como el cumplimiento de las formalidades u obligaciones tributario-aduaneras, administrativas o la comisión de infracciones.

En ese sentido, podemos colegir que en virtud de la potestad aduanera resulta legalmente factible que la SUNAT adopte las acciones de control que estime necesarias para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones legales en materia aduanera, como lo sería el disponer la inspección y, de corresponder, la incautación de mercancías hasta determinar que se hubiese cumplido con lo establecido en el artículo 202° del RLGA, que señala lo siguiente:

"La solicitud de traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común será presentada en la intendencia de la circunscripción de la zona de tributación especial donde se encuentran las mercancías, adjuntando la documentación correspondiente.

El traslado de dichas mercancías se realizará una vez efectuado el pago de los tributos diferenciales, resultante de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido pagados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías a la zona de tributación especial."

En consecuencia, considerando lo mencionado en numerales precedentes, sobre que las mercancías importadas para zonas de tributación especial solo se entienden nacionalizadas respecto a estas y que por tanto el beneficio tributario solicitado solo les será reconocido en la medida que permanezcan en ellas, podemos concluir que la

⁶Conforme a lo señalado en el artículo 2° de la LGA, la administración aduanera es el órgano competente de la SUNAT para ejercer la potestad aduanera.



autoridad aduanera se encontrará habilitada para disponer la medida preventiva de incautación regulada en la LGA cuando tenga indicios que la hagan presumir del traslado de dichas mercancías a una zona de tratamiento común sin que previamente se hubiese presentado la respectiva solicitud y cancelado o garantizado los tributos diferenciales correspondientes, como podría suceder en el caso de mercancías que transitan en una zona de tributación especial al amparo de una guía de remisión que consigna como punto de llegada una de tributación común.

En estos supuestos, en conformidad con lo previsto en el artículo 225° del RLGA, los interesados podrán acreditar su derecho de propiedad o posesión y subsanar o desvirtuar las observaciones formuladas por la administración aduanera dentro del plazo de la incautación⁷, pudiendo a tal efecto, durante este periodo, presentar la respectiva solicitud de traslado de mercancías para su aprobación y proceder con la cancelación de los tributos diferenciales según lo establece el artículo 202° del RLGA, lo que viabilizará el traslado legal de las mercancías desde la zona de tributación especial a la de tributación común.

4. ¿Cuál sería el procedimiento a seguir cuando la mercancía intervenida en el marco de la LGA supera las 4 UIT⁸?

Tal y como se ha expuesto anteriormente de conformidad con el marco legal vigente, para el traslado de mercancías nacionalizadas en zonas de tributación especial, con destino o pasando por zonas de tributación común, es necesario que se observe y proceda de acuerdo con lo previsto en los artículos 202° o 204° del RLGA, según corresponda.

En ese sentido, en los casos en que para dicho traslado de mercancías no se hubiese cumplido con las obligaciones o presupuestos establecidos en las normas citadas y su valor supera las 4 UIT, se habrá configurado el delito de contrabando bajo la modalidad de internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia el resto del territorio nacional sin el cumplimiento de los requisitos de ley o el pago previo de los tributos diferenciales, tipificado en el inciso c) del artículo 2° de la LDA.

Ahora bien, para el supuesto que es materia de la presente consulta, se tiene que las mercancías aún no han salido de la zona de tratamiento especial pero se evidencia la pretensión de internarlas en una zona de tributación común sin cumplir con los requisitos señalados, es decir, no se ha llegado a consumir el delito, por lo que nos encontraremos ante el mismo delito de contrabando pero en grado de tentativa⁹, regulado en el artículo 9° de la LDA como sigue:

"Será reprimida la tentativa con la pena mínima legal que corresponda al delito consumado. Se exceptúa de punición los casos en los que el agente se desista voluntariamente de proseguir con los actos de ejecución del delito o impida que se produzca el resultado, salvo que los actos practicados constituyan por sí otros delitos."

Por consiguiente, cuando la administración aduanera en el ejercicio de sus funciones detecte mercancías que presumiblemente serán objeto del delito contrabando bajo la modalidad tipificada en el inciso c) del artículo 2° de la LDA, deberá proceder conforme a lo

⁷De acuerdo con el artículo 225° del RLGA el plazo de la incautación es de veinte (20) días hábiles computados desde la fecha de su notificación.

⁸Unidad impositiva tributaria.

⁹En el artículo 16° del Código Penal aprobado por Decreto Legislativo N° 635 se señala que: "En la tentativa el agente comienza la ejecución de un delito, que decidió cometer, sin consumarlo."

Al respecto, Javier Villa Stein precisa lo siguiente: "Cuando el autor pasa el límite máximo de los actos preparatorios e inicia los actos ejecutivos sin consumir el delito, estamos frente a la tentativa"

VILLA STEIN, Javier. Derecho Penal Parte General. Segunda Edición, Editorial San Marcos, 2001, pg. 290.



establecido en los artículos 13° y 19° de la LDA y 4° de su Reglamento, debiendo disponer la incautación de las mercancías y comunicar los hechos al Ministerio Público a fin de que proceda conforme a su competencia.

IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo desarrollado en el rubro análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. El traslado de mercancías desde una zona de tributación especial, con destino o pasando por una zona de tributación común, solo deberá iniciarse previa presentación y aceptación por parte de la autoridad aduanera de la solicitud de traslado, y una vez efectuado o garantizado el pago de los tributos diferenciales resultantes de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido cancelados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías a la zona de tributación especial.
2. Considerando que en el supuesto planteado como consulta se tiene como premisa que la mercancía cuyo traslado se pretende ha ingresado legalmente al país, encontrándose nacionalizada respecto a la zona de tributación especial, se colige que la misma cuenta con la documentación aduanera necesaria que ampara su libre tránsito por dicho territorio, por lo que, en virtud de los principios de legalidad y determinación objetiva de la infracción, no se habría configurado la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197° de la LGA, aún cuando se verifique la existencia de una guía de remisión donde se consigne que las mercancías tienen como destino una zona de tributación común.
3. En virtud de la potestad aduanera, la autoridad aduanera podrá disponer la medida preventiva de incautación regulada en la LGA, sobre mercancías que transitan en una zona de tributación especial al amparo de una guía de remisión que consigna como punto de llegada una de tributación común, con el fin de verificar que hayan cumplido con lo prescrito en los artículos 202° y 204° del RLGA.
4. En conformidad con lo previsto en el artículo 225° del RLGA, resulta posible que dentro del plazo de la incautación el interesado presente la respectiva solicitud de traslado de mercancías para su aprobación y proceda con la cancelación de los tributos diferenciales según lo establecido en el artículo 202° del RLGA.
5. Cuando en el ejercicio de sus funciones la administración aduanera detecte mercancías cuyo valor supera las 4 UIT y que presumiblemente serán objeto del delito contrabando bajo la modalidad tipificada en el inciso c) del artículo 2° de la LDA, deberá proceder conforme a lo establecido en los artículos 13° y 19° de la LDA y 4° de su Reglamento, debiendo disponer la incautación de las mercancías y comunicar los hechos al Ministerio Público a fin de que proceda conforme a su competencia.

Callao, 29 NOV. 2016

.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO

SCT/FNM/INTE
CA0422-2016
CA0439-2016
CA0440-2016
CA0455-2016

Osllco
12578

MEMORÁNDUM N° 428-2016-SUNAT/5D1000

A : JORGE VIDAL CÁRDENAS VELARDE
Intendente (e) de la Aduana de Pucallpa

DE : SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Intervención de mercancías en zonas de tributación especial

REF. : Memorándum Electrónico N° 00087-2016-SUNAT/3T0500

FECHA : Callao, 29 NOV. 2016

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual formulan consultas vinculadas a las intervenciones que realiza la autoridad aduanera en zonas de tributación especial, sobre mercancías que previsiblemente van a ser trasladadas desde una zona de tributación especial a una zona de tributación común o hacia otra zona de tributación especial pero pasando por una zona de tributación común, sin que previamente se hubiese presentado la solicitud de traslado ni cancelado los tributos diferenciales correspondientes.

Sobre el particular, esta Gerencia ha emitido el Informe N° 197-2016-SUNAT/5D1000, mediante el cual se absuelven las consultas planteadas, el mismo que se le remite adjunto para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,


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

SUNAT
GERENCIA DE CONTROL PATRIMONIAL Y SERVICIOS GENERALES
DIVISION DE SERVICIOS GENERALES
DESPACHO Y BENEFICIOS - CHUCLIBITO
29 NOV. 2016
REVISADO
Reg. N° [] [] []

SCT/FNM/naao
CA0422-2016
CA0439-2016
CA0440-2016
CA0455-2016