

A través del Memorándum Electrónico N.º 0018-2010-3D0000, se consulta si en los casos que exista documentación probatoria tanto nacional como extranjera que demuestre que la mercancía destinada al régimen de transbordo fue debidamente embarcada y salió del territorio nacional, en aplicación del principio de informalismo, ¿sería posible regularizar dichos transbordos pese a que no cumplieron con efectuar el control de embarque?; se solicita además en el referido documento electrónico la reevaluación de la opinión contenida en el informe N.º 115-2009-SUNAT/2B4000.

Antes de pasar a absolver la presente consulta, es necesario que preliminarmente nos informemos sobre los términos del Informe N.º 115-2009-SUNAT/2B4000, con el objeto de determinar si la circunstancia planteada en esta consulta se encuentra comprendida en el referido informe.

Al respecto, la opinión vertida con el informe N.º 115-2009-SUNAT/2B4000 se basó fundamentalmente en el razonamiento expuesto en el informe N.º 35-2008-SUNAT/2B4000.

En el referido informe N.º 35-2008-SUNAT/2B4000, se indicó que: *“Ahora bien si la Administración Aduanera detecta que el declarante de rancho de nave no ha cumplido con realizar el embarque de la mercancía dentro del plazo concedido y conforme al procedimiento detallado en el numeral 17, literal A, Regularización en la Aduana de Ingreso, del rubro VII Descripción del Procedimiento INTA-PG.18, es decir no somete la mercancía al control aduanero, y adicionalmente se comprueba que dicha mercancía no se encuentra depositada en el terminal de almacenamiento declarado, podemos colegir que la mercancía ha sido retirada de zona primaria sin autorización de la Autoridad Aduanera y sin el previo pago de los tributos a la importación, supuesto que configura la infracción detallada en el inciso g) del artículo 108º de la Ley General de Aduanas, sancionada con el comiso de las mercancías”¹.*

En tal sentido, mediante el informe N.º 115-2009-SUNAT/2B4000, se señaló que: *“Si la Administración Aduanera detecta que **el declarante del régimen de transbordo no ha cumplido con someter la mercancía al control aduanero, podemos colegir que la mercancía se tiene por no embarcada, en situación de no habida y retirada de la zona primaria sin autorización aduanera**, supuesto que configura la infracción tipificada en el inciso f) del artículo 197º de la Ley General de Aduanas, y que consiste en detectar su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentre en zona primaria y se desconoce al consignatario, la misma que es sancionada con el comiso de la mercancía; asimismo si decretado el comiso de la mercancía esta no fuera hallada o entregada a la autoridad aduanera, se impondrá además al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 197º de la referida Ley”;* la Ley General de Aduanas referida en este informe es la aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053 (En adelante LGA).

Como se puede observar, ambos informes basan sus conclusiones en el mismo supuesto, y este es el hecho de considerar que las mercancías no fueron retiradas del país, y que más bien fueron ingresadas al territorio nacional sin el correspondiente pago de los tributos que afectan su importación, dado que no se les encuentra en zona primaria; se observa por consiguiente que la fuente de tales conclusiones ha sido la falta de comprobación de si efectivamente las mercancías salieron del país con destino al exterior debido a que no fueron sometidas al control aduanero para el cual fueron seleccionadas.

¹ Debe tenerse presente que la Ley General de Aduanas aludida, es el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 129-2004-EF, y la infracción tipificada es la consistente en detectar su ingreso, permanencia o salida por lugares y hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario.

Teniendo en cuenta tales elementos, en los referidos informes se ha considerado que la infracción incurrida es la sancionada con comiso de las mercancías por detectarse su ingreso, permanencia o salida por lugares y hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario; siendo la específicamente aplicable la de ingreso por lugares y hora no autorizados.

En reiterados pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal como son las resoluciones Nros. 0786-A-2001, 1325-A-2001, 0880-A-99, 1587-A-2001, 1966-A-2001, 1480-A-2001 y 03502-A-2005, se ha dejado sentado como criterio jurisprudencial, que para los casos de mercancías amparadas en tránsitos aduaneros y reembarques, que no salieron del país en el plazo autorizado para dichos regímenes, se configura el supuesto de infracción por ingresar mercancías por lugares no autorizados, puesto que su ingreso al territorio aduanero resulta no autorizado.

Si bien dichos fallos han sido emitidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la LGA, la infracción consistente en el ingreso de mercancías por lugares no autorizados sancionable con el comiso, se ha mantenido tipificada como supuesto de infracción en el inciso f) del artículo 197° de la LGA.

En este orden de ideas, el hecho de no comprobarse el retiro del país de las mercancías, y que por la falta de la mencionada comprobación se consideran ingresadas al territorio aduanero, configura la comisión de la infracción antes referida, dado que la autorización de la administración tributaria fue expedida para su salida del país y no para su ingreso al territorio aduanero sin el pago de los tributos que afectan su importación.

El supuesto que ahora se consulta, está referido a las situaciones en las que pueda ser comprobada por medios documentales nacionales y/o extranjeros la salida efectiva del país de las mercancías sujetas al régimen de transbordo, que fueron embarcadas sin pasar por el control aduanero.

Sobre el particular, el artículo 171° del Texto Único del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF² establece que la Administración Tributaria ejerce la facultad de aplicar sanciones según el principio de tipicidad.

Asimismo, el artículo 188° de la LGA, definiendo el principio de legalidad en materia de infracción aduanera, prescribe 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."*; articulado que guarda concordancia con lo dispuesto en el inciso d) de la Norma IV del Código Tributario³ y con la última parte de la Norma VIII del mismo Código⁴.

Por su parte el numeral 4) del artículo 230° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Ley N.° 27444 señala que solo constituyen conductas sancionables administrativamente, las infracciones previstas expresamente en normas

² En adelante Código Tributario.

³ En este inciso d) se establece que: **"Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: d) Definir las infracciones y establecer sanciones"**.

⁴ Esta última parte de la Norma VIII del Código Tributario dispone que: **"En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley"**.

con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía.

El tal sentido, de acuerdo a la normatividad citada, la Administración Tributaria puede sancionar únicamente los casos que se encuentren descritos como infracción en una norma con rango de Ley, de tal modo que el hecho producido en la realidad material debe encajar exactamente con la conducta tipificada como infracción, siendo ante tales circunstancias que la Administración Tributaria puede aplicar sanciones.

En este orden de ideas, en el caso materia de consulta, se tiene como supuesto que la salida efectiva del país de las mercancías sujetas al régimen de transbordo, embarcadas sin pasar por el control aduanero, llegue a ser comprobada por medios documentales nacionales y/o extranjeros; en tal sentido, a efectos de verificar si se ha producido la comisión de la infracción tipificada en el inciso f) del artículo 197° de la LGA, deben analizarse tales circunstancias para considerar si concurren todos los elementos que configuran la referida infracción.

Así tenemos, que en el inciso f) del artículo 197° de la LGA, se establece que: *“Se aplicará la sanción de comiso de las mercancías cuando: se detecte su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentre en zona primaria y se desconoce al consignatario.”*; según dicha tipificación para que se de su configuración debe ocurrir que en la realidad material se produzca el ingreso, traslado, permanencia o salida de mercancías por lugares u horas que no fueron autorizados por la autoridad aduanera, o que se encuentren mercancías en zona primaria cuyo consignatario se desconozca; que para el caso que nos ocupa debemos centrarnos en el análisis del ingreso o salida, descartando de plano la ocurrencia de las demás figuras tipificadas como infracción, al no haber sido planteados en la consulta.

En ese orden de ideas, por definición el régimen aduanero de transbordo permite que las mercancías, con autorización de la administración tributaria, sean transferidas del medio de transporte utilizado para el arribo, al medio de transporte utilizado para la salida del territorio aduanero, bajo control aduanero y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento, conforme lo establece el artículo 95° de la LGA⁵, se tiene en consecuencia que la autorización es dada para la salida al exterior de las mercancías extranjeras.

Ahora bien, debemos saber cuándo exactamente se produce dicha autorización, al respecto, el artículo 128° del Reglamento de la LGA aprobado por el Decreto Supremo N.° 010-2009-EF, establece que: *“El transbordo se realiza en un plazo máximo de treinta (30) días calendarios contados a partir de la fecha de numeración de la declaración, siendo de autorización automática”*⁶.

⁵ En el artículo 59° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N.° 129-2004-EF, se conceptualizaba al régimen de transbordo en el mismo sentido que en la LGA, cuando establecía que: *“Es el régimen aduanero por el cual bajo control de ADUANAS se efectúa la transferencia de mercancías con destino al extranjero, del medio de transporte utilizado para la llegada a aquel utilizado para su salida, con la sola presentación de la copia del manifiesto”*.

⁶ En el segundo párrafo del artículo 93° del Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N.° 129-2004-EF, se establecía que: *“El transbordo se realiza en un plazo máximo de treinta (30) días contados a partir de la fecha de numeración de la solicitud, siendo de autorización automática”*.

Por su parte en el Procedimiento de Transbordo INTA.PG.11 (Versión 3)⁷, establece en el numeral 3) del literal A) del Rubro VII, Descripción, que: *“Transmitida la declaración de transbordo y datado el documento de transporte que ampara dicha mercancía, el SIGAD autoriza automáticamente el régimen de Transbordo por un plazo de treinta (30) días calendario computados a partir de la numeración de la declaración, registrándose en ella dicha información”*.

En la versión 2 de dicho procedimiento⁸ se establecía en el numeral 3) del literal A) del Rubro VII, Descripción, que la solicitud de transbordo se presenta ante el área encargada del régimen de la Intendencia de Aduana correspondiente y que **el personal designado evalúa la solicitud con sus documentos, con lo cual autoriza el transbordo** por un plazo de treinta (30) días computados a partir de la numeración de la solicitud, registrándolo en el SIGAD.

De acuerdo a lo regulado en los referidos procedimientos, la autorización en la versión 3 del procedimiento de Transbordo es automática y se autoriza por el SIGAD, mientras que en el caso de la versión 2 de dicho procedimiento, la autorización la otorga el personal del área encargada del referido régimen luego de una evaluación de la documentación presentada; siendo en ambos casos que con dicha autorización los plazos empiezan a correr desde la fecha de solicitud, pudiendo incluso ser retiradas de los almacenes (en los casos que lo estuvieran), es decir que la autorización para la salida del país de las mercancías ya ha sido dado y ésta tiene que ser cumplida dentro de los plazos autorizados; en consecuencia si las mercancías sujetas al régimen de transbordo se embarcan y salen del país (y como se indica en la consulta se llega a probar documentariamente que eso realmente ocurrió), y todo ello ocurre en base a dicha autorización, se tiene por consiguiente que no se ha producido el ingreso ni salida de las mercancías por lugares ni hora autorizados, por lo que en consecuencia tal supuesto no configura la comisión de la infracción prevista en el inciso f) del artículo 197° de la LGA⁹.

De lo expuesto podemos colegir, que el control de las mercancías sujetas al régimen del transbordo¹⁰, no es la autorización para su salida al exterior, pues esta ya fue dada conforme a lo indicado en los referidos procedimientos; por lo que el hecho de la no realización del control no tiene la connotación para configurar la comisión de la infracción tipificada como la salida de mercancías por lugares u hora no autorizados, pues ello no implica la carencia de la autorización para la salida del territorio aduanero de las mercancías sujetas al referido régimen aduanero.

De probarse entonces la salida exterior de las mercancías sujetas al régimen de transbordo, en mérito a la autorización otorgada por la autoridad aduanera, sería factible la regularización de dicho régimen, aún cuando no hayan sido sometidas al control del embarque, dado que con la regularización para dicho régimen aduanero se busca dar la conformidad a la salida efectiva del país de las mercancías.

⁷ Aprobada por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.° 000152 -2009/SUNAT/A, vigente desde el 22/03/2009.

⁸ Aprobada por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.° 000499 -2004/SUNAT/A.

⁹ En los casos que ocurrieron durante la vigencia del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N.° 129-2004-EF y de su Reglamento, en el mismo supuesto tampoco se configuraría la comisión de la infracción prevista en el inciso g) del artículo 108°.

¹⁰ En el numeral 9) del Rubro VI, Normas Generales, de la versión 2 del Procedimiento de Transbordo se indica que: “En el caso de las Intendencias de Aduana Marítima y Aérea del Callao, el control de embarque por parte de la SUNAT en el régimen de Transbordo se efectúa en forma aleatoria ó selectiva, siendo calificadas las solicitudes en: Sin Control de Embarque o Con Control de Embarque”.