

INFORME N° 90 -2017-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formulan consultas vinculadas al traslado de mercancías desde una zona de tributación especial hacia otra zona de tributación especial, pasando por una zona de tributación común.

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.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.

III. ANALISIS:

En principio, debemos mencionar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 50° de la LGA, las mercancías extranjeras que se importen para su consumo en zonas de tratamiento aduanero especial solo se consideran nacionalizadas respecto a estos territorios; por lo que para su ingreso a zona de tributación común deben pagar los tributos que gravan su importación al resto del territorio aduanero según lo establecido en la legislación vigente, sirviendo como pago a cuenta los tributos que por ellas se hubiesen cancelado.

En consonancia con lo expuesto, el inciso b) del artículo 140° de la LGA establece que el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común constituye una de las hipótesis de incidencia que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria aduanera; así pues, la salida de mercancías de una zona de tratamiento especial hacia otra zona en la que no se aplican beneficios tributarios ocasionará 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.

En ese sentido, en salvaguarda del interés fiscal, el artículo 204° del RLGA dispone textualmente lo siguiente:

“El traslado de mercancías desde una zona de tributación especial hasta otra zona de tributación especial pasando por una zona de tributación común se efectuará 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 solicitud, la cual respaldará el cumplimiento de la obligación de traslado.

El traslado deberá realizarse en el plazo y por la ruta que determine la Administración Aduanera.

Si vencido el plazo otorgado por la autoridad aduanera para el traslado, las mercancías no hubieran llegado a su destino se procederá a ejecutar la garantía.”

Por consiguiente, para que proceda el traslado de mercancías entre zonas de tributación especial pasando por zonas de tributación común, deben cumplirse las condiciones previas establecidas en las normas, las que incluyen la presentación de la respectiva solicitud de traslado y de la garantía que responda por los tributos diferenciales que gravan su

¹Conforme con lo prescrito en 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.



importación en el resto del territorio nacional, así como que el funcionario aduanero a cargo define la ruta por donde debe realizarse el mencionado traslado y el plazo en que tiene que llevarse a cabo, esto es, el plazo en el que las mercancías deben arribar a su destino bajo apercibimiento de ejecutarse la garantía.

Teniendo en cuenta el marco normativo expuesto, pasamos a absolver las siguientes consultas:

- 1. En los casos en que la verificación física de las mercancías en destino implique riesgos altos de daño personal para el funcionario aduanero designado ¿Es suficiente una acreditación documentaria de que las mercancías llegaron a destino para que se tenga por regularizado su ingreso a la otra zona de tributación especial previo paso por una zona de tributación común?**

Al respecto debemos señalar, que aún cuando el artículo 204° del RLGA establece obligaciones de previo cumplimiento al traslado de mercancías nacionalizadas en zonas de tributación especial, ni la LGA ni su Reglamento han regulado expresamente el procedimiento que debe seguirse para determinar que las mercancías efectivamente llegaron a su destino y así pueda disponerse la devolución de la garantía constituida en respaldo 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.

No obstante, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo estipulado en el artículo 4° de la LGA,² es función de la administración aduanera velar por el control aduanero y el interés fiscal, estando al amparo de la potestad aduanera facultada 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; es así que en el artículo 164° de esta Ley se establece que "(...) La Administración Aduanera dispondrá las medidas y procedimientos tendientes a asegurar el ejercicio de la potestad aduanera."

En dicho contexto, considerando que la verificación física es por excelencia el procedimiento que permite tener certeza sobre las características, cantidades y otros, de las mercancías, podemos colegir que como regla general, para disponer la devolución de una garantía constituida en mérito de una solicitud de traslado de mercancías de una zona de tributación especial hacia otra zona de tributación especial, pasando por una zona de tributación común, la administración aduanera, mediante el funcionario aduanero designado, deberá haber constatado previa y físicamente que las mercancías cuyo traslado fue autorizado coinciden con las que llegaron al destino consignado en la referida solicitud dentro del plazo otorgado.

En ese sentido, se consulta si bajo situaciones especiales en las que la realización de la mencionada verificación física de las mercancías en destino implique altos riesgos de daño personal al funcionario aduanero designado, resultaría suficiente una acreditación documentaria de la llegada de las mismas al lugar señalado como destino en la solicitud de traslado.

² **Artículo 4°.- Facilitación del comercio exterior**

Los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal.

Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la Administración Aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea ésta soportada por medios documentales o electrónicos que gozan de plena validez legal."



Al respecto, debemos señalar que de conformidad con lo previsto en el artículo 9° del RLGA:

“Los intendentes dentro de su circunscripción, son competentes para conocer y resolver los actos aduaneros y sus consecuencias tributarias y técnicas; son igualmente competentes para resolver las consecuencias derivadas de los regímenes aduaneros que originalmente hayan autorizado, cuando deban ser cumplidas en distintas circunscripciones aduaneras. (...)”³

En consecuencia, se encuentra dentro de la facultad del intendente de aduana de la circunscripción competente autorizar el uso de mecanismos alternos que, salvaguardando la seguridad de su personal y resguardando el interés fiscal, sirvan como medio de prueba para establecer que las mercancías que salieron de la zona de tributación especial y pasaron para su traslado a la otra zona de tributación especial por una zona de tributación común son las que efectivamente llegaron al lugar de destino.

A este efecto, puede tenerse en consideración lo que en reiterada jurisprudencia ha señalado el Tribunal Fiscal:

“(...)si el efectivo control del traslado de mercancías de una zona de una zona de tributación especial a otra, previo paso por una zona de tributación común, no fue ejercido por la autoridad aduanera en su momento, corresponderá entonces examinar los medios de prueba presentados por la recurrente, a efectos de acreditar los siguiente hechos:

- a) *Las características de las mercancías que fueron remitidas desde Iquitos-Loreto.*
- b) *El transporte de las mercancías desde Iquitos-Loreto hasta Bagua-Amazonas pasando por el territorio de San Martín, sin haber sido objeto de algún acto de consumo, comercio, uso u otro similar durante su paso por la zona de tributación común.*
- c) *Las características de las mercancías que efectivamente arribaron a Bagua-Amazonas.*
- d) *El ulterior consumo final de las mercancías en la zona de tributación especial.*

La recurrente a fin de sustentar su derecho, ha presentado como medio de prueba la guía de remisión que consta como antecedente en su pedido de devolución, documento que no otorga certeza respecto de todos los hechos precisados en el párrafo precedente.

Asimismo, cabe agregar que la recurrente no ha presentado ningún otro elemento de prueba que permita establecer el detalle de las mercancías efectivamente trasladadas desde Iquitos, menos aún algún tipo de mecanismo de control que asemeje el reconocimiento físico de las mercancías tanto en Iquitos como en Bagua, así como su control durante su paso por el departamento de San Martín.”⁴

En consecuencia, no habiéndose previsto legalmente el procedimiento que debe seguirse en los casos excepcionales en los que llevar a cabo la verificación física de las mercancías en destino suponga un desplazamiento con altos riesgos físicos para el funcionario aduanero designado, corresponderá al intendente de aduana de la circunscripción competente determinar los mecanismos idóneos que, en cada caso en particular, pueden suplir operativamente a la mencionada verificación física en cuanto a sus elementos esenciales, permitiendo a la vez un efectivo control aduanero sobre las mercancías objeto de solicitud de traslado en resguardo del interés fiscal.

2. ¿A qué intendencia de aduana correspondería validar los documentos con los que se pretende acreditar el arribo efectivo de las mercancías a destino?

³Énfasis añadido.

⁴Como son las RTF N° 3792-A-2009, N° 3794-A-2009, N° 3939-A-2009 y N° 3948-A-2009, entre otras.



A fin de atender la presente interrogante, debemos tener en cuenta lo que sobre la competencia funcional de las intendencias se establece en el artículo 9° del RLGA, donde se señala lo siguiente:

*“Los intendentes dentro de su circunscripción, son competentes para conocer y resolver los actos aduaneros y sus consecuencias tributarias y técnicas; son igualmente competentes para **resolver las consecuencias derivadas de los regímenes aduaneros que originalmente hayan autorizado, cuando deban ser cumplidas en distintas circunscripciones aduaneras.** (...)”⁵*

En ese sentido, considerando que de acuerdo con el artículo 50° de la LGA las mercancías extranjeras importadas para su consumo en zonas de tratamiento aduanero especial solo se consideran nacionalizadas respecto a estos territorios, podemos colegir que la intendencia de aduana de la jurisdicción de la zona de tributación especial donde se ubican las mercancías es la competente para conocer las solicitudes de traslado hacia otras zonas que gocen de los mismos beneficios previo paso por una zona de tributación común, así como las consecuencias que de las mismas se deriven.

En consecuencia, es dicha intendencia la que debe resolver sobre la procedencia o improcedencia de las mencionadas solicitudes y, cuando corresponda, disponer la devolución de las garantías constituidas en respaldo de los tributos diferenciales que gravan la importación de las mercancías en el resto del territorio nacional, para lo que es necesario que tenga la certeza de que estas realmente llegaron a su destino, lo cual se constata mediante una verificación física que permita concluir que, en efecto, las mercancías se encuentran en dicho el lugar o, por excepción, se acredite el hecho mediante algún mecanismo o documentos que a satisfacción de esa intendencia resulten suficientes para demostrar fehacientemente el traslado.

Por consiguiente, se infiere que en los casos en que por salvaguardar la integridad física de los funcionarios aduaneros se acepten excepcionalmente medios de prueba documentales para acreditar que las mercancías llegaron a su destino en otra zona de tributación especial después de haber pasado por una zona de tributación común, la intendencia competente para determinar la validez o suficiencia de esos documentos será la aduana de partida, es decir, aquella que autorizó el traslado y en cuyo poder obra la garantía constituida en respaldo de los tributos diferenciales.

3. En caso de ser negativa la respuesta a la primera interrogante, ¿Es posible que la función de verificación física de las mercancías materia del beneficio se delegue a una intendencia regional o puesto de control más cercano a la zona donde se ubicarán las mercancías?

Considerando lo expuesto en el primer numeral, se colige que queda dentro de la competencia y gestión de cada intendente el decidir en casos excepcionales, como el que se plantea en la consulta, el uso de otros medios que salvaguardando el interés fiscal, pudieran acreditar la llegada de las mercancías trasladadas a su lugar de destino final.

No obstante, es importante relevar que de acuerdo con lo prescrito en el artículo 2° de la LGA, la administración aduanera es el órgano competente para aplicar la legislación aduanera y, en ese sentido, cada intendencia de aduana es competente para ejecutar acciones de control aduanero sobre las mercancías que se encuentren dentro de su circunscripción.

⁵Énfasis añadido.



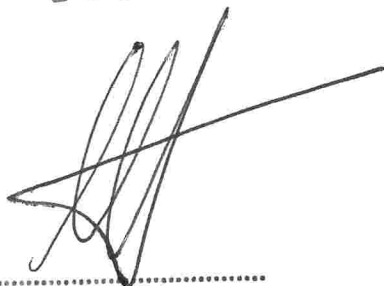
En ese orden de ideas, en los supuestos de traslado de mercancías desde una zona de tratamiento aduanero especial a otra que también goza de trato tributario especial, previo paso por una zona de tributación común, la intendencia de aduana competente para realizar la verificación física de las mismas una vez que se concluye su traslado, será aquella bajo cuya circunscripción se encuentra el lugar de arribo; salvo en los casos excepcionales en que dicho procedimiento resulte inviable por cuestiones de seguridad de los funcionarios aduaneros, en cuyo caso será la aduana de partida la que deberá definir los mecanismos alternos que pueden utilizarse para acreditar plenamente que las mercancías llegaron a su destino.

IV. CONCLUSIÓN:

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

1. No habiéndose previsto legalmente el procedimiento a seguirse en los casos excepcionales en los que la verificación física de las mercancías en destino no puede llevarse a cabo por suponer altos riesgos físicos para el funcionario aduanero designado, corresponderá al intendente de aduana de la circunscripción competente determinar los mecanismos idóneos que, en cada caso en particular y cautelando el interés fiscal, puedan suplir operativamente a la mencionada verificación física en cuanto a sus elementos esenciales.
2. En los casos excepcionales en que por salvaguardar la integridad física de los funcionarios aduaneros se acepten medios de prueba documentales para acreditar que las mercancías llegaron a la otra zona de tributación especial después de haber pasado por una zona de tributación común, la intendencia de aduana competente para determinar la validez o suficiencia de esos documentos es aquella que autorizó el traslado y en cuyo poder obra la garantía constituida en respaldo de los tributos diferenciales.
3. La intendencia de aduana competente para realizar la verificación física de las mercancías una vez que se concluye su traslado es aquella bajo cuya circunscripción se encuentra el lugar de arribo; salvo en los casos excepcionales en que dicho procedimiento resulte inviable por cuestiones de seguridad de los funcionarios aduaneros, en los que la aduana de partida deberá definir los mecanismos alternos que pueden utilizarse para acreditar plenamente que las mercancías llegaron a su destino

Callao, **26 JUN. 2017**



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

SCT/FNM/naao
CA0223-2017
CA0228-2017
CA0229-2017

MEMORÁNDUM N° 210 -2017-SUNAT/5D1000

1430

A : JUAN DIEGO VALENCIA TORREZ
Intendente (e) de Aduana de Pisco

DE : SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Traslado de mercancías entre zonas de tributación especial


REF. : Memorándum Electrónico N° 00039-2017-SUNAT/3P0400

FECHA : Callao, **26 JUN. 2017**

Me dirijo a usted en relación a la comunicación de la referencia, mediante la cual formulan consultas vinculadas al traslado de mercancías desde una zona de tributación especial hacia otra zona de tributación especial, pasando por una zona de tributación común.

Sobre el particular, esta Gerencia ha emitido el Informe N° 90 -2017-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 convenientes.

Atentamente,


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

SUNAT		
GERENCIA DE CONTROL DE ADUANAS Y SERVICIOS		
DIVISION DE DESPACHO		
24 JUN 2017		
RECIBIDO		
Reg. N°	Hora	Lugar

Se adjuntan cinco (05) folios.
SCT/FNM/naao
CA0223-2017
CA0228-2017
CA0229-2017