

Mediante Solicitud Electrónica N.º 00001-2009-3K0070 se plantea como supuesto el hecho que una mercancía que contaba con reexpedición autorizada por CETICOS, no es hallada por la autoridad aduanera, al no cumplir el transportista con la ruta autorizada, ni registrar su salida del país en el plazo otorgado precisándose en la consulta que la mercancía en cuestión no está sujeta al régimen de tránsito aduanero internacional al no haberse formalizado la expedición de la DTAI¹; considerando dicha precisión se procede a absolver la consulta formulada².

Puntualmente se formulan las siguientes consultas:

1.- ¿Correspondería aplicar al transportista o su representante en el país; la infracción prevista en el numeral 5) del inciso d) del artículo 192º de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N.º 1053³ y la sanción correspondiente?.

El numeral 5) del inciso d) del artículo 192º de la LGA, tipifica como infracción sancionable con multa a los transportistas o sus representantes en el país, cuando se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad.

En primer término debemos indicar, que la tipificación de la infracción antes indicada se determina durante el transporte de mercancías bajo la responsabilidad del transportista, para ello es preciso saber desde qué momento y hasta cuándo estás se encuentran bajo responsabilidad del transportista, condición fundamental para determinar si la citada infracción se ha configurado o no; por tanto dependerá de cómo está regulada la responsabilidad del transportista respecto de las mercancías, a efectos de poder verificar la configuración de la referida infracción.

En tal sentido para que se configure la infracción tipificada en el numeral 5) del inciso d) del artículo 192º de la LGA deben presentarse los siguientes elementos constitutivos:

- 1.º Que el sujeto de la infracción sea un transportista o el representante de éste,
- 2.º Que se produzca la pérdida o falta de las mercancías y,
- 3.º Que tal pérdida o falta ocurra en el momento que están bajo su responsabilidad.

En consecuencia, materializados tales presupuestos la infracción prevista en el numeral 5) del inciso d) del artículo 192º de la LGA se tiene por configurada y por tanto pasible de ser sancionada con la multa correspondiente.

Al respecto cabe indicar, que en el caso que fueren aplicables la plena vigencia de las disposiciones contenidas en la LGA⁴, la responsabilidad del transportista respecto de la

¹ Declaración de Tránsito Aduanero Internacional.

² Resulta pertinente esta precisión dado que el artículo 94º de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053, prescribe que: "El tránsito internacional se efectúa en medios de transporte acreditados para operar internacionalmente y se rige por los tratados o convenios suscritos por el Perú y en cuanto no se opongan a ellos, por lo dispuesto en este Decreto Legislativo y su Reglamento"; por tanto si la mercancía estuviera sujeta al régimen de tránsito aduanero internacional regulado por la Decisión 617 de la Comunidad Andina de Naciones (El Tránsito al amparo de la Decisión 617 de la CAN se realiza por los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.) publicada en la Gaceta del CAN el 25.07.2005, la infracción tipificada y la sanción a aplicar sería conforme a lo regulado en dicha Decisión y al reglamento que se expida al respecto, de conformidad con lo dispuesto en sus artículos 54º y 56º.

³ En adelante LGA.

⁴ De conformidad con lo dispuesto en el Decreto Supremo N.º 319-2009-EF, para las Intendencias de Aduana de Paita e Ilo a partir del 22 de Febrero de 2010 están vigentes la totalidad de los artículos de la Ley General de Aduanas y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2009-EF, hasta antes de esta fecha la parte de la responsabilidad

mercancía está regulada en el artículo 113° de la LGA, que establece que la responsabilidad del transportista cesa con la entrega de las mercancías al dueño o consignatario en el punto de llegada; en consecuencia la infracción en cuestión se configura en el caso que la falta o pérdida de la mercancía ocurra antes de la entrega de las mercancías en el punto de llegada⁵.

Bajo el contexto legal de la legislación que regula los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS), la responsabilidad del transportista se regula en el artículo 12° del Reglamento de los CETICOS, aprobado por Decreto Supremo N.° 023-96-ITINCI⁶ que establece: *“El traslado de mercancías desde los puertos de ingreso a los CETICOS y entre los CETICOS será de responsabilidad del dueño o consignatario, así como del transportista. Este último deberá registrarse ante la Intendencia de Aduana correspondiente.....”*, estando por tanto la responsabilidad del transportista circunscrita a tales consideraciones y no por el traslado desde los CETICOS hacia el exterior.

En tal sentido, siendo que de acuerdo a lo establecido en el artículo 12° del Reglamento de los CETICOS, la responsabilidad del transportista no se extiende durante el traslado de las mercancías que se efectúe desde los recintos de los CETICOS hacia el exterior, y siendo que la pérdida de las mercancías ha ocurrido durante dicho traslado, en el supuesto planteado en la consulta tampoco se configuraría la infracción prevista en el numeral 5) del inciso d) del artículo 192° de la LGA.

2.- ¿Corresponde aplicar al dueño o infractor; la infracción tipificada en el inciso f) del artículo 197° de la LGA?, y en el caso que la mercancía no fuera entregada a la Administración en el plazo indicado ¿corresponde aplicar la sanción de multa equivalente al valor FOB de la mercancía?.

Sobre el particular cabe señalar, que en el inciso f) del artículo 197° de la LGA, se tipifica como infracción sancionable con el comiso de las mercancías, cuando: *“f) Se detecte su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario”*.

Existen 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, en los que 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 de ingresar mercancías por lugares no autorizados, puesto que su ingreso al territorio aduanero resulta no autorizado.

Debe precisarse, que 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

del transportista estaba regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N.° 129-2004-EF, (en adelante TUOLGA), su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.° 011-2005-EF, y sus normas complementarias y modificatorias.

⁵ Los momentos de responsabilidad del transportista en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N.° 129-2004-EF, (en adelante TUOLGA) están establecidos en los artículos 35° y 43°, en los casos que sea aplicable dicho dispositivo legal.

⁶ En adelante Reglamento de los CETICOS.

no autorizados sancionable con el comiso, se ha mantenido tipificada como supuesto de infracción en el inciso f) del artículo 197° de la LGA⁷.

Resulta pertinente indicar, que en el numeral 2) del punto A.6) del literal A), DISPOSICIONES GENERALES, del Rubro VII, DESCRIPCIÓN, del Procedimiento CETICOS, INTA-PG.22⁸, se establece que la salida de mercancías desde los CETICOS hacia el exterior es solicitada vía reexpedición ante la administración de los CETICOS quien lo autoriza, quedando a cargo del personal de Aduanas verificar la salida de sus recintos y en el puesto de control de Aduanas de salida, lo cual es acreditado con los respectivos sellos y firmas de los funcionarios designados en los documentos de reexpedición, de lo contrario no se considera efectivo para el descargo de las solicitudes de ingreso, asumiendo dichos Centros la responsabilidad por los tributos de importación.

En el referido documento de reexpedición, señalado en el Procedimiento de los CETICOS, existen rubros en los que se consignan el lugar y plazo para la salida de las mercancías del país; por lo que la no presentación de las mercancías en el lugar de control de salida dentro del plazo autorizado implicaría su ingreso no autorizado al país, del mismo modo que en los casos de tránsitos y reembarque señalados en las reiteradas jurisprudencias emitidas por el Tribunal Fiscal, lo que nos permite concluir que en el supuesto consultado se ha materializado la configuración de la infracción tipificada en el inciso f) del artículo 197° de la LGA.

Con respecto a la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 197° de la LGA, que establece que si decretado el comiso la mercancía o el medio de transporte no fueran hallados o entregados a la autoridad aduanera, se impondrá además al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía; dicha disposición sería aplicable en la medida que se cumpla con imponer previamente la sanción de comiso, y una vez que sea consentida ésta, se efectúe el requerimiento para la entrega de la mercancía comisada dentro de un plazo que la autoridad aduanera señale, vencido los cuales recién sería factible imponer la sanción dispuesta en el último párrafo del artículo 197° de la LGA.

3.- ¿Corresponde aplicar las sanciones administrativas antes indicadas, cuando ya se ha iniciado una comunicación de indicios ante el Ministerio Público por presunta comisión de delito de contrabando (etapa de investigación preliminar), o se debería

⁷ La infracción sancionable con el comiso de las mercancías, consistente en: "Se detecte su ingreso o salida por lugares y horas no autorizados" se ha mantenido tipificada en las diversas Leyes Generales de Aduanas dadas en el tiempo, habiéndose adicionado el supuesto de "permanencia" con el inciso g) del artículo 108° del Texto Único Ordenado del TUOLGA, no obstante ello el Tribunal Fiscal ha mantenido su criterio (ver RTF N.° 05586-A-2009) que el supuesto infraccional incurrido en los casos antes señalados es el de ingreso por lugares no autorizados. Así tenemos que en las diversas Leyes Generales de Aduanas la referida infracción se ha tipificado conforme a lo siguiente:

-El TUOLGA, en su inciso g) del artículo 108° establece que: "*Se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: g) Se detecte su ingreso, permanencia o salida por lugares u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario.*"

-La Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Legislativo 809, en el inciso b) del artículo 108° tipifica como infracción al siguiente supuesto: "*Se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: g) Se detecte su ingreso o salida por lugares u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconozca al consignatario.*"

-La Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Legislativo N.° 722 así como su Texto Único Ordenado aprobado por D.S. N.° 45-94-EF, establecían en su inciso 5) del artículo 204° que: "*caerán en el comiso las mercancías en los casos siguientes: 5) Cuando se detecta su ingreso o salida por lugares y hora no autorizados o se encuentran en zonas primaria y se desconoce al consignatario.*"

-La Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N.° 1053, en el inciso f) del artículo 197° tipifica como infracción sancionable con el comiso de las mercancías cuando: "*Se detecte su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario.*"

⁸ Aprobado por Resolución Nacional de Aduanas N.° 000 ADT/2000-003656 de fecha 01.12.2000.

esperar su culminación para iniciar las acciones administrativas, considerando que podría prescribir al no haberse emitido el acto administrativo?.

Al respecto, mediante memorándum N.º 053-2010-SUNAT/2B2000⁹ de la Gerencia Procesal y Administrativa, se indica que:

“Cabe indicar que de conformidad al inciso 2) del artículo 330º del Código Procesal Penal, las diligencias preliminares por la presunta comisión de delito tienen por finalidad determinar si han tenido lugar los hechos objeto de conocimiento y su delictuosidad, así como individualizar a las personas involucradas en su comisión, por lo que aún cuando es materia de investigación preliminar las citadas DUAs, ello no impide a la SUNAT emitir pronunciamiento en la vía administrativa respecto de aquellas, de cuyo resultado debe comunicarse al Fiscal a cargo de dicha investigación.

Cabe agregar que el segundo párrafo del artículo 4º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, impide a la SUNAT avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, es decir cuando cuentan con auto apertorio de instrucción o su equivalente disposición de formalización de la investigación preparatoria”.

Cabe indicar además de lo señalado por la referida Gerencia, que el artículo 190º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF¹⁰, establece que: *“Las penas por delitos tributarios se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiere lugar”*; la disposición del trámite paralelo del proceso penal y del procedimiento administrativo contenida en este artículo, también es consagrada en el tercer párrafo del artículo 192º del Código Tributario¹¹ para los casos de los delitos tributarios y el de defraudación de rentas de aduana.

Otra disposición legal que permite el trámite paralelo antes aludido, es el artículo 19º de la Ley de los Delitos Aduaneros, al prescribir que: *“Los delitos aduaneros son perseguibles de oficio. Cuando en el curso de sus actuaciones la Administración Aduanera considere que existen indicios de la comisión de un delito, inmediatamente comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar el procedimiento que corresponde”*; lo que supone que la Administración Tributaria, sin perjuicio de comunicar el indicio de la comisión de un delito aduanero a la autoridad competente, puede continuar con el procedimiento administrativo durante el cual se detectaron dichos indicios.

No obstante lo indicado, para el caso específico de incautación de mercancías incursas en la comisión de un delito aduanero, está señalado en los artículos 13^{o12} y 22^{o13} de la

⁹ Cuya copia de adjunta.

¹⁰ En adelante Código Tributario.

¹¹ En este tercer párrafo se establece que: *“La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario o delito de defraudación de rentas de aduanas; o estén encaminados a dichos propósitos, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”.*

¹² El artículo 13º de la referida Ley, establece que: *“El Fiscal ordenará la incautación y secuestro de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, los que serán custodiados por la Administración Aduanera en tanto se expida el auto de sobreseimiento, sentencia condenatoria o absolutoria proveniente de resolución firme, que ordene su decomiso o disponga su devolución al propietario.*

Ley de los Delitos Aduaneros¹⁴, Ley N.º 28008, que es la instancia judicial la que decide la situación jurídica de las mercancías que son objeto de los mencionados delitos y no la administración tributaria, siendo obligación de ésta el de custodiarlas en tanto se produzca dicho pronunciamiento judicial y a resultas de lo que se decida en la última instancia judicial, salvo los actos de disposición previstos en la referida Ley y en su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 121-2003-EF, y en sus normas modificatorias.

De lo expuesto hasta aquí para la presente interrogante, se puede observar que existen disposiciones legales expresas que nos indican la posibilidad legal de que detectados los indicios de la comisión de un delito aduanero, la administración pueda continuar con el procedimiento administrativo correspondiente, sin perjuicio de formular la denuncia penal que el caso amerite, sin embargo, en el caso específico de la incautación de mercancías incursas en un delito aduanero, es el Poder Judicial quien determina la situación jurídica de las mismas y no la Administración Tributaria.

Por otra parte, ilustrando más sobre situaciones de trámites paralelos, encontramos disposiciones legales que establecen la suspensión del procedimiento administrativo o del proceso penal.

Así tenemos lo dispuesto en el artículo 13º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 017-93-JUS¹⁵, que establece como regla general la suspensión de un procedimiento administrativo, cuando en su sustanciación surja una controversia, que requiera de un pronunciamiento previo en la vía judicial sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la administración pública; disposición que para efectos de los trámites tributarios es aplicable como excepción, de conformidad con lo establecido en la cuarta disposición final del Código Tributario, en los casos que la cuestión controvertida de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa; así como lo dispuesto por el artículo 5º¹⁶ del Nuevo Código Procesal Penal, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 957, que regula la figura de la cuestión prejudicial, medio de defensa que suspende el proceso penal instaurado ante el órgano jurisdiccional, cuando es necesario

De incautarse dichas mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito por otras autoridades, lo incautado será puesto a disposición de la Administración Aduanera con el documento de ley respectivo, en el término perentorio de tres (3) días hábiles".

¹³ El artículo 22º dispone que: "El Juez resolverá en la sentencia el decomiso de las mercancías incautadas, de los instrumentos con que se hubiere ejecutado el delito aduanero y las ganancias obtenidas por la comisión de los delitos tipificados en esta Ley. Asimismo, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar las mercancías o instrumentos."

¹⁴ En adelante Ley de los Delitos Aduaneros.

¹⁵ En adelante Ley Orgánica del Poder Judicial.

¹⁶ Este artículo 5º establece que:

"1. La cuestión prejudicial procede cuando el Fiscal decide continuar con la Investigación Preparatoria, pese a que fuere necesaria en vía extra - penal una declaración vinculada al carácter delictuoso del hecho inculcado.

2. Si se declara fundada, la Investigación Preparatoria se suspende hasta que en la otra vía recaiga resolución firme. Esta decisión beneficia a todos los imputados que se encuentren en igual situación jurídica y que no la hubieren deducido.

3. En caso de que el proceso extra - penal no haya sido promovido por la persona legitimada para hacerlo, se le notificará y requerirá para que lo haga en el plazo de treinta días computados desde el momento en que haya quedado firme la resolución suspensiva. Si vencido dicho plazo no cumpliera con hacerlo, el Fiscal Provincial en lo Civil, siempre que se trate de un hecho punible perseguible por ejercicio público de la acción penal, deberá promoverlo con citación de las partes interesadas. En uno u otro caso, el Fiscal está autorizado para intervenir y continuar el proceso hasta su terminación, así como sustituir al titular de la acción si éste no lo prosigue.

4. De lo resuelto en la vía extra - penal depende la prosecución o el sobreseimiento definitivo de la causa".

En el artículo 4º del Código de Procedimientos Penales, aprobado por la Ley N.º 9024 establece, respecto de la cuestión prejudicial, que: "Las Cuestiones Prejudiciales proceden cuando deba establecerse en otra vía el carácter delictuoso del hecho imputado, y sólo podrán deducirse después de prestada la instructiva y hasta que se remita la instrucción al Fiscal Provincial para dictamen final, sustanciándose de conformidad con el artículo 90º. Si se declara fundada, se suspenderá el procedimiento; si se plantea con posterioridad, será considerada como argumento de defensa.

que en la vía extra-penal (judicial o administrativa) una declaración vinculada al carácter del hecho incriminado como delito.

La normatividad antes citada, ilustra sobre otras situaciones en las que se dan procesos paralelos sustanciados simultáneamente en la vía administrativa y en la vía penal (judicial), en el que dado los supuestos establecidos, se produce o la suspensión del procedimiento administrativo o la suspensión del proceso penal instaurado, al necesitar una el pronunciamiento previo de la otra, a efectos de poder resolver la cuestión sometida a su competencia y jurisdicción.

De lo expuesto podemos colegir que, en los casos de delitos de defraudación de rentas de aduanas, la Administración Tributaria no está impedida de acotar el adeudo dejado de pagar y de aplicar las sanciones correspondientes, y en los casos de mercancías que son objeto material del delito, si bien puede disponer la incautación en los casos señalados en la ley de los delitos aduaneros y su reglamento, está impedida de determinar sobre la situación jurídica de las mismas, siendo esta de competencia del órgano jurisdiccional, salvo las acciones de disposición de mercancías previstas en la ley de los delitos aduaneros y en su reglamento; debiendo asimismo suspenderse el procedimiento administrativo de presentarse las circunstancias previstas por el artículo 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial y la cuarta disposición final del Código Tributario, comentados en los párrafos precedentes.

4.- ¿Es aplicable el cobro de los tributos de importación a CETICOS según lo dispuesto en el numeral 2), del punto A.6) del literal A) del rubro VII del procedimiento INTA-PG.22 por parte de SUNAT, de las mercancías cuya reexpedición hayan sido autorizadas por ellos y cuya mercancía no haya salido de país?

Al respecto, el numeral 2) del punto A.6) del literal A) del Rubro VII del Procedimiento INTA-PG.22, establece: *“La reexpedición de mercancías extranjeras desde CETICOS con destino al exterior que no hayan sufrido ningún proceso de transformación o elaboración se solicita ante la Administración de CETICOS, la que autoriza la reexpedición de las mercancías. El personal de Aduanas efectúa la verificación a la salida de las mercancías en los CETICOS y en el puesto de control de la Aduana de Salida, la misma que se acredita con los respectivos sellos y firmas de los funcionarios designados en los documentos de reexpedición. De lo contrario, no se considera efectivo para el descargo de las Solicitudes de ingreso, asumiendo dichos Centros la responsabilidad por los tributos de importación.”*

Por su parte, en el artículo 2° del Reglamento de los CETICOS, se define que dichos Centros constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas que tienen la naturaleza de zonas primarias aduaneras de trato especial, correspondiendo a la Administración de los CETICOS la responsabilidad del control y salida de las mercancías hacia y desde los CETICOS conforme se establece en el artículo 3° de dicho Reglamento; responsabilidad que no comprende los casos que se sucedan posteriormente a la salida de las mercancías de los CETICOS, más aún cuando el traslado de las mercancías fuera de su área geográfica, es de responsabilidad de otro operador de comercio exterior.

Por otro lado, el artículo 140¹⁷ de la LGA establece los supuestos de nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en el cual no figura la circunstancia señalada en el numeral 2) del punto A.6) del literal A) del Rubro VII del Procedimiento INTA-PG.22.

Cabe precisar además, que el Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS aprobado por Decreto Supremo N.º 112-97-EF y el Reglamento de los CETICOS, no contienen ninguna disposición que atribuya la responsabilidad de los CETICOS ante la falta o pérdida de las mercancías, producida después de la salida de sus recintos con destino al exterior, que consista en el pago de los derechos y tributos que afecten la importación de mercancías.

En tal sentido, no resultará aplicable el cobro de tributos de importación a los CETICOS por las mercancías cuya reexportación ha sido autorizada y que habiendo salido de sus recintos bajo control aduanero no han registrado salida del país.

¹⁷ El artículo 140° de la LGA establece: "La obligación tributaria aduanera nace: a) En la importación para el consumo, en la fecha de numeración de la declaración; b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado; c) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; y d) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen."