

# INFORME N° 164 -2015-SUNAT/5D1000

## I. MATERIA:

Se consulta si en el marco del ATIT, la acreditación a nivel judicial de la responsabilidad penal del conductor del vehículo por la desaparición de la mercancía, puede calificarse como un supuesto de fuerza mayor que exime de responsabilidad al transportista por no presentar la mercancía ante la aduana de paso de frontera de salida, y si en ese caso se extingue la obligación tributaria aduanera generada por el ingreso de dicha mercancía.

## II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 028-91-TC y protocolos modificatorios, que aprueba el Acuerdo de Alcance Parcial sobre Transporte Internacional Terrestre; en adelante ATIT.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 023-2011/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General "Tránsito Aduanero Internacional de Mercancías CAN - ALADI" INTA-PG.27 (versión 2); en adelante Procedimiento INTA-PG.27.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Decreto Legislativo N° 295, que aprueba el Código Civil; en adelante Código Civil.

## III. ANÁLISIS:

1. **¿La acreditación a nivel judicial de la responsabilidad penal del conductor del vehículo por la desaparición de la mercancía que ingresó al país en tránsito al amparo del ATIT, constituye un supuesto de fuerza mayor que exime de responsabilidad al transportista por no presentar la mercancía ante la aduana de paso de frontera de salida?**

En principio, es necesario mencionar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12° numeral 1 del Anexo I del ATIT, *"el transportador es responsable ante las autoridades aduaneras del cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la aplicación del régimen de tránsito aduanero internacional; en particular, está obligado a asegurar que las mercancías lleguen intactas a la aduana de destino, de acuerdo con las condiciones establecidas en el presente Anexo"*<sup>1</sup>.

Como parte de las obligaciones a cargo de este transportista, el artículo 15° numeral 1 del Anexo I del ATIT estipula que *"en cada aduana de paso de frontera a la salida del territorio de un país, el transportador deberá presentar la unidad de transporte con la carga a las autoridades aduaneras, con los precintos intactos, así como la declaración DTA referente a las mercancías. Estas autoridades controlarán que la unidad de transporte no haya sido objeto de manipulaciones no autorizadas, de que los precintos aduaneros o las marcas de identificación estén intactos y refrendarán la declaración DTA"*.

En el mismo sentido, el numeral 3 del literal D de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.27, establece que dentro del plazo asignado por la Aduana de Partida o a la Aduana de Paso de Frontera de Ingreso<sup>2</sup>, según corresponda, el transportista debe presentarse

<sup>1</sup> Artículo 1° numeral 19 del Anexo I del ATIT define al transportador como *"la persona autorizada para realizar el transporte internacional terrestre en los términos del presente Acuerdo, y que asume la responsabilidad ante las autoridades competentes por la correcta ejecución de la operación TAI, en todo lo que es de su incumbencia"*.

<sup>2</sup> De conformidad con lo descrito en el numeral 12 de la Sección VI del Procedimiento INTA-PG.27, corresponde a la Aduana de Partida o a la Aduana de Paso de Frontera de Ingreso, según sea el caso, asignar la ruta y el plazo de tránsito conforme a la relación que se encuentra disponible en el portal de la SUNAT. Los plazos determinados corresponden al tiempo que deben emplear en llegar a la Aduana de Destino o a la Aduana de Paso de Frontera de Salida.

con el vehículo, la unidad de carga, las mercancías y la documentación correspondiente que ampare el tránsito ante la aduana de paso de frontera que se haya consignado en el MIC/DTA, a fin de controlar su salida al exterior.

De otro lado, el numeral 1 del artículo 21° del Anexo I del ATIT prevé el caso de destrucción o avería accidental de las mercancías en el curso de la operación de tránsito aduanero internacional (TAI), señalando que en ese supuesto, *“la persona que efectúa el transporte comunicará, en el más breve plazo, los hechos a la aduana más próxima. Las autoridades de esta aduana levantarán un acta de comprobación de accidente y tomarán las medidas necesarias para que la operación TAI pueda continuar”*.

Asimismo, el numeral 4 del literal F, Sección VII del Procedimiento INTA-PG.27 se refiere de manera general a los hechos que pueden afectar la obligación de entrega en el plazo asignado por la autoridad aduanera, señalando que *“si por caso fortuito o fuerza mayor, el transportista no puede cumplir con la ruta y el plazo asignado, debe solicitar ante la aduana más cercana donde se produjeron los hechos, dentro del plazo otorgado, la prórroga del plazo y/o cambio de ruta, justificando el hecho y adjuntando las pruebas que lo demuestre, e indicando la ubicación del vehículo y las mercancías. Dicha aduana evalúa la solicitud, verifica los hechos y de corresponder concede la prórroga del plazo y/o asignación de la nueva ruta (...)”*.

Seguidamente, el numeral 5 del mismo literal agrega que *“si por caso fortuito o fuerza mayor, el transportista no puede continuar el tránsito en el mismo vehículo, bajo responsabilidad debe dar aviso de inmediato a la aduana más próxima donde se produjeron los hechos y solicitar el cambio del vehículo o unidad de carga dentro del plazo inicialmente otorgado, justificando el hecho y adjuntando las pruebas que lo demuestre. Dicha Aduana evalúa la solicitud y de ser conforme autoriza el cambio (...) que debe realizarse bajo presencia de la autoridad aduanera (...) El Tránsito se sigue prestando bajo la responsabilidad del transportista autorizado que haya emitido la carta porte internacional y el manifiesto internacional de carga”*.

En ese sentido, podemos apreciar que en el marco del ATIT la empresa transportista es quien asume la responsabilidad administrativa de ejecutar correctamente la operación TAI, comprometiéndose a que las mercancías lleguen intactas a la aduana de destino o paso de frontera de salida, según corresponda; sumado a lo cual, se regulan supuestos de caso fortuito o fuerza mayor que pueden incidir en el desarrollo del tránsito aduanero internacional, incluyendo la destrucción o avería accidental de las mercancías transportadas, los mismos que dan lugar a la prórroga del plazo autorizado para el régimen, pudiendo incluso eximirse de responsabilidad a la empresa transportista por las infracciones derivadas de estos hechos, en concordancia con lo descrito en los artículos 138° y 191° inciso b) de la LGA<sup>3</sup>.

Ahora bien, corresponde determinar si la actuación del conductor del vehículo materia de la presente consulta puede ser calificada como un acto de fuerza mayor que impide al transportista cumplir con la obligación de presentar la mercancía en tránsito ante la aduana de paso de frontera de salida.

Al respecto, la figura de fuerza mayor es definida legalmente en el artículo 1315° del Código Civil, en los siguientes términos:

*Artículo 1315.- Caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.*

<sup>3</sup> Lo que a su vez se sustenta en el principio de razonabilidad establecido en el numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual, las decisiones de la autoridad aduanera cuando creen obligaciones, califiquen infracciones o impongan sanciones, deben mantener la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.



Nótese que el Código Civil no distingue el caso fortuito o de fuerza mayor, otorgándoles un efecto jurídico común, no obstante, tenemos que a nivel doctrinario la fuerza mayor es considerada como todo obstáculo o impedimento de cumplimiento de la obligación proveniente de hechos de terceros o hechos humanos, tales como guerras, revoluciones, huelgas, asaltos a mano armada, saqueos, algunos de los cuales pueden provenir del mandato de la autoridad<sup>4</sup>.

Enneccerus define la fuerza mayor como el *"acontecimiento cognoscible, imprevisible que no deriva de la actividad en cuestión, sino que en este sentido viene de fuera, y cuyo efecto dañoso no podía evitarse por las medidas de precaución que racionalmente eran de esperar"*<sup>5</sup>. De acuerdo con la doctrina francesa, *"es un caso constitutivo de fuerza mayor el evento que presenta las tres características siguientes: exterioridad (respecto del demandado), imprevisibilidad (en su ocurrencia) e irresistibilidad (en sus efectos)"*<sup>6</sup>.

En relación a la exigencia de que se trate de un hecho externo, Hector Patiño señala que el hecho constitutivo de fuerza mayor debe ser ajeno a la actividad dentro de la cual se ha causado el daño, vale decir, que sea un hecho que no depende del actuar de ninguna de las partes que se encuentran vinculadas al hecho dañino, por lo que no debe ser imputable ni a quien lo causa ni a quien lo sufre; en concordancia a lo cual, el tratadista Guyot manifiesta que *"un evento no es liberatorio sino a condición de ser exterior a la actividad del demandado, luego no puede resultar de su hecho, del de sus asalariados o de las cosas que estén bajo su guarda"*<sup>7</sup>.

Las características restantes que establece el Código Civil para la fuerza mayor, aluden a un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, las mismas que deberán ser evaluadas en cada caso en concreto, teniendo en cuenta que la imprevisibilidad se presenta cuando no es posible contemplar el hecho con anterioridad a su ocurrencia, mientras que la irresistibilidad se refiere a la imposibilidad objetiva para el sujeto de evitar las consecuencias derivadas del hecho imprevisto.

En este punto, debemos relevar que en el caso en consulta se analiza la responsabilidad administrativa del operador a cargo del tránsito aduanero internacional, basado en el principio de objetividad previsto en el artículo 189º de la LGA<sup>8</sup>.

De esta forma, si la empresa transportista a través del conductor del vehículo con quien mantiene un vínculo laboral, no cumple con la obligación de presentar las mercancías ante la aduana de paso de frontera de salida, entonces será la empresa transportista quien resulte objetivamente responsable por dicho incumplimiento; ello aun cuando a nivel judicial el conductor del vehículo haya sido declarado responsable penalmente de la desaparición de las mercancías, dado que esta responsabilidad penal no afecta la responsabilidad administrativa que el transportista asume frente a la Administración Tributaria.

Asimismo, esta relación de dependencia del conductor respecto a la empresa transportista, implica que no podamos referirnos propiamente a la actuación de un tercero a efectos de evaluar si se ha producido un caso de fuerza mayor que exima de

<sup>4</sup> El caso fortuito corresponde a los hechos de la naturaleza antes denominados "hechos de Dios" como los terremotos, maremotos, huracanes, sequías, entre otros.

<sup>5</sup> CONCEPCIÓN RODRIGUEZ, Jose Luis. *Derecho de Daños*. Editorial Bosch, 2ª edición, 1999, España, pág. 85.

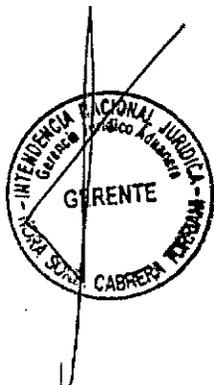
<sup>6</sup> RENE CHAPUS citado por PATIÑO, Hector. En: *Las Causales exonerativas de la responsabilidad extracontractual*. Revista de Derecho Privado N° 20. Enero-junio de 2011, pág. 378.

<sup>7</sup> PATIÑO, HECTOR. op.cit., pág. 380.

<sup>8</sup> "Artículo 189º. - Determinación de la infracción

*La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades.*

*La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo".*



responsabilidad administrativa a la empresa transportista, debiendo quedar claro que la actuación del conductor se da al interior de la actividad desarrollada por el transportista, por lo que no califica como un acto externo para la configuración de un supuesto de fuerza mayor. Sin perjuicio de ello, se advierte que en el caso planteado, la empresa transportista pudo haber tomado las previsiones del caso, adoptando mecanismos de control de la flota a su cargo durante el desarrollo del tránsito aduanero, por lo que la desaparición de las mercancías constituye un hecho que pudo haberse previsto o evitado al oponer las medidas idóneas para lograr tal fin, no calificando entonces como un hecho imprevisible o irresistible que caracteriza el acto de fuerza mayor.

En ese orden de ideas, podemos concluir que en el marco del ATIT, la responsabilidad administrativa de la empresa de transporte se sustenta en el principio de objetividad, la misma que no se ve afectada por la responsabilidad penal del conductor en la desaparición de las mercancías que transportaba, siendo que al tratarse de un dependiente de la empresa transportista con el cual mantiene un vínculo laboral, su actuación no califica como el acto externo de un tercero, sin que tampoco se advierta de acuerdo a lo señalado por el área consultante, que tenga el carácter de imprevisible o irresistible, no reuniendo así las características de un caso de fuerza mayor que exima de responsabilidad administrativa al transportista por no presentar las mercancías ante la aduana de paso de frontera de salida.

## **2. En el supuesto de que sí constituya un caso de fuerza mayor ¿Éste extingue la obligación tributaria aduanera que se genera por el ingreso de la mercancía de procedencia extranjera?**

Sobre el particular, debemos reiterar que tal como se señaló en el numeral precedente, la declaración de responsabilidad penal del conductor por la desaparición de las mercancías en tránsito aduanero hacia el exterior, no constituye un caso de fuerza mayor que libere al transportista de la responsabilidad administrativa de velar por la presentación de las mercancías ante la aduana de paso de frontera de salida.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente precisar que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 27° del Código Tributario, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
- 2) Compensación.
- 3) Condonación.
- 4) Consolidación.
- 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
- 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Complementariamente, el artículo 154° de la LGA señala que *"La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento (...)"*.

En ese sentido, tenemos que los dispositivos antes glosados regulan taxativamente las formas de extinción de la obligación tributaria, debiéndose precisar que el caso fortuito o de fuerza mayor que sirve de presupuesto para la presente consulta, no ha sido establecido de manera expresa como una de las causales de extinción de la obligación tributaria, ello en concordancia con el criterio plasmado por el Tribunal Fiscal en las RTFs N° 177-5-1997 y 527-3-98.



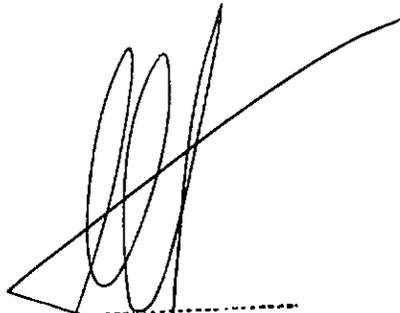
Por lo que podemos concluir que en el contexto de un tránsito aduanero internacional, no podrá alegarse una causal de fuerza mayor para extinguir la obligación tributaria que se haya generado por el ingreso definitivo de mercancías extranjeras, dado que entre las formas de extinción de la obligación tributaria no se ha comprendido a los casos de fuerza mayor.

#### **IV. CONCLUSIONES:**

En atención a lo expuesto en la parte de análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. La responsabilidad administrativa de la empresa de transporte en el marco del ATIT no se ve afectada por la responsabilidad penal del conductor en la desaparición de las mercancías que transportaba.
2. En dicho supuesto, la actuación del conductor en calidad de dependiente de la empresa transportista no califica como el acto externo de un tercero, que tenga el carácter de imprevisible o irresistible, no reuniendo así las características de un caso de fuerza mayor que exima de responsabilidad administrativa al transportista por no presentar las mercancías ante la aduana de paso de frontera de salida.
3. No podrá alegarse una causal de fuerza mayor para extinguir la obligación tributaria que se haya generado por el ingreso definitivo de mercancías extranjeras, dado que no está comprendido en la relación taxativa del artículo 27° del Código Tributario y el artículo 154° de la LGA.

Callao, 01 DIC. 2015



NORA SOMIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

CA0523-2015  
CA0527-2015

SCT/FNM/Jar

**MEMORÁNDUM N° 414 -2015-SUNAT/5D1000**

A : **JORGE MONTOYA ATENCIO**  
Intendente de la Aduana de Tacna

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Extinción de la obligación tributaria durante el tránsito aduanero internacional

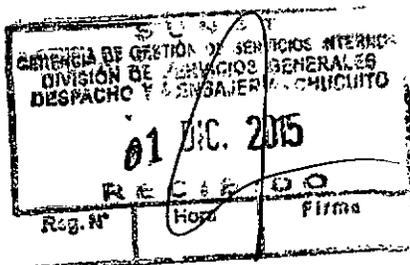
REFERENCIA : Solicitud Electrónica SIGED N° 00035-2015-3G0130

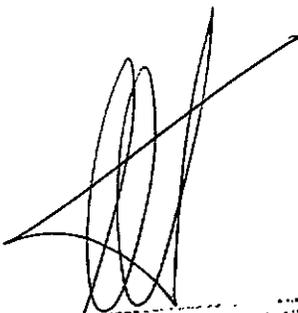
FECHA : Callao, **01 DIC. 2015**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si en el marco del ATIT, la acreditación a nivel judicial de la responsabilidad penal del conductor del vehículo por la desaparición de la mercancía, puede calificarse como un supuesto de fuerza mayor que exime de responsabilidad al transportista por no presentar la mercancía ante la aduana de paso de frontera de salida, y si en ese caso se extingue la obligación tributaria aduanera generada por el ingreso de dicha mercancía.

Al respecto, le remitimos el Informe N° *164*-2015-SUNAT/5D1000 que absuelve la consulta planteada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,



  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

CA0523-2015  
CA0527-2015

SCT/FNM/Jar