

INFORME N° 95 -2016-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se solicita la reevaluación del Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000, respecto a las consecuencias jurídicas de la pérdida de mercancías al interior de un depósito aduanero.

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 Ley General de Aduanas; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 08-95-EF, que aprueba el Reglamento de Almacenes Aduaneros; en adelante Reglamento de Almacenes.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código tributario.
- Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros; en adelante LDA.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante Ley N° 27444.
- Decreto Supremo N° 031-2009-EF, que aprueba la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas; en adelante Tabla de Sanciones.

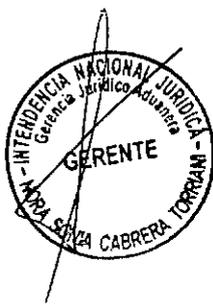
III. ANÁLISIS:

En principio, cabe indicar que mediante el Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000 emitido por esta Gerencia Jurídico Aduanera, se analiza el supuesto de pérdida de mercancías al interior de un depósito aduanero, indicándose lo siguiente:

- De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13° del Reglamento de Almacenes, el depósito aduanero en su calidad de almacén debe responder por los tributos que afectan la importación de las mercancías perdidas en sus instalaciones, siempre que no se haya acreditado ningún eximente de responsabilidad del artículo 117° de la LGA, tratándose de una relación jurídica distinta a la que existe con el importador por el nacimiento de la obligación tributaria aduanera.
Las mercancías antes citadas se tienen por no habidas y retiradas de zona primaria sin autorización aduanera, con lo que se acredita su ingreso a territorio aduanero por lugar no autorizado, situación irregular que se subsume en el tipo legal de la infracción del artículo 197° inciso f) de la LGA, sancionado con el comiso de las mercancías, salvo de que existan indicios de la presunta comisión de un delito aduanero, debiendo procederse conforme a lo dispuesto en el artículo 19° de la LDA.

Al respecto, se solicita la reevaluación de las conclusiones antes señaladas, teniendo en consideración las siguientes interrogantes:

1. **¿Debe entenderse que con el pago de los impuestos a la importación de la mercancía perdida, se estaría cumpliendo con la nacionalización de la misma, con lo cual estaríamos ante una aparente contradicción con la sanción de comiso que también debe aplicarse a la mercancía perdida conforme a lo previsto en el inciso f) del artículo 197° de la LGA?**



Para efectos de absolver esta pregunta, corresponde analizar de manera preliminar si es que el depósito aduanero en su calidad de almacén aduanero, califica como sujeto pasivo que asume el pago de tributos.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 1° del Código Tributario, la obligación tributaria es el vínculo que por mandato de la ley, ha sido establecido entre el acreedor y el deudor tributario, y que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria.

Es así que el artículo 7° del Código Tributario define al deudor tributario como la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea en calidad de contribuyente o responsable, precisando en sus artículos 8° y 9° que contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, a diferencia del responsable, que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste último.

En concordancia a lo anterior, el artículo 139° de la LGA señala como sujetos pasivos de la obligación tributaria aduanera a los contribuyentes y responsables, estableciendo que son contribuyentes el dueño o consignatario de la mercancía.

Asimismo, el artículo 140° de la LGA detalla los hechos generadores de la obligación tributaria aduanera, precisando el momento de su nacimiento¹:

*"Artículo 140°.- Nacimiento de la obligación tributaria aduanera:
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; a excepción de la transferencia que se efectúa a título gratuito a favor de los gobiernos locales, los gobiernos regionales y las entidades del gobierno nacional, siempre y cuando se cumpla con los requisitos y procedimientos previstos en el inciso k) del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF.*
- 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".*

En ese sentido, la obligación tributaria aduanera nace entre otros supuestos, en la fecha de numeración de la declaración de importación para el consumo, no habiéndose comprendido el supuesto específico de pérdida de mercancías al interior del almacén aduanero, en los que no existe la numeración de una declaración; debiéndose relevar que en el contexto normativo antes reseñado, el almacén aduanero no asume la obligación de nacionalización de la mercancía ni el pago de los tributos, no correspondiendo que sea calificado como contribuyente de la obligación tributaria aduanera, pues dicha condición solo puede ser atribuida al dueño o consignatario de la mercancía objeto de nacionalización.

De otro lado, el artículo 13° del Reglamento de Almacenes regula la responsabilidad del almacén aduanero en los siguientes términos:

¹ El artículo 2° del Código Tributario señala que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.



"Artículo 13°.- Los Almacenes Aduaneros son responsables de la recepción, permanencia, conservación custodia, pérdida y salida de las mercancías mientras se encuentren en su poder, así como por los derechos y demás tributos que afecten la importación de las mercancías, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que corresponda. Asimismo, responderán por la mercancía encontrada en el reconocimiento previo o físico.

En caso de pérdida de la mercancía, los derechos de importación aplicables serán los vigentes a la fecha en que se determine que ocurrió la pérdida".

Si bien este reglamento hace referencia al pago de tributos que afectan la importación de mercancías perdidas al interior del almacén aduanero, y que a criterio del Tribunal Fiscal se trataría de una norma aprobada por un decreto supremo, que puede regular los elementos de la obligación tributaria arancelaria², tenemos que el mencionado dispositivo no regula de manera expresa la figura del deudor tributario, no pudiéndose interpretar que la responsabilidad que asume el almacén aduanero sea la de un sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, como contribuyente o responsable tributario, menos aun considerando que la figura de responsabilidad tributaria se caracteriza por el derecho a exigir la devolución del monto cancelado, y que no se ha especificado si se trataría de un responsable sustituto o subsidiario sin beneficio de excusión³.

Con lo que se descarta que el referido dispositivo haya calificado al almacén aduanero como deudor tributario, por los derechos y demás tributos que afectan la importación de las mercancías perdidas al interior de sus instalaciones, siendo que no corresponde realizar una interpretación en dicha materia, de conformidad con lo prescrito en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, "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".

Por el contrario, debe tenerse en cuenta que en términos generales, la obligación del almacén aduanero es depositar y custodiar la mercancía, evitando que se pierda o dañe⁴, lo que nos permite colegir que si el artículo 13° del Reglamento de Almacenes prevé la responsabilidad del almacén aduanero por los tributos que afectan la importación de las mercancías perdidas en sus instalaciones, se trataría de un resarcimiento administrativo (distinto de la indemnización civil por daños y perjuicios) impuesto por mandato legal ante la pérdida o daño de la mercancía sobre la cual es responsable como depositario, entendiéndose que el parámetro de este resarcimiento se encontraría determinado por el monto de los tributos que afectan su importación.

En consecuencia, cuando el artículo 13° del Reglamento de Almacenes atribuye al almacén aduanero la responsabilidad por los tributos que afectan la importación de las mercancías perdidas en sus recintos, no cabe interpretarlo como si se estableciera un sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera que asume el pago de los tributos de importación, sino que se trata de un operador que tiene a su cargo el resarcimiento administrativo por la pérdida de las mercancías al interior de sus recintos, fijando el monto de este resarcimiento en base a los tributos que afectan su importación a consumo. Lo

² Según el criterio que desarrolla el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2015-A-00552, el ejercicio de la potestad tributaria en materia arancelaria mediante Decretos Supremos se sustenta en lo señalado por el artículo 74° de la Constitución Política del Estado y se extiende no solo a la fijación de la cuantía de los aranceles sino a los demás elementos de la obligación tributaria.

³ La doctrina afirma que el responsable actúa sea en "lugar de", o "conjuntamente con" o "al lado de", o finalmente, "en vez del" contribuyente, sin verdaderamente llegar nunca a desplazarlo o anularlo -ya que, el contribuyente siempre será necesario, aunque sea tan solo para dar origen al hecho imponible que fue idealmente contemplado en la hipótesis legal, de donde se distinguen las modalidades de responsable sustituto, solidario y subsidiario; siendo que al ser un deudor tributario por cuenta ajena y pagar, por tanto, un tributo que en estricto no le corresponde, tiene franqueado el derecho a exigir al contribuyente la devolución del monto correspondiente al tributo efectivamente cancelado. En: SOTELO, Eduardo. "Sujeción pasiva en la obligación tributaria". Derecho y Sociedad, N° 15, Año XII, Lima, 2000, págs. 203 - 208.

⁴ El artículo 31° de la LGA contempla en su inciso e), la obligación del almacén aduanero de "almacenar y custodiar las mercancías que cuenten con documentación sustentatoria en lugares autorizados para cada fin".



que guarda concordancia con lo señalado en el Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000, en el sentido que la relación jurídica entre el almacén aduanero y la SUNAT que surge por el pago de dicho concepto, es una relación distinta a la que se deriva por la obligación tributaria.

Aclarado ese punto, es de indicar que el ingreso definitivo de mercancías extranjeras, se realiza mediante el régimen de importación para el consumo, que acuerdo a lo dispuesto en el artículo 49° de la LGA, permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduanera, **considerándose como nacionalizadas una vez que haya sido concedido el levante**⁵, momento en el cual quedan a libre disposición del dueño o consignatario, por haberse consumado su importación legalmente⁶.

Es así que tratándose de mercancías sometidas al régimen de depósito aduanero, el artículo 90° de la LGA establece que éstas podrán acogerse como destinación final al régimen de importación para el consumo para su ingreso definitivo a territorio nacional, siendo que después de culminado dicho trámite con el levante respectivo, recién podríamos referirnos a mercancías nacionalizadas. Lo que no sucede en el presente caso donde no se cumple con las formalidades aduaneras para la nacionalización de las mercancías depositadas, pues se trata de un ingreso irregular de mercancías respecto de las cuales no se ha acreditado el pago de los tributos de importación, ni el cumplimiento de las demás obligaciones y formalidades aduaneras que se requieren para obtener el levante respectivo.

Por tanto, no es posible considerar que la prestación descrita en el artículo 13° del Reglamento de Almacenes de por cumplida la obligación de pago de los tributos a la importación, sin que tampoco pueda considerarse como nacionalizada la mercancía perdida en las instalaciones del almacén aduanero, en la medida que se trata de mercancías que han ingresado de manera irregular, sin someterse al régimen aduanero de importación para consumo.

2. En el mismo supuesto ¿corresponderá aplicar la sanción de multa equivalente al valor FOB conforme a lo previsto en el numeral 5, inciso f) del artículo 192° de la LGA y al mismo tiempo la sanción de comiso de dichas mercancías por disposición del inciso f) del artículo 197° de la LGA, teniendo en cuenta que si decretado el comiso de la mercancía y ésta no fuera hallada o entregada, se impondría al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía?

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el pronunciamiento contenido en el Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000 se sustenta en el artículo 117° de la LGA, según el cual, la responsabilidad de los almacenes aduaneros por el cuidado y control de las mercancías se inicia desde su recepción, siendo responsables por la falta, pérdida o daño de las mercancías recibidas, en complemento a lo cual, el artículo 166° del RLGA señala que dentro del concepto de falta o pérdida, se comprende al extravío, hurto, robo o cualquier modalidad que impida sean halladas las mercancías en el recinto destinado a su custodia.

En ese sentido, considerando que en el caso materia de consulta, se advierte la pérdida de una mercancía dentro de las instalaciones del almacén aduanero, nos referimos a un supuesto que se subsume en el tipo legal de la infracción prevista por el numeral 5 del

⁵ El artículo 2° de la LGA define al levante como el acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado.

⁶ En concordancia con lo señalado por esta Gerencia Jurídico Aduanero en el Informe N° 28-2014-SUNAT/5D1000.



inciso f) del artículo 192° de la LGA, que sanciona con multa a los almacenes aduaneros cuando se evidencia la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad, debiéndose aplicar una multa equivalente al valor FOB de estas mercancías según la Tabla de Sanciones.

De otro lado, es de relevar que de acuerdo a lo señalado en el Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000, la pérdida de mercancías al interior del depósito aduanero, implica su ingreso a territorio aduanero por lugar no autorizado, supuesto que se sanciona con el comiso descrito en el artículo 197° inciso f) de la LGA⁷, ello en base a la calidad de prenda legal que ostentan estas mercancías no solo por el pago de la deuda tributaria aduanera, sino también para verificar el cumplimiento de la normatividad aduanera que permita su ingreso legal a territorio nacional, conforme se desprende del tercer párrafo del artículo 175° de la LGA⁸.

No obstante, debe tenerse en cuenta que en aplicación del artículo 230° numeral 8 de la Ley N° 27444, la potestad sancionadora de todas las entidades de la Administración Pública se rige entre otros principios, por el principio de causalidad⁹, según el cual, no es suficiente determinar la existencia de una conducta que corresponda al supuesto de hecho, sino que la responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de la infracción sancionable (plano objetivo)¹⁰.

En ese sentido, consideramos importante mencionar que el referido principio de causalidad deberá observarse tanto a efectos de la aplicación de la sanción de comiso prevista en el inciso f) del artículo 197° de la LGA, así como la sanción de multa por el valor FOB de la mercancía que se aplica en caso que decretado el comiso, la mercancía no fuera hallada o entregada a la autoridad aduanera. De esta forma, no basta con que se haya producido una acción o una omisión que implique la violación de una norma o incumplimiento de una obligación, sino que es indispensable que tal hecho sea atribuible a un infractor que pueda estar identificado, pudiendo valerse la Administración, por ejemplo, de los resultados del proceso penal que se inicie como consecuencia del robo de las mercancías.

Debe precisarse adicionalmente que la infracción prevista por el numeral 5 del inciso f) del artículo 192° de la LGA responde al incumplimiento de la obligación de custodia a cargo del almacén, mientras que la sanción de comiso del artículo 197° inciso f) de la LGA se aplica por el ingreso irregular de mercancías a territorio nacional, en tanto que la sanción multa prevista en su último párrafo se debe al incumplimiento de la obligación de entrega de aquella mercancía ha sido objeto de comiso, tratándose así de supuestos de infracción que responden a conducta distintas, cada uno con su respectiva sanción, por lo que a diferencia de lo señalado por el área consultante, en el presente caso no se advierte un concurso de infracciones que se derive de la misma conducta del sujeto infractor.



⁷ Con la precisión que de existir indicios de la presunta comisión de un delito aduanero deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 19° de la LDA.

⁸ Artículo 175°.- Prenda aduanera

(...)El derecho de prenda aduanera es preferente, especial y faculta a la SUNAT a retener las mercancías que se encuentran bajo su potestad, perseguirlas en caso contrario, comisarlas, ingresarlas a los almacenes aduaneros y disponer de ellas en la forma autorizada por el presente Decreto Legislativo y su Reglamento, cuando éstas no se hubiesen sometido a las formalidades y trámites establecidos en los plazos señalados en el presente Decreto Legislativo o adeuden en todo o en parte la deuda tributaria aduanera o la tasa por servicios".

⁹ Artículo 230.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:(...)

8. Causalidad.- La responsabilidad debe recaer en quien realiza la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable".

¹⁰ MORON URBINA, Juan Carlos. "Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la Administración Pública en la ley peruana". En: "Derecho Administrativo Iberoamericano: 100 autores en homenaje al postgrado de Derecho Administrativo de la Universidad Católica Andrés Bello", Vol. 3, Caracas, 2007.

IV. CONCLUSIONES:

En mérito a lo expuesto en el rubro de análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. En el supuesto de pérdida de mercancías al interior del almacén aduanero, el artículo 13° del Reglamento de Almacenes regula un resarcimiento administrativo por un monto igual a los tributos que afectan su importación para consumo.
2. No es posible considerar que el cumplimiento de la prestación descrita en el artículo 13° del Reglamento de Almacenes pueda dar por nacionalizada la mercancía perdida, menos aun si no se ha sometido al régimen aduanero de importación para consumo y obtenido el levante respectivo.
3. De evidenciarse la pérdida de las mercancías bajo la responsabilidad del almacén aduanero, éste será sancionado con una multa equivalente al valor FOB, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del inciso f) del artículo 192° de la LGA.
4. La aplicación del comiso previsto en el inciso f) del artículo 197° de la LGA, así como la multa por el valor FOB de la mercancía que se describe en su último párrafo, se encuentran supeditadas al principio de causalidad que requiere de la identificación del sujeto infractor.

Callao, **08 JUL. 2016**



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

CA0246-2016
CA0250-2016
SCT/FNM/Jar

MEMORÁNDUM N° 922-2016-SUNAT/5D1000

A : **JAIME IVAN ROJAS VALERA**
Gerente de Regímenes Aduaneros – IA Marítima

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

ASUNTO : Pérdida de mercancías al interior de un depósito aduanero

REFERENCIA : Informe Técnico Electrónico N° 00003 - 2016 - 3D5300

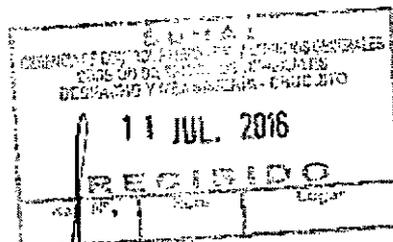
FECHA : Callao, **08 JUL. 2016**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se solicita la reevaluación del Informe N° 77-2016-SUNAT/5D1000, respecto a las consecuencias jurídicas de la pérdida de mercancías al interior de un depósito aduanero.

Al respecto, le remitimos el Informe N° 95-2016-SUNAT/5D1000 que absuelve las consultas formuladas, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



CA0246-2016
CA0250-2016
SCT/FNM/Jar