

INFORME N.º 000084-2024-SUNAT/340000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras

LUGAR : Callao, 07 de noviembre de 2024

I. MATERIA:

Se consulta respecto al artículo 69 de la Ley General de Aduanas sobre las mercancías que pueden ser objeto del régimen aduanero de admisión temporal para perfeccionamiento activo (ATPA) y la configuración de infracción en caso de usar la mercancía destinada al citado régimen a un fin distinto.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, que aprueba la Ley General de Aduanas y normas modificatorias; 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° 418-2019-EF, que aprueba la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la LGA y normas modificatorias; en adelante Tabla de Sanciones.
- Resolución de Superintendencia N° 176-2020/SUNAT, que aprueba el Procedimiento General "Admisión temporal para perfeccionamiento activo" DESPA-PG.06 (versión 6); en adelante DESPA-PG.06.

III. ANÁLISIS:

- 1. Cuando el primer párrafo del artículo 69 de la LGA indica que podrán ser objeto del régimen aduanero de ATPA mercancías "tales como" catalizadores, aceleradores o ralentizadores, ¿se refiere únicamente a estas mercancías?**

En principio, se debe indicar que conforme al artículo 68 de la LGA, la ATPA es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías extranjeras con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con el fin de ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento¹, bajo la forma de productos compensadores.

¹ El mencionado artículo señala que las "operaciones de perfeccionamiento activo" son aquellas en las que se produce: a) la transformación de las mercancías; b) la elaboración de las mercancías, incluidos su montaje, ensamble y adaptación a otras mercancías; y, c) la reparación de mercancías, incluidas su restauración o acondicionamiento.

En cuanto a las mercancías que pueden ser destinadas al régimen aduanero de ATPA, el artículo 69 de la LGA dispone lo siguiente:

“Artículo 69º.- Mercancías objeto del régimen

Podrán ser objeto de este régimen las **materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporados en el producto exportado (compensador), incluyéndose aquellas mercancías que son absorbidas** por el producto a exportar en el proceso de producción; así como **las mercancías que se someten al proceso de reparación, restauración o acondicionamiento. Asimismo podrán ser objeto de este régimen mercancías tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores** que se utilizan en el proceso de producción y que se consumen al ser utilizados para obtener el producto exportado (compensador).”

No podrán ser objeto de este régimen las mercancías que intervengan en el proceso productivo de manera auxiliar, tales como lubricantes, combustibles o cualquier otra fuente energética, cuando su función sea la de generar calor o energía, así como los repuestos y útiles de recambio, cuando no están materialmente incorporados en el producto final y no son utilizados directamente en el producto a exportar; salvo que estas mercancías sean en sí mismas parte principal de un proceso productivo.” (Énfasis añadido).

De este modo, se puede apreciar que pueden destinarse al régimen de ATPA los siguientes grupos de mercancías:

- a) Las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporados en el producto exportado, incluidas las que se absorben en el proceso productivo.
- b) Las mercancías que se someten al proceso de reparación, restauración o acondicionamiento.
- c) Las mercancías que se utilizan y consumen en el proceso de producción del producto exportado, entre estas, los catalizadores, aceleradores o ralentizadores².

En cambio, se excluye del citado régimen aduanero a las mercancías que intervengan de manera auxiliar en el proceso productivo (tales como lubricantes, combustibles o cualquier otra fuente energética) y los repuestos y útiles de recambio, salvo que estos últimos se incorporen o sean utilizados directamente en el producto final o sean parte principal del proceso productivo.

Como se observa, el artículo 69 de la LGA no contiene una relación taxativa de las mercancías que pueden someterse al régimen de ATPA, por lo que su finalidad es solo ilustrativa y acoge a las mercancías que ingresan para someterse a un proceso de reparación, así como a las que se incorporan, consumen, absorben o utilizan directamente en el proceso productivo del producto compensador³ que va a ser exportado, con excepción de aquellas utilizadas únicamente como fuente de energía y a los repuestos y útiles de recambio.

² De acuerdo con el Diccionario de la lengua española:

“**Catalizador, ra.** De catálisis. 1.adj. Quím. Dicho de una sustancia: Que, en pequeña cantidad, incrementa la velocidad de reacción química y se recupera sin cambios esenciales al final de la reacción. U.t.c.s.m”.

“**Acelerador, ra.** 3. m. Quím. Sustancia que, al intervenir en una reacción aumenta la velocidad de esta sin actuar como catalizador”.

“**Ralentizar.** 1. Tr. Lentificar. U.t.c. prnl.”.

³ Conforme a la definición prevista en el artículo 2 de la Decisión 848 de la Comunidad Andina, que aprueba la Actualización de la Armonización de Regímenes Aduaneros, son “productos compensadores” aquellos obtenidos como resultado de la transformación, de la elaboración o de la reparación de mercancías cuya admisión bajo los regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo haya sido autorizada para luego ser exportados.



En tal sentido, cuando el citado artículo señala que podrán ser objeto del régimen aduanero del ATPA mercancías “(...) **tales como** catalizadores, aceleradores o ralentizadores que se utilizan en el proceso de producción y que se consumen al ser utilizados para obtener el producto exportado (compensador) (...)”, no se refiere únicamente a esas mercancías, sino a cualquier otra que, como las que se indican a manera de ejemplo, se utilicen y consuman en el proceso productivo tal como se evidencia de su sentido literal⁴. A este fin, debe tenerse en cuenta que el Diccionario de la lengua española, brinda los siguientes significados:

“**Tal**: 2. adj. dem. De estas o esas características o clase”.

“**Como**: 7. adv. Aproximadamente, o más o menos. 9. adv. por ejemplo”.

De esta manera, se advierte que la expresión “*tales como*”, utilizada en el primer párrafo del artículo 69 de la LGA, se usa con un sentido equivalente a “como por ejemplo”⁵.

Lo expuesto, permite concluir que pueden destinarse al régimen de ATPA, además de los catalizadores, aceleradores o ralentizadores, otras mercancías que se utilicen y consuman al ser utilizados para obtener el productor compensador, con excepción de las previstas en el último párrafo del artículo 69 de la LGA.

Lo señalado, se ve confirmado con lo prescrito por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00910-A-2024 en la que se indica que: “ (...) la materia controvertida se circunscribe a determinar si los productos admitidos temporalmente por la recurrente⁶ se encuentran en el tercer supuesto del artículo 69 de la Ley General de Aduanas (...) de la lectura del tercer grupo de mercancías que pueden acogerse al citado régimen aduanero, queda claro que **las sustancias a las que se hace referencia (catalizadores, aceleradores y ralentizadores) no podrían ser las únicas consideradas en dicho supuesto**; no obstante, la condición es que deben ser utilizadas en el proceso de producción y que se consuman al ser utilizados para obtener el productor compensador (...)”. (Énfasis añadido)⁷.

2. ¿Incurre en infracción el beneficiario del régimen aduanero de ATPA que destina a otro fin las mercancías admitidas temporalmente?

Al respecto, corresponde señalar que con relación al régimen aduanero de ATPA⁸, el artículo 91 del RLGA establece que se considera que las mercancías admitidas temporalmente como tales o las contenidas en productos compensadores o excedentes con valor comercial han sido destinadas a otro fin, cuando se destinan al mercado interno sin haber sido nacionalizadas.

Asimismo, precisar, que de acuerdo con el artículo 48 de la LGA, la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación del régimen de ATPA, entre otros previstos en ese artículo, recae exclusivamente en el beneficiario del mismo, el cual

⁴ Según Villegas, el método literal “Se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley sin restringir ni ampliar su alcance. Cada palabra legislativa es analizada de acuerdo a la gramática, la etimología, la sinonimia y todo otro método de estudio del lenguaje (...)”. VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 168.

⁵ <https://www.fundeu.es/consultas/>

⁶ El caso evaluado por el Tribunal Fiscal corresponde a reactivos depresantes y sustancias tensoactivas, donde la Administración Aduanera indicó que son diferentes a los catalizadores, aceleradores y ralentizadores por lo que no se encuentran expresamente comprendidos en el artículo 69 de la LGA.

⁷ Adicionalmente la División de Procesos de Ingreso de la Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera señala en los seguimientos 8 y 9 del Memorándum Electrónico N° 000307-2024-320000 que la relación contenida en el primer párrafo del artículo 69 de la LGA “no es limitativa”.

⁸ El artículo 91 se encuentra ubicado dentro del capítulo I del Título IV del RLGA referido al régimen de ATPA.



tiene la condición de operador interviniente (OI) de acuerdo con el artículo 16 de la LGA⁹, artículo en el que además se le identifica como un sujeto distinto del importador.

Dentro de ese marco se consulta si incurre en infracción el beneficiario del régimen de ATPA que destina a otro fin las mercancías admitidas temporalmente, por lo que para dar respuesta corresponde, en aplicación del principio de legalidad y tipicidad consagrados en el artículo 188 de la LGA¹⁰, verificar si el supuesto en consulta se subsume en alguna de las infracciones tipificadas en la LGA y que se especifican en la Tabla de Sanciones¹¹, en la cual, se individualiza al infractor.

Debe tenerse en cuenta a tal efecto, que, conforme al principio de legalidad, el ejercicio del poder del Estado se encuentra subordinado a las leyes, lo que impide que pueda atribuirse la comisión de una infracción y aplicarse una sanción si estas no han sido previamente contempladas en la ley¹². Asimismo, en mérito del principio de tipicidad, debe existir plena identidad entre las acciones u omisiones cometidas por el sujeto y las conductas tipificadas como infracción, de tal forma que los hechos materiales puedan subsumirse en la fórmula legalmente establecida, sin admitir interpretación extensiva o analogía¹³.

Así, el inciso i) del artículo 198 de la LGA establece que son infracciones aduaneras del OI, según corresponda:

- "i) Entregar, recibir, retirar, vender, disponer, trasladar, **destinar a otro fin, transferir, o** permitir el uso por terceros de las mercancías, de manera diferente a lo establecido legalmente o sin contar con la debida autorización de la Administración Aduanera, según corresponda".

Con relación a la infracción por "destinar a otro fin", la Tabla de Sanciones¹⁴ identifica los siguientes supuestos:

⁹ El artículo 16 de la LGA señala que es OI "el **importador**, exportador, **beneficiario de los regímenes aduaneros**, pasajero, administrador o concesionario de las instalaciones portuarias, aeroportuarias o terminales terrestres internacionales, operador de base fija, laboratorio, proveedor de precinto, y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente en un régimen o trámite aduanero, o en una operación relacionada a aquellos, que no sea operador de comercio exterior", diferenciando de esta manera al "importador" del "beneficiario". (Énfasis añadido).

¹⁰ Según el artículo 188 de la LGA, para que un hecho sea calificado como infracción aduanera debe estar previamente determinado como tal en una norma con rango de ley, precisando a continuación que no procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma.

Estos principios también se encuentran recogidos en la Norma IV y Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en las que se dispone que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se pueden definir las infracciones y establecer sanciones, y que no procede, en vía de interpretación, determinar sanciones, ni extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley, respectivamente.

¹¹ Así lo dispone el segundo párrafo del artículo 191 de la LGA al señalar que "En la Tabla de Sanciones se individualiza al infractor, se especifica los supuestos de infracción, se fija la cuantía de las sanciones y se desarrollan las particularidades para su aplicación."

¹² Con relación al principio de legalidad, en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 010-2002-AI/TC y N° 2192-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional refiere que este principio constituye una auténtica garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector en el ejercicio del poder punitivo del Estado, que exige la existencia de una ley (lex scripta) que sea anterior al hecho sancionado (lex previa) y que describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa).

¹³ A la vez, en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado que el principio de tipicidad o taxatividad es una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad, que se satisface con la precisa definición de la conducta que la ley considera como falta. Esto permite que los actos sancionables se encuentren debidamente delimitados, quedando proscritas las cláusulas generales o indeterminadas, para que así los ciudadanos no estén impedidos de predecir o conocer si su actuar es contrario a las normas y las consecuencias que dicho comportamiento acarrea.

¹⁴ De conformidad con el artículo 191 de la LGA las sanciones se aplican de acuerdo con la Tabla de Sanciones, la cual especifica los supuestos de infracción, individualiza al infractor, fija la cuantía de las sanciones y desarrolla las particularidades para su aplicación.

II. INFRACCIONES DE LOS OPERADORES INTERVINIENTES

D) Control aduanero:

Cód.	Supuesto de infracción	Ref.	Sanción	Gravedad	Infractor
P79	Cuando se transfiera, se permita el uso por terceros o se destine a otro fin la mercancía materia de inafectación, exoneración o beneficio tributario , salvo que resulte aplicable el supuesto de infracción P79.	Art. 198 Inciso i)	Equivalente al doble del valor de los tributos aplicables a las mercancías, hasta un máximo de 20 UIT	GRAVE	Importador.
P80	Cuando se transfiera, se permita el uso por terceros o se destine a otro fin la mercancía materia de inafectación, exoneración o beneficio tributario , cuando se subsana antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.	Art. 198 Inciso i)	Equivalente al 50% del valor de los tributos aplicables a las mercancías, hasta un máximo de 10 UIT	GRAVE	Importador.
P40	Cuando se destine a otro fin la mercancía objeto del régimen aduanero de Admisión Temporal para Reexportación en el Mismo Estado , sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera.	Art. 198 Inciso i)	Equivalente al valor de los tributos aplicables a las mercancías, hasta un máximo de 20 UIT	GRAVE	Beneficiario de régimen aduanero.

Como se aprecia, si bien los códigos P79, P80 y P40 especifican como infracción sancionable con multa a la acción de destinar mercancía a un fin distinto, los mencionados códigos presentan los siguientes elementos que se requieren para su configuración, que determinan que el supuesto en consulta no se subsuma dentro de sus alcances.

Así tenemos, que los códigos P79 y P80 aplican únicamente a las mercancías materia de inafectación, exoneración o beneficio tributario que se destinan a un fin distinto y especifican como infractor únicamente al importador; por tanto, no resulta aplicable a los beneficiarios de otros regímenes aduaneros, como es el caso del régimen de ATPA objeto de consulta.

Por otra parte, el código de infracción P40 identifica como infractor al beneficiario del régimen aduanero; sin embargo, el tipo legal aplica específicamente a la mercancía objeto del régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado que es destinada a otro fin, mas no a otros regímenes aduaneros, con lo cual tampoco resulta aplicable a las mercancías acogidas al régimen de ATPA que se destinen a otro fin en los términos del artículo 91 del RLGA¹⁵.

Por último, la infracción tipificada como aplicable al régimen de ATPA en el literal D) de la sección II de la Tabla de Sanciones es la P39, la cual, tampoco comprende en sus alcances a la acción de destinarlas a un fin distinto, como se observa a continuación:

¹⁵ Debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 91 del RLGA antes comentado, se considera que las mercancías objeto del régimen aduanero de ATPA se han destinado a otro fin cuando se destinan al mercado interno sin haber sido previamente nacionalizadas, a diferencia de lo que sucede en el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado, en el cual la acción de destinar las mercancías a otro fin implica su uso de manera distinta a la consignada en la "Declaración Jurada de ubicación y finalidad de las mercancías" que presenta el beneficiario del régimen de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del subliteral A1) y el inciso e) del numeral 1 del subliteral A2) del literal A) de la sección VII del Procedimiento general "Admisión temporal para reexportación en el mismo estado" DESPA-PG.04 (versión 6), aprobado con Resolución de Superintendencia N° 000185-2020/SUNAT, obligación que no se establece en el caso del régimen de ATPA.

D) Control aduanero:

Cód.	Supuesto de infracción	Ref.	Sanción	Gravedad	Infractor
P39	Cuando se transfiera la mercancía objeto de los regímenes aduaneros de Admisión Temporal para Reexportación en el Mismo Estado y Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo o la trasladen a un lugar distinto , sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera, salvo que resulte aplicable el supuesto de infracción P40.	Art. 198 Inciso i)	0.5 UIT	LEVE	Beneficiario de régimen aduanero.

En este orden de ideas, se puede concluir que la Tabla de Sanciones no contempla a la acción de destinar a las mercancías objeto del régimen de ATPA a otro fin como una infracción sancionable con multa, por lo que en aplicación de los principios de legalidad y tipicidad esa conducta no resulta sancionable bajo la normatividad vigente.

IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas se concluye que:

1. La expresión “tales como” utilizada en el primer párrafo del artículo 69 de la LGA, tiene un sentido equivalente a “como por ejemplo”; por tanto, los catalizadores, aceleradores o ralentizadores no son los únicos tipos de mercancías que se consumen al ser utilizadas para obtener un producto exportado (compensador) y que puedan destinarse al régimen aduanero de ATPA.
2. No se ha previsto legalmente como supuesto de infracción para el régimen aduanero de ATPA el destinar la mercancía objeto de ese régimen a otro fin en los términos del artículo 91 del RLGA, por lo que en aplicación de los principios de legalidad y tipicidad esta conducta no resulta sancionable.

V. RECOMENDACIÓN:

Se recomienda remitir copia del presente informe a la Gerencia de Regímenes y Servicios Aduaneros y a la Gerencia de Normas Aduaneras, a fin de evaluar:

1. La modificación del Anexo I del procedimiento DESPA-PG.06, referido al Cuadro de Insumo Producto y al ítem 8 de las instrucciones, en los que solo se comprende a los catalizadores, aceleradores o ralentizadores, debiéndose considerar que su mención es solo ilustrativa, y también pueden admitirse a este régimen otro tipo de mercancías que se utilicen en el proceso de producción y que se consuman al ser utilizados para obtener el productor compensador.
2. La revisión de la Tabla de Sanciones, a fin de que se evalúe incluir en los alcances de la infracción P40 a la conducta de destinar a otro fin a la mercancía destinada al régimen de ATPA, en consonancia con el artículo 91 del RLGA.