

I.- MATERIA.-

Configuración de la infracción tipificada en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, por incorrecta declaración del valor en una declaración de exportación cuando se solicita la modificación del valor sustentada en la presentación de una nota de crédito o de débito.

II.- BASE LEGAL.-

- Decreto Legislativo N° 1053, aprueba la Ley General de Aduanas, en adelante, la Ley General de Aduanas.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante, el Reglamento de la Ley General de Aduanas.
- Procedimiento General INTA-PG.02 – Exportación Definitiva (v.6), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 0137-2009/SUNAT/A, en adelante, el Procedimiento INTA-PG.02.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y sus normas modificatorias, en adelante, el RCP.

III.- ANALISIS.-

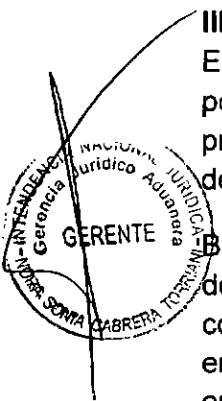
En particular, se consulta si el hecho que las notas de crédito o de débito sean emitidas por razones propias de la operatividad del comercio exterior, tales como variación de precios en el mercado internacional, calidad y cantidad de la mercancía arribada en destino, entre otras causales, incide en que no se configure la infracción bajo análisis.

Bajo dicho razonamiento, se plantea que si por el contrario, en el supuesto que la emisión de las notas de crédito o de débito se produzca por errores atribuibles al exportador, tales como errores materiales o de cálculo del sistema informático que emite la facturación, entre otros relacionados al valor de la mercancía, determina que positivamente estemos en el supuesto de una incorrecta declaración, por cuanto ese valor nunca debió ser declarado considerando que en dicho caso a tenor de lo señalado en el numeral 5) del artículo 12° del RCP¹, no procedía la emisión de una nota de crédito o de débito, sino la anulación de la factura y la emisión de una nueva, todo lo cual determina que se configure

¹ Artículo 12°.- Otras Obligaciones

Los obligados a emitir documentos, así como las empresas que realicen trabajos de impresión y/o importación de los mismos, denominadas imprentas para efecto de lo dispuesto en el presente artículo, deberán cumplir con las siguientes disposiciones:

- 5) Deberán anular y conservar el o los documentos que por fallas técnicas, errores en la emisión u otros motivos, hubieren sido inutilizados previamente a ser entregados, a ser emitidos o durante su emisión, no debiendo ser declarados. Los documentos anulados deberán ser conservados con sus respectivas copias.



la infracción tipificada en el numeral 1) inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

Frente a lo señalado, debemos mencionar que la infracción consignada en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas contiene dos supuestos : la declaración incorrecta, o, proporcionar información incompleta de la mercancía, respecto a diversos ítems. Conforme a ello, es de precisarse que para efectos del presente informe, solo se emitirá pronunciamiento respecto a la formulación de declaración incorrecta respecto al valor de la mercancía.

Para iniciar nuestro análisis, es fundamental establecer el marco normativo que corresponde a las materias involucradas.

DE LA RECTIFICACION DE DECLARACION ADUANERA DE MERCANCIAS

Sobre esta materia, el artículo 198° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, prescribe que *"con posterioridad a la selección de canal, la autoridad aduanera está facultada a rectificar la declaración, a pedido de parte o de oficio, **previa verificación y evaluación de los documentos que la sustentan, determinando la deuda tributario aduanera...Con posterioridad a la selección de canal, el declarante podrá rectificar durante el despacho o concluida la acción de control, los datos establecidos por la Administración Aduanera, sujeto a sanción de acuerdo al artículo 192° de la Ley"***

El artículo 198° de la Ley General de Aduanas, antes glosado, tiene su antecedente en el artículo 46° del TUO de la Ley General de Aduanas², respecto al cual el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento en diversas oportunidades³ concluyendo que solo puede ser definitiva la declaración de aduanas que ha sido **formulada conforme a los documentos que la sustentan y siempre que estos correspondan a la realidad y se encuentren arreglados a ley.**

Como podemos apreciar, en la legislación aduanera es un imperativo que exista un correlato real entre la DUA y su documentación sustentatoria, por ello podrá ser objeto de modificación aún cuando la mercancía cuente con autorización de levante.

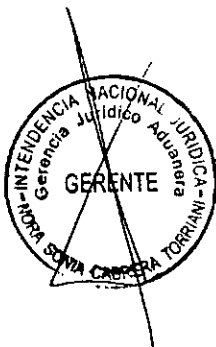
DEL DESPACHO ADUANERO EN EL REGIMEN DE EXPORTACION

En este rubro, consideramos pertinente hacer mención a algunas particularidades del régimen de exportación reguladas en el Procedimiento INTA-PG.02.

Así, es de señalarse que la destinación aduanera de la mercancía es solicitada remitiendo información provisional contenida en la Declaración Aduanera de Mercancías con el código de régimen 40, y una vez efectuado el embarque de la mercancía, el despachador

² Aprobada por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF. El artículo 46° del TUO de la Ley General de Aduanas señalaba que: *"La Declaración aceptada por ADUANAS es definitiva y servirá de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores no señalados como infracción aduanera".*

³ RTF Nros 00506-A-2004, 03508-A-2002, 09923-A-2001, entre otras.



transmite la información complementaria de la DUA con el código de régimen 41, conjuntamente con los documentos digitalizados que la sustentan para proceder a la regularización del régimen.

En lo que se refiere a la rectificación de la DUA, el Procedimiento INTA-PG.02 regula las pautas para rectificar la DUA (41) distinguiendo dos momentos; el primero, cuando la rectificación se solicita con posterioridad a la transmisión de los datos complementarios pero antes de la regularización del régimen; y el segundo, cuando se produce con posterioridad a la regularización del régimen.

En ambos casos, regulados en los numerales 72) al 77) del literal A) del rubro VII del precitado procedimiento, se dispone que si el error a rectificar constituye una infracción, previamente y como condición para su procedencia, se deberá cumplir con pagar la multa correspondiente.

Sin embargo, para el segundo supuesto, es decir cuando la rectificación se solicita **con posterioridad a la regularización del régimen**, el numeral 77), del literal A) del rubro VII del Procedimiento INTA-PG.02 regula de manera especial el supuesto de rectificación por la existencia de notas de crédito o débito a que se refiere el RCP, disponiendo que en ese supuesto sea la intendencia de aduana mediante acto resolutivo quien autoriza las modificaciones de la DUA en el SIGAD producto de la **emisión de las mencionada notas**.

Como se evidencia de la norma antes glosada, en el supuesto que la rectificación de la DUA (41) se sustente en una nota de crédito o de débito, no resultaría exigible como condición para acceder a dicha rectificación, el pago de multa alguna. Asimismo, debe resaltarse que el referido numeral 77) del Procedimiento INTA-PG.02, **no distingue el momento en que se produce el hecho que sustenta la emisión de los mencionados comprobantes de pago**, condicionándolo a que siempre las notas de crédito o de débito hayan sido emitidas con posterioridad a la regularización del régimen.

CONFIGURACION DE LA INFRACCION POR MALA DECLARACIÓN DEL VALOR

Conforme al artículo 189° de la Ley General de Aduanas, la infracción aduanera deber ser determinada en forma objetiva, lo que implica que su comisión se producirá con la sola comprobación material del hecho tipificado como tal.

De acuerdo al supuesto descrito en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, la infracción se produciría no solo cuando se verifica la declaración de un valor FOB errado, sino que este tiene que haber sido consignado en un momento específico: **cuando se formula de declaración aduanera de la mercancía**, es decir en el momento de la transmisión electrónica o presentación física de la DUA (41).

En este extremo, es muy importante precisar que la información que modifica la DUA (41) con respecto a la DUA (40), no configura la infracción comentada por cuanto como se ha señalado, en el régimen de exportación la información que contiene la DUA (40) es provisional y como tal es legalmente susceptible de ser modificada en los rubros que



taxativamente indica el Procedimiento INTA-PG.02. Consecuentemente, y para el caso que nos ocupa solo en el supuesto que en el momento en que se formuló la declaración, el nuevo valor FOB de la mercancía consignado en la DUA (41) no se encuentre sustentado en los documentos de despacho o en la realidad de la transacción, estaremos ante un supuesto de mala declaración del valor.

Por consiguiente, resultará correcto afirmar que el tipo infraccional regulado en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas se configura en el momento en que se realiza la declaración de la DUA (41) y siempre que lo declarado no **guarde conformidad con los documentos presentados o transmitidos en el despacho, o cuando estos no correspondan a la realidad de la transacción.**

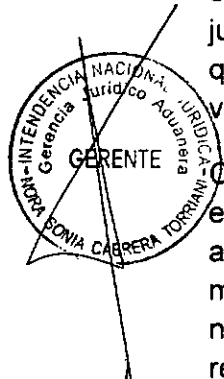
Bajo esta línea argumentativa, no se configurará la infracción bajo análisis cuando se presentan **situaciones posteriores al momento de la formulación de la declaración** que producen la modificación del valor FOB declarado, como resulta ser las que origina la expedición de una nota de crédito o de débito que modifica la factura que sustentaba el valor FOB declarado de la mercancía.

Ello se explica y sustenta en el efecto jurídico que producen los mencionados comprobantes de pago, que de acuerdo a lo previsto en el numeral 4) del artículo 10° del RCP, no es otro que el de MODIFICAR el comprobante de pago en relación al cual se emitan, modificación que siempre que no se trate de una anulación, produce sus efectos jurídicos a partir de su expedición, corroborando la tesis que en su momento la factura que sustentaba la DUA de exportación era válida y por lo tanto la consignación de los valores que contenía también.

Con dichas precisiones, resulta claro que el sustento jurídico que subyace en lo dispuesto en el numeral 77) del literal A) del rubro VII del Procedimiento INTA-PG.02, respecto a autorizar la rectificación de la DUA sin que ello conlleve la aplicación de una multa por mala declaración del valor, se encuentra en el hecho que en el momento de su numeración fue formulada correctamente y conforme a los documentos que sustentan la realidad de la transacción, ello siempre que las notas de crédito o de débito correspondientes hayan sido emitidas con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que les dio origen y a la regularización del régimen de exportación.

El segundo supuesto planteado en la consulta, está referido a la emisión de notas de crédito o de débito por errores atribuibles al exportador, tales como errores materiales o de cálculo en la emisión de la factura con respecto al valor de la mercancía, lo que a tenor de lo señalado en el numeral 5) del artículo 12° del RCP antes comentado, daría lugar a la anulación de la factura y emisión de una nueva, y por lo tanto a la aplicación de la multa correspondiente por mala declaración del valor.

En relación a dicha apreciación, es de mencionarse que el numeral 5) del artículo 12° del RCP dispone que se deberá anular y conservar el documento que por falla técnica, errores en la emisión u otros motivos, hubiera sido **inutilizado** previamente a ser entregado, a ser emitidos o durante su emisión, no debiendo ser declarados.



De la lectura de la norma citada, podemos inferir que solo resultará aplicable la anulación de la factura y la emisión de una nueva, si la factura que sustentaba el despacho de exportación fue **inutilizada** de manera previa a su entrega o envío al comprador, o durante su emisión. Sin embargo, si dicha inutilización no se produjo, resulta viable la expedición de una nota de crédito o de débito por parte del exportador que permita subsanar el error que puede dar lugar a un crédito o débito en la transacción tal como se señala en el Memorando N° 353-2003-2B0000 y en el Informe N° 250-2008-SUNAT/2B0000, emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica⁴.

Complementariamente a lo expresado, es de incidirse que si bien el precitado numeral 77) literal A) del rubro VII del Procedimiento INTA-PG.02, no distingue si la nota de crédito o de débito que modifica la factura del despacho de exportación se origina en errores materiales o de cálculo del exportador, o en factores externos; también es cierto que no podría ser aplicado vulnerando el tipo infraccional establecido en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

Conforme a lo antes manifestado, de verificarse que la expedición de la nota de crédito o de débito se origina en un error producido con anterioridad o durante la presentación o transmisión de la DUA (41), nos encontraremos en el supuesto de mala declaración del valor, por cuanto si bien la declaración se habría realizado de conformidad a la documentación de despacho, el valor declarado no correspondía al que se debía declarar por la mercancía exportada, aspecto que deberá ser evaluado en cada caso a través de la verificación y examen de los documentos que sustentaban el despacho por certificar que guardaban o no conformidad con lo declarado y con la realidad de la transacción.

Finalmente, es de incidirse que el análisis legal que determinará si se configura la infracción por mala declaración del valor en el presente caso, no debe pasar por la evaluación de la existencia de dolo o culpa del declarante que finalmente incide en la emisión de una nota de crédito o de débito, sino por el examen del **momento en que se presenta o transmite la DUA (41)**, de modo tal que para fijar el tipo infraccional se verifique que en dicho momento la declaración no correspondía a la realidad de la transacción o no era conforme con los documentos de despacho y por lo tanto nos revele un supuesto de incorrecta declaración. Es por ello, que si se producen situaciones externas **posteriores** a dicho momento tales como variaciones de precios en el mercado internacional, calidad y cantidad de la mercancía arribada en destino, entre otras, que modifican el valor FOB para aumentarlo o disminuirlo, la consecuencia legal será la rectificación de la DUA para adaptarla a la realidad de la transacción, sin que ello determine de modo alguno la configuración de la infracción bajo comentario.

IV.- CONCLUSION.-


No se configura la infracción tipificada en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, cuando en aplicación del numeral 77) literal A) del rubro VII del Procedimiento INTA-PG.02, se rectifica el valor FOB de la mercancía sustentado con la presentación de una nota de crédito o de débito emitida con posterioridad a la regularización del régimen, siempre que se verifique que la nota de crédito o de débito

⁴ Ambos documentos se encuentran colgados en la Intranet institucional.



haya sido emitida por circunstancias o razones generadas con posterioridad al momento de la presentación o transmisión de la DUA (41) de exportación tales como variación de precios en el mercado internacional, calidad y cantidad de la mercancía arribada en destino, entre otras causales similares.

Callao, **16 MAR. 2012**



NORA SONIA CABEZA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

MEMORANDUM N° 47 -2012-SUNAT-4B4000

A : **ALFONSO IVAN LUYO CARBAJAL**
Intendente de Aduana Aérea del Callao

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

ASUNTO : Configuración de la infracción tipificada en el numeral 1) inc c) del art. 192° de la Ley General de Aduanas – Régimen de Exportación Definitiva.

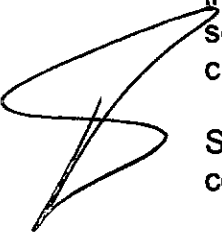

REF. : ITE N° 00078-2010-3E1500

FECHA : Callao, **16 MAR. 2012**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, por el cual consulta si se configura la infracción tipificada en el numeral 1) del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, por incorrecta declaración del valor en una declaración de exportación, cuando se solicita la modificación del valor sustentada en la presentación de una nota de crédito o de débito.

Sobre el particular, se cumple con remitirle el Informe N° 37-2012-SUNAT-4B4000, conteniendo la opinión legal de esta Gerencia sobre la materia consultada.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

12 MAR 2012 15:51

SERVICIO GENERAL