

INFORME N° 53-2014-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formula consulta vinculada a la configuración de la infracción prevista en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la Ley General de Aduanas, referida al supuesto de hecho que sanciona con multa al despachador de aduana cuando destina mercancía con documentación exigible que carece de los requisitos legales.

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 LGA; en adelante RLGA.
- 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 de la LGA.
- Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprueba el Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC; en adelante Reglamento para Valoración de Mercancías.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante Ley N° 27444.
- Decreto Ley N° 25632, Ley Marco de Comprobantes de Pago; en adelante Ley de Comprobantes de Pago.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago; en adelante Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Resolución de Superintendencia Nacional adjunta de Aduanas N° 063-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General "Importación para el consumo" INTA-PG.01 (versión 6); en adelante Procedimiento INTA-PG.01.
- Resolución de Superintendencia Nacional adjunta de Aduanas N° 491-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General "Importación para el consumo" INTA-PG.01-A (versión 1); en adelante Procedimiento INTA-PG.01-A.
- Resolución de Superintendencia Nacional adjunta de Aduanas N° 001059-1999/SUNAD, que aprueba el Procedimiento General "Valoración de Mercancías" INTA-PE.01.10 (versión 1); en adelante Procedimiento INTA-PE.01.10.
- Resolución de Superintendencia Nacional adjunta de Aduanas N° 00038-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento General "Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor OMC" INTA-PE.01.10A (versión 6); en adelante Procedimiento INTA-PE.01.10A.

III. ANÁLISIS:

1. ¿Se encuentra incurso en la infracción tipificada en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA, resultando sujeto pasible de sanción de multa de acuerdo con la Tabla de Sanciones de la LGA, el despachador de aduana que destina al régimen de importación para el consumo mercancía que ha sido objeto de transferencia antes de su nacionalización, con comprobante de pago que no reúne los requisitos legales previstos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago?

A fin de atender la presente consulta es menester hacer referencia al Principio de Legalidad consagrado en el artículo 188° de la LGA, donde se dispone que: "Para que un



hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma"; este dispositivo debe ser concordado con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, donde se prescribe que no procede, en vía de interpretación, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.

Del marco normativo esbozado, tenemos que en materia sancionadora no puede atribuirse la comisión de una infracción y consecuente aplicación de una sanción si estas no están previamente determinadas en la ley; lo que supone una doble garantía, la primera de orden material y la segunda de carácter formal, que a decir del Tribunal Constitucional Español en la Sentencia N° 61/1990, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica, suponiendo la necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones pertinentes, así como, la exigencia y existencia de una norma de rango adecuado, la misma que se ha identificado como ley o norma con rango de ley.

Adicionalmente, debe mencionarse que el artículo 189° de la LGA incorpora el principio de determinación objetiva de la infracción aduanera, lo que supone que de verificarse alguna infracción tipificada en la norma, automáticamente le corresponde la sanción prescrita legalmente, sin que medie alguna otra argumentación que no sea la constatación del supuesto de hecho; es decir, para la configuración de la infracción bastará con comprobar si el resultado de la conducta se encuentra inmerso dentro de la descripción típica de la infracción, con independencia del aspecto subjetivo, en mérito a lo cual, no se valora el elemento intencional del infractor al momento de la transgresión del mandato legal.

Por tanto, para determinar si se configura una infracción aduanera debe partirse necesariamente de la premisa de la existencia de una obligación o formalidad incumplida por parte del operador de comercio exterior, conducta que de ser identificada con la figura legal descrita como antijurídica, constituiría infracción.

En ese sentido, a efectos de definir si la acción en consulta de gestionar el despacho al régimen de importación para el consumo de mercancías transferidas antes de su nacionalización con un comprobante de pago¹ de venta interna que incumple con los requisitos mínimos exigidos por el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago², configura dentro de la infracción tipificada en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA, corresponde verificar si esa conducta calza dentro del supuesto de destinar mercancía³ con documentos exigibles según el régimen aduanero que carecen de los requisitos legales.

A efectos de verificar lo señalado en el párrafo precedente, corresponde evaluar dos cuestiones previas: La primera referida a la exigibilidad para el despacho aduanero al régimen de importación para el consumo de mercancías que han sido objeto de transferencia en zona primaria, del comprobante de pago que sustenta esa venta sucesiva; en caso de ser afirmativa la respuesta, la segunda cuestión se encontrará vinculada a determinar si ese comprobante de pago emitido por la transferencia de

¹ En el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago se define:
"El comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios."

² En el referido artículo se detalla la información mínima, impresa y no necesariamente impresa, que debe contener un comprobante de pago.

³ Concepto definido en el artículo 2° de la LGA como sigue:
"**Destinación aduanera.-** Manifestación de voluntad del declarante expresada mediante la declaración aduanera de mercancías, con la cual se indica el régimen aduanero al que debe ser sometida la mercancía que se encuentra bajo la potestad aduanera."



mercancía no nacionalizada, debe cumplir con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de pago.

a. Exigibilidad en el trámite de despacho aduanero al régimen de importación para consumo, del comprobante de pago correspondiente a la venta sucesiva de mercancía extranjera realizada en zona primaria:

Para tal efecto, se debe hacer mención al artículo 19° de la LGA, donde se prevén las obligaciones a cargo del despachador de aduana, siendo en el inciso d) del referido artículo, donde se establece como una de sus responsabilidades el destinar la mercancía con los documentos exigibles según el régimen aduanero, de acuerdo con la normatividad vigente; precisándose, en el inciso a), artículo 60° del RLGA, que los documentos que se utilizan en la importación para el consumo son los siguientes:

1. *Declaración Aduanera de Mercancías;*
2. *Documento de transporte;*
3. **Factura, documento equivalente o contrato, según corresponda; o declaración jurada en los casos que determine la Administración Aduanera;** y.
4. *Documento de seguro de transporte de las mercancías, cuando corresponda.*"
(Énfasis añadido)

Asimismo, en el último párrafo del artículo 60° antes citado, se estipula que además de los documentos que se describen serán necesarios aquellos que se requieran por la naturaleza u origen de la mercancía y de los regímenes aduaneros, conforme a disposiciones específicas sobre la materia.

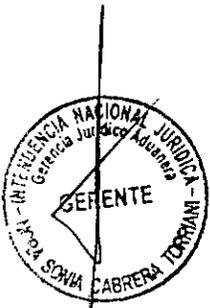
Al respecto debemos señalar, que conforme a lo previsto por el artículo 1° del Acuerdo del Valor de la OMC, el valor en aduana de las mercancías importadas será el **valor de transacción**, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías **cuando éstas se venden para su exportación al país de importación**, precisándose en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración lo siguiente: "...sólo las transacciones que impliquen una **transferencia internacional efectiva de mercancías** pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al método del valor de transacción..."

(Énfasis añadido).

En ese sentido, el inciso j) del artículo 1° del Reglamento de Valoración se significa a las ventas sucesivas externas como la serie de transferencias de una mercancía antes de su importación, disponiéndose que para su valoración debe considerarse como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, el que corresponda a la **última venta efectuada antes del despacho a consumo**.

Es así, que en el numeral 1, literales B.3 y A.3, secciones VII y VI de los Procedimientos INTA-PE.01.10 e INTA-PE.01.10A, respectivamente, se prescribe que a fin de determinar el valor en aduana de la mercancía que ha sido objeto de ventas sucesivas después de su exportación, quien nacionalice la mercancía debe presentar, además de la factura de exportación, el comprobante de pago que acredite la última transferencia.

Complementariamente, en concordancia con lo dispuesto en los dispositivos de la OMC antes mencionados, es que en los numerales 18 y 22, de la sección VII de los Procedimientos INTA-PG.01 e INTA-PG.01-A respectivamente, se señala que la fotocopia autenticada o copia carbonada del comprobante de pago y la fotocopia adicional de éste, son documentos que sustentan la declaración, en los casos en los que se efectúe transferencia de bienes antes de su nacionalización.



En este orden de ideas, podemos concluir que para el trámite de importación a consumo de mercancías que han sido objeto de venta sucesiva en zona primaria antes de su despacho aduanero, resultará exigible la presentación de la fotocopia autenticada o copia carbonada del comprobante emitido por esa transferencia, opinión que fue vertida por esta Gerencia mediante el Informe N° 33-2009-2B4000, ratificado con el Informe N° 48-2012-SUNAT/4B4000⁴, en donde a la letra se señala:

"Para el supuesto de importación de mercancías que hayan sido objeto de ventas sucesivas, la obligación del importador de declarar en la casilla 8.1.6 del Formato B de la DUA, la información referente al valor adicional generado en la última venta, así como la obligación de presentar en los casos de selección de una DUA a canal rojo o naranja, la fotocopia autenticada o carbonada de la factura o comprobante de pago que sustente las ventas sucesivas antes de la nacionalización de la mercancía, son obligaciones fundamentadas en el artículo 1° del Acuerdo del Valor de la OMC, así como en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración; por lo tanto la factura o comprobante de pago que corresponde a la última venta, así como la factura o comprobante de pago que acredite la venta que determinó la exportación de la mercancía hacia nuestro país, son documentos legalmente exigibles por la Administración Tributaria al importador quien se encuentra obligado a proporcionarlas en virtud de las normas de valoración de mercancías mencionadas y para el cumplimiento de sus fines propios."

(Énfasis añadido)

b. Exigibilidad del cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de pago, en el comprobante de pago emitido en la transferencia de bien extranjero realizada en zona primaria antes de su despacho aduanero:

Al respecto, la Ley de Comprobantes de Pago en su artículo 1° dispone que las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, están obligadas a emitir comprobantes de pago, aún cuando la operación no se encuentre afecta a tributos⁵; es así que, en el numeral 1, artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago se establece que toda persona natural o jurídica, sociedad conyugal, sucesión indivisa, sociedad de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencia de bienes a título gratuito u oneroso, se encuentran en la obligación de emitir dichos documentos, siendo la oportunidad de su emisión y otorgamiento el momento en el que se entregue el bien o cuando se efectúe el pago por el mismo, de conformidad con lo señalado en el numeral 1, artículo 5° del citado Reglamento.

Por su parte, el artículo 3° de la Ley de Comprobantes de Pago precisa que corresponde a la SUNAT el establecer las características y requisitos mínimos de los comprobantes de pago; en ese sentido, en el artículo 2° de su Reglamento se estipula que a fin que un documento sea considerado como comprobante de pago debe cumplir con los requisitos mínimos que en éste se dispongan.

Del contexto legal expuesto, tenemos que el cumplimiento de lo previsto en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago resultará exigible a todos los comprobantes de pago emitidos por personas domiciliadas en el país, con independencia de si la operación de venta se encuentra gravada o no con el IGV, cuestión que incluye a las ventas sucesivas de mercancías extranjeras realizadas en zona primaria antes de su nacionalización por domiciliados en el país, los mismos que

⁴ Ambos informes se encuentran publicados en el portal de SUNAT.

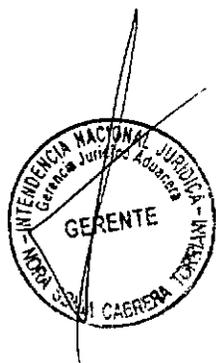
⁵ En el artículo 7° del Reglamento de Comprobantes de Pago se detallan las operaciones por las que se exceptúa de la obligación dispuesta por el artículo 1° de su Ley, entre las que no se encuentra la transferencia de bienes antes de su nacionalización.



para ser validos deben cumplir con los requisitos mínimos señalados en el mencionado artículo 8°.

De lo antes señalado, tenemos que el despachador de aduana está obligado a destinar la mercancía a importación para el consumo contando con la documentación exigible para el régimen; en consecuencia, siendo que de acuerdo a la normatividad vigente, para el trámite de importación a consumo de mercancía que ha sido objeto de venta sucesiva en zona primaria se requiere la presentación de la fotocopia autenticada o copia carbonada del comprobante emitido por esa transferencia; y siendo que, cuando dicho comprobante sea emitido por una persona domiciliada en el país, debe cumplir con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago; se colige que el despachador de aduana que destina mercancía a importación para el consumo que ha sido transferida en zona primaria, se encuentra obligado a contar con el comprobante de pago que acredita el valor de dicha transferencia, el cual debe contener los requisitos mínimos establecidos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, salvo que su emisión la hubiese efectuado un no domiciliado.

En ese orden de ideas, se infiere que en los casos en que se destine mercancía al régimen de importación para el consumo, que ha sido objeto de transferencia antes de su nacionalización, el despachador de aduana, en mérito a lo dispuesto en el inciso d), artículo 19° de la LGA y en el inciso a) del artículo 60° del RLGA, se encuentra en la obligación de presentar comprobante de pago que contenga la información mínima requerida por el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo que en caso de incumplimiento, en aplicación de los principios de legalidad y determinación objetiva de la infracción, se encontrará incurso en la infracción tipificada en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA, por haber destinado mercancía con documentación exigible para el régimen, que carece de los requisitos legales, correspondiéndole la sanción de multa de 0.5 UIT de conformidad con lo previsto en la Tabla de Sanciones de la LGA, tratamiento que difiere al de aquellas facturas emitidas por los proveedores no domiciliados, a las que no les resulta aplicable el ordenamiento jurídico nacional.



En cuanto al razonamiento que afirma que la contravención del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago se encuentra sancionada por el numeral 2, artículo 174° del Código Tributario⁶ y por tanto, en aplicación del principio de NON BIS IN IDEM previsto en el numeral 10, artículo 230° de la Ley N° 27444⁷ no podría sancionarse también con la multa prevista en la Tabla de Sanciones de la LGA para la infracción tipificada en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA⁸, a los casos en los que el despachador de aduana destine mercancía con un comprobante de pago que no contenga los requisitos mínimos exigidos legalmente, puesto que, un mismo hecho no puede ser objeto de doble sanción; se debe precisar que no resulta acertado lo aseverado, en razón a que la primera norma sancionatoria está vinculada a quien emite un documento que no reúne los requisitos para ser considerado como comprobante de pago, mientras que la segunda, sanciona al despachador de aduana que destina mercancía con documentación exigible para el régimen que carece de los requisitos legales; concluyéndose que no existe identidad entre los sujetos, hechos y fundamentos descritos en las sanciones previstas en ambos cuerpos normativos.

⁶ **Artículo 174°.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE EMITIR, OTORGAR Y EXIGIR COMPROBANTES DE PAGO Y/U OTROS DOCUMENTOS**

Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago:

2. Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión."

⁷ **Artículo 230.- Principios de la potestad sancionadora administrativa**

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

10. **Non bis in idem.-** No se podrán imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Dicha prohibición se extiende también a las sanciones administrativas, salvo la concurrencia del supuesto de continuación de infracciones a que se refiere el inciso 7."

⁸ En la cual se establece que el importe de la sanción de multa asciende a 0.5 unidades impositivas tributarias.

2. ¿Desde qué momento el despachador de aduana estará incurso en la infracción prevista en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA?

Para responder la presente interrogante, debemos citar al glosario de términos aduaneros del artículo 2° de la LGA, donde se significa a la destinación aduanera como la manifestación de voluntad del declarante⁹ expresada mediante la declaración aduanera de mercancías (DAM), en la que se indica el régimen aduanero al que debe someterse la mercancía; sobre el particular, los artículos 130° y 134° del mismo cuerpo normativo precisan que la destinación aduanera debe ser solicitada mediante declaración, en el documento que apruebe la Administración Aduanera, debiendo ser presentada o transmitida a través de medios electrónicos, cuya aceptación se evidencia con la numeración.

En ese sentido, teniéndose que el hecho previsto como antijurídico en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA se configura cuando el despachador de aduana formula la destinación aduanera de la mercancía, incumpliendo con la obligación que se le asigna con el inciso d), artículo 19° de la LGA, así como, por inobservancia de lo previsto en el inciso a), artículo 60° del RLGA, se concluye objetivamente, en mérito a lo expuesto en el párrafo precedente, que el referido operador de comercio se encontrará incurso en la infracción desde la fecha en que numera la DAM, momento en el que se efectúa la destinación aduanera.

IV. CONCLUSIÓN:

1. El despachador de aduana que destine al régimen de importación para el consumo mercancía que ha sido objeto de transferencia antes de su nacionalización, con comprobante de pago que no reúne los requisitos mínimos dispuestos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, se encontrará incurso en la infracción prescrita en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA, correspondiéndole la sanción de multa ascendente a 0.5 UIT, de conformidad con la Tabla de Sanciones de la LGA.
2. La tipificación de la infracción prevista en el numeral 2, inciso b), artículo 192° se verifica en el momento en que el despachador de aduana numera la DAM con un comprobante de pago que carece de los requisitos legales previstos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Callao,

24 JUL. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/naao

⁹ Al respecto en el artículo 2° de la LGA se señala lo siguiente:

"Declarante. - Persona que suscribe y presenta una declaración aduanera de mercancías en nombre propio o en nombre de otro, de acuerdo a legislación nacional."

MEMORÁNDUM N° 95 -2014-SUNAT/5D1000

A : **JOSÉ ENRIQUE MOLFINO RAMOS**
Jefe (e) de la Oficina Procesal Legal de la IA Marítima.

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

ASUNTO : Configuración de la infracción prevista en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

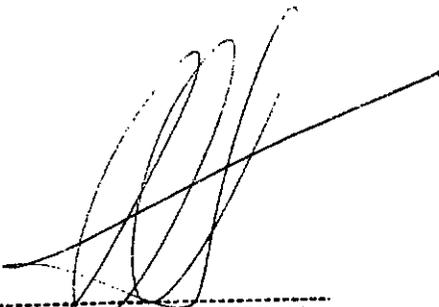
REFERENCIA: Informe Técnico Electrónico N° 00023-2012-3D1310-IA Marítima.

FECHA : Callao, **24 JUL. 2014**

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual formula consulta a fin que se determine si el despachador de aduana se encuentra incurso en la infracción tipificada en el numeral 2, inciso b), artículo 192° de la LGA, resultando sujeto pasible de sanción de multa de acuerdo con la Tabla de Sanciones de la LGA, cuando destina al régimen de importación para el consumo mercancía que ha sido objeto de transferencia antes de su nacionalización, con comprobante de pago que no reúne los requisitos legales previstos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° **53** -2014-SUNAT/5D1000, emitido por esta Gerencia, en el que se sustenta nuestra opinión para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

