

I. MATERIA:

Se consulta si la facultad discrecional que ostenta la SUNAT para determinar y sancionar infracciones tributarias, puede ser aplicada a las infracciones previstas en la Ley de los Delitos Aduaneros.

II. BASE LEGAL:

- Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros; en adelante LDA.
- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT, que aprueba el nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT; en adelante ROF de la SUNAT.

III. ANÁLISIS:

¿La facultad discrecional que ostenta la SUNAT para determinar y sancionar infracciones tributarias, puede ser aplicada a las infracciones previstas en la Ley de los Delitos Aduaneros (LDA)?

En principio, cabe indicar que por disposición expresa del artículo 82° del Código Tributario, concordado con el primer párrafo de su artículo 166°, la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

A este efecto, el artículo 164° del Código Tributario nos define la **infracción tributaria** como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias¹, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Es así que en materia sancionatoria, la SUNAT ostenta la facultad de determinar y sancionar discrecionalmente las infracciones tributarias, tipificadas no solo en el Título I del Libro Cuarto del Código Tributario, al que hace referencia el artículo 164° antes citado, sino que también se hace extensiva la aplicación de esta facultad discrecional a las infracciones tributarias tipificadas en otras leyes o decretos legislativos, las mismas que podrán encontrarse relacionadas a tributos internos y/o tributos aduaneros, considerando que no existe ninguna restricción al respecto, más aún si no corresponde distinguir donde la ley no distingue².

Ahora bien, a fin de absolver la presente consulta, corresponde determinar si es que la LDA, en su calidad de ley penal especial, también tipifica infracciones tributarias, como presupuesto necesario para que resulte aplicable la facultad discrecional materia de análisis.

¹ La doctrina define norma tributaria en sentido estricto como aquella que dispone que ante la ocurrencia de un hecho imponible, se genere como consecuencia la obligación de pagar una suma de dinero, vale decir, la obligación de cumplir con una prestación tributaria; mientras que norma tributaria en sentido amplio regula el fenómeno tributario y todas las manifestaciones que ello conlleva, refiriéndose así a los deberes formales, infracciones y sanciones tributarias, exoneraciones y beneficios tributarios, entre otros supuestos. En: BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista Editores E.I.R.L., Lima-Perú, 2010, págs. 164-165.

² Lo que guarda concordancia con la exposición de motivos del artículo 82° del Código Tributario anterior, donde se señala que con el cambio introducido por el Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05.02.2004, se elimina la restricción de la Administración Tributaria para aplicar la facultad discrecional sólo a las infracciones señaladas en el Código Tributario, por lo que resulta factible que esta discrecionalidad se aplique tanto a las infracciones relacionadas con los tributos internos como a las vinculadas a los tributos aduaneros.



Al respecto, debemos señalar que conforme a lo prescrito en el artículo 33° de la LDA, constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1°, 2°, 6° y 8° de la misma Ley, cuando el valor de las mercancías no exceda de 4 UIT.

Así pues, se hace referencia a los artículos 1°, 2°, 6° y 8° de la LDA que corresponden a los delitos de contrabando, modalidades de contrabando, receptación aduanera y tráfico de mercancías prohibidas o restringidas, siendo que en estos casos, la conducta se considera delito cuando el valor de las mercancías supera las 4 UIT, mientras que la misma conducta o presupuesto se considera infracción administrativa cuando el valor de las mercancías no excede tal monto, por lo que a excepción de este elemento cuantitativo, comparten prácticamente el mismo tipo objetivo.

En este punto, es de relevar que si bien se hace referencia a infracciones administrativas, debe tenerse en cuenta que ello no define que tengan naturaleza netamente administrativa, siendo que de acuerdo a lo señalado por esta Gerencia Jurídico Aduanera en reiterados pronunciamientos³, la naturaleza jurídica de las infracciones debe entenderse por los elementos y propiedades que las caracterizan. Así tenemos que una infracción aduanera será de naturaleza tributaria sólo cuando aquellos elementos y propiedades estén vinculados a los aspectos sustantivos que regulan la obligación tributaria, como son el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la transmisión y la extinción de la obligación; mientras que las infracciones que no tengan correlato con ninguno de los elementos de la obligación tributaria serán consideradas como de naturaleza administrativa, en mérito a lo cual, la sanción que acarrea su tipificación tendrá la misma naturaleza⁴.

Precisamente, en el Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000 emitido por esta Gerencia Jurídico Aduanera, se analiza la vinculación de las infracciones contempladas en la LDA con los elementos de la obligación tributaria, señalándose lo siguiente:

- El objetivo de la tipificación de los delitos aduaneros⁵, y de la infracción administrativa, es la represión de los actos destinados a evitar el control aduanero con el fin de evadir el pago de los tributos que gravan el ingreso legal de mercancías al país, cuando correspondan.
- Los artículos 17° y 18° de la LDA establecen la configuración del hecho imponible y la aplicación de los correspondientes tributos, tanto para los delitos como para las infracciones administrativas.
- Los artículos 36°, 39° y 42° de la LDA fijan la cuantía o monto de las sanciones pecuniarias -multas- teniendo como referencia el monto equivalente a los tributos dejados de pagar.
- La LDA en su artículo 49°, dispone que el trámite para la impugnación de las resoluciones que apliquen sanciones administrativas se rige por el procedimiento contencioso tributario, regulado por la Ley General de Aduanas, su reglamento y el Código Tributario.
- El Tribunal Fiscal asume competencia sobre los casos derivados de la aplicación de sanciones por la comisión de las infracciones administrativas de la LDA, tal como se evidencia en reiterada jurisprudencia emitida por el citado tribunal⁶.

De esta forma, podemos apreciar que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 17° y 18° de la LDA, la comisión de las infracciones administrativas coincide con el presupuesto de

³ Informes N° 29-2013-SUNAT/4B4000, N° 94-2013-SUNAT/4B4000 y N° 48-2015-SUNAT/5D1000.

⁴ En el mismo sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 757-97-Sala de Aduanas, que es jurisprudencia de observancia obligatoria, se señala que son infracciones de naturaleza administrativa aquellas que son independientes de la obligación tributaria es decir las "acciones u omisiones que no afectaron a ninguno de los elementos de la obligación tributaria, tales como el nacimiento de ésta; la determinación de los sujetos activo y pasivo y de la obligación tributaria desde su base imponible, tasa alícuota, cálculo de los tributos; las exoneraciones; las inafectaciones; las suspensiones y la garantía aduanera, así como cualquier otro elemento que tenga incidencia en la aplicación de los tributos (...)".

⁵ Se hace alusión a los delitos que se encuentran tipificados en los artículos 1°, 2°, 6° y 8° de la LDA.

⁶ Criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01674-A-2013, 00093-A-2005 y 02085-A-2009.



hecho de una relación jurídico tributaria, donde se configura el hecho imponible con la correspondiente aplicación de tributos, lo que denota su naturaleza tributaria, debiéndose relevar que en estos casos la normativa especial de la LDA ha adoptado al ingreso de mercancías como criterio que da lugar al nacimiento a la obligación tributaria aduanera, apartándose de los criterios establecidos en el artículo 140° de la LGA, referidos a la numeración de la declaración respectiva o la presentación de la solicitud de traslado o solicitud de transferencia, que se encuentran previstos para los supuestos de ingreso legal de mercancías⁷.

Aunado a lo anterior, debemos relevar que tratándose de las sanciones que resultan aplicables a las infracciones de la LDA, éstas también se someten al procedimiento contencioso tributario, siguiendo las correspondientes etapas de reclamación ante la Administración Tributaria y apelación ante el Tribunal Fiscal⁸, al amparo de lo prescrito en el artículo 49° de la LDA, con lo cual se confirma que las sanciones previstas en la LDA al igual que sus infracciones, son de naturaleza tributaria, más aún si por el carácter de accesorio al principal, la calificación jurídica de las infracciones determina a su vez la naturaleza de sus correspondientes sanciones, siendo que suponer lo contrario, importaría su desvinculación de la infracción que le da origen.

En ese orden de ideas, considerando que la naturaleza jurídica de las infracciones de la LDA se determina en función de los caracteres o elementos particulares que las definen, y que según lo dispuesto en esta normativa especial, la comisión de infracciones administrativas por el ingreso ilegal de mercancías, origina la correspondiente aplicación de tributos, se pone en evidencia la vinculación existente entre las infracciones contempladas en la LDA y la determinación de la obligación tributaria aduanera, confirmándose dicha naturaleza tributaria por el trámite contencioso tributario que se sigue en la impugnación de sus sanciones, y que en definitiva determina su calificación como infracciones tributarias, condición que comparte con las sanciones que de ellas se deriven como consecuencia jurídica, tal como lo señaló esta Gerencia Jurídico Aduanera en el Informe N° 131-2013-SUNAT/4B4000.

En consecuencia, habiéndose determinado que las infracciones de la LDA tienen efectivamente naturaleza tributaria, es válido afirmar que también se encuentran dentro de los alcances del artículo 82° del Código Tributario, concordado con el primer párrafo de su artículo 166°, que faculta a la SUNAT a determinar y sancionar discrecionalmente las infracciones tributarias tipificadas en otras leyes, debiéndose resaltar que de acuerdo a lo prescrito en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, *"en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley"*.

Así, no debe dejar de acotarse que como parte del marco legalmente aplicable, la facultad discrecional en materia aduanera ha venido siendo aplicada previa habilitación aprobada mediante Resolución de Superintendencia, como norma de alcance general que determina los criterios bajo los cuales procede el ejercicio de la misma y que se emite al amparo del artículo 8° del ROF de la SUNAT que dispone en su inciso o) la atribución del Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de *"expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones generales en materia tributaria, aduanera y de otros"*

⁷ 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 (...).
- 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.

⁸ Tal como se evidencia en reiterada jurisprudencia, como son las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10753-A-2015, 4469-A-2010, entre otras.



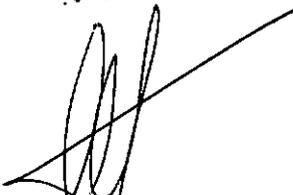
conceptos cuya administración o recaudación esté a cargo de la SUNAT (...)»⁹; debiéndose relevar adicionalmente que de conformidad con los incisos d) y ee) de su artículo 12°, también se establece la posibilidad de su regulación mediante disposiciones internas del Superintendente Nacional Adjunto de Desarrollo Estratégico (SNADE), quien tiene a su cargo la función de definir los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones, a propuesta de sus Intendencias Nacionales en el ámbito de sus competencias¹⁰. Es así que no se trata de una discrecionalidad absoluta sino que resulta necesaria la regulación de ciertos criterios para su aplicación¹¹.

Por tanto, todo lo expuesto pone de manifiesto que si bien es legalmente factible que la SUNAT pueda ejercer la facultad discrecional en la determinación y sanción de las infracciones administrativas previstas en la LDA, como ya se señaló, no se trata de una discrecionalidad absoluta, por lo que solo podrá ser ejercida conforme a las disposiciones normativas que se dicten al respecto¹², restando por señalar que en tanto no se dicte una disposición en dicho sentido, deberá primar el principio de objetividad regulado en el artículo 165° del Código Tributario¹³, concordante con el artículo 189° de la LGA, que establece que en materia aduanera la calificación de la infracción es de manera objetiva, es decir, basta que se identifique el supuesto de hecho examinado con la figura legal tipificada como infracción para calificar que el referido hecho constituye infracción.

IV. CONCLUSIÓN:

Por lo expuesto en el rubro de análisis del presente informe, se concluye que legalmente es factible que la SUNAT pueda ejercer facultad discrecional para determinar y sancionar las infracciones administrativas previstas en la LDA, por tratarse de infracciones tributarias, no obstante lo cual, considerando que no se trata de una discrecionalidad absoluta, su ejercicio se encuentra sujeto a la emisión de las disposiciones que regulen su aplicación.

Callao, 15 SET. 2016


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

CA0351-2016
SCT/FNM/Jar

⁹ De acuerdo al artículo 11° del Decreto Legislativo N° 501 y el artículo 5° de la Ley N° 29816.

¹⁰ Con excepción de lo que corresponde a la Superintendencia Nacional Adjunta Operativa.

¹¹ A nivel doctrinario Casaggne señala que no existen poderes discrecionales puros, sino un cierto poder discrecional de la Administración que, en mayor o menor medida, se encuentra en todos los actos, para apreciar la oportunidad de las medidas administrativas o mejor dicho, aspectos de los elementos del acto que son parcialmente reglados y parcialmente discrecionales. CASSAGNE, Juan Carlos. La Discrecionalidad Administrativa. En: www.cassagne.com.ar/publicaciones/La_discrecionalidad_administrativa.pdf

¹² De acuerdo a lo señalado por esta Gerencia en los Informes N° 086-2007-SUNAT/2B4000 y N° 048-2015-SUNAT/5D1000, la facultad discrecional para no determinar ni sancionar los casos que configuren infracciones tributarias responde como tal a un ejercicio que es previo a la determinación e imposición de sanción, por lo que esta potestad discrecional debe ser ejercida antes de que se hubiese procedido a notificar o determinar cualquier tipo de infracción, por lo que luego de su respectiva determinación, no resultará posible vía discrecional no imponer una sanción.

¹³ *Artículo 165.- DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES
La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. (...)».

MEMORÁNDUM N° 334 -2016-SUNAT/5D1000

SUNAT INTENDENCIA DE ADUANA MARITIMA DEL CALLAO		
15 SET. 2016		
RECIBIDO		
Reg. N°	Hora	Firma
	14:5	

A : **RAFAEL MALLEA VALDIVIA**
Intendente de la Aduana Marítima del Callao

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

ASUNTO : Facultad discrecional respecto a infracciones vinculadas a la Ley de los Delitos Aduaneros

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00007 - 2016 - 3D7102

FECHA : Callao, **15 SET. 2016**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si la facultad discrecional que ostenta la SUNAT para determinar y sancionar infracciones tributarias, puede ser aplicada a las infracciones previstas en la Ley de los Delitos Aduaneros.

Al respecto, le remitimos el Informe N° 152 -2016-SUNAT/5D1000 que absuelve la consulta formulada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,


.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURÍDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

CA0351-2016
SCT/FNM/Jar