

I. MATERIA:

Se consulta sobre el ámbito de aplicación de la regla de valoración que está prevista para el delito de defraudación de rentas de aduana en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del Reglamento de la Ley de los Delitos Aduaneros.

II. BASE LEGAL:

- Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros; en adelante LDA.
- Decreto Supremo N° 121-2003-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley de los Delitos Aduaneros; en adelante RLDA.
- Decreto Supremo N° 164-2012-EF, que modifica el Reglamento de la Ley de los Delitos Aduaneros aprobado por Decreto Supremo N° 121-2003-EF.
- Constitución Política del Perú de 1993, en adelante la Constitución.

III. ANÁLISIS:

¿La regla de valoración que está prevista para el delito de defraudación de rentas de aduana en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del RLDA, resulta aplicable a fin de determinar la base imponible de las declaraciones de importación numeradas con anterioridad al 30.08.2012?

En principio, cabe indicar que la LDA tipifica los delitos de contrabando, receptación aduanera así como tráfico ilícito de mercancías prohibidas o restringidas, considerando que el valor de las mercancías objeto del mismo supere las 4 UIT, e infracción administrativa cuando no se exceda dicho monto, debiéndose relevar que si bien este límite cuantitativo no se repite para la configuración del defraudación de rentas de aduana, igualmente en este caso corresponde determinar el valor de las mercancías para el cálculo del posible perjuicio fiscal y el cobro del adeudo¹.

A este efecto, el artículo 16° de la LDA dispone en sus incisos a) y b), que la Administración Aduanera efectuará la estimación o determinación del valor de las mercancías extranjeras que ingresan al país, así como de aquellas nacionales o nacionalizadas que son extraídas de territorio nacional, conforme a las reglas establecidas en su reglamento².

En concordancia a lo anterior, el artículo 6° del RLDA establecía en su versión original, las reglas de valoración aplicables a las mercancías extranjeras, distinguiéndolas de las aplicables a las mercancías nacionales, distinción que se eliminó con la modificación introducida mediante el D.S. N° 164-2012-EF, para pasar a establecer reglas para cada uno de los delitos aduaneros.

¹ Más aún si la determinación del valor permite identificar las circunstancias agravantes descritas en el artículo 10° incisos f) y j) de la LDA.

² Artículo 16.- Reglas para establecer la valoración
La estimación o determinación del valor de las mercancías, será efectuada únicamente por la Administración Aduanera conforme a las reglas establecidas en el reglamento, respecto de:
a. Mercancías extranjeras, incluidas las provenientes de una zona franca, así como las procedentes de una zona geográfica sujeta a un tratamiento tributario o aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de tributación menor y sujeta a un régimen especial arancelario.
b. Mercancías nacionales o nacionalizadas que son extraídas del territorio nacional, para cuyo avalúo se considerará el valor FOB, sea cual fuere la modalidad o medio de transporte utilizado para la comisión del delito aduanero o la infracción administrativa".



Dicho cambio normativo se aprecia en el siguiente cuadro, donde se exponen las reglas que actualmente rigen para el delito de defraudación de rentas de aduana:

ARTÍCULO 6° RLDA	
REDACCIÓN ANTERIOR	REDACCIÓN ACTUAL Modificado mediante D.S. N° 164-2012-EF
<p>Artículo 6.- Reglas para establecer la valoración La determinación del valor de las mercancías a que se refiere el Artículo 16 de la Ley, se expresará en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a las siguientes reglas, aplicadas en forma sucesiva y excluyente:</p> <p>a) Mercancías referidas en el literal a) del Artículo 16 de la Ley:</p> <p>(i) El valor más alto de una mercancía idéntica o, en su defecto, similar a la que es objeto de avalúo, registrada en el Banco de Datos de la Administración Aduanera o en otras fuentes disponibles.</p> <p>(ii) Valores en aduana mínimos determinados por la Administración Aduanera.</p> <p>(iii) El precio más alto de venta al público minorista de una mercancía idéntica o similar comercializada en el mercado interno de la jurisdicción de la Intendencia de Aduana donde se incautó la mercancía, o de la Intendencia de Aduana más cercana.</p> <p>Tratándose del Delito de Defraudación de Rentas de Aduana, si la Administración Aduanera detecta la existencia de dos o más facturas, comprobantes de pago o contratos de venta sobre la misma transacción, podrá estimar el valor tomando el más alto consignado en los indicados documentos, siempre que dicho valor sea mayor o igual que el estimado en aplicación de las reglas previstas anteriormente.</p> <p>La determinación del valor final de las mercancías referidas en el literal a) del Artículo 16 de la Ley, deberá contener los gastos de flete y seguro pagados por el traslado de las mercancías a nuestro país; en caso no se conozca el valor de estos conceptos, se aplicará las tarifas de flete normalmente aplicables y la Tabla Porcentaje Promedio de Seguro. Cuando no se conozcan las tarifas de fletes mencionadas, para su cálculo se aplicará el 10% del valor estimado de la mercancía, de acuerdo con las reglas establecidas en el presente literal.</p> <p>Para efectos del literal a) del Artículo 16 de la Ley se considerará como base imponible el valor CIF. (...)</p>	<p>Artículo 6.- Reglas para establecer la valoración El valor de la mercancía se determina de acuerdo a las siguientes reglas: (...)</p> <p>b. Para el Delito de Defraudación de Rentas de Aduanas en los supuestos establecidos en el literal a) del Artículo 16 de la Ley:</p> <p>i. El valor será el más alto consignado en facturas, pro formas, documentos de transporte, contratos de seguros, documentos aduaneros del país de procedencia u origen, certificados de origen, anotaciones contables, documentos electrónicos, contratos, entre otros, cuando la Administración Aduanera detecte la existencia en cualquiera de estos documentos de un mayor valor al consignado en la Declaración Aduanera de Mercancías.</p> <p>ii. Se adicionará al valor declarado, los pagos y/o transferencias de dinero adicionales que debieron formar parte de la base imponible de la mercancía declarada, en los casos en que la Administración Aduanera detecte la existencia de los mismos.</p> <p>Se considerarán como pagos y/o transferencias de dinero adicionales, a los realizados por el propio declarante, su representante u otras personas vinculadas a él, al proveedor, su representante u otras personas vinculadas a él.</p> <p>En caso que los pagos y/o transferencias de dinero adicionales no puedan ser individualizados, el monto total resultante de estos pagos y/o transferencias adicionales se distribuirán prorrateando en función al valor FOB consignado en las declaraciones de importación numeradas en el periodo anual en el que se realizaron los pagos adicionales o en otro que determine la Administración Aduanera.</p> <p>La Administración Aduanera deberá optar por una de las reglas antes indicadas tomando el mayor valor determinado. (...)</p>



Es así que a partir del 30.08.2012³, fecha de entrada en vigencia del D.S. N° 164-2012-EF, se establecen reglas específicas para valorar las mercancías vinculadas al delito de defraudación de rentas de aduana, como la del inciso ii), literal b) del artículo 6° de la RLDA, que prevé la posibilidad de adicionar al valor declarado, los pagos y/o transferencias de dinero adicionales que debieron formar parte de la base imponible de la mercancía declarada, así como prorratear los pagos adicionales cuando resulte imposible correlacionar un pago con una declaración aduanera específica.

³ El artículo 3° del D.S. N° 164-2012-EF prevé su entrada en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

Ahora bien, corresponde analizar la fecha que es relevante a efectos de la aplicación de la regla de valoración prevista en el inciso ii), literal b) del artículo 6° de la RLDA, considerando que se hace referencia a las declaraciones de importación numeradas con anterioridad a su entrada en vigencia, es decir, antes del 30.08.2012.

Al respecto, es de indicar que según lo dispuesto en el artículo 15° de la LDA, *"Para estimar o determinar el valor de las mercancías se considerará como momento de la valoración la fecha de comisión del delito o de la infracción administrativa. En el caso de no poder precisarse ésta, en la fecha de su constatación"*.

En ese sentido, podemos apreciar que la fecha determinante para efectos de la valoración de las mercancías es aquella que corresponde a la comisión del delito o de la infracción administrativa, debiendo aplicarse las normas vigentes en ese entonces, salvo que esa fecha no pueda establecerse, en cuyo caso la valoración de las mismas se realizará bajo las normas vigentes al momento de la constatación de la comisión del ilícito, que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 7° del RLDA viene a ser la fecha de la formulación del acta de inmovilización o del acta de incautación correspondiente⁴.

En cuanto a la fecha de comisión del delito de defraudación de rentas de aduana, el artículo 4° de la LDA estipula que este delito lo comete quien *"mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días multa"*⁵.

Precisamente, la Gerencia Jurídico y Penal ha emitido el Memorandum N° 251-2016-SUNAT/5D3000 de fecha 30.11.2016, señalando que el delito materia de análisis es un delito de resultado que se produce cuando se dejan de pagar en todo o en parte los tributos, gravámenes o derechos antidumping o compensatorios, o se aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario. De esta forma, afirma que **la fecha de comisión del delito de defraudación de rentas de aduana, en su tipo base (y también en sus diversas modalidades), es cuando confluyen todos los elementos del tipo que lo conforman**, y si bien esta fecha podría coincidir con la numeración de la DAM o con la obtención indebida de un beneficio tributario, no será necesariamente así, sino que ello dependerá del análisis efectuado en cada caso en particular, agregando que en los casos en los que no se pueda precisar la fecha de comisión del delito, se considerará como momento de la valoración, la fecha de su constatación.

En complemento a lo anterior, la Gerencia Jurídico y Penal también establece el carácter material de la normativa que determina la valoración de las mercancías vinculadas al delito de defraudación de rentas de aduana, así como su aplicación en el tiempo, precisando a dicho efecto que **el inciso ii), literal b) del artículo 6° del RLDA es de aplicación a los delitos cuya fecha de comisión haya sido a partir del 30.08.2012, y si no es posible conocer la fecha de comisión, será de aplicación a los delitos cuya fecha de constatación haya sido a partir de la fecha señalada, lo cual será determinado en cada caso**, ello en concordancia con el principio de aplicación inmediata de las normas del artículo 103° de la Constitución, según el cual *"(...) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)"*.

⁴ El artículo 7° del RLDA aclara que la fecha de constatación de la comisión del delito o de la infracción administrativa a que se refieren los Artículos 15, 17 y 18 de la Ley, será la fecha de la formulación del acta de inmovilización o del acta de incautación correspondiente.

⁵ Las modalidades de este delito se encuentran descritas en el artículo 5° de la LDA.



En ese orden de ideas, queda claro que las normas penales que deben aplicarse para determinar el valor de las mercancías son las vigentes al momento de la comisión o constatación del delito, según corresponda. De ahí que la regla de valoración que está prevista para el delito de defraudación de rentas de aduana en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del RLDA, vigente desde el 30.08.2012, resulte aplicable a los delitos que hayan sido cometidos a partir de entonces, entendiéndose por fecha de comisión al momento en el cual confluyen todos los elementos del tipo que lo conforman, con la precisión de que si no es factible determinar su fecha de comisión, será de aplicación a los delitos que hayan sido constatados a partir del 30.08.2012.

Por tanto, si bien en la presente consulta se hace referencia a declaraciones de importación numeradas con anterioridad al 30.08.2012, deberá verificarse en cada caso en particular, si es que nos referimos a un delito de defraudación de rentas de aduana que ha sido cometido o constatado según corresponda, a partir del 30.08.2012, a efectos de que le resulte aplicable la regla de valoración que figura en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del RLDA.

IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo expuesto, se concluye que la regla de valoración prevista en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del RLDA resultará aplicable a los delitos de defraudación de rentas de aduana que hayan sido cometidos a partir del 30.08.2012, entendiéndose por fecha de comisión al momento en el cual confluyen todos los elementos del tipo que lo conforman, y que si no es posible conocer la fecha de su comisión, será de aplicación a los delitos que hayan sido constatados a partir del 30.08.2012.

Callao, 30 DIC. 2016



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

SCT/FNM/Jar
CA0409-2016

MEMORÁNDUM N° 469-2016-SUNAT/5D1000

SUNAT INTENDENCIA DE GESTIÓN Y CONTROL ADUANERO GERENCIA DE FISCALIZACIÓN ADUANERA		
30 DIC. 2016		
RECIBIDO		
Reg. N°	Hora	Firma
	11:00	

A : CARLOS AUGUSTO ALEMAN SARAVIA
Gerente de Fiscalización Aduanera

DE : SONIA CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Aplicación de la regla de valoración prevista en el numeral ii) literal b) del artículo 6° del Reglamento de la Ley de Delitos Aduaneros, modificado con Decreto Supremo N° 164-2012-EF.

REFERENCIA : Memorándum N° 00478-2016-SUNAT/393000

FECHA : Callao, **30 DIC. 2016**

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formula consulta en relación a la aplicación de la regla de valoración prevista en el inciso ii), literal b) del artículo 6° del Reglamento de la Ley de los Delitos Aduaneros, para determinar la base imponible de las declaraciones de importación numeradas con anterioridad al 30.08.2012.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° 222-2016-SUNAT/5D1000 emitido por esta Gerencia, mediante el cual se remite nuestra opinión en relación al tema en consulta para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA