

I. MATERIA:

Mediante el Memorandum N° 04-2017-SUNAT/5D2000 la Gerencia Jurídica Tributaria absuelve las consultas 1 y 2 formuladas mediante Memorandum Electrónico N° 00063-2016-SUNAT/3P0000, sobre la validez de comprobantes pago presentados con las solicitudes de devolución de mercancías incautadas emitidos con posterioridad a la incautación.

II. BASE LEGAL:

- Ley N° 28008 que aprueba la 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.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago; en adelante el Reglamento.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 00006/2001 que aprueba el Instructivo de Trabajo IPCF-IT.00.03 "Confirmación de Comprobantes de Pago"; en adelante Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03.

III. ANÁLISIS:

1. **¿La circunstancia de haberse emitido un comprobante de pago que sustentaría la adquisición de una mercancía incautada, con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que sustenta la venta de tal mercancía permite a la administración el cuestionar el cumplimiento de las formalidades expuestas en el artículo 13° de la LDA y/o en Primera Disposición Final de su Reglamento, en aplicación del numeral 1) del artículo 5° del Reglamento al considerar que la entrega del bien fue lo que ocurrió primero?**

En principio debemos señalar, que el artículo 13° de la LDA señala que: " (...) *En dichos caso corresponderá a la Administración Aduanera la evaluación de la devolución de estas mercancías, bienes, efectos, medios de transporte e instrumentos del delito, previa verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras que amparen su ingreso lícito, internamiento, tenencia o tránsito en el territorio nacional.(...).*" Énfasis añadido.

En el mismo sentido tenemos que la Primera Disposición Final del RLDA establece que: "*Si de la investigación realizada por el Ministerio Público se concluye la no existencia de delito, corresponde a la Administración Aduanera la devolución de la mercancía previa verificación si se trata de mercancía nacional o si fue nacionalizada cumpliendo con las formalidades legales y el pago de los tributos.*"

Por lo que, para dar respuesta a la presente consulta es necesario analizar si al amparo del Reglamento de Comprobantes de pago, resulta legalmente posible que un comprobante de pago que sustenta la compra local de una mercancía, sea emitido en fecha anterior a la fecha en que se emitió el comprobante de pago con el que el mismo bien fue a su vez adquirido por quien actúa en la transacción como vendedor, considerando lo establecido en el artículo 5° del Reglamento, respecto a la oportunidad para la emisión de los comprobantes de pago es la siguiente:

"Los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en la oportunidad que se indica:

1. *En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.*



En el caso que la transferencia sea concertada por Internet, teléfono, telefax u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien, el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se reciba la conformidad de la operación por parte del administrador del medio de pago o se perciba el ingreso, según sea el caso, y otorgarse conjuntamente con el bien. Sin embargo, si el adquirente solicita que el bien sea entregado a un sujeto distinto, el comprobante de pago se le podrá otorgar a aquél hasta la fecha de entrega del bien.

Tratándose de la venta de bienes en consignación, la SUNAT no aplicará la sanción referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario al sujeto que entrega el bien al consignatario, siempre que aquél cumpla con emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo dentro de los nueve (9) días hábiles siguientes a la fecha en que el consignatario venda los mencionados bienes.

(...).

2. En el caso de retiro de bienes muebles a que se refiere la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en la fecha del retiro.

(...)

4. En la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido.

(...)

Los documentos autorizados a que se refieren los literales j) y q) del inciso 6.1 del numeral 6 del Artículo 4° del presente reglamento, deberán ser **emitidos y otorgados en el mes en que se perciba la retribución, pudiendo realizarse la emisión y otorgamiento, a opción del obligado, en forma semanal, quincenal o mensual.**

(...)

La emisión y otorgamiento de los comprobantes de pago podrá anticiparse a las fechas antes señaladas.

(...)" Énfasis añadido.

En ese sentido, considerando que el referido extremo de la consulta tenía incidencia en el análisis de aspectos vinculados a tributación interna (comprobantes de pago), el presente extremo de la consulta se remitió mediante el Memorándum N° 05-2017-SUNAT/5D100 a la Gerencia Jurídico Tributaria para su evaluación y atención en virtud a la competencia que asigna el inciso c) del artículo 127° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, el mismo que fuera atendido mediante el Memorándum N° 04-2017-SUNAT/5D2000, en el que se señala:

"(...) debe tenerse en cuenta lo indicado en el Informe N° 093-2011-SUNAT/2B0000 en el sentido que en nuestra normativa no se ha previsto que la emisión tardía constituya un incumplimiento de las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, que haría que el comprobante de pago no sea considerado como tal.

En ese sentido, el solo hecho que un comprobante de pago no haya sido emitido y otorgado en la oportunidad señalada en el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, no permite cuestionar la validez de este documento como tal."

Por lo antes expuesto, conforme con lo señalado en el Informe N° 93-2011-SUNAT/2B0000 y en el Memorándum N° 04-2017-SUNAT/5D2000, la validez de un comprobante de pago no está supeditada a la oportunidad de su emisión de acuerdo a los supuestos establecidos en el artículo 5° del Reglamento, evaluación que efectuará la Administración Aduanera en el procedimiento de devolución de mercancías incautadas a efecto de determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias



aduaneras que amparen su ingreso lícito, internamiento, tenencia o tránsito en el territorio nacional.

2. ¿La verificación que se realiza de acuerdo al numeral 8) Rubro IV del Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03 implica la evaluación conjunta e integral de los comprobantes de pago presentados o refiere la verificación puntual de solo el comprobante solicitado a verificación?

La presente consulta fue atendida mediante Informe Nº 08-2017-SUNAT/5D1000 y Memorándum Nº 12-2017-SUNAT/5D1000, cuyas copias se adjuntan.

3. Dentro del proceso de evaluación de “devolución de mercancías incautadas” bajo el alcance de la LDA, ¿la Administración puede cuestionar la fehaciencia¹ de la documentación presentada al evaluar la oportunidad de emisión del comprobante de pago que señala el numeral 1) del artículo 5º del Reglamento?

Al respecto, debemos considerar lo señalado en el inciso c) del numeral 10) del Rubro IV del Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03., que señala que:

(...)
El resultado de la verificación puede determinar lo siguiente con respecto a los Comprobantes de Pago:
(...)
b) Comprobante de Pago No Fidedigno: Es aquel documento que contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro. Se consideran como tales: comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables; comprobantes que contienen la información distinta entre el original como en las copias; cuando el nombre o la razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
(...).”

Al respecto, mediante el Informe Nº 40-2015-SUNAT/5D1000 esta Gerencia Jurídica Aduanera señala que: “La condición de “Comprobante de Pago No Fidedigno”, es uno de los resultados de la diligencia de la confirmación del comprobante, previsto en el numeral 10) del Rubro IV del Instructivo INPCFA-IT.00.02.01, el mismo que debe tenerse en cuenta para su evaluación en los trámites de las solicitudes de devolución de mercancías incursas en algunos de los supuestos de infracción administrativa previstos en la LDA, (...).”

Por otro lado, debemos indicar que el Reglamento no contiene una definición propia del término “comprobante de pago fehaciente o fidedigno, sin embargo el Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03, si bien no señala los casos en que un comprobante de pago es fidedigno (fehaciente), establece taxativamente los supuestos en que un comprobante no cumple con esa condición por contener irregularidades formales en su emisión y/o registro, es decir incoherencias externas, dentro de las cuales no se encuentra el supuesto de la oportunidad de la emisión del comprobante de pago, máxime cuando como se señala en el numeral 1 de este informe, la Gerencia Jurídica Tributaria ha señalado que el solo hecho que un comprobante de pago no haya sido emitido y otorgado en la oportunidad señalada en el numeral 1 del artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago no afecta la validez de este documento como tal.

¹ La palabra fehaciencia no está registrada en el DRAE (2001), pero sí el adjetivo fehaciente que significa ‘Que hace fe, fidedigno’. Por analogía con otros términos como paciente, el hablante ha formado el sustantivo fehaciencia; es decir si de paciente tenemos paciencia, de fehaciente lo lógico sería fehaciencia.



En este sentido, dentro del proceso de evaluación de devolución de mercancías incautadas bajo el alcance de la LDA, la Administración Aduanera puede cuestionar la fehaciencia de los comprobantes de pago cuando estos contengan irregularidades formales en su emisión y/o registro conforme lo señalado en el Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03, más no por la oportunidad de su emisión señalada el numeral 1) del artículo 5º del Reglamento.

IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones legales expuestas en el rubro análisis del presente informe, y teniendo en cuenta lo señalado en el Informe N° 93-2011-SUNAT/2B0000 y en el Memorandum N° 04-2017-SUNAT/5D2000, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

1. La validez de un comprobante de pago no está supeditada a la oportunidad de su emisión de acuerdo a los supuestos establecidos en el artículo 5º del Reglamento, evaluación que efectuará la Administración Aduanera en el procedimiento de devolución de mercancías incautadas a efecto de determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras que amparen su ingreso lícito, internamiento, tenencia o tránsito en el territorio nacional.
2. Dentro del proceso de evaluación de devolución de mercancías incautadas bajo el alcance de la LDA, la Administración Aduanera puede cuestionar la fehaciencia de los comprobantes de pago cuando estos contengan irregularidades formales en su emisión y/o registro, conforme lo señalado en el Instructivo de Trabajo INPCFA-IT.00.03, donde no se incluye a la oportunidad de su emisión.

Callao, **24 ENE. 2017**



NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/weua.
CA0502-2016
CA0511-2016

MEMORÁNDUM N° 38 -2017-SUNAT/5D1000

A : **JUAN DIEGO VALENCIA TORREZ**
Intendente de la Aduana de Pisco

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

ASUNTO : Complementa opinión legal en relación a consultas sobre la validez de comprobantes de pago emitidos con posterioridad a la incautación de una mercancía y sobre el proceso de confirmación de comprobantes de pago

REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00063-2016-SUNAT/3P0000

FECHA : Callao, **24 ENE. 2017**

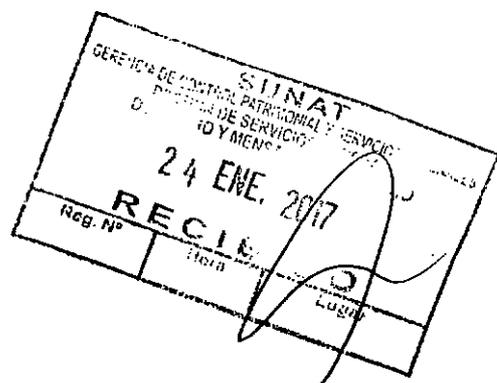
Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual la Intendencia de Aduana de Pisco formula consultas relacionadas a la validez de comprobantes de pago emitidos con posterioridad a la incautación de una mercancía y sobre el proceso de confirmación de comprobantes de pago.

Al respecto, mediante el Informe N° 08-2017-SUNAT/5D1000 y el Memorándum N° 12-2017-SUNAT/5D1000, se absolvió la consulta 2 planteada, quedando pendiente la atención de los extremos referido a las consultas 1 y 3 al haber sido remitidas mediante Memorándum N° 05-2017-SUNAT/5D1000 a la Gerencia Jurídica Tributaria, para que proceda de conformidad a su competencia funcional.

Sobre el particular, esta Gerencia mediante el Informe N° 13-2017-SUNAT/5D1000, y el Memorándum N° 04-2017-SUNAT/5D2000, absuelve las consultas planteadas pendientes, documentos que se adjuntan para los fines correspondientes.

Atentamente,


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



SCT/FNM/weua
CA0502-2016
CA0511-2016