

INFORME N.º 000094-2024-SUNAT/340000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras

LUGAR : Callao, 29 de noviembre de 2024

I. MATERIA:

Se consulta si todas las multas por las infracciones tipificadas en la Ley General de Aduanas califican como deuda tributaria aduanera administrada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) que constituyen ingresos del Tesoro Público.

II. BASE LEGAL:

- Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053 y normas modificatorias; en adelante LGA.
- Decreto Legislativo N° 1122, que modifica la LGA¹.
- Decreto Legislativo N° 1433, que modifica la LGA².
- Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF y normas modificatorias; en adelante RLGA.
- Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 418-2019-EF y normas modificatorias; en adelante Tabla de Sanciones.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias; en adelante TUO del Código Tributario.
- Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF y normas modificatorias; en adelante TUO de la Ley N° 28194.
- Procedimiento General "Exportación definitiva" DESPA-PG.02 (versión 7), aprobado por Resolución de Superintendencia N° 024-2020/SUNAT; en adelante Procedimiento DESPA-PG.02.

III. ANÁLISIS:

1. **¿La totalidad de las multas por las infracciones tipificadas en el texto original y modificaciones posteriores de la LGA, califican como deudas tributarias aduaneras administradas por la SUNAT que constituyen ingresos al Tesoro Público?**

¹ Publicado el 18.7.2012.

² Publicado el 16.9.2018.



En principio, se debe señalar que todas las sanciones de multa aplicables a las infracciones tipificadas en la LGA, que se encuentran individualizadas y especificadas en cuanto al infractor y al supuesto de infracción en la Tabla de Sanciones³, son administradas por la SUNAT y constituyen ingreso del Tesoro Público.

Sin perjuicio de lo antes señalado, debe tenerse en cuenta que algunas de estas tienen naturaleza administrativa, lo que se ve confirmado con lo dispuesto en los artículos 146, 205 y 209 de la LGA, los cuales establecen las reglas a seguir para la determinación, y notificación de las multas de naturaleza administrativa previstas en la LGA, así como para la interposición del procedimiento contencioso y contencioso administrativo contra las mismas⁴, lo que deja en evidencia que no todas las infracciones previstas en la LGA y sancionadas con multa por la Tabla de Sanciones tienen naturaleza tributaria, como se aprecia a continuación:

“Artículo 146.- Resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago

Las resoluciones de determinación y de multa, así como las órdenes de pago se registrarán por las normas dispuestas en los artículos anteriores, en lo que corresponda.

La emisión y notificación de las resoluciones de **multas administrativas de la presente ley** están sujetas al Código Tributario.

(...). (Énfasis añadido).

“Artículo 205.- Procedimientos Aduaneros

El procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva se rigen por lo establecido en el Código Tributario.

Las multas administrativas de la presente Ley se rigen por las normas que regulan los procedimientos referidos en el párrafo anterior”. (Énfasis añadido).

“Artículo 209.- Sanciones administrativas

Las sanciones administrativas de suspensión, cancelación o inhabilitación del presente Decreto Legislativo que se impongan serán impugnadas conforme a la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Las sanciones administrativas de multa del presente Decreto Legislativo que se impongan serán apelables al Tribunal Fiscal”. (Énfasis añadido).

En tal sentido, a fin de diferenciar entre las infracciones tipificadas en la LGA que tienen naturaleza tributaria y las que tienen naturaleza administrativa, se debe considerar, como señala el jurista Jorge Danós Ordóñez, que “ la especificidad de lo tributario se circunscribe principalmente a los aspectos sustantivos de la regulación de la obligación tributaria (el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible, la transmisión y extinción de la obligación), porque las reglas referidas a las facultades y obligaciones de la administración tributaria, los procedimientos y en general, la determinación y recaudación de las deudas tributarias están directamente vinculados a los conceptos del derecho Administrativo”⁵.

³ De conformidad con el artículo 191 de la LGA, se señala lo siguiente:

“Artículo 191.- Tabla de Sanciones

Las sanciones se aplican de acuerdo con la Tabla de Sanciones aprobada por Decreto Supremo que las clasifica según su gravedad.

En la Tabla de Sanciones se individualiza al infractor, se especifica los supuestos de infracción, se fija la cuantía de las sanciones y se desarrollan las particularidades para su aplicación”.

⁴ A las que, a pesar de su naturaleza administrativa, por mandato de los citados artículos de la LGA, modificados por el Decreto Legislativos N° 1122, se les aplica las reglas establecidas en el TUO del Código Tributario, tal como se indica en la Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo.

⁵ Danós Ordóñez, Jorge. Incidencia de la nueva Ley N° 27444 de Procedimiento Administrativo General en los procedimientos tributarios. Revista Derecho & Sociedad N° 18 de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2002, p. 197.



En consecuencia, en el caso de las multas para las infracciones previstas en la LGA debe considerarse como tributarias, aquellas que se relacionan con los aspectos sustantivos de la obligación tributaria y administrativas las que no guardan relación con estos.

Ahora, respecto a si la totalidad de las multas por las infracciones tipificadas en la LGA y sus modificatorias califican como deudas tributarias aduaneras, corresponde precisar que si bien el artículo 148 de la LGA establece que “La deuda tributaria aduanera está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda por las **multas** y los intereses”, cuando se refiere a las multas alude únicamente a aquellas que comparten la naturaleza tributaria y no incluye a las de carácter administrativo, tal como ya fue señalado por la Gerencia Jurídico Aduanera⁶ en el Informe N° 156-2012-SUNAT-4B4000⁷, en el que se indica que “(...) los componentes de la deuda tributaria aduanera (...) forman un todo para fines tributarios, teniendo a la multa entendida como aquella sanción que se aplica al detectarse el incumplimiento de una obligación tributaria aduanera (...)” por lo que las multas de naturaleza administrativa “corresponden a infracciones independientes de la obligación tributaria aduanera y por lo tanto, **no forman parte de la deuda tributaria aduanera (...)**” (Énfasis añadido).

2. ¿Califican como deudas tributarias aduaneras, las multas previstas para las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 12 del inciso c) del artículo 192 de la LGA, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1433?

Al respecto, las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 12 del inciso c) del artículo 192 de la LGA, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1433⁸, sancionaban las siguientes conductas:

“Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa

Cometen infracciones sancionables con multa:

(...)

c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando:

1. Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, respecto a:
 - Valor;
 - Marca comercial;
 - Modelo;
 - Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente;
 - Estado;
 - Cantidad comercial;
 - Calidad;
 - Origen;
 - País de adquisición o de embarque;
 - Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;
 - Domicilio del almacén del importador, cuando se efectúe el reconocimiento físico en el local designado por éste;⁹

⁶ Actualmente Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

⁷ Emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera, actual Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

⁸ Actualmente estas infracciones se encuentran contempladas en los incisos d) y j) del artículo 198 de la LGA:

“Artículo 198.- Infracciones aduaneras del operador interviniente

Son infracciones aduaneras del operador interviniente, según corresponda:

d) Declarar en forma incorrecta el valor o proporcionar información incompleta o que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho, respecto al valor.

j) No contar con la infraestructura física o no adoptar las medidas de seguridad necesarias que garanticen la integridad de la carga, eviten su falta o pérdida e impidan su contaminación u otra vulneración a la seguridad cuando la carga se encuentre bajo su responsabilidad; así como no implementar o mantener las que hubieran sido dispuestas por la autoridad aduanera, la Administración Aduanera, el operador de comercio exterior o el operador interviniente”.

⁹ Para el numeral 1 del inciso c) del artículo 192, la Tabla anterior de Sanciones, aprobada por el Decreto Supremo N° 031-2009-EF, publicada el 11.2.2009 y modificatorias, contemplaba la sanción de multa:



(...)

12. En el régimen de depósito aduanero, se evidencie la falta o pérdida de las mercancías durante el traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero.”¹⁰

Como se observa, los supuestos de infracción transcritos se refieren, en el primer caso, a la incorrecta declaración de información sensible que incide en la base imponible sobre la que se calculan los tributos que gravan la importación, por lo que se vinculan directamente con la obligación tributaria aduanera; y en el segundo caso, a la pérdida de mercancía que se encuentra gravada con prenda aduanera en garantía del pago de los tributos a la importación, por lo que su naturaleza también es evidentemente tributaria.

Por tanto, los dos supuestos de infracción en consulta tienen naturaleza tributaria; en consecuencia, las multas que los sancionan forman parte de la deuda tributaria aduanera.

3. ¿Califican como deudas tributarias aduaneras, las multas previstas para la infracción tipificada en el inciso b) del artículo 198 de la LGA modificado por el Decreto Legislativo N° 1433, por no rectificar el valor FOB de una declaración de exportación regularizada?

Sobre el particular, la infracción prevista en el inciso b) del artículo 198 de la LGA establece lo siguiente:

Artículo 198.- Infracciones aduaneras del operador interviniente

Son infracciones aduaneras del operador interviniente, según corresponda:

(...)

- b) No proporcionar, exhibir o transmitir la información o documentación, veraz, auténtica, completa y sin errores, en la forma y plazo establecidos legalmente o dispuestos por la Administración Aduanera, con excepción de los incisos c), d) y e) del presente artículo.

(...)

A este efecto, se identifica las infracciones P66 y P67 en la Tabla de Sanciones, como se aprecia a continuación:

II. INFRACCIONES DE LOS OPERADORES INTERVINIENTES

B) Declaración:

Cód.	Supuesto de Infracción	Ref.	Sanción	Gravedad	Infractor
P66	No rectificar el valor consignado en la declaración aduanera regularizada en el régimen de exportación definitiva cuando se trate de hechos posteriores a la regularización, en el plazo dispuesto por la Administración Aduanera, salvo resulte aplicable el supuesto de infracción P67.	Art. 198 Inciso b)	0.2 UIT	LEVE	Exportador.

- equivalente al doble de los tributos y recargos dejados de pagar cuando incidan directamente en su determinación o guarden relación con la determinación de un mayor valor en aduana. con un mínimo de 0.2 UIT por declaración;
- el equivalente de los derechos antidumping compensatorios o salvaguardias más altas aplicables a mercancías que por sus características físicas, calidad, prestigio comercial y valor sean similares a las mercancías importadas cuando proporcionen información incompleta respecto al origen de las mercancías, dentro del procedimiento de verificación conforme a lo establecido en las normas vigentes. con un mínimo de 0.2 UIT por declaración, indicándose que para este efecto se tomará en cuenta los derechos salvaguardias vigentes al momento de la numeración de la declaración;
- cuando no exista tributos ni recargos dejados de pagar: -0.1 UIT por cada declaración en los casos de origen, país de adquisición o de embarque o condiciones de la transacción, -0.1 UIT por cada tipo de mercancía hasta un máximo de 1.5 UIT por declaración.

¹⁰ Tratándose de la infracción prevista en el numeral 12 del inciso c) del artículo 192, la mencionada Tabla anterior de Sanciones preveía una multa equivalente al valor FOB de las mercancías determinado por la autoridad aduanera.



P67	No rectificar el valor consignado en la declaración aduanera regularizada en el régimen de exportación definitiva cuando se trate de hechos posteriores a la regularización, en el plazo dispuesto por la Administración Aduanera, cuando se subsana antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.	Art. 198 Inciso b)	0.1 UIT	LEVE	Exportador.
-----	---	-----------------------	---------	------	-------------

Corresponde precisar que estas infracciones guardan concordancia con el numeral 9 del literal A.8 de la sección VII del Procedimiento DESPA-PG.02¹¹, que establece que cuando “(...) después de la regularización de la declaración se emita una nota de crédito o débito asociada a la factura o boleta de venta, el despachador de aduana o el exportador debe solicitar la rectificación del valor dentro de los quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de emisión del documento asociado. Vencido este plazo es de aplicación la sanción correspondiente”.

Por lo que, si bien de conformidad con el artículo 60 de la LGA, el régimen de exportación definitiva no se encuentra sujeto al pago de tributos, se debe tener en cuenta que el valor de la mercancía exportada consignado en la declaración de exportación determina el monto de beneficios tributarios a los que tiene derecho el exportador (saldo a favor del exportador, restitución de derechos arancelarios) y constituye a su vez ingresos para el exportador afectos al impuesto a la renta, por lo que su incorrecta declaración o la omisión en su rectificación, constituye una infracción de naturaleza tributaria y en consecuencia las multas previstas para las infracciones identificadas con los códigos P66 y P67 en consulta, forman parte de la deuda tributaria aduanera.



RAFAEL MALLEA
VALDIVIA
GERENTE
29/11/2024 16:38:35

4. ¿Califica como deuda tributaria aduanera, la multa prevista para la infracción identificada con el código P52 de la Tabla de Sanciones?

Sobre el particular, la multa objeto de la consulta se encuentra establecida en el segundo párrafo del artículo 3-A del TUO de la Ley N° 28194 y su monto y especificaciones de aplicación están desarrolladas con el código P52 de la Tabla de Sanciones, en la siguiente forma:

“Artículo 3-A. Utilización de Medios de Pago en la compraventa internacional de mercancías”

La compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior a S/ 7 000,00 (siete mil y 00/100 soles) o US\$ 2 000,00 (dos mil y 00/100 dólares americanos) se debe pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, salvo que se encuentre en los supuestos que se establezcan en el Reglamento.

Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con anterioridad al levante, a opción del importador, procede el reembarque de la mercancía o la continuación del despacho previo pago de una multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Cuando se evidencie la no utilización de medios de pago con posterioridad al levante se aplica la mencionada multa. En ambos casos es de aplicación lo establecido en el artículo 8 (...).”

¹¹ Conforme a lo señalado por esta Intendencia en el Informe N° 112-2020-SUNAT/340000, que analiza las infracciones P66 y P67.

II. INFRACCIONES DE LOS OPERADORES INTERVINIENTES

D) Control aduanero:

Cód.	Supuesto de Infracción	Ref.	Sanción	Gravedad	Infractor
P52	Cuando se evidencie la no utilización de medios de pago en la compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo, conforme al artículo 3-A del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF.	Art. 3-A del TUO de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía	Equivalente al 30% del valor FOB declarado de la mercancía	GRAVE	Importador.

Sobre la evaluación de si esta multa, forma o no parte de la deuda tributaria aduanera, esta Intendencia indicó en el Informe N° 000073-2024-SUNAT/340000 que:

“(…) el artículo 11-A del Reglamento de Valoración OMC¹² señala que, en la evaluación del valor de transacción, la Administración Aduanera verifica que el pago por la mercancía importada se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el TUO de la Ley N° 28194.

De esta manera, se puede apreciar que la verificación de la utilización de los medios de pago forma parte de las comprobaciones que efectúa la Administración Aduanera durante sus acciones de control e incide en la correcta determinación de la obligación tributaria aduanera; por lo que, en caso de evidenciarse su falta de uso, la sanción de multa por la infracción P52 de la Tabla de Sanciones que corresponderá aplicar **tiene naturaleza tributaria y por tanto al formar parte de la deuda tributaria aduanera** puede ser garantizada (…)

 (Énfasis añadido).

De este modo, se puede advertir que la multa prevista para la infracción identificada con el código P52 de la Tabla de Sanciones tiene naturaleza tributaria y forma parte de la deuda tributaria aduanera.

5. ¿Las multas detalladas en las consultas 2, 3 y 4 califican como “recargos” según la definición del artículo 2 de la LGA?

De conformidad con el artículo 2 de la LGA los recargos son “(…) todas las obligaciones de pago **diferentes** a las que componen la **deuda tributaria aduanera** relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías”.

En consecuencia, de acuerdo con la definición antes transcrita, se denominan recargos precisamente a aquellas obligaciones de pago que no forman parte de la deuda tributaria aduanera¹³, por lo que los dos conceptos son excluyentes.

En ese orden de ideas, considerando que conforme se ha sustentado en los numerales 2, 3 y 4 del presente informe, las multas analizadas en dichos numerales tienen naturaleza tributaria y forman parte de la deuda tributaria aduanera, se colige que estas no califican como recargos.

IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

¹² Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF.

¹³ De acuerdo con el artículo 148 de la LGA antes mencionado, la “deuda tributaria aduanera” está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses.



1. Solo forman parte de la deuda tributaria aduanera aquellas multas que sancionan infracciones que tienen naturaleza tributaria, excluyéndose de ese concepto a las multas por comisión de infracciones de naturaleza administrativa.
2. Las multas previstas para las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 12 del inciso c) del artículo 192 de la LGA, antes de ser modificada por el Decreto Legislativo N° 1433; así como para las infracciones identificadas con los códigos P66, P67 y P53 de la Tabla de Sanciones, son de naturaleza tributaria; por tanto, constituyen deuda tributaria aduanera.
3. Las multas mencionadas en el numeral precedente no califican como recargos.

FNM/RMV/eas



CA122-2024
CA126-2024
CA127-2024
CA128-2024
CA129-2024

RAFAEL MALLEA
VALDIVIA
GERENTE
29/11/2024 16:38:35