



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"  
"AÑO DEL CENTENARIO DE MACHU PICCHU PARA EL MUNDO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-02

**TEMA :** DETERMINAR SI PARA EFECTO DE LAS INFRACCIONES CONSISTENTES EN TRANSPORTAR BIENES Y/O PASAJEROS SIN EL CORRESPONDIENTE COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN, MANIFIESTO DE PASAJEROS U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR EL TRASLADO, Y EN REMITIR BIENES SIN EL COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR LA REMISIÓN, DEBE INDICARSE EN EL ACTA PROBATORIA CUAL ES EL DOCUMENTO CUYA OMISIÓN GENERA LA INFRACCIÓN

**FECHA :** 25 de enero de 2011  
**HORA :** 12:45 p.m.  
**MODALIDAD :** Video Conferencia  
**LUGAR :** Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores  
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

**ASISTENTES :**

Ana María Cogorno P.	Lorena Amico De Las C.	Sergio Ezeta C.
Mariella Casalino M.	Cristina Huertas L.	Raúl Queuña D.
Caridad Guarníz C.	Víctor Castañeda A.	Gary Falconí S.
Luis Cayo Q.	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.
José Martel S.	Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.
Carmen Terry R.	Juana Pinto de A.	Miguel De Pomar Sh.
Luis Ramírez M.	Renée Espinoza B.	Lily Villanueva A.
Rossana Izaguirre Ll.	Carlos Moreano V.	Pedro Velásquez L.
Jorge Sarmiento D.	Licette Zúñiga D.	Rosa Barrantes T.
Roxana Ruiz A.	Zoraida Olano S.	

**NO ASISTENTES :** Gabriela Márquez Pacheco (descanso médico: fecha de suscripción del Acta)  
Marina Zelaya Vidal (descanso médico: fecha de suscripción del Acta)  
Jesús Fuentes Borda (permiso: fecha de suscripción del Acta)  
Silvia León Pinedo (vacaciones: fecha de votación)  
Ada Flores Talavera (vacaciones: fecha de suscripción del Acta)

**I. ANTECEDENTES:**

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

**II. AGENDA:**

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

**"Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro**



documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción."

"El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".

*[Handwritten signatures and initials in cursive script, including names like 'Pedro', 'M. J.', and 'R. P. S. G.']*

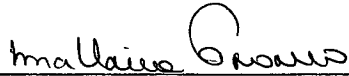
TEMA: DETERMINAR SI PARA EFECTO DE LAS INFRACCIONES CONSISTENTES EN TRANSPORTAR BIENES Y/O PASAJEROS SIN EL CORRESPONDIENTE COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN, MANIFIESTO DE PASAJEROS U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR LA REMISIÓN, Y EN REMITIR BIENES SIN EL COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR LA INFRACCIÓN

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.
	Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, es suficiente que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizó sin la documentación exigida por las normas tributarias, aunque no se especifique el documento que se omitió presentar. Fundamento: ver propuesta 1 del informe	Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, es suficiente que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizó sin la documentación exigida por las normas tributarias, aunque no se especifique el documento que se omitió presentar. Fundamento: ver propuesta 2 del informe	PROPUESTA 1 El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.
<b>Vocales</b>			
Dra. Olano	X		X
Dra. Cogoño	X		X
Dra. Márquez	X		X
Dra. Amico	X		X
Dra. Zelaya	X		X
Dr. Ezeta		X	X
Dr. Fuentes	X		X
Dra. Casalino	X		X
Dra. Huertas	X		X
Dr. Queuña		X	X
Dra. Flores		X	X
Dra. Guarniz	X		X
Dr. Castañeda		X	X
Dra. León	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dr. Falconi		X	X
Dr. Cayo		X	X
Dr. Huamán		X	X
Dra. Winstanley		X	X
Dr. Martel		X	X
Dra. Muñoz	X		X
Dra. Meléndez	X		X
Dra. Terry	X		X
Dra. Pinto	X		X
Dr. Ramirez	X		X
Dr. De Pomar	X		X
Dra. Espinoza	X		X
Dra. Villanueva	X		X
Dra. Izaguirre	X		X
Dr. Moreano		X	X
Dr. Velásquez		X	X
Dr. Sarmiento		X	X
Dra. Zúñiga		X	X
Dra. Barrantes		X	X
Dra. Ruiz		X	X
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>15</b>	<b>33</b>


  
 2024-08-28
   
 C. R. O. J.
   
 3 de 5
   


Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Ana María Cogorno Prestinoni



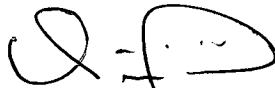
Lorena Amico De Las Casas



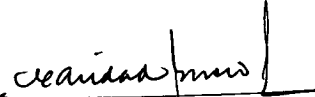
Jesús Fuentes Borda  
Fecha 31/01/2011



Mariella Casalino Mannarelli



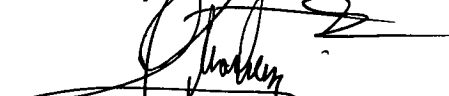
Raúl Queuña Díaz



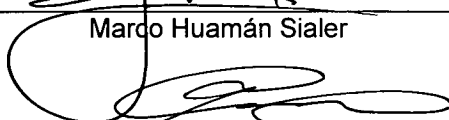
Caridad Guarriz Cabell



Gary Falconi Sinche



Marco Huamán Sialer



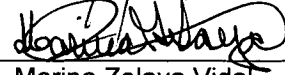
José Martel Sánchez



Carmen Terry Ramos



Gabriela Márquez Pacheco  
Fecha 27/1/2011



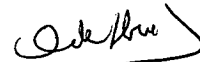
Marina Zelaya Vidal  
Fecha 31/01/2011



Sergio Ezeta Carpio



Cristina Huertas Lizarzaburu



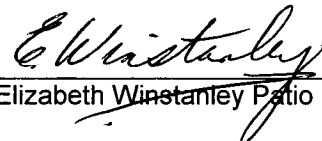
Ada Flores Talavera  
Fecha 1/1/2011



Víctor Castañeda Altamirano




Lula Cayo Quispe



Elizabeth Winstanley Patio




Doris Muñoz García




Patricia Meléndez Kohatsu


  
Juana Pinto De Aliaga

  
Luis Ramirez Mio

  
Lily Villanueva Aznarán

  
Carlos Moreano Valdivia

  
Licette Zúñiga Dulanto

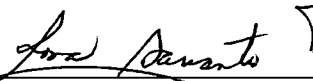
  
Roxana Ruiz Abarca

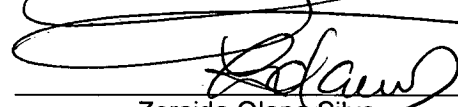
  
Miguel De Pomar Shirota

  
Renée Espinoza Bassino

  
Rossana Izaguirre Llampasi

  
Jorge Sarmiento Díaz

  
Rosa Barrantes Takatá

  
Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-02

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: DETERMINAR SI PARA EFECTO DE LAS INFRACCIONES CONSISTENTES EN TRANSPORTAR BIENES Y/O PASAJEROS SIN EL CORRESPONDIENTE COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN, MANIFIESTO DE PASAJEROS U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR EL TRASLADO, Y EN REMITIR BIENES SIN EL COMPROBANTE DE PAGO, GUÍA DE REMISIÓN U OTRO DOCUMENTO PREVISTO POR LAS NORMAS PARA SUSTENTAR LA REMISIÓN, DEBE INDICARSE EN EL ACTA PROBATORIA CUAL ES EL DOCUMENTO CUYA OMISIÓN GENERA LA INFRACCIÓN**

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El numeral 4) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, el transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado.

Por su parte, el numeral 8) del citado artículo, establece que constituye infracción el remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.

Asimismo, de conformidad con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público y en consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario<sup>1</sup>, dichos documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6°, 7° y 8° del citado Reglamento.

Dicho artículo agrega que los referidos documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe y que lo consignado en ellos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador.

En el presente caso, se determinará si para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión debe indicarse en el acta probatoria cuál es el documento cuya omisión genera la infracción.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en virtud de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario, el cual establece que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal Fiscal deberá someter a debate en Sala

<sup>1</sup> El cual dispone que: "En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo".



Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Cabe indicar que sobre el particular, se han suscitado diferentes interpretaciones pues en algunas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha revocado la resolución apelada y se ha dejado sin efecto la sanción debido a que el acta probatoria no hacía referencia al documento que no se habría presentado durante la intervención mientras que en otras, se ha confirmado el fallo pues se interpreta que según sea la modalidad del transporte (público o privado), es responsabilidad del sujeto intervenido conocer y exhibir el documento que sustenta legalmente el traslado por lo que no es razonable que sea el fedatario quien especifique durante la intervención cuál debe ser el documento sustentatorio.

## 2. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos pueden ser revisados en los Anexos I y II.

## 3. PROPUESTAS

### 3.1. PROPUESTA 1

#### DESCRIPCIÓN

Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción.

#### FUNDAMENTO

El artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé entre las obligaciones de los administrados la de emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo, dispone que estos documentos deberán ser portados cuando las normas legales así lo establezcan. Dicha norma también establece que si se tiene la calidad de remitente, se debe entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.

Por su parte, el artículo 97° del Código Tributario señala que las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado y que en cualquier caso, el transportista está obligado a exhibirlos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos.

De otro lado, conforme lo señala el artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>2</sup>, que prevé las normas para el traslado de bienes, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto por el artículo 21° de dicho reglamento<sup>3</sup>. Dicha norma señala que el traslado de bienes se realiza a través de dos modalidades: transporte privado y transporte público.

<sup>2</sup> Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la cual se encuentra vigente desde el 1 de mayo de 2006.

<sup>3</sup> El artículo 21° del Reglamento de Comprobantes de pago establece los supuestos de traslados que están exceptuados de ser sustentados con guía de remisión.



La primera modalidad se lleva a cabo cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18° de dicho reglamento<sup>4</sup>, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero. La segunda modalidad, por su parte, se realiza cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Agrega dicha norma que el traslado de los bienes comprendidos en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central<sup>5</sup> deberá ser sustentado con la guía de remisión que corresponda y el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación y que en el caso de traslado de bienes efectuado por emisores itinerantes, éste debe sustentarse con las guías de remisión que correspondan así como con el original y copia de los comprobantes de pago que se utilizarán en la realización de las ventas.

En el caso del transporte privado de bienes, el artículo 18° de dicho reglamento establece que los sujetos obligados deberán emitir una guía de remisión denominada "guía de remisión – remitente"<sup>6</sup>. Asimismo, si el traslado se realiza bajo la modalidad de transporte público, se dispone la emisión de dos guías de remisión: una que emite el transportista (denominada guía de remisión – transportista)<sup>7</sup> y otra que emite el propietario o poseedor de los bienes (denominada guía de remisión – remitente) al inicio del traslado por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de dicha norma.

Finalmente, el citado artículo 18° prevé que se emitirá una sola guía de remisión a cargo del transportista cuando la propiedad o posesión de los bienes al inicio del traslado corresponda a sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago o guías de remisión, a personas obligadas a emitir recibos por honorarios o a sujetos al Nuevo Régimen Único Simplificado.

<sup>4</sup> Es decir, por las siguientes personas:

*1.2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.*

*1.3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.*

*1.4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.*

*1.5. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.*

*1.6. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto".*

<sup>5</sup> Al respecto, véase el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por Ley N° 28605, publicada el 25 de setiembre de 2005.

<sup>6</sup> En relación con este supuesto, el citado artículo dispone que están obligados a emitir guía de remisión – remitente:

1. El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros. 2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario. 3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos. 4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento. 5. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el almacén aduanero. 6. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el almacén aduanero hasta el puerto o aeropuerto.

Asimismo, dispone que se consideran como remitentes a los sujetos obligados a emitir guías de remisión conforme a lo señalado en los numerales antes mencionados y que el remitente emitirá una guía de remisión por cada punto de llegada y destinatario pero si para un mismo destinatario existen varios puntos de llegada, una sola guía de remisión del remitente podrá sustentar dicho traslado, siempre que en ésta se detallen los puntos de llegada.

<sup>7</sup> La norma prevé que el transportista emitirá una guía de remisión por cada propietario, poseedor o sujeto señalado en los numerales 1.2 a 1.6 de dicho artículo que genera la carga, quienes serán considerados como remitentes y que esto será de aplicación incluso cuando se trasladen bienes de más de un remitente en un mismo vehículo, salvo lo dispuesto por el numeral 1.8 del artículo 20° del citado reglamento.





De otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT<sup>8</sup> se aprobaron las normas sobre el boleto de viaje que emiten las empresas de transporte terrestre público nacional de pasajeros. De conformidad con los artículos 10° y 11° de esta resolución, el transportista<sup>9</sup> debe emitir un manifiesto de pasajeros<sup>10</sup> por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte, y en caso se recoja pasajeros en las estaciones o paraderos de ruta, deberá agregarse en el manifiesto de pasajeros la información relativa a los mismos al momento de su embarque. Agregan estas normas que los transportistas que cuenten con el permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, no estarán obligados a emitir el manifiesto de pasajeros.

Por su parte el artículo 12° de la citada Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT señala que el original y la copia del manifiesto de pasajeros serán portados durante el viaje. Agrega el artículo 13° que la SUNAT está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de solicitar el manifiesto de pasajeros y verificar que se haya cumplido con emitir el boleto de viaje a los pasajeros, y en el caso de transportistas no obligados a emitir manifiesto de pasajeros, el conductor de la unidad vehicular deberá exhibir el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional.

Ahora bien, el numeral 4) del artículo 174° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, el transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado. Asimismo, el numeral 8) del citado artículo establece que constituye infracción el remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.

De conformidad con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público y en consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario<sup>11</sup>, dichos documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6°, 7° y 8° del citado Reglamento.

Dicho artículo 5° agrega que los referidos documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe y que lo consignado en ellos *"deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador"*.

Por su parte, el numeral 3.2) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador antes mencionado, referido al traslado de bienes y/o pasajeros y remisión de bienes, dispone que si al momento de la intervención, el deudor tributario o el sujeto intervenido no exhibe el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, y/u otros documentos previstos por las normas respectivas para sustentar la remisión y/o el traslado de bienes, el fedatario fiscalizador

<sup>8</sup> Publicada el 16 de agosto de 2003 y vigente a partir del 17 de agosto de 2003.

<sup>9</sup> Según la definición contenida en el numeral 4 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, el transportista es la empresa de transporte terrestre que cuenta con una concesión, permiso de operación o autorización, dada por la autoridad competente, para efectuar el servicio de transporte público nacional de pasajeros.

<sup>10</sup> Según la definición contenida en el numeral 10 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, el manifiesto de pasajeros es el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado.

<sup>11</sup> El cual dispone que: *"En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo"*.



debe elaborar el acta probatoria correspondiente, en la que dejará constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida en la intervención realizada por dicho fedatario.

Teniendo en cuenta este marco, debe determinarse si a efecto de acreditar la comisión de las infracciones previstas por los numerales 4) y 8) del artículo 174° del Código Tributario, en las actas probatorias que son levantadas por el fedatario fiscalizador cuando realiza una intervención para verificar si se ha cumplido los deberes formales relacionados con el transporte de bienes y/o pasajeros o con la remisión de bienes, se debe consignar el documento o documentos que se omitió presentar o si basta que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizaba “Sin documentación exigida por las Normas Tributarias”.

Para ello se considerará las normas referidas a dichos deberes previstos por el Código Tributario y el Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>12</sup>, las normas que tipifican estas infracciones tributarias y los principios que rigen a la actividad sancionadora de la Administración Tributaria.

Al respecto, el artículo 164° del Código Tributario establece que es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el citado código o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 171° del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981<sup>13</sup> señala que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, *non bis in idem*, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Sobre la aplicación de estos y otros principios, el Tribunal Constitucional ha indicado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales<sup>14</sup>.

Ello implicará que cuando la Administración Tributaria ejerza la potestad sancionadora que le ha sido conferida para detectar infracciones e imponer sanciones, debe hacer un examen de responsabilidad ante la comisión de una infracción, para lo cual debe apreciar si el contribuyente o sujeto infractor ha cometido la acción proscrita por la norma o si ha omitido una conducta que de acuerdo con ella era de obligatorio cumplimiento pero su actuación deberá ser ejercida en el marco del respeto de los derechos del administrado y de los principios que rigen la actividad sancionadora de la Administración.

En tal sentido, se considera que a efecto del tema bajo análisis debe prestarse especial consideración a principios como los de tipicidad, presunción de licitud y proporcionalidad.

Conforme con el principio de tipicidad, recogido por el numeral 4) del artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía, lo cual debe ser concordado con la definición de infracción recogida por el citado artículo 164° del Código Tributario.

Tal como lo señala MORÓN URBINA, las conductas sancionables administrativamente únicamente pueden ser las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante la

<sup>12</sup> Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT.

<sup>13</sup> Publicado el 15 de marzo de 2007.

<sup>14</sup> Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.



previsión cierta de aquello que la Administración considera ilícito<sup>15</sup>. Por tanto, de conformidad con este principio, la ley debe describir específicamente la conducta o los conceptos jurídicos indeterminados que sirvan de guía para la determinación de las conductas ilícitas tanto para favorecer el conocimiento de la previsibilidad de la acción administrativa por parte del Estado, como para acotar el margen discrecional en asuntos sancionadores de la Administración y concretarlos en los supuestos tasados previamente.

En ese sentido, de conformidad con este principio, la infracción no puede ser extendida como resultado de la interpretación de las normas que establecen la sanción aplicable.

Por su parte, según el numeral 9) del citado artículo 230° de la Ley N° 27444 "Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario".

Al respecto, MORÓN URBINA señala que conceptualmente esta presunción significa un estado de certeza provisional por la que ningún administrado, en su relación con las autoridades, debe aportar prueba sobre su inocencia sino que corresponde esta carga a la Administración.

Asimismo, menciona que un administrado no puede ser sancionado sobre la base de una inferencia, de una sospecha, por su falta de apersonamiento o de presentación de descargo, por más razonable y lógica que pueda ser el planteamiento mental seguido por la autoridad. Incluso la presunción de validez del acto administrativo cede a favor del derecho a la inocencia del administrado<sup>16</sup>.

Finalmente, el principio de proporcionalidad (también denominado "prohibición de exceso") es aquel según el cual, la intervención pública debe ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, de modo que ésta se entienda como necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos. Asimismo, dicha intervención debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada, por derivarse de aquélla más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores, en particular, los derechos y libertades<sup>17</sup>.

En el ámbito del derecho administrativo sancionador, dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad<sup>18</sup>, de modo que respecto de la potestad sancionadora, la falta de una norma clara no puede ser entendida como una habilitación en blanco a favor de la Administración para que colme dicho vacío de la manera que juzgue más conveniente<sup>19</sup>.

De acuerdo con el principio en mención, el administrado tiene derecho a que las actuaciones de la Administración que le afecten sean llevadas en la forma menos gravosa posible, evitándose cualquier exceso en la punición<sup>20</sup>. En igual sentido, el Tribunal Constitucional, luego de señalar

<sup>15</sup> Al respecto, véase: Morón Urbina, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.

<sup>16</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 635.

<sup>17</sup> En este sentido, véase: BARNES, Javier, "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario" en: *Revista de la Administración Pública*, N° 135, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, Madrid, p. 500. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, se trata de un principio general del derecho expresamente positivizado, cuya satisfacción ha de analizarse en cualquier ámbito del Derecho. Agrega dicho Tribunal que éste se halla constitucionalizado en el último párrafo del artículo 200° de la Constitución Política del Estado, y que en su condición de principio, su ámbito de proyección no se circunscribe solo al análisis del acto restrictivo de un derecho bajo un estado de excepción, pues como lo dispone dicha disposición constitucional, ella sirve para analizar cualquier acto restrictivo de un atributo subjetivo de la persona, independientemente de que aquél se haya declarado o no. Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC de 3 de enero de 2003 (fundamento N° 195).

<sup>18</sup> Cabe precisar que igual fin persigue el principio de legalidad. En tal sentido, MORÓN URBINA explica que dicho principio evita que la Administración sea creativa al momento de afectar el patrimonio o los derechos de los administrados. Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 625.

<sup>19</sup> Al respecto, véase: SÁNCHEZ HUETE, Miguel, "Una Visión Crítica del Sistema Sancionador de la L.G.T." en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Aranzadi, 2006, Pamplona, pp. 13 y ss.

<sup>20</sup> Sobre el particular, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 627. En igual sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-1998-AA/TC de 6 de agosto de 2002 que de acuerdo con el principio *pro homine* y *pro*



que el principio de proporcionalidad está estructurado por tres subprincipios: de necesidad, de adecuación (o idoneidad) y de proporcionalidad en sentido estricto, ha referido que cuando se haya establecido la necesidad de imponer una sanción, la medida que se adopte debe ser la más idónea y la que menos afecte los derechos de los administrados<sup>21</sup>.

En esa línea de argumentación, resulta plenamente aplicable el principio "*favoralia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda*", según el cual, las normas que imponen sanciones deben ser interpretadas de modo estricto<sup>22</sup>. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho.

En aplicación de estos principios, se considera que para efecto de determinar la comisión de una infracción y aplicar una sanción, no puede hacerse una interpretación amplia sino estricta de la norma que tipifica la infracción y de las que regulan la actuación de los fedatarios fiscalizadores que dan fe de la posible comisión de una infracción. Así también, la interpretación que se haga de estas normas debe contemplar la presunción de licitud respecto de la conducta de los administrados y considerar el principio de proporcionalidad de modo que se opte por la interpretación que sea menos gravosa para sus derechos.

En ese sentido, ante dos posibles interpretaciones planteadas en el caso bajo análisis, lo acorde con dichos principios es considerar que la infracción sólo puede considerarse configurada y sancionarse cuando no exista duda alguna sobre su comisión. Por tal motivo, es indispensable que en el acta probatoria se indique de forma precisa cuál es el documento que el administrado omitió presentar o, de ser el caso, que se indique que el administrado no exhibió ningún documento que sustente el traslado o la remisión<sup>23</sup>. En tal sentido, es necesario que el fedatario fiscalizador deje expresa constancia de los hechos tal como acaecieron durante la intervención y de los que da fe, indicándolos de modo claro y sin lugar a duda pues en aplicación de los principios antes citados, no puede presumirse conducta u omisión alguna respecto de la posible comisión de una infracción.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo con las normas citadas, el transporte de pasajeros o el transporte y/o remisión de bienes se sustenta con diferentes documentos dependiendo del supuesto del que se trate.

Por ejemplo, de conformidad con lo establecido por los artículos 17° y 18° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en el caso de la modalidad de transporte público se deben emitir dos guías de remisión y si además el bien se encontrara comprendido dentro de los alcances del

---

*libertatis de la interpretación constitucional, "ante eventuales diferentes interpretaciones de un dispositivo legal, se debe optar por aquella que conduzca a una mejor protección de los derechos fundamentales, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio".*

<sup>21</sup> En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC antes citada. De acuerdo con el subprincipio de idoneidad toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido. Asimismo, según el subprincipio de necesidad, no debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado. Finalmente, de acuerdo con el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, el grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental. Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1767-2007-PA/TC de 14 de abril de 2007.

<sup>22</sup> Según explica SARMIENTO MÉNDEZ, de acuerdo con la máxima "*odiosa sunt restringenda*" no se puede acudir a interpretaciones extensivas de la norma y análogas cuando se trate de limitación de derechos y de disposiciones sancionadoras. En este sentido, véase: SARMIENTO MÉNDEZ, José: "Interpretación Jurídica y Técnica Legislativa: Una Visión Jurisprudencial" en: *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia Constitucional*, N° 17, Aranzadi, 2008, Pamplona, p. 12. En igual sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Perjuicio Económico de la Hacienda Pública" en: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 635, 2004, Pamplona, p.1.

<sup>23</sup> Cabe precisar que para que se configuren las infracciones objeto de análisis, basta con que no se presente uno de los documentos que deben sustentar el traslado o la remisión.



Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, deberá portarse también el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación. Asimismo, en el caso de transporte de pasajeros, no corresponde que el transporte se sustente en guías de remisión, sino con el manifiesto de pasajeros y los boletos de viaje respectivos.

En estos supuestos mencionados, podría ocurrir que el sujeto intervenido exhiba alguno de los documentos indicados o que no exhiba ningún documento que de acuerdo con las normas que regulan el transporte de bienes y pasajeros o la remisión de bienes, debería portar durante la intervención, siendo que cualquiera de las dos situaciones debe ser descrita de manera precisa en el acta probatoria, no pudiendo presumirse de la expresión "*Sin documentación exigida por las Normas Tributarias*", que el sujeto intervenido no exhibió documento alguno.

En ese sentido, el numeral 3) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador antes mencionado, dispone que éste debe elaborar el acta probatoria en la que dejará "*constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida*" en la intervención realizada por dicho fedatario.

Por consiguiente, en la medida que el transporte o remisión de bienes no se sustenta únicamente con la guía de remisión, no resulta exacto y acorde con los principios antes citados interpretar que al consignarse en el acta probatoria que se transportaban o remitían bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias se hace alusión únicamente a la guía de remisión o a que el sujeto intervenido no exhibió documento alguno.

De igual manera, en el caso de transporte de pasajeros, si en el acta probatoria se indica que se transportan pasajeros "*Sin documentación exigida por las Normas Tributarias*" tampoco puede presumirse que ello significa que el sujeto intervenido no exhibió el manifiesto de pasajeros, por cuanto puede ocurrir que el transportista no esté obligado a emitir dicho documento, como por ejemplo, cuando debe exhibir el documento oficial en el que conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuenta con un permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

Se concluye entonces que para efecto de las infracciones analizadas, el fedatario fiscalizador deberá dejar expresa constancia en el acta que levante durante la intervención, cuál o cuáles son los documentos que el sujeto intervenido omitió portar y presentar, por lo que si en el acta probatoria solamente se marca la opción "*Sin documentación exigida por las Normas Tributarias*", no se encuentra acreditada la omisión que configura las infracciones bajo análisis.

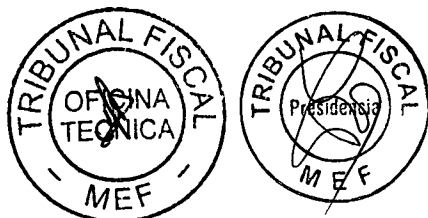
## 3.2 PROPUESTA 2

### DESCRIPCIÓN

Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, es suficiente que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizó sin la documentación exigida por las normas tributarias, aunque no se especifique el documento que se omitió presentar.

### FUNDAMENTO

El artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé entre las obligaciones de los administrados la de emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo, dispone que estos documentos deban ser portados cuando



las normas legales así lo establezcan. Dicha norma también dispone que si se tiene la calidad de remitente, se debe entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.

Por su parte, el artículo 97° del Código Tributario señala que las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado y que en cualquier caso, el transportista está obligado a exhibirlos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos.

De otro lado, conforme lo señala el artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>24</sup>, que prevé las normas para el traslado de bienes, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto por el artículo 21° de dicho reglamento<sup>25</sup>. Dicha norma señala que el traslado de bienes se realiza a través de dos modalidades: transporte privado y transporte público.

La primera modalidad se lleva a cabo cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18° de dicho reglamento<sup>26</sup>, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero. La segunda modalidad, por su parte, se realiza cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Agrega dicha norma que el traslado de los bienes comprendidos en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central<sup>27</sup> deberá ser sustentado con la guía de remisión que corresponda y el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación y que en el caso de traslado de bienes efectuado por emisores itinerantes, éste debe sustentarse con las guías de remisión que correspondan así como con el original y copia de los comprobantes de pago que se utilizarán en la realización de las ventas.

En el caso del transporte privado de bienes, el artículo 18° de dicho reglamento establece que los sujetos obligados deberán emitir una guía de remisión denominada "guía de remisión – remitente"<sup>28</sup>. Asimismo, si el traslado se realiza bajo la modalidad de transporte público, se

<sup>24</sup> Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la cual se encuentra vigente desde el 1 de mayo de 2006.

<sup>25</sup> El artículo 21° del Reglamento de Comprobantes de pago establece los supuestos de traslados que están exceptuados de ser sustentados con guía de remisión.

<sup>26</sup> Es decir, por las siguientes personas:

*1.2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.*

*1.3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.*

*1.4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.*

*1.5. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.*

*1.6. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto.*

<sup>27</sup> Al respecto, véase el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por Ley N° 28605, publicada el 25 de setiembre de 2005.

<sup>28</sup> En relación con este supuesto, el citado artículo dispone que están obligados a emitir guía de remisión – remitente:

1. El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.
2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.
3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.
4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.
5. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta



dispone la emisión de dos guías de remisión: una que emite el transportista (denominada guía de remisión – transportista)<sup>29</sup> y otra que emite el propietario o poseedor de los bienes (denominada guía de remisión – remitente) al inicio del traslado por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de dicha norma.

Finalmente, el citado artículo 18° prevé que se emitirá una sola guía de remisión a cargo del transportista cuando la propiedad o posesión de los bienes al inicio del traslado corresponda a sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago o guías de remisión, a personas obligadas a emitir recibos por honorarios o a sujetos al Nuevo Régimen Único Simplificado.

De otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT<sup>30</sup> se aprobaron las normas sobre el boleto de viaje que emiten las empresas de transporte terrestre público nacional de pasajeros. De conformidad con los artículos 10° y 11° de esta resolución, el transportista<sup>31</sup> debe emitir un manifiesto de pasajeros<sup>32</sup> por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte, y en caso se recoja pasajeros en las estaciones o paraderos de ruta, deberá agregarse en el manifiesto de pasajeros la información relativa a los mismos al momento de su embarque. Agregan estas normas que los transportistas que cuenten con el permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, no estarán obligados a emitir el manifiesto de pasajeros.

Por su parte el artículo 12° de la citada Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT señala que el original y la copia del manifiesto de pasajeros serán portados durante el viaje. Agrega el artículo 13° que la SUNAT está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de solicitar el manifiesto de pasajeros y verificar que se haya cumplido con emitir el boleto de viaje a los pasajeros, y en el caso de transportistas no obligados a emitir manifiesto de pasajeros, el conductor de la unidad vehicular deberá exhibir el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional.

Ahora bien, el numeral 4) del artículo 174° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, el transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado. Asimismo, el numeral 8) del citado artículo establece que constituye infracción el remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.

De conformidad con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público y en consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que

---

el almacén aduanero. 6. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el almacén aduanero hasta el puerto o aeropuerto.

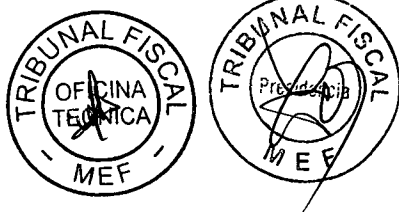
Asimismo, dispone que se consideran como remitentes a los sujetos obligados a emitir guías de remisión conforme a lo señalado en los numerales antes mencionados y que el remitente emitirá una guía de remisión por cada punto de llegada y destinatario pero si para un mismo destinatario existen varios puntos de llegada, una sola guía de remisión del remitente podrá sustentar dicho traslado, siempre que en ésta se detallen los puntos de llegada.

<sup>29</sup> La norma prevé que el transportista emitirá una guía de remisión por cada propietario, poseedor o sujeto señalado en los numerales 1.2 a 1.6 de dicho artículo que genera la carga, quienes serán considerados como remitentes y que esto será de aplicación incluso cuando se trasladen bienes de más de un remitente en un mismo vehículo, salvo lo dispuesto por el numeral 1.8 del artículo 20° del citado reglamento.

<sup>30</sup> Publicada el 16 de agosto de 2003 y vigente a partir del 17 de agosto de 2003.

<sup>31</sup> Según la definición contenida en el numeral 4 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, el transportista es la empresa de transporte terrestre que cuenta con una concesión, permiso de operación o autorización, dada por la autoridad competente, para efectuar el servicio de transporte público nacional de pasajeros.

<sup>32</sup> Según la definición contenida en el numeral 10 del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, el manifiesto de pasajeros es el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado.



se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario<sup>33</sup>, dichos documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6°, 7° y 8° del citado Reglamento.

Dicho artículo 5° agrega que los referidos documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe y que lo consignado en ellos *“deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador”*.

Por su parte, el numeral 3.2) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador antes mencionado, referido al traslado de bienes y/o pasajeros y remisión de bienes, dispone que si al momento de la intervención, el deudor tributario o el sujeto intervenido no exhibe el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, y/u otros documentos previstos por las normas respectivas para sustentar la remisión y/o el traslado de bienes, el fedatario fiscalizador debe elaborar el acta probatoria correspondiente, en la que dejará constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida en la intervención realizada por dicho fedatario.

Teniendo en cuenta este marco, debe determinarse si a efecto de acreditar la comisión de las infracciones previstas en los numerales 4) y 8) del artículo 174° del Código Tributario, en las actas probatorias que son levantadas por el fedatario fiscalizador cuando realiza una intervención para verificar si se ha cumplido los deberes formales relacionados con el transporte de bienes y/o pasajeros o con la remisión de bienes, se debe consignar el documento o documentos que se omitió presentar o si basta que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizaba *“Sin documentación exigida por las Normas Tributarias”*.

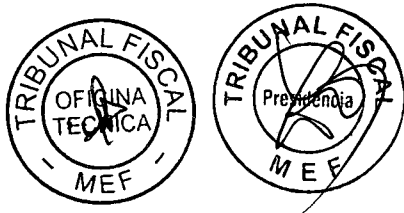
Como se ha indicado, en el caso de transporte o remisión de bienes, según sea la modalidad de transporte (público o privado), las normas exigen contar con dos o una guía de remisión, es decir, se ha establecido como regla general que el traslado de bienes debe sustentarse con guías de remisión con excepción de los supuestos previstos por el artículo 21° del citado Reglamento de Comprobantes de Pago en los que explícitamente no se exige guía de remisión – remitente sino alguno de los documentos indicados por dicho artículo (como es el caso del documento aprobado y expedido por el Comité de Administración de ZOFRATACNA, entre otros).

En el caso de transporte de pasajeros, es obligatorio que el mismo se sustente con el manifiesto pasajeros, excepto en el caso que el transportista cuente con el permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, siendo que en este supuesto, el transporte se sustentará con el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuenta con dicho permiso.

Ahora bien, cabe precisar que según la tipificación de los numerales 4) y 8) del artículo 174° la omisión sancionada consiste en no sustentar el transporte de bienes y/o pasajeros o en remitir bienes sin documento alguno, a diferencia de lo previsto por el numeral 5) del mismo artículo en el que se sanciona a los administrados por llevar a cabo el traslado de bienes con documentos que no reúnan los requisitos y características para ser considerados comprobantes de pago o guías de remisión u otro documento que carezca de validez.

Por su parte, de conformidad con el citado numeral 3) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador si el transportista intervenido no exhibe el comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas respectivas que sustentan el transporte de bienes y/o pasajeros o la remisión de bienes, se debe dejar constancia

<sup>33</sup> El cual dispone que: *“En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo”*.





expresa de los hechos que acreditan la comisión de la infracción. No obstante, debe interpretarse que corresponde al sujeto intervenido (transportista) y no al fedatario fiscalizador señalar y exhibir el documento o documentos que de acuerdo a ley y al caso concreto sustentan el transporte o remisión, por lo que si en el acta probatoria se deja constancia que el sujeto intervenido no exhibió documentación alguna se habrá determinado objetivamente la comisión de la infracción.

En efecto, dado que es responsabilidad del sujeto intervenido el cumplimiento de los deberes formales relacionado con el transporte de los bienes y/o pasajeros o la remisión de bienes, es de su cargo conocer y exhibir los documentos que sustentan dichas operaciones, consecuentemente, en aquellos casos en los que el sujeto intervenido no exhiba documento alguno, mal podría aseverarse que el fedatario fiscalizador deba precisar en el acta probatoria el documento que el sujeto intervenido debió exhibir a tal efecto.

Consecuentemente, bastará que se constate que el sujeto intervenido no exhibió los documentos que de acuerdo a ley deben sustentar el traslado o remisión, y que se deje constancia de ello en el acta probatoria, para acreditar la comisión de la infracción sin que pierda fehaciencia dicha acta si no especifica el documento que debió ser exhibido.

A título ilustrativo, corresponde resaltar que una situación similar se aprecia cuando se examina la comisión de la infracción prevista por el numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario por no emitir u otorgar un comprobante de pago distinto a la guía de remisión, pues en esos casos no se considera que un acta probatoria pierde fehaciencia si no señala cuál es el tipo de comprobante que debió emitirse u otorgarse (recibo por honorario, boleta de venta, factura, etc.).

Se concluye entonces que si en el acta probatoria levantada por el fedatario fiscalizador se indica que el sujeto intervenido transportó bienes o pasajeros o remitió bienes "*Sin documentación exigida por las Normas Tributarias*", debe considerarse configurada la infracción sin que sea necesario que se señale de forma expresa cuál es el documento que se omitió presentar durante la intervención.

#### **4. CRITERIOS A VOTAR**

##### **PROPUESTA 1**

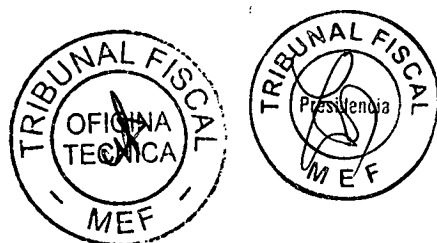
##### **DESCRIPCIÓN**

Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción.

##### **PROPUESTA 2**

##### **DESCRIPCIÓN**

Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, es suficiente que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizó sin la documentación exigida por las normas tributarias, aunque no se especifique el documento que se omitió presentar.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### TEXTO ÚNICO ORDENDADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 981

##### Artículo 87°.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS

*“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán (...)*

*3. Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo deberá portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.(...)*

*10. En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice...”.*

##### Artículo 97°.- OBLIGACIONES DEL COMPRADOR, USUARIO Y TRANSPORTISTA.

*“...Las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado.*

*En cualquier caso, el comprador, el usuario y el transportista están obligados a exhibir los referidos comprobantes, guías de remisión y/o documentos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos”.*

##### Artículo 164°.- CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA

*“Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos”.*

##### Artículo 171°.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

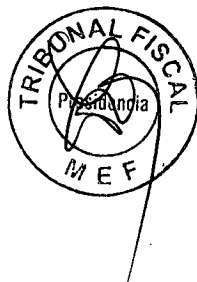
*“La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.*

##### 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: (...)*

*4. Transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado.*

*8. Remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión...”.*



## LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, LEY N° 27444

### Artículo 230°.- Principios de la potestad sancionadora administrativa

*"La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales: (...)*

4. *Tipicidad.- Sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente, salvo los casos en que la ley permita tipificar por vía reglamentaria. (...)*

9. *Presunción de licitud.- Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario".*

## REGLAMENTO DEL FEDATARIO FISCALIZADOR, DECRETO SUPREMO N° 086-2003-EF, MODIFICADO POR DECRETO SUPREMO N° 101-2004-EF

### Artículo 5°.- SOBRE LOS DOCUMENTOS EMITIDOS POR EL FEDATARIO FISCALIZADOR

*"Los Documentos emitidos por el Fedatario Fiscalizador, en el ejercicio de sus funciones, tienen el carácter de documento público, según lo dispuesto en el numeral 43.1 del artículo 43 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165 del Código Tributario, dichos Documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6, 7 y 8. "*

*Los referidos Documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe. Lo consignado en dichos Documentos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador.*

*Los Documentos no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aún cuando:*

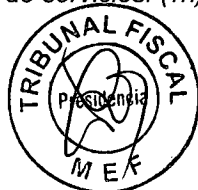
1. *El deudor tributario o sujeto intervenido manifieste su negativa y/u omita intencionalmente suscribir los Documentos que requieren su firma, o se niegue a recepcionar la copia del Documento que entregue el Fedatario Fiscalizador. En estos casos, constituye prueba suficiente de esta circunstancia, la constancia de dicha negativa u omisión consignada en el Documento correspondiente por parte del Fedatario Fiscalizador.*

2. *Presenten observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo".*

### Artículo 10°.- PROCEDIMIENTO PARA LA INTERVENCIÓN DEL FEDATARIO FISCALIZADOR

*"La comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del Fedatario Fiscalizador se sujetará a los siguientes procedimientos: (...)*

3. *Procedimiento relacionado con el traslado de bienes y/o pasajeros, la remisión o posesión de bienes y prestación de servicios. (...)*



3.2.1. El Fedatario Fiscalizador debe elaborar el Acta Probatoria correspondiente, en la que dejará constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida, la misma que deberá ser firmada por el sujeto intervenido, o en su defecto, por el deudor tributario”.

**REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE PAGO, RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 007-99-SUNAT, MODIFICADA POR LA RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 064-2006-SUNAT<sup>34</sup>.**

**Artículo 17°.- NORMAS PARA EL TRASLADO DE BIENES**

“1. La guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto en el artículo 21 del presente reglamento.

2. El traslado de bienes para efecto de lo dispuesto en el presente capítulo, se realiza a través de las siguientes modalidades:

2.1. Transporte privado, cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18 del presente reglamento, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero.

Por excepción, se considera transporte privado aquel que es prestado en el ámbito provincial para el reparto o distribución exclusiva de bienes en vehículos de propiedad del fabricante o productor de los bienes repartidos o distribuidos, tomados en arrendamiento por el que realiza la actividad de reparto o distribución.

2.2. Transporte público, cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

3. El traslado de bienes comprendidos en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, a que se refiere el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940 aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF y norma modificatoria, deberá estar sustentado con la guía de remisión que corresponda y el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación, en los casos en que así lo establezcan las normas correspondientes.

4. El traslado de bienes efectuado por emisores itinerantes de comprobantes de pago, será sustentado mediante las guías de remisión correspondientes, así como la exhibición del original y copias de los comprobantes de pago que utilizarán en la realización de las ventas.

5. La guía de remisión y documentos que sustentan el traslado de bienes deberán ser emitidos en forma previa al traslado de los bienes”.

**Artículo 18°.- OBLIGADOS A EMITIR GUÍAS DE REMISIÓN**

“1. Cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte privado, los sujetos mencionados a continuación deberán emitir una guía de remisión denominada “Guía de Remisión - Remitente”:

1.1. El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.

1.2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.

<sup>34</sup> Vigente desde el 1 de mayo de 2006.



1.3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.

1.4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.

1.5. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.

1.6. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto.

Se consideran como remitentes a los sujetos obligados a emitir guías de remisión conforme a lo señalado en los numerales antes mencionados.

El remitente emitirá una guía de remisión por cada punto de llegada y destinatario. Cuando para un mismo destinatario existan varios puntos de llegada, una sola guía de remisión del remitente podrá sustentar dicho traslado, siempre que en ésta se detallen los puntos de llegada.

Los sujetos señalados en los numerales 1.3 a 1.6 no tienen la condición de propietarios ni poseedores de los bienes. En estos casos, para efecto de lo dispuesto en los numerales 8 al 10 del artículo 174 del Código Tributario, se considerará como remitente al propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado.

2. Cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte público:

2.1. Se emitirán dos guías de remisión:

2.1.1. Una por el transportista, denominada "Guía de Remisión - Transportista", en los casos señalados en los numerales anteriores del presente artículo; y,

2.1.2. Otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del presente artículo, denominada "Guía de Remisión - Remitente".

El transportista emitirá una guía de remisión por cada propietario, poseedor o sujeto señalado en los numerales 1.2 a 1.6 del presente artículo que genera la carga, quienes serán considerados como remitentes.

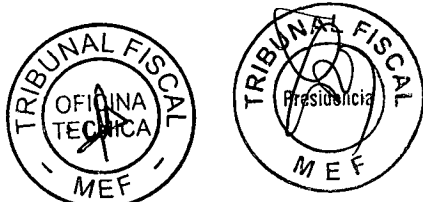
Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso cuando se trasladen bienes de más de un remitente en un mismo vehículo, salvo lo previsto en el numeral 1.8 del artículo 20 del presente reglamento.

2.2. Se emitirá una sola guía de remisión a cargo del transportista, tratándose de bienes cuya propiedad o posesión al inicio del traslado corresponda a:

2.2.1. Sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago o guía de remisión.

2.2.2. Las personas obligadas a emitir recibos por honorarios.

2.2.3. Sujetos del Nuevo Régimen Único Simplificado.



*Para efecto del presente artículo, se entiende como responsable a aquel sujeto que sin tener la calidad de Almacén Aduanero conforme a lo dispuesto en la Ley General de Aduanas puede remitir bienes en los casos señalados en los numerales 1.5 y 1.6 del presente artículo”.*

#### **Artículo 19°.- DE LAS GUÍAS DE REMISIÓN**

*“19.1 Para efecto de lo señalado en los numerales 4 y 8 del artículo 174 del Código Tributario y en el presente reglamento, se considerará que no existe guía de remisión cuando:*

*1. El documento no haya sido impreso de acuerdo a lo previsto en el numeral 1 del artículo 12 del presente reglamento.*

*2. El remitente o transportista que emita el documentó tenga la condición de “no habido” a la fecha de inicio de traslado.*

*19.2 Para efecto de lo señalado en los numerales 5, 9 y 10 del artículo 174 del Código Tributario y en el presente reglamento, se considerará que un documento no reúne los requisitos y características para ser considerados como guía de remisión si incumple lo siguiente:*

##### **1. GUÍA DE REMISIÓN DEL REMITENTE**

*En el caso de la guía de remisión emitida por el propietario, poseedor de los bienes o alguno de los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18 del presente reglamento, independientemente de que el transporte se realice bajo la modalidad de transporte privado o público, ésta deberá contener la siguiente información (...)*

##### **2. GUÍA DE REMISIÓN DEL TRANSPORTISTA**

*En el caso de la guía de remisión que emita el transportista, ésta deberá contenerla siguiente información: (...)*”.

#### **Artículo 22°.- FACULTAD FISCALIZADORA DE LA SUNAT**

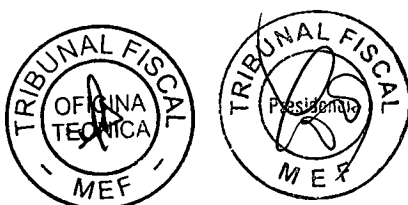
*“La SUNAT solicitará la presentación de los documentos que sustentan el traslado de los bienes, y de ser el caso procederá a aplicar las sanciones que correspondan de acuerdo a lo establecido en las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario. El traslado de bienes no podrá ser sustentado únicamente con la guía de remisión que le corresponde al destinatario, salvo que la copia SUNAT hubiera sido solicitada y retirada por ésta.*

*Quien transporta los bienes tiene la obligación de entregar a la SUNAT la copia que corresponda a ésta.*

*La SUNAT al momento de requerir la guía de remisión podrá considerar un plazo prudencial entre la fecha de inicio del traslado hasta su destino, según la naturaleza o características del traslado.*

*En el traslado de bienes a través de un servicio postal, la SUNAT podrá verificar que la persona natural o jurídica que realice el transporte se encuentre autorizada por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones conforme a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 032-93-TCC”.*

#### **NORMAS SOBRE EL BOLETO DE VIAJE QUE EMITEN LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE PÚBLICO NACIONAL DE PASAJEROS, RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 156-2003/SUNAT**



## Artículo 10°.- OPORTUNIDAD DE EMISIÓN

*"El transportista emitirá un manifiesto de pasajeros por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte.*

*Los transportistas que cuenten con el permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones establecido en los artículos 257° y 258° del Reglamento Nacional de Administración de Transporte aprobado por Decreto Supremo N° 040-2001-MTC y modificatorias, no estarán obligados a emitir el manifiesto de pasajeros."*

## Artículo 11°.- REQUISITOS

*"El manifiesto de pasajeros contendrá, como mínimo, la siguiente información:*

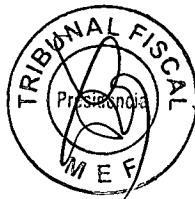
### **INFORMACIÓN IMPRESA**

1. Apellidos y nombre(s), denominación o razón social del Transportista.
2. Número de RUC del Transportista.
3. Otros datos:
  - a) Serie y número del manifiesto de pasajeros.
  - b) Número de autorización de impresión otorgado por SUNAT.

### **INFORMACIÓN NO NECESARIAMENTE IMPRESA**

4. Cantidad de pasajeros embarcados en el terminal de origen.
5. Nombre(s) y apellidos completos del(los) conductor(es).
6. Número(s) de la(s) licencia(s) de conducir del(los) conductor(es).
7. Nombre(s) y apellidos completos del personal que compone la tripulación que viaja en el vehículo para apoyo y asistencia en la prestación del servicio.
8. Marca y placa del vehículo.
9. Número de certificado de habilitación o del documento expedido por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones necesario para que el vehículo preste el servicio de transporte público nacional de pasajeros. En el caso de servicio de transporte por vía férrea, el número de la Resolución que otorga el permiso de operación.
10. Cantidad máxima de asientos del vehículo, indicando el número de asientos ocupados por la tripulación.
11. Ciudades o lugares de origen y destino del viaje, el cual debe corresponder a una ruta autorizada al transportista.
12. Fecha y hora efectiva de salida de la ciudad o lugar de origen.
13. Nombre(s) y apellidos de cada pasajero.
14. Tipo de documento de identidad de los pasajeros.
15. Número de documento de identidad de los pasajeros.
16. Ubicación (número de asiento) de cada pasajero.
17. Serie y número de los boletos de viaje correspondientes.
18. Importe total consignado en cada uno de los boletos de viaje equivalente al monto señalado en el inciso g) del numeral 10 del artículo 3°, indicando el signo de la unidad monetaria, incluyendo el importe que corresponda a los boletos de viaje gratuitos o de cortesía. Dicho importe será consignado numéricamente.
19. Cantidad de pasajeros recogidos en estaciones o paraderos de ruta, de ser el caso. Dicha información será consignada al final del viaje, aun cuando la SUNAT haya solicitado el original del documento, debiendo consignarse en este caso la información directamente en la copia.
20. Firma del (los) conductor(es).

*Asimismo, en el caso de recoger pasajeros en las estaciones o paraderos de ruta, deberá agregarse en el manifiesto de pasajeros la información relativa a los mismos al momento de su*



embarque. En este supuesto no será obligatorio consignar la información señalada en los numerales 13, 14, 15 y 16 del presente artículo.”

## **Artículo 12°.- CARACTERÍSTICAS Y OBLIGACIONES**

“12.1 El manifiesto de pasajeros se emitirá como mínimo en original y una copia, siendo su destino el siguiente:

Original: SUNAT

Copia : TRANSPORTISTA

12.2 El original del manifiesto de pasajeros puede ser emitido por cualquier mecanismo de impresión; para la expedición de la copia se empleará papel carbón, carbonado o autocopiativo químico. En el caso que la emisión se realice por sistemas computarizados, el transportista podrá optar por emitir el original y la copia de manera independiente, siempre que contengan la misma información.

12.3 Los sujetos obligados a emitir manifiesto de pasajeros deberán solicitar la autorización de impresión o importación conforme a las disposiciones establecidas en el numeral 1 del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

12.4 Para solicitar la autorización de impresión o importación de manifiesto de pasajeros es necesaria la presentación de la copia de la resolución emitida por la autoridad competente que otorga la concesión. En el caso del servicio de transporte por vía férrea, deberán presentar copia de la Resolución que otorga el permiso de operación.

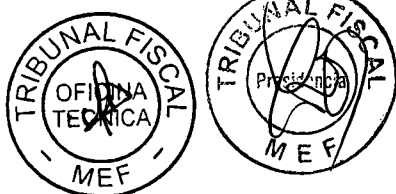
La copia de la resolución que otorga la concesión o el permiso de operación, según sea el caso, se presentará en las dependencias o Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT previamente a la solicitud de autorización de impresión y/o importación. Dicha presentación se realizará por única vez, salvo que deba actualizarse la información relativa a las referidas resoluciones.

12.5 Los transportistas, cuyo sistema de impresión de comprobantes de pago sea computarizado, podrán realizar la impresión de sus manifiestos de pasajeros, sin necesidad de utilizar una imprenta, mediante sistemas computarizados previa autorización de la SUNAT a través del Formulario N° 806, respecto de la serie asignada al punto de emisión y el rango de documentos a imprimir. Dichos documentos deberán cumplir con lo dispuesto en el artículo 11°, con excepción de los datos de la imprenta.

12.6 El original y la copia del manifiesto de pasajeros serán portados durante el viaje y de ser requerido por la SUNAT se entregará el ejemplar que le corresponda, con ocasión de la intervención señalada en el artículo 13°.

12.7 El original y la copia del manifiesto de pasajeros que no haya sido recogida por la SUNAT, se mantendrán en un archivo clasificado por ruta de viaje y ordenado cronológicamente, a disposición de la SUNAT cuando ésta lo requiera.

El manifiesto de pasajeros no deberá contener borrones o enmendaduras. En caso que sea necesaria la modificación de la información por causas no imputables a la empresa de transporte, tales como postergaciones de viaje de algunos pasajeros o anulaciones de pasajes, se indicará dichas circunstancias en el manifiesto de pasajeros en un rubro de observaciones o en los espacios que se hayan habilitado para tal fin.





12.8 Respecto de la numeración y serie será aplicable lo dispuesto en el primer, segundo, tercer, cuarto y quinto párrafo del artículo 6°.

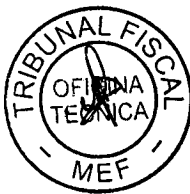
Para cada serie establecida, el número correlativo comenzará sin excepción del 0000001, pudiendo omitirse la impresión de los ceros a la izquierda.

12.9 La emisión del manifiesto de pasajeros será de forma correlativa.”

#### **Artículo 13°.- FACULTAD DE INSPECCIÓN DE LA SUNAT**

“La SUNAT está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de:

- a) Solicitar el manifiesto de pasajeros para verificar la información contenida en el mismo. De tratarse de transportistas no obligados a emitir manifiesto de pasajeros conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 10°, el conductor de la unidad vehicular deberá exhibir el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional, cuando la SUNAT lo solicite.
- b) Solicitar la entrega del original del manifiesto de pasajeros.
- c) Verificar que se haya cumplido con emitir boleto de viaje a los pasajeros y que el mismo cumpla con los requisitos y características establecidas en la presente resolución.”



## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE DEJAN SIN EFECTO LA INFRACCIÓN

##### RTF N° 5647-2-2010 (28-05-2010)

*“Que el numeral 8 del artículo 174° del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, dispone que constituye infracción remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, la que se encuentra sancionada con el comiso de bienes, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias aprobada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría.(...).*

*Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes, salvo lo dispuesto por el artículo 21° del indicado reglamento, asimismo, el acápite 2.2 del numeral 2 del citado artículo dispone que se entiende que el traslado de bienes se realiza a través de la modalidad de transporte público, cuando es realizado por terceros.*

*Que el numeral 2 del artículo 18° del referido reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, señala que cuando el traslado se realice bajo la modalidad del transporte público, se emitirán dos guías de remisión, una por el transportista y otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de dicho artículo.*

*Que asimismo, conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 17° del citado reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la guía de remisión y documentos que sustentan el traslado de bienes deberán ser emitidos en forma previa al traslado de los bienes, en tal sentido, se debe tener la calidad de propietario o de poseedor previo al traslado de bienes para determinar la obligación de emitir la guía de remisión del remitente.*

*Que de lo expuesto, se concluye que para incurrir en la infracción tipificada en el numeral 8. del artículo 174° del Código Tributario, debe acreditarse la calidad de remitente del supuesto infractor, esto es, la calidad de propietario o poseedor, y que no haya emitido la correspondiente guía de remisión.*

*Que conforme con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador tienen el carácter de documento público, y deben permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos que se hubieren comprobado, y según el artículo 6° las actas probatorias, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencia o constate el fedatario fiscalizador.*

*Que en el Acta Probatoria N° 1300600002274-03 de 27 de diciembre de 2007, de fojas 6, el fedatario de la Administración dejó constancia que intervino el vehículo con Placa de Rodaje WO – 6124 /VOLVO, en la unidad de Peaje Casaracra, Distrito de Paccha, cuando se encontraba transportando 150 sacos de papa amarilla Yungay, y detectó que la recurrente remitía bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, por lo que comunicó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 178° del Código Tributario y procedió a sustituir la sanción de comiso por una multa al amparo de lo establecido por el artículo 184° del mismo código.*

*Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 18° del Reglamento de Comprobantes de Pago, correspondía que la recurrente contara con la Guía Remisión – Remitente para sustentar el traslado*



de bienes a que se refiere la mencionada acta probatoria, lo que no ha sucedido en el presente caso, según se advierte del acta.

Que de la revisión de la mencionada acta probatoria se aprecia que cumple con los requisitos previstos en las normas antes citadas, habiéndose identificado el fedatario y señalado los hechos ocurridos en la intervención, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario”.

**RTF N° 6064-3-2010 (18-06-2010)**

“Que en el acta en mención no se ha detallado cuál es el requisito incumplido que originaría la comisión de la infracción que se le imputa a la recurrente, por el contrario, de la lectura de la apelada (folio 46), se tiene que la recurrente sí presentó diversa documentación (folios 3 a 13), entre otros, una Guía de Remisión Transportista (folio 7) emitida con el fin de sustentar el traslado de los bienes.

Que toda vez que la Fedataria de la Administración no consignó en la citada Acta Probatoria al Transportista N° 070-060-0000656-04, cuál o cuáles eran los documentos faltantes al momento de la intervención, ello resta fehaciencia a la citada acta probatoria y en consecuencia, la infracción analizada no se encuentra debidamente acreditada, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 074-002-0015591”.

**RTF N° 6824-2-2010 (30-06-2010)**

“Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la Resolución de Multa N° 154-002-0003449 (folios 18), fue girada en sustitución de la sanción de internamiento temporal de vehículos, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, sobre la base del Acta Probatoria al Transportista N° 150-060-0000055-04, indicándose como fecha de infracción 2 de marzo de 2009 y como importe de la multa el equivalente a 1 UIT<sup>35</sup>, esto es, S/. 3 550,00.

Que en el Acta Probatoria al Transportista N° 150-060-0000055-04 de 2 de marzo de 2009 (folio 7), que sustenta la resolución de multa impugnada, se aprecia que el fedatario dejó constancia que en esa fecha intervino el vehículo con Placa de Rodaje N° YG-8908 ZP-1099, en la Carretera Federico Basadre Km. 163.10, Padre Abad, que detectó que la recurrente transportaba bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, por lo que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, y procedió a sustituir la sanción de internamiento temporal de vehículo por una multa de conformidad con lo dispuesto por el artículo 182° del Código Tributario y el inciso c) del artículo 5° del Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos prevista en el artículo 182° del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 158-2004-SUNAT, además indicó que el peso bruto del vehículo era 39 400,00 Kg.

Que en el acta probatoria antes citada no se ha detallado cuál es el requisito incumplido o el documento faltante que originaría la comisión de la infracción que se le imputa a la recurrente, lo que le resta fehaciencia y en consecuencia, la infracción analizada no se encuentra debidamente acreditada, por lo que corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 154-002-0003449”.

**RTF N° 05486-1-2010 (03-06-2010)**

“Que en el Acta Probatoria N° 090060-0000035-04 (foja 21) que sustenta el valor recurrido, la fedataria de la Administración identificada con Código N° 2868, dejó constancia que el 11 de marzo de 2009, en la Carretera Poroy - Distrito de Poroy - Cusco, se efectuó la intervención al vehículo marca Volvo con Placa de Rodaje N° VG-6651, del transportista Transportes Bredde

<sup>35</sup> La UIT vigente a la fecha en que se cometió la infracción ascendía a S/. 3 550,00.



E.I.R.L., conducido por Gilberto Peña Medrano, quien trasladaba pasajeros sin la documentación exigida por las normas tributarias, sin embargo, no se detalla cuáles eran los documentos cuya omisión originaría la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario. Asimismo en la citada acta se consignó que se sustituiría la sanción de internamiento temporal de vehículos por una sanción de multa en aplicación de lo dispuesto por el inciso c) del artículo 5° del Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos.

Que como se ha señalado precedentemente, según el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, constituye infracción transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, siendo que en el caso de transporte de pasajeros de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, la Administración está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de solicitarles el manifiesto de pasajeros, o el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional para no contar con dicho manifiesto, así como verificar que se haya cumplido con emitir el boleto de viaje a los pasajeros; sin embargo, en el caso materia de grado, el fedatario de la Administración no consignó en la citada Acta Probatoria N° 090060-0000035-04 con cuál de los citados documentos no contaba la recurrente al realizar el transporte de pasajeros, lo que le resta fehaciencia y en consecuencia, la infracción analizada no se encuentra debidamente acreditada, como lo ha interpretado este Tribunal en su Resolución N° 01679-4-2010, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 092-002-0003127”.

#### **RTF 05875-2-2010 (04-06-2010)**

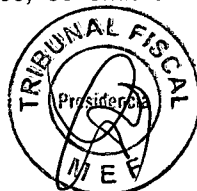
“Que en el Acta Probatoria al Transportista N° 0500600000055-04 de 9 de abril de 2009, que sustenta la resolución de multa impugnada (folio 18), el fedatario dejó constancia de la intervención efectuada al vehículo con Placa de Rodaje N° RHB-936 de propiedad de la recurrente, determinando la comisión de la infracción prevista por el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario por realizar el transporte de pasajeros sin la documentación exigida por las normas tributarias y sustituyó la aplicación de la sanción de internamiento temporal de vehículo por una multa sustentándose en el inciso c) del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT.

Que como se ha señalado precedentemente, de conformidad con el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario constituye infracción transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, siendo que en el caso de transporte de pasajeros de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 156-2003/SUNAT, la Administración está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de solicitarles el manifiesto de pasajeros, o el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional para no contar con dicho manifiesto, así como verificar que se haya cumplido con emitir boleto de viaje a los pasajeros; sin embargo, en el caso materia de grado, el fedatario de la Administración no consignó en la citada Acta Probatoria al Transportista N° 0500600000055-04 con cuál de los citados documentos no contaba la recurrente al realizar el transporte de pasajeros, lo que le resta fehaciencia a la citada acta probatoria, en consecuencia, la infracción no se encuentra debidamente acreditada, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 054-002-0023641”

#### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) QUE CONFIRMAN LA INFRACCIÓN**

##### **RTF N° 5647-2-2010 (28-05-2010)**

“Que el numeral 2 del artículo 18° del referido reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, señala que cuando el traslado se realice bajo la modalidad del transporte público, se emitirán dos guías de remisión, una por el transportista y otra por el



propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de dicho artículo.

Que asimismo, conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 17° del citado reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, la guía de remisión y documentos que sustentan el traslado de bienes deberán ser emitidos en forma previa al traslado de los bienes, en tal sentido, se debe tener la calidad de propietario o de poseedor previo al traslado de bienes para determinar la obligación de emitir la guía de remisión del remitente.

Que de lo expuesto, se concluye que para incurrir en la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario, debe acreditarse la calidad de remitente del supuesto infractor, esto es, la calidad de propietario o poseedor, y que no haya emitido la correspondiente guía de remisión. (...)

Que en el Acta Probatoria N° 1300600002274-03 de 27 de diciembre de 2007, de fojas 6, el fedatario de la Administración dejó constancia que intervino el vehículo con Placa de Rodaje WO – 6124 /VOLVO, en la unidad de Peaje Casaracra, Distrito de Paccha, cuando se encontraba transportando 150 sacos de papa amarilla Yungay, y detectó que la recurrente remitía bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, por lo que comunicó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 178° del Código Tributario y procedió a sustituir la sanción de comiso por una multa al amparo de lo establecido por el artículo 184° del mismo código. (...)

Que de la revisión de la mencionada acta probatoria se aprecia que cumple con los requisitos previstos en las normas antes citadas, habiéndose identificado el fedatario y señalado los hechos ocurridos en la intervención, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario”.

#### **RTF N° 6330-5-2010 (16-06-2010)**

“Que según el numeral 1 del artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT la guía de remisión sustenta el traslado de bienes, salvo lo dispuesto por el artículo 21° del indicado reglamento, asimismo, de acuerdo con el acápite 2.2 del numeral 2 se entiende que el traslado de bienes se realizará a través de la modalidad de transporte público, cuando es realizado por terceros.

Que el numeral 2 del artículo 18° del referido Reglamento de Comprobantes de Pago establece que cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte público, se emitirán dos guías de remisión, una por el transportista, denominada “Guía de Remisión – Transportista” y otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del citado artículo, denominada “Guía de Remisión – Remitente”.

Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 17° del citado reglamento, la guía de remisión y documentos que sustentan el traslado de bienes deberán ser emitidos en forma previa al traslado de los bienes, en tal sentido, se debe tener la calidad de propietario o de poseedor previo al traslado de bienes para determinar la obligación de emitir la guía de remisión del remitente.

Que de lo expuesto, se concluye que para incurrir en la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario, debe acreditarse la calidad de remitente del supuesto infractor, esto es, la calidad de propietario o poseedor, y que no haya emitido la correspondiente guía de remisión.

Que conforme con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador tienen el carácter de documento público, y deben permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos que se hubieren comprobado, razón por la cual el artículo 6° de dicho reglamento prescribe que las actas probatorias, por su calidad de



documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencia o constate el fedatario fiscalizador.

Que en el Acta Probatoria N° 0200600021086-03 de 16 de marzo de 2006 (fojas 5 y 6), el fedatario de la Administración dejó constancia que intervino el vehículo con Placa de Rodaje UO-4283, marca Volvo, conducido por Pedro Antonio Velásquez Tesen, en la Garita de Ancón, kilómetro 41 de la Panamericana Norte, cuando se encontraba transportando 38 cajas conteniendo botellas de aceite de oliva y detectó que la recurrente remitía bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias, procediendo al comiso de los indicados bienes.

Que en la referida acta se consignó como transportista a la Empresa de Transportes La Perla de Altomayo S.A., empresa distinta a la recurrente, por lo que el traslado de bienes se realizó bajo la modalidad de transporte público, el cual supone que tanto el propietario o poseedor de los bienes, así como el transportista, deben emitir una guía de remisión al inicio del traslado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que la recurrente reconoce que los bienes materia de traslado eran de su propiedad (fojas 17, 56 y 57), por lo que se encontraba obligada a emitir la Guía de Remisión – Remitente en forma previa al traslado, y al no haber cumplido con dicha obligación, según Acta Probatoria N° 0200600021086-03, se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista por el numeral 8 del artículo 174° del Código Tributario, en consecuencia corresponde confirmar la resolución apelada”.

