



ugr

Universidad
de Granada

FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

**“CONTROL ADUANERO Y RÉGIMEN SANCIONADOR
EN LAS EXPORTACIONES DE EL PERÚ”**

IRIS ROCÍO GARCÍA SEGUNDO

Directora

Dra. MARÍA JOSÉ FERNÁNDEZ PAVÉS

JULIO 2017

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autora: Iris Rocío García Segundo
ISBN: 978-84-9163-387-7
URI: <http://hdl.handle.net/10481/47867>

CONTROL ADUANERO Y RÉGIMEN SANCIONADOR EN LAS EXPORTACIONES DE EL PERÚ

**Trabajo original de investigación
presentado por la Licenciada en Derecho
Dña. Iris Rocío García Segundo para
obtener el Grado de Doctor, y realizado
bajo la dirección de la Dra. Dña. María
José Fernández Pavés**

V°B°

Fdo.: M^a José Fernández Pavés

Fdo.: Iris R. García Segundo

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	13
ABREVIATURAS UTILIZADAS	15
INTRODUCCIÓN	17
CAPÍTULO I.....	23
ASPECTOS PRELIMINARES	23
1.1 JUSTIFICACIÓN.....	27
1.2 HIPÓTESIS DE PARTIDA.....	29
1.2.1 HIPÓTESIS PRINCIPAL	29
1.2.2 HIPÓTESIS SECUNDARIAS	29
1.3 OBJETIVOS.....	30
1.3.1 OBJETIVO GENERAL	30
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	30
1.4 METODOLOGÍA	30
CAPITULO II.....	33
EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA.....	33
2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS EN EL PERÚ	35
2.2 DEFINICIÓN EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA.....	42
2.2.1 EN LA LEGISLACIÓN DE CHILE.....	43
2.2.2 EN LA LEGISLACIÓN DE MÉXICO	44
2.2.3 EN LA LEGISLACIÓN DE ARGENTINA	46
2.2.4 EN LA LEGISLACIÓN DE ECUADOR.....	47
2.2.5 EN LA LEGISLACIÓN DE URUGUAY.....	48
2.3 DEFINICIÓN EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL	49
2.4 ELEMENTOS.....	52
2.4.1 SALIDA DEL TERRITORIO ADUANERO.....	52

2.4.2	MERCANCÍA NACIONAL O NACIONALIZADA	53
2.4.3	USO O CONSUMO DEFINITIVO EN EL EXTERIOR	54
2.4.4	NO ESTÁ AFECTA A PAGO DE TRIBUTOS	54
2.5	ETAPAS.....	54
2.5.1	TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN.....	55
2.5.2	INGRESO DE MERCANCÍAS A ZONA PRIMARIA (DEPÓSITO TEMPORAL).....	55
2.5.3	TRANSMISIÓN DE LA RECEPCIÓN DE LAS MERCANCÍAS Y ASIGNACIÓN DE CANAL DE CONTROL	56
2.5.4	RECONOCIMIENTO FÍSICO	58
2.5.5	EMBARQUE DE LAS MERCANCÍAS.....	60
2.5.6	REGULARIZACIÓN.....	62
2.6	MECANISMOS DE PROMOCIÓN A LAS EXPORTACIONES.....	64
2.6.1	POLÍTICA DE FACILITACIÓN A LAS EXPORTACIONES	64
2.6.2	SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR (SFE).....	66
2.6.2.1	Requisitos Para Solicitar Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio.....	69
2.6.2.2	Requisitos adicionales.....	69
2.6.3.1	Beneficiarios.....	74
2.6.3.2	Mercancías que pueden acogerse a este procedimiento simplificado	74
2.6.3.3	Monto a restituir.....	75
2.6.3.4	Requisitos	76
2.6.3.5	Etapas del Procedimiento	78
2.6.3.5.1	Numeración de Solicitud	78
2.6.3.5.2	Revisión Documentaria.....	81
2.6.3.5.3	Rechazos	82
2.6.3.5.4	Verificación de Deudas.....	83
2.6.3.5.5	Abono y/o emisión de cheque no negociable.....	83
2.6.3.5	Rectificación electrónica de solicitudes abonadas o embargadas	84
CAPÍTULO III.		87
LA POTESTAD EN MATERIA TRIBUTARIA.....		87
3.1	LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	88
3.2	LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1979.....	89

3.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1993	90
CAPÍTULO IV.	99
EL CONTROL ADUANERO	99
4.1 ASPECTOS PRELIMINARES	101
4.2 EL CONTROL ADUANERO	102
4.3 CUMPLIMIENTO DE LA LEY	108
4.4 MÉTODOS DE CONTROL	111
4.4.1 CONTROL POR MOVIMIENTOS	111
4.4.2 CONTROLES POR AUDITORÍA	113
4.5 FORMAS DE CONTROL	114
4.5.1 CONTROL ORDINARIO	114
4.5.2 CONTROL EXTRAORDINARIO	116
4.6 FASES DEL CONTROL ADUANERO	116
4.6.1 CONTROL ANTERIOR O PREVIO	116
4.6.2 CONTROL DURANTE EL DESPACHO O CONCURRENTES	117
4.6.3 CONTROL POSTERIOR	118
4.7 LA GESTIÓN DE RIESGO EN CONTROL ADUANERO	118
4.7.1 GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LOS RIESGOS	119
4.7.2 GESTIÓN TÁCTICA DE LOS RIESGOS	120
4.7.3 GESTIÓN OPERATIVA DE LOS RIESGOS	120
4.8 CONSIDERACIONES FINALES	120
CAPÍTULO V.	123
LOS PRINCIPIOS DE BUENA FE, PRESUNCIÓN DE LA VERACIDAD Y EL ABUSO DEL DERECHO	123
5.1 PRINCIPIO DE BUENA FE Y PRESUNCIÓN DE LA VERACIDAD	125
5.1.1 TEORÍAS SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA FE	125
5.1.1.1 Posición Subjetiva	125
5.1.1.2 Posición objetiva	126
5.1.2 EL PRINCIPIO DE BUENA FE Y PRESUNCIÓN DE LA VERACIDAD EN LA LEGISLACIÓN PERUANA	126
5.2 EL EJERCICIO ABUSIVO DEL DERECHO	132
5.2.1 TEORÍAS SOBRE EL ABUSO DEL DERECHO	132
5.2.1.1 Posición Subjetivista	133

5.2.1.2	Posición Objetiva	134
5.2.1.3	Solución Mixta	135
5.2.2	NATURALEZA Y CONCEPTO DEL ABUSO DEL DERECHO	135
CAPÍTULO VI.	.....	139
LA POTESTAD SANCIONADORA	.....	139
6.1	LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO	141
6.2	LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA	142
6.3	FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA	144
6.4	LÍMITES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR	151
6.5	PRINCIPIOS QUE REGULAN LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO ADUANERA	154
6.5.1.	PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LA LEY	155
6.5.1.1.1	Control Difuso en la Administración Pública	161
6.5.2	PRINCIPIO DE TIPICIDAD	170
6.5.3	PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM	175
6.5.4	EL PRINCIPIO DE COSA JUZGADA Y SU VARIANTE NON BIS IN ÍDEM 181	
6.5.5	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	184
6.5.6	PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA DE INFRACCIONES	185
6.5.7	PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD	186
CAPITULO VII.	.....	191
EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL RÉGIMEN SANCIONADOR ADUANERO	.....	191
7.1	ASPECTOS PRELIMINARES	193
7.2	ANTECEDENTES DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS	195
7.2.1.	CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS DEL PERÚ (1926) 195	
7.2.2.	LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEY N° 20165 DEL 02 DE OCTUBRE DE 1973	198
7.2.3	LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEGISLATIVO N° 503	202

7.2.4. LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEGISLATIVO N° 722	205
7.2.5. DECRETO LEGISLATIVO N° 809	211
7.3.1. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS DEL PERÚ (1926)	213
7.3.2. LEY DE REPRESIÓN DEL CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA” N° 16185 (1966)	215
7.3.3. LEY N° 24939 “LEY DE DELITOS DE CONTRABANDO Y DE DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA (1988)	218
7.3.4. CÓDIGO PENAL DE 1991	220
7.3.5. LEY DE DELITOS ADUANEROS N° 26461 (1995)	222
CAPÍTULO VIII	225
RÉGIMEN SANCIONADOR EN EL PROCESO DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA	225
8.1 ASPECTOS PRELIMINARES	227
8.2 LA EXPORTACIÓN DEFINITIVA Y SU MARCO SANCIONADOR EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS	233
8.2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES	233
8.2.2. EL CARÁCTER PROVISIONAL DE LAS EXPORTACIONES	235
8.2.3 INCORRECTA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS	237
8.2.3.1 Rectificación por incorrecta declaración de mercancías	239
8.2.4 CARECER DE DOCUMENTACIÓN ADUANERA PERTINENTE.	243
8.3 ERRORES DE TRANSCRIPCIÓN O DE BUENA FE	249
8.4 LA LEY DE DELITOS ADUANEROS Y EL RÉGIMEN DE EXPORTACION DEFINITIVA	250
8.4.1 CONTRABANDO	251
8.4.2 DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANAS	255
8.4.3 TRÁFICO DE MERCANCÍAS PROHIBIDAS O RESTRINGIDAS	258
8.4.4 POSICIONES RESPECTO DEL CARÁCTER DEL CONTRABANDO EN EXPORTACIONES	263
8.5 MEDIDAS PREVENTIVAS	273
8.5.1 DEFINICIÓN	273
8.5.2 EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL	274
8.5.3 EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA	284

8.5.3.1	En la legislación de Colombia	284
8.5.3.2	En la Legislación de México	290
CAPÍTULO IX.	.....	295
LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN	DEFINITIVA	295
9.1	LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA EN EL PERÚ	297
9.1.1	RECTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DEL VALOR FOB POSTERIOR A LA REGULARIZACIÓN DEL RÉGIMEN	303
9.2	LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA	304
9.2.1	EN LA LEGISLACIÓN DE ARGENTINA	304
9.2.2	EN LA LEGISLACIÓN DE URUGUAY	311
CONCLUSIONES	.....	317
BIBLIOGRAFÍA	.....	344

DEDICATORIA

A Gonzalo, mi padre, hombre de principios y ejemplo de vida, a Natividad, mi madre, mujer luchadora, incansable y emprendedora, mis primeros maestros, que me cuidan desde el cielo.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

CIF: Costo, Seguro y Flete

D.L.: Decreto Ley

D.LEG: Decreto Legislativo

FOB: Free on board

IGV: Impuesto General a las Ventas

LGA: Ley General de Aduanas

RLGA: Reglamento Ley General de Aduanas

RTF: Resolución del Tribunal Fiscal

SIGAD Sistema Integrado de Gestión Aduanera

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración
Tributaria

TUO: Texto Único Ordenado

UIT: Unidad Impositiva Tributaria

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene como objetivo estudiar el marco jurídico del control aduanero y el régimen sancionador de las exportaciones en el Perú, que nos lleven a profundizar todos los aspectos jurídicos de este régimen que nos permitan formular conclusiones y propuestas debidamente motivadas.

Abordamos este estudio revisando la bibliografía citada y de la jurisprudencia dictada con ocasión de los recursos interpuestos contra los actos administrativos que aplican sanciones. Además de lo anterior, no hemos obviado, cuando se ha hecho imprescindible, el examen directo de la legislación positiva sobre el objeto del trabajo.

Las exportaciones no se encuentran afectas al pago de tributos, siguiendo el principio de no exportar impuestos y a su vez el trámite tanto de reconocimiento físico, así como el de regularización de la exportación definitiva tiene tiempos muy breves de atención en Aduanas, lo cual es parte de la política de facilitación de comercio exterior. Los beneficios tributarios y aduaneros también son procedimientos bastante expeditivos, lo cual implica plazos breves para efectivizar la devolución. Todo ello busca, asimismo, promover la competitividad del sector exportador.

Toda la facilitación otorgada así como la reducción de los tiempos de atención pueden contener implícito, riesgos, en la medida que ha inducido a ciertos agentes económicos en la cadena de generación de valor agregado, a desarrollar conductas abusivas y de fraude.

En el Perú no hay muchos estudios relacionados con el tema, y ello constituye una motivación y un reto constante por conocer cada vez más los aspectos que

tengan vinculación con las exportaciones, para ello hemos organizado el presente trabajo en IX capítulos.

En el primer capítulo “Aspectos Preliminares”, se plantea la justificación de la tesis considerando los mecanismos de promoción de promoción a las exportaciones y la facilitación y su equilibrio con el control aduanero que busca promover el cumplimiento voluntario y prevenir conductas abusivas y fraudulentas; las hipótesis de partida, relacionadas con el carácter provisional de las exportaciones como característica que hace vulnerable el proceso de control, donde se corre el riesgo de vulnerar los principios de buena fe y presunción de la veracidad, ello sumado a que las normas tributario aduaneras no permiten un control adecuado y no existe un criterio uniforme en la legislación respecto del tratamiento de la declaración del valor en las exportaciones. Del mismo modo, se plantean los objetivos y la metodología empleada, precisando que la investigación se inicia con un carácter histórico descriptivo, en cuanto a la configuración de sus fundamentos y la enunciación del régimen de exportación definitiva y el régimen sancionador vinculado, siendo del mismo modo explicativa debido a que daremos razones del por qué nuestro tema tiene tales o cuales características, cualidades, propiedades.

En el segundo capítulo “El Régimen de Exportación Definitiva”, es un estudio que comprende los antecedentes normativos en el Perú, desde el Código de Procedimientos Aduaneros (1926), el Decreto Ley N° 20165 (1973), el Decreto Legislativo N° 503 (1988); el Decreto Legislativo N° 722 (1991), el Decreto Legislativo N° 809 (1996) y finalmente el Decreto Legislativo N° 1053 (2008), Ley General de Aduanas vigente. Se analiza la definición en la legislación comparada (Chile, México, Argentina, Ecuador y Uruguay) y en la legislación nacional. Se estudian sus elementos como son la salida del territorio nacional, la mercancía nacional (o nacionalizada) y no estar afectar al pago de tributos; sus etapas desde la transmisión de la información hasta la regularización del régimen. Se incluye el estudio de los mecanismos de promoción a las exportaciones que comprende dos aspectos, por un lado la política de facilitación a las exportaciones y por otro lado, los beneficios tributarios y

aduaneros como la restitución simplificada de derechos arancelarios y la devolución de saldo a favor del exportador.

En el tercer capítulo, “La Potestad en Materia Tributaria” abordamos el tema desde dos marcos legales la Constitución de 1979 y su regulación en los artículos 139 y 77 en la Constitución de 1993 en su artículo 74. El ejercicio de la potestad tributaria se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

En el cuarto capítulo, “El Control Aduanero” abordamos los aspectos del cumplimiento de la ley, los métodos de control (control por movimientos y control por auditoría), formas de control (Ordinario y Extraordinario), las fases del control aduanero (control anterior o previo, control posterior). Un aspecto importante es la gestión de riesgo en control aduanero, la gestión estratégica, táctica y operativa. La autoridad aduanera tiene un doble rol, por un lado, desde el punto de vista punitivo, sancionando conductas irregulares, y por otro, facilitador, impulsando el cumplimiento voluntario de las obligaciones aduaneras. El control aduanero en el marco de comercio exterior, no debe ser un obstáculo al comercio legítimo, sino más bien, debe ser un elemento que lo facilite.

En el quinto capítulo “Los Principios de Buena Fe, Presunción de la Veracidad y el Fraude de Ley”, se estudia la naturaleza y definición del principio de buena fe y presunción de la veracidad, las teorías subjetiva y objetiva, su tratamiento en la legislación peruana; asimismo se aborda el tema del ejercicio abusivo del derecho y el fraude de ley, las posiciones subjetivista, objetiva y mixta, la naturaleza y el concepto del abuso del derecho, el fraude de ley y su diferencia con el abuso del derecho. La presunción de la veracidad es un principio básico en todo trámite administrativo, reconocido en el TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS,

De igual modo, de acuerdo con la Ley General de Aduanas, todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior se rige por el principio de buena fe y presunción de veracidad.

En el sexto capítulo, “La Potestad Sancionadora”, se aborda la potestad sancionadora del estado, la potestad sancionadora en materia tributaria y aduanera, la facultad discrecional de la Administración tributaria aduanera, y los límites del procedimiento sancionador. Los principios que regulan la facultad sancionadora de la administración tributario aduanera: principios de legalidad o reserva de la ley, se incluye un estudio respecto del control difuso en la administración pública, el principio de tipicidad, el principio de non bis in ídem, el principio de cosa juzgada y su variante non bis in ídem, el principio de proporcionalidad, el principio de no concurrencia de infracciones y el principio de no confiscatoriedad.

Los principios del Derecho Sancionador Administrativo, y por tanto, de la potestad sancionadora, son sustancialmente iguales a los del Derecho Penal; a través de la potestad sancionadora, la Administración puede cumplir sus fines constitucionales, sin embargo, hay la necesidad de someter esta potestad a los mecanismos de limitación y control del poder toda vez que esta potestad se encuentra constreñida a los principios jurídicos generales que limitan su ejercicio. La potestad sancionadora debe entenderse como la facultad administrativa que tiene todo organismo público; entre ellos, SUNAT, cuya finalidad es la de garantizar el cumplimiento de sus normas y que sirve como elemento de coerción respecto de los administrados para sancionar el incumplimiento de las mismas.

En el séptimo capítulo “Evolución Histórica del Régimen Sancionador Aduanero en las Exportaciones”, abordamos el estudio desde dos aristas, primero los antecedentes referidos a la Ley General de Aduanas: partiendo desde el Código de Procedimientos Aduaneros (1926), el Decreto Ley N° 20165 (1973), el Decreto Legislativo N° 503 (1988); el Decreto Legislativo N° 722 (1991), el Decreto Legislativo N° 809 (1996); en segundo lugar los antecedentes de la Ley De Delitos Aduaneros, Código de Procedimientos Aduaneros (1926), la Ley

de Represión del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana” N° 16185 (1966), Ley N° 24939 “Ley de Delitos de Contrabando y de Defraudación de Rentas de Aduana (1988), el Código Penal de 1991 y Ley De Delitos Aduaneros N° 26461 (1995) que es el antecedente de la actual Ley de Delitos Aduaneros N° 28008.

En el capítulo VIII, “Régimen Sancionador en el Proceso de Exportación Definitiva” En el octavo capítulo, “Régimen Sancionador en el Proceso de Exportación Definitiva”, se estudia su marco sancionador en la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053, se aborda el tema del carácter provisional de las exportaciones, como un aspecto preliminar importante; así como aquellas infracciones que tienen mayor relevancia y controversia como son la incorrecta declaración de mercancías, el carecer de documentación aduanera pertinente, mercancías no declaradas y también los errores de buena fe. En cuanto al marco sancionatorio en la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008 se analiza el tipo básico de contrabando y de defraudación de rentas de aduanas y el tráfico ilícito de mercancías prohibidas y restringidas. Se analizan las posiciones respecto de la tipicidad del contrabando en las exportaciones y las medidas preventivas.

Finalmente, en el capítulo IX “La Declaración del Valor en el Régimen de Exportación Definitiva. En el marco de la legislación aduanera, el valor FOB de exportación consignado en la Declaración se acredita conforme al numeral 3) del inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, con la factura o boleta de venta, según corresponda, o con declaración jurada en los casos que no exista venta. No existe un criterio uniforme en la legislación comparada respecto de la aplicación de las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de la OMC para la valoración aduanera de las operaciones de importación, asimilando definiciones y criterios consistentes para el régimen de exportación definitiva.

CAPÍTULO I.

ASPECTOS PRELIMINARES

La obligación tributaria representa las relaciones que se establecen entre el Estado y los contribuyentes. La forma de comportarse expresa cultura de convivencia social. El cumplimiento voluntario es un elemento estructural indispensable para un desarrollo económico y social sostenible en cualquier comunidad.

Para lograr esa disciplina fiscal, es importante poder detectar y sancionar a los incumplidores con regularidad. Entre las principales funciones de cualquier Administración, está la de favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributario-aduaneras por parte de los sujetos pasivos, ya sean personas jurídicas o naturales; pero también incluye el análisis, las tendencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para las cuáles se tengan facultades.

Ahora bien, la actividad del servicio aduanero es trascendente debido a que, no solo tiene como objetivo la facilitación del comercio exterior, sino que se encarga también de la recaudación de los tributos no solo aduaneros (*Ad Valórem*)¹, sino también de otros tributos internos como Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) e Impuesto al Patrimonio Municipal (IPM respecto de las mercancías importadas.

¹ Los derechos AD-VALOREM, o "según su valor" consisten en un porcentaje sobre el valor de la mercancía. Es la forma de tipo impositivo más común. En este caso la Base Imponible viene constituida por el valor en aduana. El valor en Aduana que a su vez viene determinado por el valor de importación CIF (CÓDIGO INCOTERMS) que incluye coste, seguro y fletes. No se tiene en cuenta las unidades de peso o medida. Este método se caracteriza por su progresividad en la cantidad recaudada por el Estado porque a mayor valor de la mercancía, se tiene que pagar más de arancel y además asegura un mayor nivel de ingresos en los casos de mercancías que tengan añadido más tecnología, dado estas se van a corresponder con mercancías de mayor precio y por lo tanto aumento de la recaudación. En http://www.camaras.org/guias/arancel/guia_arancel_cap2_020.html 06/08/2014.

“Los impuestos al comercio exterior son los más antiguos que existen desde el almojarifazgo, establecido por Real Cédula del 03/07/1573 y aplicado desde 1591, que cobraba el Rey para garantizar el tráfico libre por sus dominios; y que consistía en el 5% de todo efecto comercial que entraba por los puertos del virreinato, y el 2% sobre todo producto o mercancía que salía de ellos, aunque se tratase de mercancías que hubiesen pagado antes derechos de entrada”².

“Debe considerarse la falta técnica o de estudio de los tributos en los tiempos pretéritos. Con el tiempo las aduanas tenían como finalidad principal percibir recursos para el erario público, función que complementaba con el desarrollo de los fines relacionados con política comercial arancelaria elaborada para impedir o permitir el ingreso o la salida de mercancía, con lo que el derecho de aduana adquirió rápidamente una doble finalidad como instrumento de adquisición de recursos o de política económica”³.

La función de control es una función importantísima de las Aduanas, labor irrenunciable en la medida que se trata de preservar y proteger intereses públicos como la moral, la salud pública, el medio ambiente o la propiedad intelectual, entre otros. Al actuar como órgano de control de las operaciones de comercio exterior y actividades vinculadas a los operadores de comercio exterior, en uso del *ius puniendi*, se encarga de aplicar las sanciones correspondientes en caso que se infrinja el ordenamiento jurídico. El imperio del Estado le permite imponer obligaciones y deberes a quienes participan del presupuesto legal; encontrándose la infracción aduanera alcanzada por la responsabilidad objetiva, sin embargo éste debe cumplir los parámetros impuestos por la Constitución, como son, entre otros, los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

² ROMERO Emilio. *Historia económica del Perú*. (p. 221) Fondo Editorial de la UNMSM. Lima Septiembre del 2006.

³ PARDO Germán. *El contenido del derecho aduanero actual y la relación con el derecho tributario*. Revista de Aduanas y Comercio Exterior. Diciembre 2012. p. 23

Sin embargo para que una infracción se constituya como tal debe cumplir con todos los elementos constitutivos para ser catalogado como tal y ser determinado de manera objetiva.

Por otro lado, la forma de comportarse expresa cultura de convivencia social. El cumplimiento voluntario es un elemento estructural indispensable para un desarrollo económico y social sostenible en cualquier comunidad.

Para lograr esa disciplina, es importante poder detectar y sancionar a los incumplidores con regularidad; así como a los que hacen ejercicio abusivo del derecho. Entre las principales funciones de cualquier Administración, está la de favorecer las condiciones para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributario-aduaneras por parte de los sujetos pasivos, ya sean personas jurídicas o naturales; pero también incluye el análisis, las tendencias y problemas que se manifiestan en la aplicación de la legislación, formulando las propuestas correspondientes o adoptando las medidas para las cuáles se tengan facultades.

En ese contexto, la función de control es una función importantísima, a fin de aplicar las sanciones correspondientes en caso que se infrinja el ordenamiento jurídico y también para prevenir conductas abusivas y fraudulentas.

1.1 JUSTIFICACIÓN

La mayoría de los países latinoamericanos, incluido el Perú, han incorporado en sus legislaciones una serie de beneficios a fin de promover las exportaciones, como la restitución de derechos arancelarios, la reposición de mercancías en franquicia arancelaria o la devolución del Impuesto General a las Ventas que grava las adquisiciones de bienes intermedios y/o servicios destinados a la producción de bienes finales cuyo destino es la exportación.

Dicha medida obedece al criterio de promover la competitividad del sector exportador a través de dos vías:

Cuando el exportador es precio aceptante en el mercado internacional, si no se devolviese dicho impuesto, se trasladaría su importe al costo del producto exportado.

Por otro lado, los beneficios arancelarios o tributarios de manera oportuna mejora los niveles de liquidez corriente del exportador y por ende reduce sus necesidades de financiamiento mediante deuda; y por tanto los costos de financiamiento.

Las exportaciones no se encuentran afectas al pago de tributos, siguiendo el principio de no exportar impuestos y a su vez el trámite tanto de reconocimiento físico como de revisión documentaria, así como el de regularización tiene tiempos muy breves de atención en Aduanas.

El beneficio de devolución del IGV, en Tributos Internos, se otorga desde el punto de vista administrativo siguiendo procedimientos bastante expeditivos, lo cual implica plazos breves para efectivizar la devolución.

Sin embargo estos plazos breves contienen implícito un enorme riesgo, en la medida que ha inducido a ciertos agentes económicos en la cadena de generación de valor agregado, a desarrollar conductas abusivas y de fraude que llevan implícitas a) elementos de engaño o de información inexacta, incompleta o falaz; b) mediante el engaño, la información que se facilita o la que se omite, se obtiene un derecho reconocido por la ley; c) el fraude implica una dimensión y un alcance económicos considerables; d) en el fraude se utilizan los sistemas comerciales y sus instrumentos lícitos, o bien se los usa indebidamente y se los compromete o se los distorsiona, con posibles repercusiones en el ámbito internacional. Es así que actúan a) con proveedores ficticios, para la provisión de facturas falsas que sustenten adquisiciones no reales de bienes o servicios destinadas a la producción de bienes para la exportación, b) sobrevalorando mercancías para obtener mayores montos de devolución del IGV, c) simulando exportaciones, etc.

Las exportaciones se encuentran sujetas a controles antes de su embarque: reconocimiento físico o revisión documentaria, y al momento de su regularización: automática o con presentación de documentos, los cuales están sujetas a tiempos perentorios a fin de agilizar el trámite aduanero.

En ese sentido, es necesario examinar el problema del ejercicio abusivo del derecho como consecuencia de la facilitación a las exportaciones, si los controles existentes en la Administración Tributaria y la legislación vigente son suficientes, considerando que el proceso de exportación definitiva es un proceso transversal que se inicia en las Aduanas, pero la solicitud de devolución del IGV se tramita en Tributos Internos.

La evaluación determinará si es necesario replantear los controles existentes o proponer cambios normativos, que sin dejar de facilitar el comercio exterior, prevengan o sancionen estas conductas.

1.2 HIPÓTESIS DE PARTIDA

1.2.1 HIPÓTESIS PRINCIPAL

El carácter provisional de las declaraciones de exportación; si bien contribuye a facilitar el comercio exterior, por otro lado hace vulnerable su régimen sancionador.

1.2.2 HIPÓTESIS SECUNDARIAS

- Las sanciones de comiso y multa previstas en la Ley General de Aduanas son de difícil aplicación por el carácter provisional de las declaraciones de exportación que posibilitan se vulnere el principio de buena fe y presunción de la veracidad.
- Las normas tributario aduaneras no permiten un control adecuado de las exportaciones que se acogen a beneficios tributarios y aduaneros.

- No existe un criterio uniforme en la legislación respecto del tratamiento de la declaración del valor en exportaciones.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Analizar el marco jurídico del régimen de exportación definitiva, las infracciones y sanciones vinculadas y los resultados de su aplicación, teniendo en cuenta el carácter provisional de las declaraciones de exportación.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Ofrecer un estudio crítico respecto de las sanciones de comiso y multa previstas en la Ley General de Aduanas en el régimen de exportación definitiva.
- Contribuir al conocimiento de los mecanismos de promoción a las exportaciones y las infracciones vinculadas.
- Analizar el régimen de exportación en el derecho comparado.

1.4 METODOLOGÍA

La investigación planteada se inicia con un carácter histórico descriptivo, en cuanto a la configuración de sus fundamentos y la enunciación del régimen de exportación definitiva y el régimen sancionador vinculado.

Se hace un recuento de la normatividad respectiva, en lo internacional comparado y en el ámbito nacional.

Asimismo, el tipo de investigación del presente estudio es explicativa porque daremos razones del por qué el hecho estudiado tiene tales o cuales características, cualidades, propiedades.

La naturaleza de la investigación hace que en un primer momento, hagamos una recopilación bibliográfica y hemerográfica de toda aquella normatividad referente al régimen de exportación definitiva.

El tema analizado, está siendo abordado mediante un estudio de la bibliografía relativa al mismo y de la jurisprudencia dictada con ocasión de los recursos interpuestos contra los actos administrativos que aplican sanciones. Además de lo anterior, no hemos obviado, cuando se ha hecho imprescindible, el examen directo de la legislación positiva sobre el objeto del trabajo. Hemos buscado, por consiguiente, un equilibrio entre las citadas fuentes, con énfasis en los resultados obtenidos del conjunto de la jurisprudencia revisada.

En cuanto al tratamiento dado a cada una de las fuentes señaladas, cabe indicar lo siguiente:

- 1) La legislación vigente nos permitirá ofrecer una visión de la situación actual de las infracciones y sanciones en el régimen de exportación definitiva.
- 2) La doctrina científica nos permitirá conocer con precisión cuales son las principales posiciones o tendencias en la materia, conociendo la opinión de los principales juristas e incluso, observar comparativamente las diferentes construcciones argumentales en el desarrollo de la Tesis.
- 3) La recopilación y análisis de la jurisprudencia permitirá, por su parte, definir con precisión cual es el régimen jurídico vigente y el criterio de los organismos que administran justicia.

CAPITULO II.
EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN
DEFINITIVA

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS EN EL PERÚ

El Código de Procedimientos Aduaneros de 1926⁴ fue la primera norma de Aduanas que rigió durante casi medio siglo, siendo sustituido por la Ley General de Aduanas aprobado mediante el Decreto Ley N° 20165⁵, derogado por el Decreto Legislativo N° 503⁶; este a su vez es derogado por el Decreto Legislativo N° 722⁷. En 1996 se aprobó el Decreto Legislativo N° 809 que entró en vigencia luego de la publicación de su reglamento en diciembre de 1996.⁸ Finalmente, la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053 con vigencia parcial el 28 de junio de 2008 y plena 01 de octubre del 2010.

El Código de Procedimientos Aduaneros de 1926 la denominaba exportación y se encontraba regulado en el Capítulo VIII “Pólizas de Exportación” artículos del 131 al 139, en el Capítulo XXXII “Exportación” artículos 398 al 406. Los artículos 407 y 408 del Capítulo XXXIII regulaba la “Exportación prohibida”, en el Capítulo XXXIV “Cotizaciones y tasas de los impuestos variables” artículo 408, en el Capítulo XXXV “Vías de Exportación” artículos del 410 al 412 y en el Capítulo XXXVI “Sanciones”, esto último lo veremos en el Capítulo VII Evolución Histórica del Régimen Sancionador Aduanero.

«Las pólizas de exportación se emplean para exportar toda clase de mercaderías, ya sean nacionales o nacionalizadas, afectas o no a derechos»⁹.

⁴ Aprobado mediante Decreto Ley N° 4380 promulgado en 1921 y vigente desde 1926

⁵ Promulgado el 02 de octubre de 1973 y vigente desde el 01 de enero de 1975

⁶ Publicado el 01 de diciembre de 1988, vigente desde el 17 de diciembre de 1988 hasta el 27 de marzo de 1992

⁷ Promulgado en noviembre de 1991 y vigente desde marzo de 1992 cuando se publicó su Reglamento aprobado con Decreto Supremo N° 052-92-EF.

⁸ Aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF.

⁹ Código de Procedimientos Aduaneros, artículo 131.

Se encontraba prohibida la exportación de:

1. Pieles de vicuña y de alpaca y las colchas que con ellas se fabriquen.
2. La exportación de oro nacional amonedado. Las personas que salgan del país deberán llevar consigo hasta diez libras oro amonedado.
3. Las amalgamas de toda clase
4. Los libros y documentos que formen parte de los archivos nacionales.
5. Los objetos y reliquias arqueológicas que deben conservarse como fuentes de la Historia Nacional. El Gobierno podrá conceder la exportación de los duplicados¹⁰.

Un especial tratamiento tenía la exportación de lana o de algodón que debían presentar el Certificado de Producción, que debía indicar la clase y peso expedido por el productor¹¹, además de una razón detallada de los pesos de los fardos embarcados a fin de facilitar la confrontación y poder determinar el peso de los bultos no embarcados para las correcciones que hubiere¹². Para los minerales se acompañaba el certificado de análisis¹³.

Un aspecto importante es que además del reconocimiento de las mercancías, los Administradores deben comprobar la exportación por medio del Cónsul. Ellos estaban obligados a hacer las investigaciones necesarias por medio de las Aduanas, instituciones de comercio, publicaciones oficiales o comerciales de merecido crédito u otros medios, hasta establecer la verdad con relación a la calidad, peso, etc. del producto exportado; dando cuenta a la Aduana para que efectúen los trámites que correspondan.

El Decreto Ley N° 20165, regulaba en el Capítulo I “Definiciones” artículo 1 la exportación, Capítulo III “De los Derechos” artículo 17, Capítulo IV “De la

¹⁰ Norma citada, artículo 407.

¹¹ Norma citada, artículo 136

¹² Norma citada, artículo 138

¹³ Norma citada, artículo 139

Exportación” artículos del 94 al 97 y el Título V “De las infracciones y Sanciones Aduaneras.

La Exportación es la «*salida legal del país de cualquier mercancía nacional o nacionalizada con destino al extranjero*». Nótese que la norma al igual que el Código de Procedimientos Aduaneros, hacen referencia al término “exportación” a diferencia del término actual que es “exportación definitiva”.

Los documentos exigibles eran:

- Factura comercial del remitente
- Conocimiento de embarque o guía aérea o terrestre
- Certificado de origen, en caso necesario
- Póliza de exportación
- Otros documentos exigidos por disposiciones especiales¹⁴.

El reconocimiento de las mercancías se efectuaba, antes de su embarque y cuando se constate diferencia con lo declarado, se suspenderá dicho acto y se dará cuenta a la Administración para los esclarecimientos a que hubiere lugar y resolución respectiva¹⁵.

En la “póliza de exportación”¹⁶ consignaba los datos siguientes:

- a) Datos de los participantes: Aduana bajo cuya jurisdicción se cumplirá el trámite, nombre del exportador, nombre y dirección del consignatario o importador.
- b) De la unidad de transporte: clase, tipo, nombre; vía utilizada.
- c) De la mercancía: ubicación de la zona de producción, fabricación u otra; puerto de embarque, país de destino, marca, número cantidad, clase y peso de

¹⁴ Decreto Ley N° 20165 artículo 64 y D.S. 020-74-MINCOM, Reglamento de la Ley General de Aduanas artículo 8.

¹⁵ D.S. N° 020-74-MINCOM, Reglamento de la Ley General de Aduanas artículo 152.

¹⁶ Hoy denominada Declaración Aduanera de Mercancías (DAM).

los bultos; descripción detallada de su contenido correspondientes a cada serie, partida arancelaria y derechos aplicables.

d) Del valor FOB declarado, forma de pago, tipo de cambio, cotización oficial si ha hubiera además de flete y seguro.

e) De la documentación: número de factura comercial y un número de licencia de exportación.

La exportación se encontraba sujeta al pago de tributos: los impuestos vigentes a la fecha del término del embarque (vía marítima y terrestre) y los vigentes a la fecha de numeración de la póliza (vía aérea y postal)¹⁷.

Se efectuaba el control de embarque de las mercancías de exportación, verificando la marca, numeración, cantidad de bultos y peso de los bultos embarcados, así como la hora y fecha en que finalice el embarque.¹⁸ En la actualidad el Funcionario Aduanero no efectúa el control de embarque, es una responsabilidad del transportista. Dicha información debe ser transmitida al momento de la regularización de la Declaración de Exportación.

Por su parte la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 503¹⁹ regulaba el régimen de exportación en Capítulo I “Definiciones” artículo 1° Definiciones, Capítulo III “De los Derechos” artículo 10°, Capítulo IV “De la Exportación” artículos 110 al 118, Título V “De las infracciones y Sanciones” artículos 178 al 189.

Definía la exportación como el «*régimen aduanero por el cual se autoriza la salida legal del país, de mercancías nacionales o nacionalizadas*». Los derechos eran los vigentes a la terminación del embarque, excepto en el tráfico postal en los que se aplicarán los vigentes a la fecha de numeración de la póliza.

¹⁷ Decreto Ley 20165, artículo 12.

¹⁸ RLGA D.S. N° 020-74-MINCOM artículo 152.

El aforo de las mercancías era efectuado por el Técnico Aduanero con intervención del agente de aduanas o su representante legal, despachador oficial o del interesado según corresponda, antes de su embarque, pudiendo realizarse fuera del recinto aduanero, en los casos señalados en el Reglamento

La exportación se acreditaba con la factura comercial original, redactada en cualquier idioma y traducida al castellano en la parte relativa a la descripción de las mercancías. No se podían modificar las pólizas una vez numerado por el funcionario aduanero competente; cuando se trataba de errores materiales, se hacía constar en la diligencia de reconocimiento físico.

La exportación se encontraba sujeta al pago de tributos y la obligación tributaria se generaba en la fecha del término del embarque, excepto en el tráfico postal en que la fecha se originaba en la fecha de numeración de la póliza. Se acreditaba con factura comercial original, redactada en cualquier idioma traducido al castellano en la parte relativa a la descripción de las mercancías. Se aceptaba también facturas comerciales obtenidas por procedimientos de impresión o recibidas por facsímil.

El exportador se hacía responsable de que la cantidad, calidad, especie, clase y precio de las mercancías que figuran en la factura comercial son las convenidas por el comprador o consignatario²⁰.

Es necesario tener en cuenta que en los años ochenta prevaleció una compleja estructura tributaria, existiendo seis tipos de impuestos vinculados a las exportaciones:

- Impuesto adicional a las ventas
- Impuesto adicional *Ad Valoren* a la exportación
- Impuesto adicional *Ad Valoren* FOB a la exportación
- Sobretasa a la exportación del café en grano crudo
- Impuesto a la exportación del azúcar

¹⁹ Ley General de Aduanas promulgada el 01 de diciembre de 1988, publicada el 11 de diciembre de 1988 y vigente desde el 17 diciembre de 1988 hasta el 23 de marzo de 1992.

²⁰ Decreto Legislativo N° 503 artículo 114°

- Impuesto a la entrega de moneda extranjera al Banco Central de Reserva
- Impuesto a la exportación

Los mismos fueron derogados en reforma de los años 1991-1992, homogenizándose el régimen tributario de los impuestos a las exportaciones, el mismo que consistía en un sistema particular para cada tipo de exportación.²¹. Estos y otros cambios fueron dados dentro del marco del Decreto Legislativo N° 668 – Ley Marco del Comercio Exterior Peruano- mediante la cual se establecieron: la libertad de comercio exterior, el tipo de cambio único, la eliminación de exoneraciones, las rebajas arancelarias a ciertos sectores, la eliminación de subsidios, el principio de presunción de veracidad como base de todo trámite administrativo de comercio exterior, entre otros aspectos.

Posteriormente, con la aprobación del Decreto Legislativo N° 722²² se definió a la exportación definitiva como «*el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior*»²³.

Previo al embarque, las mercancías eran reconocidas físicamente por la Aduana, operación que podía realizarse en los locales o recintos del exportador, cuando la naturaleza de las mercancías, su embalaje u otras circunstancias así lo requerían.

La salida de las mercancías se efectuaba por cualquier Aduana, pero la Administración Aduanera señalaba las Aduanas por donde podía exportarse aquellas mercancías a las que correspondía aplicar medidas especiales de control, como metales preciosos y su manufactura, obras de arte u objetos

²¹ ABUSADA R. DU BOIS F. & VALDERRAMA J. (2000) La Reforma Incompleta: rescatando los noventa. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico; Instituto Peruano de Economía. p. 169-170.

²² Ley General de Aduanas promulgada el 11 de agosto de 1991, vigente desde el 28 marzo 1992 hasta el 24 diciembre 1996.

²³ Decreto Legislativo N° 722 artículo 12

arqueológicos, así como aquellas que requerían ser verificadas por otras autoridades competentes conjuntamente con las aduaneras.

Con esta Ley, aún la exportación se encontraba gravada con el pago de tributos, así los artículos 11º y 12º regulaban que el nacimiento de la obligación tributaria era en la fecha de término del embarque así como los derechos para el pago del adeudo se aplican los que estuvieron vigentes en dicha fecha.

Posteriormente, con el Decreto Ley N° 22342(22/11/1978), Ley de Promoción de Exportaciones no Tradicionales” modificado por el Decreto Legislativo N° 291 (20/07/1984) se tomaron medidas con el objeto de reducir los costos de exportación hasta el 28/05/1992, exonerándose total y automáticamente de derechos aduaneros y de todo tributo que afecte a la exportación, incluyendo el Impuesto General a las Ventas, entre otros beneficios; y con el Decreto Ley N° 666 que regulaba los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo del 11/09/91, se suprimieron las cargas tributarias a las exportaciones y da inicio a la devolución del IGV que afectan el costo de producción de bienes y servicios de algunos productos.

El Decreto Legislativo N° 809²⁴ en su artículo 54º definía la exportación como: *«el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior»*, se señaló por primera vez en una Ley General de Aduanas que la exportación de bienes no estaba afecta a ningún tributo y sólo para fines estadísticos Aduanas aplicaría la tasa ficta de 0%.

El elemento de exportación legal también se toca en esta Ley, indicando que la exportación no procederá para las mercancías que sean patrimonio cultural y/o histórico de la nación así como otras de exportación prohibida y restringida.

El Decreto Supremo N° 129-2004-EF²⁵, en su artículo 54º, además de la definición prevista en el Decreto Legislativo 809, agregó que se consideran

²⁴ Ley General de Aduanas promulgada el 18 de abril de 1996.

como exportación de mercancías a las operaciones swap a que se refiere el TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y que no estaba afecta al pago de ningún tributo.

2.2 DEFINICIÓN EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

Consideramos importante cotejar e identificar las semejanzas y diferencias entre la legislación peruana con otras legislaciones, principalmente de Latinoamérica, respecto del régimen de exportación definitiva.

El Convenio Revisado de Kyoto (CKR)²⁶, principal convenio de facilitación del comercio aduanero, lo denomina Exportación a Título Definitivo y lo define como el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que abandonen el territorio aduanero y que estén destinadas a permanecer definitivamente fuera de éste. Agrega que la aduana no exigirá sistemáticamente una prueba de llegada de las mercancías a un país extranjero²⁷.

Por su parte, según el Código Aduanero de la Unión²⁸, debe entenderse por exportación a aquellas mercancías comunitarias que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión Europea. Se encuentran sujetas a normas de vigilancia y

²⁵ Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas publicado el 12 de diciembre del 2004.

²⁶ Elaborado por la Organización Mundial de Aduanas y entró en vigor el 3 de febrero de 2006. Es una revisión y actualización del Convenio Internacional sobre la Simplificación y la Armonización de Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto) que fue adoptado en 1973-1974. El CKR busca facilitar el comercio armonizando y simplificando los procedimientos y las prácticas aduaneras. Para lograrlo, el Convenio proporciona estándares y prácticas recomendadas para los procedimientos y técnicas aduaneras modernas. Los países que deseen convertirse en partes contratantes de este convenio internacional, deben aceptar el Cuerpo y el Anexo General del CKR, que son vinculantes. El Anexo General del CKR compromete a las partes contratantes a los siguientes principios fundamentales:

²⁷ Anexo Específico C. Capítulo 1, Exportación a Título Definitivo

²⁸ REGLAMENTO (UE) N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición) artículo 269.

control aduanero. Así en España, la exportación está exenta del IVA²⁹ y da derecho a la devolución del IVA soportado por el exportador³⁰.

2.2.1 EN LA LEGISLACIÓN DE CHILE

Según la legislación chilena exportación es «*la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior*»³¹.

«*La exportación se entenderá consumada cuando la mercancía amparada por la declaración correspondiente haya sido legal y efectivamente enviada al exterior, con la intención de ser usada o consumida*»³². Se indica igualmente que la exportación de mercancías no estará afecta al pago de derechos, a menos que una ley las grave expresamente³³.

Una vez aceptada a trámite, la declaración no podrá enmendarse o rectificarse por el declarante. Tampoco podrá ser dejada sin efecto, a menos que legal y reglamentariamente no haya debido ser aceptada o no apareciere la mercancía.

La exportación de mercancías no estará afecta al pago de derechos, a menos que una ley las grave expresamente.

Por regla general, el procedimiento de salida legal de mercancías o servicios del país, deberá cumplir con las siguientes etapas:

a) Presentación de las mercancías al Servicio:

²⁹ Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley 37/1992 (España) de 28 diciembre, artículo 21.

³⁰ Norma citada, artículo 117.

³¹ Texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con fuerza de ley de Hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas, artículo 2°

³² Norma citada, artículo 113.

³³ Norma citada, artículo 112.

A través del Documento Único de Salida (DUS) Aceptación a Trámite (AT) o primer mensaje, el cual deberá ser emitido antes de solicitar el ingreso de las mercancías a zona primaria.

b) Ingreso de las mercancías a zona primaria y autorización de salida:

Con la aceptación a trámite del DUS, queda autorizado el ingreso de las mercancías a zona primaria y su embarque o salida al exterior.

c) Embarque o salida al exterior de las mercancías:

El embarque o salida al exterior de las mercancías será informado por el Despachador de Aduana, en caso de tráfico marítimo y aéreo, y constatado por el Servicio de Aduanas en caso de tráfico terrestre.

d) Legalización:

La Legalización será solicitada a través de un segundo mensaje del DUS, una vez cumplidos todos los trámites legales y reglamentarios que permiten la salida legal de las mercancías del país. Una vez autorizada por la Aduana, queda formalizada la destinación aduanera y el DUS-Legalización o segundo mensaje constituye la Declaración de Aduana.

e) Valor definitivo de la operación de exportación:

En caso de operaciones de exportación cuya modalidad de venta sea distinta de "a firme", se debe acreditar al Servicio Nacional de Aduanas el resultado definitivo de la operación de exportación, lo cual se realizará a través del Informe de Variación del Valor del DUS.

2.2.2 EN LA LEGISLACIÓN DE MÉXICO

Para la legislación mexicana el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional, de mercancías nacionales o nacionalizadas, para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.³⁴

³⁴ Ley Aduanera (México). Publicación en D.O.F.: 15 de diciembre de 1995 última actualización D.O.F.: 29 de diciembre de 2014.

Los datos contenidos en la declaración de exportación (llamado Pedimento en México) se podrán modificar mediante la rectificación a dicho pedimento.

Los contribuyentes podrán rectificar los datos contenidos en el pedimento el número de veces que sea necesario, siempre que lo realicen antes de activar el mecanismo de selección automatizado.

Una vez activado el mecanismo de selección automatizado, se podrá efectuar la rectificación, salvo en aquellos supuestos que requieran autorización del Servicio de Administración Tributaria, establecidos mediante reglas.

Si el mecanismo de selección automatizado determina que debe practicarse el reconocimiento aduanero, o bien, cuando se haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, no procederá la rectificación del pedimento, sino hasta que concluyan dichos actos, o en su caso, cuando el Servicio de Administración Tributaria lo establezca en reglas.

Después de activar el sistema automatizado solo se podrá rectificar hasta en dos ocasiones cuando exista un saldo a favor o no origine pago alguno. La rectificación procederá siempre y cuando no se modifique alguno de los siguientes conceptos:

- Unidades de medida, números de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar las mercancías.
- Descripción, naturaleza, estado y demás características que permitan cuantificar las mercancías.
- Datos que permitan identificar las mercancías, así como su origen.
- RFC³⁵ del importador o exportador, excepto salvedades.
- Régimen aduanero, excepto en los casos en que la ley lo permite.

³⁵ Registro Federal de Contribuyentes del importador/exportador que efectúe la operación de comercio exterior.

- Números de candados oficiales utilizados en los vehículos.
- No se impondrán multas cuando la rectificación se efectuó de forma espontánea. La rectificación no prejuzga sobre la veracidad de lo declarado ni limita las facultades de comprobación de las autoridades.

La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.

Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en las facturas o documentos, incluidos los electrónicos o digitales a que se refieren los artículos 36-A, fracciones I, inciso a) y II, inciso a) y 59-A de esta Ley, no constituyen los valores comerciales de las mercancías; harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan³⁶.

2.2.3 EN LA LEGISLACIÓN DE ARGENTINA

Para la legislación argentina «*La destinación de exportación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería exportada puede permanecer por tiempo indeterminado fuera del territorio aduanero*».³⁷

Las exportaciones están sujetas al pago de derechos de exportación³⁸ que puede ser *Ad Valoren* o específico³⁹ y las mercancías son sujetas a valoración.

Un aspecto importante es que la declaración contenida en la solicitud de destinación de exportación es inalterable una vez registrada y el servicio aduanero no admitirá del interesado rectificación, modificación o ampliación alguna, salvo las excepciones en el Código Aduanero:

³⁶ Norma citada artículo 79º

³⁷ Código Aduanero (Argentina) aprobado por Ley 22.415 artículo 331º

³⁸ Norma citada artículo 724º

³⁹ Norma citada artículo 724º

1.- El servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada con anterioridad:

- a) a que se hubiera dado a conocer que la declaración debe someterse al control documental o a la verificación de la mercadería;
- b) al libramiento, si se la hubiera exceptuado de los controles antes mencionados.

2.- La rectificación, modificación o ampliación también procederá, bajo las condiciones previstas en el encabezamiento del apartado 1, con posterioridad al libramiento y hasta:

- a) la carga de la mercadería a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea;
- b) que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre.

3.- Asimismo, el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción.

2.2.4 EN LA LEGISLACIÓN DE ECUADOR

La exportación definitiva es *«el régimen aduanero que permite la salida definitiva de mercancías en libre circulación, fuera del territorio aduanero comunitario o a una Zona Especial de Desarrollo Económico ubicada dentro del territorio aduanero ecuatoriano, con sujeción a las disposiciones establecidas en el presente Código y en las demás normas aplicables»*⁴⁰.

⁴⁰ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Ecuador) (29/12/2010)

La salida definitiva del territorio aduanero ecuatoriano de las mercancías declaradas para su exportación, deberá tener lugar dentro de los treinta días siguientes a la aceptación de la Declaración Aduanera de Exportación. La Autoridad Aduanera o la empresa concesionaria del servicio de Depósito Temporal, registrará electrónicamente el ingreso a la Zona Primaria y la salida al exterior de las mercancías a ser exportadas. Cuando por causas debidas al transporte de las mercancías por motivos de logística no pudiera cumplirse el plazo fijado en el inciso anterior, las autoridades aduaneras podrán prorrogar dicho plazo por una sola vez previo conocimiento de causa, que no será superior al periodo originalmente otorgado, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar. Sólo se podrán exportar aquellas mercancías que hayan sido objeto de una Declaración Aduanera de Exportación debidamente transmitida o presentada ante la Autoridad Aduanera.

El ingreso a la Zona Primaria Aduanera de las mercancías destinadas a la exportación será realizada de acuerdo a los procedimientos que para el efecto dicte la Dirección General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

2.2.5 EN LA LEGISLACIÓN DE URUGUAY

En Uruguay, las mercancías de libre circulación que egresen del territorio aduanero podrán ser incluidas en los regímenes aduaneros de exportación: a) exportación definitiva, b) exportación temporaria para reimportación en el mismo estado, c) exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo, d) tránsito aduanero. Para ello deberán presentar ante la Dirección Nacional de Aduanas la “declaración de mercadería”, antes de la salida del medio de transporte. La declaración puede ser seleccionada a canales de revisión verde o rojo. Cuando el resultado del canal sea verde, el Declarante podrá proceder a la liberación de la mercadería sin más trámite. Cuando el resultado del canal sea rojo, el Declarante deberá obtener del verificador⁴¹ el recibo correspondiente, autorizando la liberación de la mercadería.

⁴¹ Verificación de mercadería: la inspección física de la mercadería por parte de la Dirección Nacional de Aduanas a fin de constatar que su naturaleza, calidad, estado y cantidad estén de

La exportación definitiva «es el régimen aduanero por el cual se permite la salida del territorio, con carácter definitivo, de la mercadería de libre circulación, sujeta al pago de tributos a la exportación, cuando corresponda y al cumplimiento de todas las formalidades aduaneras exigibles»⁴².

La mercancía sometida al régimen de exportación definitiva estará sujeta a las prohibiciones o restricciones⁴³ aplicables a la exportación.

El despacho directo de exportación definitiva es el procedimiento por el cual la mercadería puede ser despachada directamente, sin previo sometimiento a la condición de depósito temporal de exportación.

2.3 DEFINICIÓN EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Según la legislación peruana, la exportación definitiva, «es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior y no está afectada a tributo alguno»⁴⁴.

La exportación definitiva no procederá para las mercancías que sean patrimonio cultural o histórico de la nación, mercancías de exportación prohibida y para las mercancías restringidas que no cuenten con la autorización del sector competente a la fecha de su embarque.

En consecuencia podemos agregar a la definición de la Ley General de Aduanas que la exportación definitiva es el régimen aduanero que concede la salida legal del territorio aduanero de las mercancías nacionales o

acuerdo con lo declarado, así como obtener informaciones en materia de origen y valor de las mercaderías, en forma preliminar y sumaria.

⁴² Código Aduanero de Uruguay - Ley N° 19.276. artículo 109° vigente desde el 18 de marzo de 2015

⁴⁴ Al respecto véase artículo 60° Decreto Legislativo N° 1053 – Ley General de Aduanas.

nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior y no está afecta a tributo alguno.

Se consideran también como exportación definitiva de mercancías algunos casos especiales como las operaciones a que se refiere los numerales 2⁴⁵ y 5⁴⁶ del artículo 33° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF⁴⁷.

La exportación de bienes y servicios no están afectos al pago de Impuesto General a las Ventas⁴⁸, por lo que el exportador debe recuperar el pago del IGV que le ha sido trasladado en sus adquisiciones de bienes y servicios, contratos de construcción y declaraciones de importación. Esto lo trataremos detalladamente más adelante.

En concordancia con el Convenio de Kyoto, la legislación nacional no exige una prueba de que las mercancías exportadas hayan llegado a su destino, basándose en el principio de buena fe y presunción de la veracidad, solo es exigible la presentación de la documentación de ingreso al país de destino

⁴⁵ Las operaciones swap con clientes del exterior, realizadas por productores mineros, con intervención de entidades reguladas por la Superintendencia de Banca y Seguros que certificarán la operación en el momento en que se acredite el cumplimiento del abono del metal en la cuenta del productor minero en una entidad financiera del exterior, la misma que se reflejará en la transmisión de esta información vía Swift a su banco corresponsal en Perú. El Banco local interviniente emitirá al productor minero la constancia de la ejecución del swap, documento que permitirá acreditar ante SUNAT el cumplimiento de la exportación por parte del productor minero, quedando expedito su derecho a la devolución del IGV de sus costos.

⁴⁶ La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las na-ves de transporte marítimo o aéreo; así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por decreto supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen. Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, los citados bienes deben ser embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona primaria aduanera y debe seguirse el procedimiento que se establezca mediante Resolución de Superintendencia de la SUNAT.

⁴⁷ Modificado por la Ley N° 27625 publicado el 08 enero 2002 y la Ley N° 28462 publicado el 13 enero del 2005.

⁴⁸ TUO de la LEY IGV artículo 33°.

cuando se solicite subsanar o rectificar errores en la descripción de las mercancías declarada con datos provisionales debiendo adjuntar como sustento la siguiente documentación:

a) Cuando se trate sólo de errores de descripción de mercancía en cuanto a calidad, composición y otras especificaciones que no alteren su naturaleza; declaración jurada del exportador, factura, documento de transporte, guía de remisión cuando corresponda y otros que contengan información que demuestre lo solicitado.

b) En los demás casos; adicionalmente a lo señalado en el inciso anterior, copia del documento oficial de ingreso numerado en la aduana del país de destino visado por la Cámara de Comercio o el consulado; si este documento se encuentra en otro idioma se debe presentar su traducción al castellano.

La declaración jurada del exportador se presume cierta conforme a los artículos IV numeral 1.7⁴⁹ y 42⁵⁰ del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

Si la subsanación o rectificación se refiere a mercancía restringida, adicionalmente se debe contar con la respectiva autorización o permiso del sector competente, emitido previo al embarque de la mercancía.

Tosi, en su Diccionario de Derecho Aduanero, argumenta que es “exportación la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero. Es decir, el

⁴⁹ Ley del Procedimiento Administrativo General, artículo IV numeral 1.7 Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

⁵⁰ Ley del Procedimiento Administrativo General, artículo 42.- Presunción de veracidad.
42.1 Todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

hecho de que aquella atraviese la frontera o sea la traslación de la mercadería de un país a otro. Asimismo, cuando se refiere a los derechos que gravan la exportación señala que “dentro de los derechos que gravan la introducción o extracción de mercadería, se encuentran los derechos de exportación. Este derecho es el que grava la exportación de su consumo. Dicha exportación se realiza cuando se extrae la mercadería del territorio aduanero, sin tiempo determinado, es decir, por todo aquel que decida el propietario”⁵¹.

2.4 ELEMENTOS

En base a esta definición convergen los siguientes elementos:

2.4.1 SALIDA DEL TERRITORIO ADUANERO

La salida implica que la mercancía no debe ser prohibida, y de ser restringida, debe encontrarse amparada con el permiso oficial correspondiente (autorizaciones, certificaciones, licencias u otros), así como encontrarse sometida a las acciones de control que incluyen las acciones de revisión documentaria y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del proceso de despacho aduanero, según corresponda.

Ahora bien, las mercancías deben salir del territorio aduanero⁵², cuyas fronteras coinciden con las del territorio nacional. La salida o embarque de las mercancías para su exportación se da en zona primaria⁵³.

42.2 En caso de las traducciones de parte, así como los informes o constancias profesionales o técnicas presentadas como sucedáneos de documentación oficial, dicha responsabilidad alcanza solidariamente a quien los presenta y a los que los hayan expedido.

⁵¹ TOSI Jorge Luis. Diccionario de Derecho Aduanero. Ediciones De Palma. Buenos Aires. 1994. p. 95.

⁵² Territorio aduanero.- Parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional. La circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada Administración Aduanera se divide en zona primaria y zona secundaria. (artículo 2: Glosario de Términos. Ley General de Aduanas)

“Podemos afirmar que el traspaso de un lugar a otro de las mercancías, de modo tal que suponga el traspaso de una frontera de índole aduanera dará origen al fenómeno de exportación (desde el punto de vista país de origen) y de importación (desde la perspectiva del país de destino), los que no son otra cosa que la consecuencia natural del intercambio de bienes entre los países producto del comercio internacional.”⁵⁴

“Nótese que la normativa aduanera, tanto a nivel legal como reglamentario, se incide en caracterizar a la exportación como un traslado que supone la salida del territorio nacional de mercancías en forma permanente(definitiva) hacia otro país extranjero, de modo tal –y en plena concordancia con la doctrina de imposición en país de destino-, que la referida operación se encuentra exenta del pago de tributos, como mecanismo orientado para dinamizar el comercio internacional de nuestro país con el resto del mundo”⁵⁵.

2.4.2 MERCANCÍA NACIONAL O NACIONALIZADA

Mercancía nacional, es aquella producida o manufacturada en el país con materias primas nacionales o nacionalizadas.

⁵³ Zona primaria.- Parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centros de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente, puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o autorizados para las operaciones arriba mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normatividad vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera. (artículo 2: Glosario de Términos. Ley General de Aduanas)

⁵⁴ MORALES MEJIA, Jaime. Algunas Consideraciones en torno al concepto aduanero y tributario de exportación. Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia. Tomo 44. Febrero 2012. p.330

⁵⁵ MORALES MEJIA, obra citada p.331.

Mercancía nacionalizada, es aquella mercancías extranjeras que han sido sometidas al régimen de importación para el consumo⁵⁶, es decir que hayan sido importadas.

2.4.3 USO O CONSUMO DEFINITIVO EN EL EXTERIOR

Quiere decir que las mercancías deben salir definitivamente al exterior, es decir, no deben ser exportadas temporalmente, porque éste sería otro régimen aduanero con distinto tratamiento.

2.4.4 NO ESTÁ AFECTA A PAGO DE TRIBUTOS

La exportación de mercaderías no está sujeta a tributo alguno. Sólo para fines estadísticos, ADUANAS aplica una tasa de 0%.

En el mismo sentido Walker Villanueva refiere que “La armonización fiscal en este aspecto de la imposición al consumo se podría decir es regla general en el comercio mundial de bienes. Así, la armonización en el ámbito de la Comunidad Andina se expresa en el artículo 1° de la Decisión 388, que adopta el principio de imposición en país de destino. De esta manera, la exportación de bienes se encuentra sujeta al régimen de tasa cero y la importación de bienes está gravada con el impuesto”⁵⁷.

2.5 ETAPAS

La exportación definitiva comprende las siguientes etapas:

⁵⁶ Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras. Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante (artículo 49 Ley General de Aduanas).

⁵⁷ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. Estudio del Impuesto al Valor agregado en el Perú. ESAN Ediciones. Lima 2001. p 394.

2.5.1 TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN

La destinación aduanera de la mercancía es solicitada por el despachador de aduana a través de medios electrónicos, remitiendo la información contenida en la Declaración Aduanera de Mercancías utilizando los formatos de envío electrónico publicados en el portal de SUNAT y la clave electrónica que le ha sido otorgada, que reemplaza su firma manuscrita. De ser conforme, el SIGAD genera automáticamente el número correspondiente de la Declaración Aduanera de Mercancías; en caso contrario, se le comunica inmediatamente por el mismo medio al despachador de aduana⁵⁸, para las correcciones pertinentes. La conformidad otorgada por el SIGAD mediante el número generado es transmitida por el mismo medio al despachador de aduana, quien procede a imprimir la Declaración para su ingreso en la zona primaria, de corresponder.

Conjuntamente con el número asignado por el Sistema Integrado de Gestión Aduanera, el despachador de aduana es comunicado para que dentro del plazo de treinta (30) días calendario computado a partir del día siguiente de la fecha del término del embarque, regularice el régimen⁵⁹.

2.5.2 INGRESO DE MERCANCÍAS A ZONA PRIMARIA (DEPÓSITO TEMPORAL)

El despachador de aduana ingresa la mercancía a un depósito temporal como requisito para la asignación del canal de control de la Declaración Aduanera de Mercancías.

En aquellas circunscripciones aduaneras que no cuente con depósito temporal, la mercancía debe ser puesta a disposición de la Administración Aduanera en los lugares que ésta señale; el funcionario aduanero responsable del lugar

⁵⁸ Despachador de Aduana: Persona facultada para efectuar el despacho aduanero de las mercancías.

⁵⁹ Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numeral 1.

autorizado debe acceder al módulo de exportación a efecto de realizar la asignación del canal de control.

2.5.3 TRANSMISIÓN DE LA RECEPCIÓN DE LAS MERCANCÍAS Y ASIGNACIÓN DE CANAL DE CONTROL

Concluida la recepción total de la mercancía, el depósito temporal debe llevar un registro electrónico en el cual debe consignar la fecha y hora del ingreso total de la mercancía así como la fecha, hora y nombre del despachador de aduana.

Posteriormente, debe transmitir la información de la mercancía recibida para embarcar dentro de las dos (02) horas contadas a partir de lo que suceda último: la recepción de la totalidad de la mercancía o la presentación de la Declaración Aduanera de Mercancías.

Dicha transmisión debe contener los siguientes datos:

- o Número de la Declaración asociada,
- o Número del documento de recepción del depósito temporal,
- o RUC del exportador,
- o Descripción genérica de la mercancía,
- o Cantidad total de bultos,
- o Peso bruto total,
- o Marca y número de contenedor, y
- o Número del precinto de seguridad, de corresponder.

La información transmitida por el depósito temporal⁶⁰ o despachador de aduana según corresponda, referida a la recepción de la mercancía, es validada por el SIGAD. De resultar conforme, asigna el canal de control empleando técnicas de gestión de riesgo; caso contrario, se comunica por el mismo medio al

⁶⁰ Depósito Temporal: Lugar donde se ingresan y/o almacenan temporalmente mercancías pendientes de la autorización de levante por la autoridad aduanera.

depósito temporal o al despachador de aduana para las correcciones pertinentes.

Una vez asignado el canal de control por el SIGAD, el personal encargado del depósito temporal debe estampar el sello de admitido o ingresado en la casilla 13 de la Declaración, como constancia de ingreso a dicho recinto, consignando adicionalmente la cantidad de bultos y peso de la mercancía recibida; otorgando su visado por la veracidad de la información que suscribe. Para el caso de mercancías transportadas en contenedores, debe consignar el número y marca del contenedor y el número de los precintos de seguridad. Asimismo consigna el canal de control⁶¹.

La conformidad otorgada por el SIGAD a la transmisión de los datos de la recepción de la mercancía efectuada por el depósito temporal o despachador de aduana según corresponda, es comunicada al depósito temporal y/o despachador de aduana, información que debe estar disponible en el portal de la SUNAT.

No forman parte del porcentaje asignado a reconocimiento físico que establezca la Administración Aduanera, las Declaraciones de Exportación definitiva que amparan:

- o Mercancías restringidas y las prohibidas que cuentan con autorización, sujetas a reconocimiento físico obligatorio por la norma específica que la regula;
- o Mercancías a ser reconocidas físicamente a solicitud del despachador de aduana; y
- o Las mercancías con embarques parciales;

⁶¹ Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numerales 9 al 12.

La Declaración asignada a canal naranja es devuelta al despachador de aduana por el depósito temporal, quedando en su poder la segunda copia de la misma⁶².

2.5.4 RECONOCIMIENTO FÍSICO

En primer lugar, debemos tener en cuenta que reconocimiento físico «es la operación que consiste en verificar lo declarado, mediante una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercancías, verificar su naturaleza, origen, estado, cantidad, calidad, valor, peso, medida o clasificación arancelaria»⁶³. Es efectuado por el funcionario aduanero en presencia del despachador de aduana, del dueño, consignatario o su representante cuando corresponda, y el reconocimiento físico de oficio, en presencia del representante del almacén aduanero.

El funcionario aduanero designado verifica que la documentación presentada corresponda con la información registrada en el SIGAD y que presente el original de las autorizaciones especiales, cuando se trate de mercancías restringidas. De ser conforme, procede a realizar el reconocimiento físico. Caso contrario, devuelve los documentos y comunica las observaciones encontradas para la subsanación correspondiente.

El depósito temporal únicamente debe permitir el embarque de las mercancías amparadas en una Declaración con levante⁶⁴; ésta condición se obtiene en el caso de canal naranja en forma automática, y en el caso de canal rojo con la diligencia que autorice el levante.

El reconocimiento físico de mercancías se efectúan las veinticuatro (24) horas del día, inclusive sábados, domingos o feriados, en presencia del exportador

⁶² Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numerales 13 al 20.

⁶³ Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras INTA-PE.00.03. Rubro VI, numeral 3.

y/o despachador de aduana y/o representante del depósito temporal cuando corresponda, debiendo el despachador de aduana presentar la Declaración acompañada de las autorizaciones especiales cuando corresponda. En aquellos casos que el despachador de aduana no se presente al reconocimiento físico programado, la Administración Aduanera podrá realizarlo de oficio.

El funcionario aduanero determina en forma aleatoria los bultos con mercancías que debe reconocer físicamente, inclusive en el caso de contenedores que transporten un mismo tipo de mercancía declarada, en los que no es necesario la apertura o verificación de llenado del total de éstos. El mismo criterio puede aplicarse una vez abierto cada bulto y luego de reconocer las mercancías y compararlas con lo declarado, cumpliéndose con una o varias de las siguientes actuaciones: extraer muestras para el análisis químico y/o extraer etiquetas que señalen las características del producto, de ser el caso.

En caso que el reconocimiento físico no tenga incidencia, el funcionario aduanero registra el resultado en la Declaración y en el SIGAD en el día, bajo responsabilidad.

Durante el reconocimiento puede suscitarse las siguientes incidencias:

a) Diferencia de mercancías declarada y encontrada.

Si el funcionario aduanero constata diferencia entre lo declarado y lo reconocido, siempre que no se trate de causal de suspensión del despacho, procede a realizar las enmiendas respectivas tanto en la Declaración como en el SIGAD, anotando tal situación en su diligencia.

b) Encontrar mercancías que resulten o presuma de exportación prohibida o restringida.

Si el funcionario aduanero constata o presume la existencia de mercancías prohibidas o restringidas sin autorización, debe suspender el trámite de

⁶⁴ LEVANTE.- Acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado

despacho o, cuando se considere posible, separar dicha mercancía y continuar con el despacho de la Declaración.

c) Presunción de fraude o delito.

Si el funcionario aduanero constata la existencia de fraude o delito, debe suspender el trámite de despacho.

En los casos b) o c) antes indicados, adicionalmente el funcionario aduanero formula el informe correspondiente al jefe del área que administra el régimen para la determinación de las acciones legales pertinentes. En caso que las incidencias sean subsanadas, el referido jefe del área puede disponer la continuación del despacho, para lo cual el funcionario aduanero deja constancia del hecho en su diligencia.

Culminado el reconocimiento físico, se devuelve al despachador de aduana la Declaración con datos provisionales debidamente diligenciada, quedando en poder del funcionario aduanero la primera copia, y procediendo al registro de la diligencia en el SIGAD, así como la fecha y hora en la que se entregó la Declaración diligenciada.

La responsabilidad del funcionario aduanero encargado de realizar el reconocimiento físico se circunscribe a los bultos/mercancías reconocidas, y culmina una vez efectuada dicha diligencia, quedando las mercancías bajo responsabilidad del depósito temporal o del exportador, para su respectivo traslado y embarque⁶⁵.

2.5.5 EMBARQUE DE LAS MERCANCÍAS

Las mercancías deben ser embarcadas dentro del plazo de treinta (30) días calendario contados a partir del día siguiente de la fecha de numeración de la Declaración.

⁶⁵ Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numerales 28 al 41.

La fecha de embarque que se indica en los datos generales de la Declaración debe corresponder a la del último embarque realizado, la cual sirve de base para el cómputo establecido para la regularización de la exportación.

Los depósitos temporales, bajo responsabilidad, transmiten la relación detallada de contenedores, pallets y/o bultos sueltos a embarcarse, consignando el número de la Declaración Aduanera de Mercancías, fecha de numeración, canal de control y número de precinto de seguridad de corresponder.

El SIGAD valida dicha información y, de ser conforme, numera la autorización de embarque por bulto; caso contrario comunica los motivos del rechazo por el mismo medio.

Los depósitos temporales son responsables del traslado y entrega de las mercancías al transportista en la zona de embarque, debiendo verificar previamente el cumplimiento de las formalidades aduaneras. Son responsables los exportadores cuando el embarque se efectúa directamente desde el local designado por éste. En todos los casos la mercancía debe acompañarse de la relación detallada debidamente autorizada para los controles que correspondan.

Antes del embarque, el funcionario aduanero puede verificar en forma aleatoria los contenedores, pallets y/o bultos sueltos, previa evaluación de la información contenida en la relación detallada.

De ser conforme la verificación física de las mercancías, el funcionario aduanero autoriza la salida de las mercancías; caso contrario emite el informe respectivo para la aplicación de las acciones legales que correspondan, debiendo comunicar este hecho al área que administra el régimen de exportación en el día, o al día hábil siguiente de efectuada la verificación.

El transportista verifica el embarque de las mercancías e informa a la Administración Aduanera con la transmisión del manifiesto de carga; en las

vías terrestre y fluvial, anota en la casilla 14 de la declaración de exportación, bajo responsabilidad, la cantidad de bultos efectivamente embarcados, peso bruto total, fecha y hora en que termina el embarque, y la firma y sello correspondiente. Tratándose de mercancías no sujetas a reconocimiento físico y transportado en contenedores, adicionalmente consigna los números, marcas y precintos que las identifiquen.

En las intendencias de aduana de frontera, las exportaciones de mercancías por vía terrestre deben realizarse a través de vehículos debidamente autorizados, según lo dispuesto en el procedimiento general de Manifiesto de Carga⁶⁶.

2.5.6 REGULARIZACIÓN

La regularización del régimen se efectúa mediante la transmisión de los documentos digitalizados que sustentan la exportación, y de la información complementaria de la Declaración, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, adicionalmente se debe presentar físicamente la Declaración (40 y 41) y la documentación que sustenta la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera.

En la transmisión de la información complementaria de la Declaración, el despachador de aduana puede desdoblarse o abrir series, y rectificar la subpartida nacional arancelaria⁶⁷, cantidad y valor; siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada en la Declaración (40).

La transmisión de los documentos digitalizados puede ser modificada por el despachador de aduana vía electrónica en forma automática, hasta antes de la transmisión de la información complementaria de la Declaración.

⁶⁶ Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numerales 42 al 51.

⁶⁷ Subpartida Nacional Arancelaria: Es una codificación numérica que sirve de identificación y orientación para la información y las estadísticas de las mercancías que serán objeto de intercambio; asimismo para identificar los impuestos y aranceles que estarán afectas, cuando corresponda.

El número del RUC, nombre o razón social del exportador o consignante, y la descripción de la mercancía, no puede diferir entre la consignada en la Declaración y la información complementaria. Cuando se trate de errores al consignar el número del RUC, el despachador de aduana debe solicitar la rectificación mediante expediente, adjuntando la documentación sustitutoria pertinente.

Para efecto de la regularización del régimen, prevalece el peso recibido por el depósito temporal o el proporcionado por el exportador según corresponda, respecto al peso consignado en el documento de transporte

Recibida la información, el Sistema Integrado de Gestión Aduanera (SIGAD) valida los datos de la exportación; de ser conforme, se acepta la información complementaria de la Declaración para su reimpresión con la correspondiente fecha y hora, y se determina si la regularización del régimen se da con la sola transmisión de la información complementaria “REGULARIZADO” o si requiere adicionalmente de la presentación física de los documentos que sustentan la exportación “PRESENTACIÓN FÍSICA DE DOCUMENTOS”. Caso contrario, envía los motivos del rechazo por el mismo medio al despachador de aduana para que efectúe las correcciones pertinentes.

En caso de que la regularización del régimen se efectúe fuera del plazo de 30 días calendario, el exportador incurre en la infracción tipificada en el numeral 5), inciso c) del artículo 192º de la Ley General de Aduanas.

Transcurridos ciento ochenta días (180) calendarios contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración sin que el exportador a través del despachador de aduana haya regularizado la exportación; el funcionario aduanero designado notifica al exportador la multa tipificada en el numeral 5), inciso c) del artículo 192º de la Ley General de Aduanas, y da por concluido el trámite de exportación, sin que ello signifique la regularización del régimen, ni el derecho a gozar de los beneficios tributarios o aduaneros aplicables a la

exportación, y sin perjuicio que el exportador pueda regularizar la declaración de exportación definitiva⁶⁸.

2.6 MECANISMOS DE PROMOCIÓN A LAS EXPORTACIONES

2.6.1 POLÍTICA DE FACILITACIÓN A LAS EXPORTACIONES

“La promoción de exportaciones es el conjunto de políticas fiscales, financieras, monetarias e industriales que establece un Estado para incentivar el aparato productivo hacia nuevos mercados, aprovechando sus ventajas en mano de obra, disponibilidad de materias primas o habilidad y conocimiento tecnológico en las cuales deben participar las empresas para adquirir nuevas técnicas en comercialización, decisión administrativa y nuevas formas de unidades empresariales, a fin de que encaren el negocio exportador como una actividad principal y no como una función marginal y circunstancial, y donde las instituciones sociales intermedias coadyuven a esta política”⁶⁹.

La Ley de Facilitación del Comercio Exterior⁷⁰ estableció disposiciones que buscaron simplificar los trámites aduaneros relacionados con el despacho de mercancías que ingresan o salen del territorio nacional, independientemente de su precedencia. Se buscó evitar sobrecostos, mayor rapidez y eficiencia en los despachos de mercancías que ingresan o salen de nuestro territorio.

Uno de los efectos de esta Ley, estaba relacionado con las sanciones vinculadas al régimen de exportación; así, las mercancías nacionales o nacionalizadas, sometidas al régimen de exportación definitiva o temporal, no constituyen mercancías susceptibles de la aplicación de la sanción de comiso

⁶⁸ Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6) Rubro VII, literal A, numerales 58 al 71.

⁶⁹ SIERRALTA RÍOS, Aníbal. *Contratos de Comercio Internacional*. Tercera Edición. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. 1998. p. 46.

⁷⁰ Ley 28977 - Ley de Facilitación del Comercio Exterior publicada el 09 febrero 2007.

prevista en el inciso i) del artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobada con Decreto Supremo N° 129-2004-EF, por no afectar el interés fiscal, debiendo la Autoridad Aduanera proceder con la rectificación respectiva cuando la Declaración sea sometida a reconocimiento físico.

“El artículo 108° i) antes citado establece que procede, por parte de SUNAT, aplicar la sanción de comiso (que es la sanción mediante la cual se priva de manera definitiva de la propiedad de la mercancía) cuando determinados bienes no hayan sido declarados”⁷¹.

Esta decisión tiene como sustento que no procede la referida sanción de comiso sobre los bienes, debido a que se tiene el criterio, que no existe en tales casos, de afectación al fisco, por cuanto no hay pago de tributos en la exportación.

Nuestra posición al respecto es que, si bien en el Perú las exportaciones no se encuentran sujetas al pago de tributos, sin embargo este es un régimen mediante el cual se acogen a beneficios tributarios o aduaneros; así, según la información publicada en el portal www.sunat.gob.pe respecto de las devoluciones efectuadas por fecha de emisión y según régimen, apreciamos que la devolución por exportación fue en el 2015 de 6,995.32 y en el 2016 de 9,860.29 millones de soles; lo que representó el 65% y 64 % el total de la devolución de tributos internos en los años 2016 y 2017 respectivamente.

Mientras que la devolución por el beneficio de restitución arancelaria - *Drawback* fue en el 2015 de 783.9 mientras que en el 2016 fue de 693.3; esto representó el 87% y el 85% de la devolución total de tributos aduaneros en el 2016 y 2017 respectivamente. En tal sentido, la facilitación debe ir equilibrada con un adecuado control de todo el proceso por el riesgo que implica un

⁷¹ ALVA FALCÓN César. *Alcances y comentarios a la Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977*. En Revista Peruana de Derecho Tributario. Año 1. Número 3 (2007) p. 6

acogimiento indebido a devolución de saldo a favor materia del beneficio o el *Drawback*.

2.6.2 SALDO A FAVOR DEL EXPORTADOR (SFE)

El “Saldo a Favor del Exportador” es un mecanismo tributario que busca compensar y/o devolver al exportador, el Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas generado por sus operaciones de exportación, estando constituido por el monto del Impuesto General a las Ventas (IGV e IPM) que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las declaraciones de importación.

Así lo dispone el artículo 34º del TULO de la Ley del Impuesto General a las Ventas «*El monto del Impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el Reglamento (...)*»⁷².

El referido saldo a favor puede ser compensado contra el Impuesto General a las Ventas, contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta, contra el Impuesto a la Renta Anual y contra el Impuesto Temporal a los Activos Netos.

La operatividad del Saldo a Favor por Exportación, se encuentra descrita en el artículo 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables⁷³, según los cuales para determinar el monto a compensar y/o solicitar la devolución del beneficio, se deberán considerar los siguientes procedimientos:

a) Determinación del Saldo a Favor del Exportador

⁷² Texto actualizado del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo Nro.055-99-EF, artículo 34º.

El Saldo a Favor del Exportador se determina en base al Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las declaraciones de importación que otorgan derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

b) Deducción del Impuesto Bruto del Impuesto General a las Ventas

El saldo a favor se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

c) Compensación del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB)

El Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) resultante de la diferencia a favor, entre el Impuesto Bruto del IGV y el Saldo a Favor del Exportador, puede compensarse en el orden que sigue a continuación, con las siguientes deudas tributarias:

- Compensación automática con el Impuesto a la Renta: el saldo a favor materia del beneficio podrá ser compensado con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regulación del Impuesto a la Renta.
- Compensación con la deuda tributaria de otros tributos del tesoro público: si el contribuyente no tuviera impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes, o éste fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente.

d) Devolución de Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB)

En el caso que no fuera posible, las compensaciones señaladas anteriormente, procederá la devolución, la misma que podrá efectuarse mediante Cheques no

Negociables o Notas de Crédito Negociables, aplicándose en este caso lo dispuesto por el “Reglamento de Notas de Crédito Negociables”⁷⁴.

El artículo 4º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables establece que la compensación o devolución del Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del Impuesto General a las Ventas incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período. En todo caso, el Saldo a Favor Materia del Beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

Para estos efectos, debe considerarse que para determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período se debe tomar en cuenta lo siguiente:

a) En la exportación de bienes, el valor FOB de la declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago.

Para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

b) En la exportación de servicios, el valor de las facturas que sustenten el servicio prestado a un no domiciliado y que hayan sido emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago.

Las Notas de Débito y Crédito emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago deberán ser adicionadas o deducidas del monto de la exportación realizado en el período correspondiente.

⁷⁴ Adicionalmente al IGV y al Impuesto a la Renta, los tributos que constituyen ingresos del Tesoro Público, son el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), entre otros.

2.6.2.1 Requisitos Para Solicitar Devolución del Saldo a Favor Materia de Beneficio

El procedimiento N° 17 del TUPA de la SUNAT regula el procedimiento que el exportador debe seguir para solicitar la devolución del SFMB, indicando lo siguiente:

- a) Presentar el Formulario N° 4949 “Solicitud de Devolución”. Así pues, el instructivo del Formulario N° 4949 señala que en la Casilla 103 del rubro “SALDO A FAVOR MATERIA DE BENEFICIO – EXPORTADORES” se debe: «Consignar el número de Formulario en donde consta el saldo a favor del IGV que corresponde al último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud»; y en la Casilla 106 se: «Debe consignar el último período tributario vencido a la fecha de presentación de la solicitud».
- b) De tratarse de una solicitud de devolución del SFMB sin la presentación de garantía, el artículo 3 de la Resolución Superintendencia N° 166-2009-SUNAT establece que el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución a través de SUNAT Virtual, utilizando el Formulario Virtual N° 1649 “Solicitud de Devolución”.
- c) Para solicitar la devolución del SFMB, a través del Formulario N° 4949 o del Formulario Virtual N° 1649, se debe haber cumplido con presentar la declaración del último período vencido de acuerdo al cronograma establecido por la SUNAT, con anterioridad a la presentación de la solicitud de devolución. Dicho período es el que deberá consignarse en la referida solicitud.
- d) Constancia de aceptación de la información en medios magnéticos (de la información presentada mediante PDB exportadores).

2.6.2.2 Requisitos adicionales

a) Relación detallada de los comprobantes de pago que respalden las adquisiciones efectuadas, así como de las notas de débito y crédito respectivas y de las declaraciones de importación; correspondientes al período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución.

b) En el caso de los exportadores de bienes, relación detallada de las declaraciones de exportación y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución. En la citada relación se deberá detallar las facturas que dan origen tanto a las declaraciones de exportación como a las notas de débito y crédito ahí referidas.

En el caso de los exportadores de servicios, relación detallada de los comprobantes de pago y de las notas de débito y crédito que sustenten las exportaciones realizadas en el período por el que se comunica la compensación y/o se solicita la devolución.

c) Copia de la Declaración-Pago donde conste el saldo a favor. Los exportadores que en uno o más períodos no hubieran compensado ni solicitado la devolución, deberán presentar adicionalmente la información señalada en los incisos a), b) y c), respecto de dichos períodos. La SUNAT podrá solicitar que la información sea presentada en medios magnéticos.

d) Tratándose de exportaciones realizadas a través de operadores de sociedades irregulares, comunidad de bienes, *joint ventures*, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad en forma independiente; adicionalmente a lo señalado en los incisos anteriores, se requerirá la presentación de los documentos de atribución, así como proporcionar la información que la SUNAT considere necesaria.

El incumplimiento de los requisitos antes mencionados dará lugar a que la solicitud se tenga por no presentada, quedando a salvo el derecho del exportador a formular nueva solicitud.

2.6.2.3 Límite para solicitar saldo a favor materia de beneficio

El límite para solicitar saldo a favor en materia de beneficio es el equivalente al porcentaje de la tasa del Impuesto General a las Ventas, incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal (la tasa actual es del 16% + 2% = 18%), sobre las exportaciones realizadas en el período. El Saldo a Favor Materia del Beneficio que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

El Saldo a Favor Materia del Beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor por Exportación. El monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

2.6.2.4 Evaluación del procedimiento de devolución

Una vez transcurrido el plazo para resolver la solicitud se considera que existe una resolución ficta denegatoria⁷⁵, la cual podrá ser reclamada ante el Tribunal Fiscal; el plazo para resolver la solicitud es:

- Un (01) día hábil, cuando se presenta garantía por el monto solicitado, constituyendo como garantías la Carta Fianza otorgada por una entidad bancaria del Sistema Financiero Nacional o la Póliza de Caución emitida por una compañía de seguros.

- Cinco (05) días hábiles, cuando no se hubiera presentado garantías. El cómputo de los días es a partir del día siguiente a la fecha de presentación de todos los documentos, salvo que el solicitante, entre otras, realice esporádicamente operaciones de exportación, tuviera deudas tributarias exigibles o haya presentado información

inconsistente; en cuyo caso se puede extender en quince (15) días hábiles adicionales.

2.6.3 RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS

Como sabemos, uno de los mecanismos de promoción a la exportación que el Estado ha implementado es el *Drawback*, régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, de acuerdo a lo señalado en el artículo 82° de la Ley General de Aduanas.

Sin embargo, el Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios – *Drawback*, aprobado mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF, regula parámetros distintos, dado que según lo señalado en el artículo 3° de dicho Reglamento, la tasa de restitución no es igual al valor de los tributos efectivamente pagados en la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, sino que es el equivalente al 5% del valor FOB de exportación de los productos finalmente exportados.

El artículo 83° de la Ley General de Aduanas la llama “Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria”.

En este sentido, el artículo 82° de la Ley General de Aduanas, tal como se ha visto, señala el derecho de restitución arancelaria total o parcial, dependiendo de si se reexporta o no la totalidad de la mercancía previamente importada y por la cual se cancelaron los respectivos aranceles; sin embargo, el Reglamento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios establece una tasa de restitución diferente: 5% del valor FOB del producto finalmente exportado, que puede ser un monto mayor o menor a los tributos efectivamente pagados, dependiendo de variables tales como la tasa arancelaria

⁷⁵ Resolución denegatoria Ficta: Si no se resuelve en el plazo cabe interponer el recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

correspondiente a los insumos o materias primas importados, y el porcentaje de estos insumos incorporados en el producto exportado o consumidos en su producción.

Como puede apreciarse, el diseño del Reglamento de *Drawback* conduce a la restitución sobre base idéntica (5% del valor FOB de exportación) con prescindencia de los derechos que se hubieran pagado al internar los insumos, y sin tomar en cuenta la proporción de éstos que se haya empleado para elaborar mercadería exportada (además de establecer una serie de restricciones de acceso al beneficio que no se encuentran en la Ley General de Aduanas); lo que nos lleva a sostener que el ingreso otorgado a la empresa exportadora por el Reglamento del *Drawback*, es una subvención o subsidio porque puede ir más allá de lo realmente pagado por el productor/exportador. De ser así esto, podría generar el pago de derechos compensatorios en el país de destino de las mercancías, según las regulaciones de la OMC, distinto al regulado por la Ley General de Aduanas que, como hemos visto, es un *Drawback* de tipo devolutivo.

Que, sin embargo, cuando la norma hace referencia a “restitución”, no se refiere en estricto a la “devolución o reembolso” de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a “restituir” parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, esta es, del 5% del valor FOB de la exportación hasta un límite que señala la normatividad vigente, por lo que el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al *Ad Valorem* pagado en la importación; con lo cual, no necesariamente se produce la restitución o devolución de impuestos, pudiendo inclusive, suceder que dicho beneficio implique la suma de entregas superiores a lo realmente pagado en la importación.

Asimismo, considerando que los ingresos obtenidos a través del *Drawback* no se basan en la restitución, propiamente dicha, de los derechos arancelarios, sino más bien en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario (sujeto o condicionado al cumplimiento de requisitos establecidos) y, consecuentemente, un incremento directo de los

ingresos; el mismo no forma parte del giro o actividad principal de la empresa, no pudiendo considerársele susceptible de generar ingresos periódicos y, por lo tanto, no sujeto a impuesto a la Renta, como sostiene el Tribunal Fiscal.

2.6.3.1 Beneficiarios

Comprende a cualquier persona natural o jurídica que elabore o produzca mercancía destinada a exportación, sin distinción ni calificación sectorial previa. Asimismo, se entiende como empresa productora – exportadora, aquella que encarga a terceros total o parcialmente la producción o elaboración de los bienes que exporta.

Son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios, las empresas productoras-exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el presente Decreto⁷⁶.

Podrán ser beneficiarios del régimen de *Drawback*, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importadas adquiridas de proveedores locales, conforme a las disposiciones que se dicten sobre la materia⁷⁷.

2.6.3.2 Mercancías que pueden acogerse a este procedimiento simplificado

Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, productos intermedios o partes y

⁷⁶ Decreto Supremo N° 104-95-EF, artículo 1°.

⁷⁷ Decreto Supremo N° 104-95-EF artículo 128°.

piezas importados directamente por el beneficiario o por terceros, cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado. Asimismo, se puede acceder al beneficio a través de la adquisición de mercancías elaboradas con insumos importados, adquiridos de proveedores locales.

Para este efecto, se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América.

No se considerarán como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado. Tampoco se considerarán los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

2.6.3.3 Monto a restituir

Es equivalente a un porcentaje (%) del valor FOB del bien, con el tope del 50% de su costo de producción. Se entiende como valor del bien exportado, el valor FOB del bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación.

Las empresas productoras-exportadoras de bienes con contenido de oro, en cualquier proporción, deberán deducir el costo del oro del valor FOB de exportación, sin perjuicio de las demás deducciones señaladas en el Procedimiento INTA-PG.07.

La tasa de restitución de acuerdo a D.S. N° 314-2014-EF⁷⁸ es la siguiente:

- A partir del 01 de enero de 2015: 4%
- A partir del 01 de enero de 2016: 3%

⁷⁸ Que modifica el D. S. N° 104-95-EF.

La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$ 20.000.000,00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

2.6.3.4 Requisitos

Deben cumplirse los requisitos siguientes:

- a) Las Solicitudes que se registren deben ser por montos iguales o superiores a US\$ 500,00 dólares de los Estados Unidos de América). En el caso de montos menores, se acumularán hasta alcanzar y/o superar el mínimo antes mencionado.
- b) En la Declaración de exportación definitiva se haya indicado la voluntad de acogerse a ésta.
- c) La Solicitud sea numerada en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles, computado desde la fecha de embarque consignada en la Declaración de exportación regularizada.
- d) Los insumos utilizados hayan sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la exportación definitiva. El plazo se computa desde la fecha de numeración de la Declaración de importación o fecha de cancelación de los derechos arancelarios de la Declaración de Admisión Temporal⁷⁹, de ser el caso, hasta la fecha de embarque consignada en la Declaración de exportación regularizada.

⁷⁹ Decreto Legislativo N° 1053 – Ley General de Aduanas, Artículo 53^o.- Admisión temporal para reexportación en el mismo estado Régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías, con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, siempre que sean identificables y estén destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico para ser reexportadas en un plazo determinado sin experimentar modificación

- e) El valor CIF de los insumos importados utilizados no supere el cincuenta por ciento (50%) del valor FOB del bien exportado.
- f) Las exportaciones definitivas de los productos acogidos al beneficio no hayan superado los veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 20.000.000,00), por subpartida nacional y por beneficiario no vinculado.
- g) El producto de exportación no forme parte de la lista de subpartidas nacionales excluidas del beneficio, aprobada por el Ministerio de Economía y Finanzas.
- h) El beneficiario debe estar inscrito en el RUC⁸⁰ y no tener la condición de “No habido”⁸¹, además de contar con clave SOL y con una cuenta corriente o de ahorro del sistema financiero nacional vigente en moneda nacional.

alguna, con excepción de la depreciación normal originada por el uso que se haya hecho de las mismas.

⁸⁰ Registro Único de Contribuyentes a cargo de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. Decreto Legislativo N° 943.

⁸¹ De acuerdo con el Código Tributario los contribuyentes y responsables tienen la obligación de declarar y mantener actualizada la dirección de su domicilio fiscal. De realizarse cambios, estos deben comunicarse a la SUNAT dentro de un (1) día hábil de producido el hecho. Condición de habido: Cuando el domicilio ha sido confirmado por la SUNAT. Es el estado que deben tener todos los contribuyentes. La SUNAT procederá a requerir a los deudores tributarios que adquirieron la condición de no hallados, para que cumplan con declarar o confirmar su domicilio fiscal, bajo apercibimiento de asignarle la condición de NO HABIDO, mediante publicación en la página web de la SUNAT ([Padrones y Notificaciones](#)), hasta el décimo quinto día calendario de cada mes, entre otros medios. Los contribuyentes así requeridos tienen hasta el último día hábil del mes en que se efectuó la publicación, para declarar o confirmar su domicilio fiscal. Adquieren la condición de NO HABIDO, los contribuyentes que transcurrido el plazo antes detallado, no declararon ni confirmaron su domicilio fiscal.

2.6.3.5 Etapas del Procedimiento

2.6.3.5.1 Numeración de Solicitud

El beneficiario ingresa a la opción Sistema de Despacho Aduanero del portal web de la SUNAT y con su clave SOL registra la Solicitud utilizando los formatos electrónicos.

La Solicitud tiene carácter de Declaración Jurada y en ella el beneficiario debe declarar entre otros:

- a) No haber hecho uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros.
- b) Las empresas vinculadas, considerando el concepto de conjunto económico o vinculación económica establecido en el artículo 24^o del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁸²; en caso se desvinculen, consignan los datos de la desvinculación en la Solicitud, adjuntando la documentación sustentatoria.

⁸² Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. artículo 24^o.- Partes Vinculadas
Para efecto de lo dispuesto en la Ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.
6. Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.
7. Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.
8. En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá

verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo.

Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.

9. Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados.

También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.

10. Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.

11. Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.

12. Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia.

Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad.

En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126° de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de las acciones suscritas con derecho a voto.

También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable, anterior, el ochenta por ciento (80%) o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30%) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período. Tratándose de empresas que tengan actividades por períodos mayores a tres ejercicios gravables, tales porcentajes se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación a las operaciones que realicen las empresas que conforman la Actividad Empresarial del Estado, en las cuales la participación del Estado sea mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital.

La vinculación, de acuerdo a alguno de los criterios establecidos en este artículo, también operará cuando la transacción sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas.

La vinculación quedará configurada y regirá de acuerdo a las siguientes reglas:

a) En el caso de los numerales 1) al 11) cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, ésta regirá desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la causal de vinculación haya cesado con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso la vinculación se configurará en dicho período.

b) En el caso del numeral 12), desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.

c) En el caso al que se refiere el segundo párrafo de este artículo, los porcentajes de ventas, prestación de servicios u otro tipo de operaciones así como los porcentajes de compras o adquisiciones, serán verificados al cierre de cada ejercicio gravable. Configurada la vinculación, ésta regirá por todo el ejercicio siguiente.

El sistema valida los datos de la información ingresada; de ser conforme genera el número de la solicitud, determinando la selección a revisión documentaria o aprobación automática. La información es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

Si la Solicitud es seleccionada a aprobación automática, se continúa con el proceso automático de verificación de deudas, sin perjuicio de las acciones de fiscalización especial⁸³.

Adicionalmente, para efectos de lo dispuesto en el inciso 1) del segundo párrafo del artículo 36° de la Ley, también se configura la vinculación cuando el enajenante es cónyuge, concubino o pariente del adquirente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

⁸³ Procedimiento del Drawback Web. Instituto Pacífico. En http://aempresarial.com/web/adicionales/files-iv/pdf/2016_finan_12_procedimientos_drawback.pdf consultado el 14/06/2017-
Fiscalización especial

De evidenciarse la existencia de indicadores de riesgo, que hagan presumir el acogimiento indebido a la restitución, dentro del plazo de 24 horas computado desde la fecha de la aprobación de la solicitud, la Intendencia de Gestión y Control Aduanero (IGCA) puede disponer la realización de una fiscalización especial, situación que es notificada a través del Buzón Sol del beneficiario. La intendencia de aduana seleccionada en la Solicitud, en virtud a lo informado por la IGCA, mediante acto resolutivo dispone la extensión del plazo hasta 6 meses para resolver la solicitud.

Al hacer mención a indicadores de riesgo, el reglamento del Drawback en su artículo 10°, señala como indicadores de riesgo las siguientes situaciones:

- a) No haya numerado declaraciones de exportación en un período mayor a 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.
- b) Cuento con un capital social suscrito y pagado a la fecha de presentación de la Solicitud de Restitución menor al 5% del volumen de exportaciones acumuladas en el año en que se presenta la solicitud.
- c) Los bienes exportados correspondan a las subpartidas arancelarias de alto riesgo señaladas por SUNAT.
- d) No haya proporcionado la documentación y/o información requerida por la administración para su fiscalización; o de haberla presentado, ésta sea inconsistente.
- e) No haya cumplido con sus obligaciones formales y/o sustanciales respecto a los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta y/o contribuciones a ESSALUD y ONP, correspondientes a los últimos doce meses, incluido el mes en que se realizó la exportación que sustenta la Solicitud de Restitución.
- f) Cuando el porcentaje de Utilidad Bruta entre el Costo de Producción del bien exportado sea mayor al 350%.

Finalmente la intendencia de aduana, mediante acto resolutivo comunica al beneficiario el resultado de la fiscalización especial, pudiendo resolverse de la siguiente manera:

- Sin incidencia: El sistema continúa con el proceso de verificación de deuda.
- Procedente en parte: El funcionario encargado registra en el sistema el resultado y el sistema continúa con el proceso de verificación de deuda.
- Acogimiento indebido: El funcionario encargado registra en el sistema el resultado y procede al registro de la anulación de la solicitud.

2.6.3.5.2 Revisión Documentaria

Cuando la Solicitud es seleccionada a revisión documentaria, el beneficiario debe presentar a la intendencia de aduana donde numeró dicha solicitud, dentro del plazo de dos (02) días hábiles computado a partir del día siguiente de la numeración, los documentos, de corresponder debidamente foliados.

El funcionario encargado recibe la documentación, ingresa el número de la Solicitud en el Módulo de *Drawback* Web, imprime la guía de entrega de documentos, y entrega el original con los documentos presentados al funcionario asignado por el sistema y la copia al beneficiario, situación que es comunicada a través del Buzón SOL del beneficiario.

El funcionario encargado verifica que la documentación presentada corresponda a la información registrada en el Sistema y que se cumplan los requisitos establecidos en el presente procedimiento, dentro del plazo de dos (2) días hábiles computado a partir del día siguiente de la recepción de la Solicitud y la documentación sustentatoria, de corresponder

Los datos transmitidos por medios electrónicos para la formulación de la Solicitud gozan de plena validez legal. En caso de que se produzca discrepancia en los datos contenidos en los documentos de los beneficiarios con los de la SUNAT, se presumen correctos éstos últimos⁸⁴.

Vencido el plazo de 6 meses sin que se haya registrado el resultado de la fiscalización especial, el sistema continúa con el proceso automático de verificación de deudas.

⁸⁴ Esto va en concordancia con lo dispuesto en el artículo 134º “Declaración Aduanera” del Decreto Legislativo N° 1053, que señala textualmente que la destinación aduanera se solicita mediante declaración aduanera presentada o transmitida a través de medios electrónicos y es aceptada con la numeración de la declaración aduanera. La Administración Aduanera determinará cuando se presentará por escrito. Los documentos justificativos exigidos para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías podrán ser presentados en físico o puestos a disposición por medios electrónicos en la forma, condiciones y plazos que establezca la Administración Aduanera.

Los datos transmitidos por medios electrónicos para la formulación de las declaraciones gozan de plena validez legal. En caso se produzca discrepancia en los datos contenidos en los documentos y archivos de los operadores de comercio exterior con los de la SUNAT, se presumen correctos éstos últimos.

Asimismo el artículo 190º del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Supremo N° 010.2009-EF dispone que la destinación aduanera se solicita mediante declaración presentada a través de medios electrónicos, o por escrito en los casos que la

De ser conforme, el funcionario encargado registra la aprobación de la Solicitud y devuelve los actuados al interesado, continuando el proceso automático de verificación de deudas del beneficiario, sin perjuicio de las acciones de fiscalización especial.

2.6.3.5.3 Rechazos

Si de la evaluación de las Solicitudes seleccionadas para revisión documentaria se evidencian omisiones, errores o incumplimiento de los requisitos y condiciones; la Solicitud puede ser rechazada como subsanable o no subsanable, situación que es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

Se consideran rechazos subsanables:

- El error de transcripción o de cálculo que se verifique entre la información transmitida y el documento digitalizado en la Solicitud.
- La digitalización incompleta o ilegible, omisión de digitalización o de presentación de documentación que sustente la información transmitida en la Solicitud.
- La omisión del registro en la Solicitud de la información contenida en la documentación digitalizada.
- La omisión de sello o firma en la documentación presentada ante la SUNAT.

Se consideran rechazos no subsanables:

- El incumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento.

Administración Aduanera lo determine. La Administración Aduanera podrá autorizar el uso de solicitudes u otros formatos, los cuales tendrán el carácter de declaración. El declarante deberá consignar la información requerida en la declaración y suscribirla. Asimismo, debe transmitir electrónicamente los documentos sustentatorios previstos en el presente Reglamento y presentarlos físicamente en los casos establecidos por la Administración Aduanera.

- El rechazo subsanable que no fue respondido dentro del plazo concedido por la SUNAT.

2.6.3.5.4 Verificación de Deudas

El Sistema llevará una cuenta corriente a nivel nacional de las deudas registradas, realizando el proceso automático de verificación de deudas exigibles coactivamente, o medida cautelar de otras entidades.

De detectarse deuda exigible coactivamente o con medida cautelar de otras entidades, el Sistema comunica al correo electrónico institucional del jefe del área donde se aprobó la solicitud o del ejecutor y del auxiliar coactivo a cargo de la deuda del beneficiario, quienes tienen el plazo de un (1) día hábil contado desde el día siguiente de recibida la comunicación para registrar en el sistema la medida cautelar, vencido dicho plazo sin el registro, se procederá a autorizar el abono al Banco de la Nación.

Las medidas cautelares de la SUNAT serán trabadas por los ejecutores coactivos y las medidas cautelares de otras entidades por los jefes del área de recaudación, dentro plazo antes señalado.

2.6.3.5.5 Abono y/o emisión de cheque no negociable

El monto a restituir se calcula en moneda nacional al tipo de cambio promedio ponderado compra publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP en la fecha de aprobación de la Solicitud; en los días en que no se publique el tipo de cambio se utiliza el último que se hubiese publicado.

Culminado el proceso de verificación sin encontrar deuda con medida cautelar, el funcionario encargado de la intendencia de aduana donde se aprobó la Solicitud, autoriza al Banco de la Nación a abonar en la cuenta bancaria del beneficiario.

Verificada la existencia de deuda con medida cautelar, el funcionario encargado debe ejecutar la medida con la emisión del respectivo cheque no negociable, por el monto embargado con la medida cautelar.

En caso de Solicitudes aprobadas por las intendencias de aduanas de provincia, la emisión de los cheques no negociables se centraliza en la Intendencia de Aduana Aérea y Postal.

Si como consecuencia de la ejecución de la medida cautelar resultara un saldo del monto por restituir, el funcionario encargado de la intendencia de aduana donde se aprobó la Solicitud autoriza al Banco de Nación a abonar dicho saldo a la cuenta bancaria del beneficiario.

Los cheques no negociables emitidos por la SUNAT se sujetarán a lo dispuesto en la Ley de Títulos Valores y los abonos a la legislación pertinente sobre bancarización.

Cuando la intendencia de aduana determine que no corresponde autorizar el abono o emitir y entregar el cheque no negociable, por verificarse el incumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento, mediante acto resolutivo puede revocar, modificar, sustituir, complementar o declarar de oficio la nulidad de los actos administrativos, modificando o dejando sin efecto la Solicitud en la parte que corresponda; procediendo, previa verificación de la deuda, al abono o embargo del saldo del beneficio, de ser el caso.

2.6.3.5 Rectificación electrónica de solicitudes abonadas o embargadas

El beneficiario puede solicitar la rectificación electrónica de las Solicitudes abonadas o embargadas a través del Portal del Beneficiario del Módulo de *Drawback* Web, sin restricción del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles, computado desde la fecha de embarque consignada en la Declaración de exportación regularizada, de la siguiente información:

- a) El valor FOB sujeto a restitución y el encargo de producción e insumos correspondientes a las Declaraciones de exportación definitiva.
- b) Las comisiones, gastos deducibles en el resultado final de la operación de exportación, costo del oro y local de producción.
- c) Los archivos adjuntos en la sección III de la Solicitud: Documento de encargo de producción, declaración jurada del proveedor local, factura de compra local, sustento para exclusión de empresa vinculada.

2. Cuando el valor FOB del bien exportado disminuye, el beneficiario debe devolver el monto indebidamente restituido y cancelar la multa de corresponder, incluidos los intereses moratorios, sin perjuicio de solicitar la rectificación del valor FOB en la declaración de exportación de conformidad con el Procedimiento General INTA-PG.02 – Exportación Definitiva.

Para obtener la liquidación de cobranza que le permita cancelar el monto indebidamente restituido o multa, el beneficiario debe presentar un escrito o formato de autoliquidación ante la unidad de recepción documental de la intendencia de aduana donde se aprobó la Solicitud consignando el número y fecha de la Solicitud, declaración de exportación definitiva y serie, así como el monto indebidamente restituido o la multa de corresponder, adjuntando la fotocopia de la nota de crédito, de ser el caso. El área de Recaudación genera la liquidación de cobranza correspondiente.

3. La documentación registrada y digitalizada debe ser presentada a la SUNAT en el plazo de tres (3) días hábiles computado a partir del día siguiente de la fecha de registro de la solicitud de rectificación, en caso contrario se deja sin efecto. En tanto la solicitud de rectificación electrónica se encuentre pendiente de evaluación, el sistema no permite registrar una nueva rectificación para la misma solicitud.

4. El funcionario encargado evalúa la rectificación electrónica:

- a) De ser procedente, da la conformidad en el sistema, situación que es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario. En el caso de incremento del valor FOB se continúa con el proceso de la verificación de la deuda y del

abono y/o emisión de cheque no negociable; siendo aplicable la tasa de restitución que estuvo vigente al momento de la aprobación de la solicitud a rectificar.

b) De ser improcedente, consigna los motivos del rechazo en el sistema, situación que es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

5. En los casos de Reimportación en el mismo estado o Retorno de mercancías/reingreso-salida, el beneficiario debe devolver el monto que resulte indebidamente restituido cuando corresponda, para lo cual transmite la solicitud de rectificación del valor FOB a través de la opción rectificación electrónica de portal del beneficiario del Módulo de *Drawback* Web, siguiendo el trámite de la rectificación electrónica de solicitudes abonadas o embargadas,

CAPÍTULO III.
LA POTESTAD EN MATERIA
TRIBUTARIA

3.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA

Potestad es un término jurídico que contiene un concepto híbrido entre poder, derecho y deber. Lo habitual es que la potestad sea una característica de entes de derecho público, pero también se utiliza el término en derecho privado.

Según Vicente Montes⁸⁵ “la potestad es poder político y, por lo tanto, una vocación organizadora de un conjunto social, que forma parte de la soberanía, estando más allá del Derecho cuando esta es potencial, y que entra en el mundo de lo jurídico al normalizarse el poder soberano en la Constitución, para ser distribuida por esta en los órganos depositarios de la soberanía (...) la potestad sería una esfera cualquiera del poder soberano del Estado, que por su carácter ordenador de la sociedad se le impone al individuo con mayor o menor intensidad, dentro o fuera del marco del Derecho, el cual, a su vez, es producto de la soberanía, el caso del constitucional, o de una potestad soberana constitucionalmente expresada, en los demás niveles normativos”.

Por su parte, Robles Moreno⁸⁶, señala que la potestad tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar o suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.

Esta potestad tributaria no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son

⁸⁵ VICENTE MONTES, Freddy: Potestad Sancionadora y Procedimiento Sancionador (diapositivas); Lima, Perú. Colegio de Abogados de Lima. 2010 (diapositiva 6).

⁸⁶ ROBLES MORENO, Pilar. En Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>. (Consulta: 24 abril 2014).

establecidos también en la Constitución; de tal manera que a quien se le otorga dicha potestad, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

La potestad tributaria del Estado, a juicio del Tribunal Constitucional, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución, principio de constitucionalidad, y no solo de conformidad con la ley, principio de legalidad.⁸⁷.

Veamos cual es el tratamiento de la potestad tributaria en las Constituciones de 1979 y 1993.

3.2 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1979

En el artículo 139º de la Constitución de 1979 se indicaba lo siguiente: *«Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria....»*.

De otro lado, el artículo 77º indicaba que *«todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos»*.

Lo primero que podemos apreciar, es que el artículo 139º va dirigido a quienes se les otorga potestad tributaria, en estricto podíamos decir al legislador, o entidad que goza de potestad tributaria (y los límites que obviamente se deben cumplir); mientras que el artículo 77º va dirigido a las personas, administrados, contribuyentes en su caso.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional del 20/01/2006 recaída en el expediente N° 2689-2004-AA/TC.

3.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1993

En el artículo 74º de la Constitución vigente, se establece que: *«Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo».*

La actual Constitución señala expresamente sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro límites que debe respetar quien ejerce potestad tributaria: i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona y iv) No Confiscatoriedad.

Asimismo, el último párrafo de este artículo indica que aquellas normas tributarias que se dicten violando este artículo, no surten efecto.

Este último párrafo debe ser entendido en su verdadera dimensión, que a nuestro parecer es justamente la consecuencia de lo que debería suceder cuando, quien ejerce la potestad tributaria, no respeta estos límites en el ejercicio de esta potestad. Esto constituye la excepción a la regla general establecida por el artículo 200º numeral 4 de la Constitución⁸⁸.

Es decir, la Constitución ha precisado en el artículo 74º quienes gozan de potestad tributaria, pero no otorga (como hemos indicado anteriormente)

⁸⁸ Constitución Política del Perú, artículo 200º numeral 4: La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, de

potestad tributaria irrestricta, sino restringida; en el sentido que el ejercicio de esta potestad se encuentra limitada justamente por los cuatro principios que hemos mencionado, y que más adelante trabajaremos.

Asimismo, el artículo 204^o de la Constitución precisa que *«La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal»*.

De lo hasta aquí señalado, podemos afirmar lo siguiente:

1.- La regla general está contenida en los artículos 200^o y 204^o de la Constitución, según la cual la sentencia del Tribunal Constitucional (que declara la inconstitucionalidad de la norma) produce efectos solo para adelante.

2.- La excepción a esto, se encuentra en el último párrafo del artículo 74^o de la Constitución, según el cual la referida sentencia del Tribunal Constitucional (que versa sobre la violación de principios constitucionales - tributarios) puede producir efectos “para atrás”.

3.- Esta excepción a la regla general tiene que aparecer en la propia Constitución y no en normas de menor jerarquía, como la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional o el Código Procesal Constitucional, entre otras.

Ahora bien, veamos como el Código Procesal Constitucional⁸⁹, señala en su artículo 81^o lo siguiente:

«Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances

urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.

⁸⁹ Código Procesal Constitucional. Ley 28237. Diario oficial “El Peruano”. Publicado: 31 mayo 2004.

generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario Oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación.

Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74º de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia».

Entonces, el Código Procesal Constitucional está regulando los efectos de las normas dictadas en violación de lo establece el artículo 74º de la Constitución.

Como veíamos, el primer párrafo del artículo 74º de la Constitución establece que *«los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley».*

«La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución -principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51º de la Constitución)- y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad»⁹⁰.

⁹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional del 13/04/2005 recaída en el expediente 2302-AA-TC

Parte de la doctrina divide el principio de Legalidad en dos principios, el de Supremacía de la Ley y de Reserva de la Ley:

1. Principio de supremacía de la Ley: consiste en “la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución”⁹¹.
2. Principio de reserva de la Ley: Este principio implica que “por medio de un mandamiento constitucional, se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta legislación; la reserva de la ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador”⁹².

La Constitución establece reservas de ley y ellas pueden ser confundidas con el principio de legalidad⁹³. Este tema se ha desarrollado en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2302-2003-AA-TC sobre acción de amparo, en los Fundamentos 32 al 35 ⁹⁴.

⁹¹ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa. México. 2001. p.41.

⁹² PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa. México. 2001. Nota 56, Pág.. 67

⁹³ RUBIO CORREA, Martín. *El Estado Peruano según la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Fondo Editorial PUCP. Lima. (p. 193)

⁹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2302-2003-AA-TC

Fundamento 32: (...) Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así mientras que el principio de legalidad, en sentido general se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se haya sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; la reserva de la ley, por el contrario implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias.

Así, “mientras el Principio de Legalidad supone la subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora”.

La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)⁹⁵.

La reserva de ley constituye uno de los principios capitales que determinan la estructura del ordenamiento jurídico, tocando las bases mismas del funcionamiento del Estado, particularmente en la vinculación de los poderes que lo constituyen. En este contexto, las expresiones normativas que configuran el contenido propio de las conexiones sobre las cuales este principio opera son el reglamento y la ley, en cuanto constituyen las manifestaciones jurídicas naturales al ejercicio creador de Derecho del Estado. Así, el reglamento, como consecuente normativo de la potestad reglamentaria, se traduce en el instrumento operacional a través del cual el Poder Ejecutivo ejerce su actividad regulatoria. La ley, por su parte, es la norma jurídica por antonomasia, cuya generación corresponde al Poder Legislativo, en cuanto

En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

Fundamento 33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” -es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

Fundamento 34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo sólo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

Fundamento 35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”.

⁹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional del 30/01/2003 recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC.

éste expresa la voluntad popular. De esta manera, es la Constitución la que se hace cargo del establecimiento de una fórmula de reserva de ley, la que, como veremos, difiere en sus contenidos dependiendo de los caracteres que el constituyente le establezca, de tal modo que el principio se adapta a la naturaleza propia del ordenamiento jurídico sobre el que opera, considerando una matriz fundamental con multifacéticas expresiones.

Pérez Royo, tributarista español, explica este principio como una figura comprensible en un sistema constitucionalista, que sirve como control de la constitucionalidad de la leyes y normas de carácter general, además de que la reserva de la ley no es solo un límite para el Poder Ejecutivo y su facultad reglamentaria, sino también sirve de freno al legislador, ya que la reserva le impone un límite, el cual queda definido, y en caso de violarlo estaría contrariando a la Constitución⁹⁶.

La Reserva de la Ley es un Principio propio de los sistemas constitucionalistas que sirve de control de las normas que conforman un orden jurídico, pues es la constitución como Ley Suprema de la Nación, la que reserva a la ley el ámbito de ciertas materias. El principio de reserva de la ley no sólo restringe al legislador la regulación de una determinada materia, también impone la obligación de conocer y normar con respecto de un determinado ámbito.

“La ‘reserva de la ley’ establecida en el artículo 74^o de la Constitución implica lo siguiente: 1) Una obligación de carácter ‘positivo’ dirigida al titular de la potestad ‘legislativa’ para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente; 2) Una obligación de tipo ‘negativo’ mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión; y 3) Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exijan aquellos

⁹⁶ PEREZ ROYO, Fernando. *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*. Hacienda Pública Española número 14. Instituto de Estudios Fiscales. España, 1972 citado por PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa. México. 2001. p.57

tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.

Resulta más apropiado reconocer que el 'ámbito material de la reserva de la ley' se encuentra delimitado por las 'prestaciones coactivas' (concepto genérico), y no por el de su especie (el del tributo); es decir, por todas aquellas obligaciones o deberes que se 'impongan' sobre los ciudadanos sin que concurra su voluntad libre y voluntaria.

Nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido que 'la reserva de la ley' en materia tributaria se extiende ('en forma horizontal') a los elementos esenciales del tributo ('identificadores' y 'cuantificadores'), así como a su creación *ex novo*. En consecuencia, el legislador no puede efectuar una remisión en blanco a la Administración para que sea ella la que los determine a su arbitrio

"Una habilitación legal a una norma de menor jerarquía para la regulación de los elementos cubiertos por la 'reserva de ley' será acorde con el texto constitucional únicamente si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes (extensión 'vertical' de la reserva de la ley) y siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1) Se pueda ejercer un control adecuado por parte de los jueces y tribunales de la normatividad infralegal que emita la Administración Pública (parámetro de control); 2) La potestad reglamentaria no se ejerza en forma autónoma, sino que se limite a complementar con carácter subordinado los aspectos no esenciales desarrollados por las normas con rango de ley (parámetro de decisión); 3) El legislador debe contar con una justificación objetiva y razonable para delegar en la Administración Pública la reglamentación de elementos reservados a ley (y no obedecer a la comodidad administrativa o al capricho o antojo del legislador); 4) Debe tratarse de una habilitación verdaderamente 'extraordinaria'; y 5) La potestad reglamentaria será admitida únicamente si ejerce mediante Decreto Supremo; bajo ninguna circunstancia en una norma

de menor jerarquía (como una Resolución de Superintendencia) STC 3303-2003-AA/TC”⁹⁷.

Al respecto, el Tribunal Fiscal⁹⁸, también interpreta los artículos 74°, Principio de Legalidad, y 118° Atribuciones del Presidente de la República inciso 20

⁹⁷ GAMBVA VALEGA, César. *Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Reserva de Ley y Obligados Tributarios*. en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*; Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2006. p. 141

⁹⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 02207-A-2010 del 02/03/2010. Parte pertinente:
«Interpretando conjuntamente los artículos 74° y 118° inciso 20) de la Constitución de 1993 resulta evidente que la competencia normativa del Presidente de la República en materia arancelaria, comprende todos los elementos de la obligación tributaria. En este sentido, el citado artículo 74° señala expresamente que los aranceles se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Decreto Supremo.

El Principio de Legalidad Tributaria establecido en el artículo 74° de la Constitución de 1993, no solo contempla la aplicación del criterio de jerarquía, sino también la aplicación del criterio de competencia, para el caso de los aranceles y las tasas.

Si se asumiera la interpretación de los artículos 74° y 118° inciso 20) de la Constitución de 1993, en el sentido que la competencia normativa del Presidente de la República en materia arancelaria se restringe a “quantum” (alícuota) de este tributo; entonces el mismo razonamiento debería ser también aplicable para los tributos denominados “tasas” en donde todos los elementos de la obligación tributaria deberían ser regulados por una norma con rango de ley, salvo lo referido a la alícuota, hecho que en la actualidad no se viene suscitando. Como se puede apreciar, esta interpretación nos lleva a un contrasentido.

La interpretación efectuada sobre el artículo 74° de nuestra Constitución Política en lo que se refiere a materia arancelaria, no es extensiva (amplia) sino literal.

Cualquier duda que hubiera podido existir respecto de los alcances normativos del Presidente de la República en materia arancelaria, ha sido superada por la práctica legislativa (es decir, por la legislación entendida como fuente de derecho).

La potestad tributaria “originaria y exclusiva” al Poder Ejecutivo en materia arancelaria, y la consideración de que la misma se extiende no solo a la fijación de la cuantía de los aranceles, sino que permite la creación misma de los tipos tributarios, es una posición mayoritaria de la doctrina constitucional tributaria nacional. Prueba de ello es el artículo publicado por el Dr. Jorge Danós Ordoñez en la Revista del Foro N° 1 Año LXXXII del Colegio de Abogados de Lima “La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del Derecho Tributario” (página 53 in fine).

El ejercicio de la potestad tributaria en materia arancelaria mediante Decretos Supremos, se encuentra subordinado a la Constitución y a los Principios del Derecho, más no se encuentra subordinado en cuando a su contenido, a las normas legislativas con rango de ley. No obstante, el ejercicio del poder tributario en materia arancelaria debe tener en cuenta los compromisos asumidos por el Perú en el marco de foros internacionales de negociación arancelaria, como son la Organización Mundial de Comercio -OMC-, la Comunidad Andina de Naciones -CAN-, etc.

(....)

En ese sentido, se puede señalar, sobre esto último, que el Constituyente ha previsto -de acuerdo con el principio de legalidad- que el decreto supremo es la norma que regula los aranceles -también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación-, entendidos como aquellos impuestos establecidos por el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importados al territorio aduanero. Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118° inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC 0012-2003-AI/TC). El hecho que la Constitución haya previsto ello, tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar,

Regular las tarifas arancelarias, de la Constitución de 1993; donde analiza por un lado la competencia normativa y la potestad originaria y exclusiva del Poder Ejecutivo en materia tributaria.

en la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles.

(...) Para los supuestos contemplados en el artículo 74º de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

En cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ellos, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos (...)."

CAPÍTULO IV.

EL CONTROL ADUANERO

4.1 ASPECTOS PRELIMINARES

La autoridad aduanera tiene un doble rol, por un lado, desde el punto de vista punitivo, sancionando conductas irregulares, y por otro, facilitador, impulsando el cumplimiento voluntario de las obligaciones aduaneras. El control aduanero en el marco de comercio exterior, no debe ser un obstáculo al comercio legítimo, sino más bien, debe ser un elemento que lo facilite.

El control aduanero busca asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y sus reglamentos, proteger la economía del país, fiscalizando, vigilando y controlando el ingreso y la salida de mercancías, medios de transporte y personas del territorio aduanero, proteger la salud pública y el medio ambiente, facilitar el comercio internacional, protegiendo los intereses del Estado, combatir la evasión tributaria, el contrabando de mercancías y el tráfico de drogas. Se busca también, optimizar el control, mediante un adecuado sistema de riesgos, fortalecer los vínculos con el sector público y privado, mediante alianzas estratégicas, que permitan lograr ventajas competitivas a través del cruce de información.

Como doctrina jurídica no se encuentra material bibliográfico suficiente que aborde el tema, es por ello que implica un reto profundizar su estudio, analizando el tratamiento que le da la legislación nacional peruana y las disposiciones internacionales.

Un aspecto imprescindible para el control aduanero es la gestión de riesgos a fin de verificar por parte de las autoridades aduaneras que las mercancías objeto de transacción comercial se adecuan a la normativa aduanera existente en cada momento y que se ajustan al procedimiento aduanero en cuestión. Es un elemento de control y de facilitación.

Asimismo, surge la necesidad de contar con una legislación que provea las bases necesarias que permitan a las administraciones fronterizas ejercer de forma responsable y eficaz sus mandatos; y ese marco legislativo tiene que contemplar de una manera transparente y clara las responsabilidades y los derechos de los operadores de comercio exterior.

Es así que las recientes modificaciones a Ley General de Aduanas, mediante el Decreto Legislativo N° 1235, promueven la seguridad de la cadena logística, los administradores o concesionarios de los puertos y aeropuertos se incorporan a la legislación aduanera, asumiendo responsabilidades en materia de infraestructura, sistemas y dispositivos de seguridad, que permitirán reforzar la seguridad de la cadena logística.

4.2 EL CONTROL ADUANERO

Se entiende como control aduanero el conjunto de “medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos de cuya aplicación es responsable la Aduana”⁹⁹.

También, se le define como el conjunto de medidas adoptadas por la Administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas¹⁰⁰.

El control aduanero, entonces, está orientado a la aplicación adecuada de las leyes y al cumplimiento de los requisitos regulatorios, así como a facilitar el comercio internacional. Para lograr ello, éstos deben ser los mínimos

⁹⁹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. Consejo de Cooperación Aduanera, Glosario de Términos Aduaneros Internacionales. Bruselas 1983.

¹⁰⁰ COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA. (2012) Régimen Andino sobre Control Aduanero - Decisión 778. Lima Perú.

indispensables y se deben llevar a cabo de manera selectiva, empleando técnicas de gestión de riesgo¹⁰¹, en lo posible¹⁰².

El empleo de la gestión de riesgo permitirá concentrarse en áreas de alto riesgo, detectar con mayor facilidad las infracciones aduaneras, y facilitar las operaciones aduaneras.

Bajo ese criterio, las autoridades aduaneras de cada País Miembro de la Comunidad Andina tienen facultades de investigación y control, independientemente de aquellas establecidas en sus legislaciones nacionales¹⁰³ como realizar las investigaciones; solicitar información de su

¹⁰¹ Gestión de riesgo: la aplicación sistemática de prácticas y procedimientos de gestión que proporciona a la Aduana la información necesaria para manejar los movimientos y/o envíos que presentan un riesgo. Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros. Directivas del Anexo General. Capítulo 6. Control Aduanero.

¹⁰² ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (1973) Consejo de Cooperación Aduanera, Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros. Directivas del Anexo General. Capítulo 6. Control Aduanero.

¹⁰³ COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA. (2012) Régimen Andino sobre Control Aduanero - Decisión 778, artículo 4.- Las autoridades aduaneras de cada País Miembro tendrán las siguientes facultades de investigación y control, independientemente de aquellas establecidas en sus legislaciones nacionales:

a) Realizar las investigaciones necesarias para asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas.

b) Solicitar a todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, importadores, exportadores, declarantes, transportadores y demás auxiliares de la función aduanera, información de su domicilio y sus operaciones económicas y de comercio exterior, con el fin de garantizar los estudios y cruces de información necesarios para la fiscalización y el control de las operaciones aduaneras. Asimismo, las entidades públicas, financieras o privadas que posean información de interés para los procesos de investigación y control de la Administración Aduanera, deberán reportar la información que se les solicite.

c) Sancionar, de acuerdo a su legislación interna, a aquellas personas o entidades a quienes la Administración Aduanera, a través de las dependencias competentes, haya requerido información en los términos previstos en el presente artículo, y no la suministren, lo hagan extemporáneamente, o la aporten en forma incompleta o inexacta.

d) Ordenar mediante acto administrativo el registro, inspección o visita de las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales, vehículos y medios de transporte del importador, exportador, propietario, tenedor de la mercancía, transportador, depositario, intermediario, declarante o usuario, terceros depositarios de los documentos contables o archivos de los sujetos antes mencionados, o terceros intervinientes en la operación aduanera, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En el desarrollo de las facultades establecidas en el presente literal, la Administración Aduanera podrá tomar las medidas preventivas necesarias para evitar que las mercancías y/o las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas, o destruidas.

domicilio y sus operaciones económicas y de comercio exterior; sancionar, de acuerdo a su legislación interna; ordenar el registro, inspección o visita de las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales, vehículos y medios de transporte de los operadores de comercio exterior, o adoptar medidas cautelares sobre las mercancías y unidades de transporte y de carga.

La Ley General de Aduanas dedica un Capítulo al Control Aduanero y lo define como el *«conjunto de medidas adoptadas por la Administración Aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera, o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de ésta»¹⁰⁴*.

Agrega que se encuentran sometidas a control aduanero las mercancías, e incluso los medios de transporte que ingresan o salen del territorio aduanero, se encuentren o no sujetos al pago de derechos e impuestos.

Asimismo, el control aduanero se ejerce sobre las personas que intervienen directa o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, las que ingresan o salgan del territorio aduanero, las que posean o dispongan de información, documentos, o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o sobre las personas en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

Es importante tener en cuenta que el control aduanero busca asegurar el cumplimiento no solo de la legislación aduanera, sino también de otras disposiciones que son de competencia de la Aduana, ello debido a que se

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar previo requerimiento de la Administración Aduanera, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias.

La competencia para ordenar el acto administrativo será determinada por cada País Miembro de acuerdo a su normativa interna de control y fiscalización de las Administraciones Aduaneras.
e) Adoptar medidas cautelares sobre las mercancías y unidades de transporte y de carga, de acuerdo a lo establecido en la legislación de cada País Miembro.

¹⁰⁴ Ley General de Aduanas aprobada con Decreto Legislativo N° 1053, artículo 2º. Definiciones.

exige la protección contra las prácticas comerciales internacionales desleales como el contrabando de mercancías, la subfacturación, el fraude en materia de origen, la clasificación arancelaria incorrecta y la violación de los derechos de propiedad intelectual; asimismo, el aumento de las amenazas contra la seguridad y el crimen organizado que se involucra en actividades ilegales como la evasión y la elusión de derechos e impuestos; el fraude fiscal transfronterizo; el tráfico de drogas, de mercancías peligrosas y prohibidas; el lavado de activos, y el comercio de mercancías falsificadas.

“Es que ese control que los Estados encomiendan a sus aduanas resulta indispensable e irrenunciable. Si bien puede imaginarse Estados en los que alternativamente se renuncie, total o parcialmente, a la aplicación del arancel aduanero o a las prohibiciones económicas para regular su comercio exterior, en cambio, es inconcebible que un Estado deje de controlar lo que entra o sale de su territorio, pues lo que está en juego es el interés público; se trata de cuestiones vitales o de orden público, como la moral y salud públicas, la seguridad nacional, la sanidad animal y vegetal, la defensa nacional, etc. Es decir, están comprometidos un conjunto de valores esenciales que todos los países protegen a través del establecimiento de prohibiciones no económicas.”¹⁰⁵

El nuevo enfoque del concepto de “frontera” hace que surjan nuevas medidas para asegurar la gestión de un extremo al otro de la circulación de las mercancías a través de las fronteras, como el Marco de Estándares para Asegurar y Facilitar el Comercio Global¹⁰⁶ de la Organización Mundial de Aduanas, para asegurar y facilitar el comercio global además de otras iniciativas.

¹⁰⁵ BASALDÚA, RICARDO XAVIER. (2007) La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. Memorias del Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero: Los Nuevos Paradigmas del Derecho Aduanero. Barcelona – España. Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas AC (IIFA). p. 42

¹⁰⁶ Marco SAFE.

“En una cadena de control aduanero integrada, el control aduanero y la evaluación de riesgos a efectos de seguridad es un proceso continuo y compartido que da comienzo en el momento en que el exportador prepara las mercancías para su exportación y, a través de la comprobación continua de que el envío es conforme, evita la innecesaria duplicación de los controles. Para permitir tal reconocimiento mutuo de controles, la Aduana debe acordar (bilateral o multilateralmente) controles comunes y normas de gestión de riesgos, el intercambio de información y de perfiles de riesgo así como al intercambio rutinario de datos aduaneros. Dichos acuerdos deberán contemplar la posibilidad de realizar conjuntamente procedimientos de control de calidad o de seguimiento para supervisar el cumplimiento de las normas”¹⁰⁷.

En ese sentido, el Marco se basa en tres pilares básicos de colaboración como son i) Aduanas - Aduanas, ii) Aduanas - Sector Privado y iii) Aduanas - Otras Entidades Gubernamentales e Intergubernamentales. Es necesario precisar que la importancia de reforzar la seguridad de la cadena logística, no debe significar disminuir la facilitación que actualmente se viene brindando al comercio internacional.

Las recientes modificaciones a Ley General de Aduanas, mediante el Decreto Legislativo N° 1235, promueven la seguridad de la cadena logística, los administradores o concesionarios de los puertos y aeropuertos se incorporan a la legislación aduanera, asumiendo responsabilidades en materia de infraestructura, sistemas y dispositivos de seguridad, monitoreo de vehículos, que permitirán reforzar el control del proceso de custodia de la carga y fortalecer la lucha contra el tráfico ilícito de mercancías. Dentro de un conjunto de medidas destinadas a repotenciar las acciones en la búsqueda constante de la seguridad en la cadena logística.

Asimismo, se busca las mejores prácticas de gestión, reiterando el compromiso del Estado de implementar nuevos servicios para reducir los tiempos y costos para los usuarios de comercio exterior, incluyendo nuevos procedimientos para

¹⁰⁷ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2004) Consejo de Cooperación Aduanera. Directrices de la Aduana sobre la Gestión integrada de la cadena logística. p.5.

facilitar los trámites, tales como la declaración global que permite acumular despachos, el despacho con información mínima para los Operadores Económicos Autorizados, así como la generalización del despacho anticipado, que beneficiarán a todos los importadores y exportadores.

Al ser el contrabando de mercancías a través de las fronteras, especialmente el de las mercancías prohibidas y peligrosas, como las armas y los estupefacientes, representan una seria amenaza. La sociedad espera que la Aduana se asegure de que las mercancías satisfagan ciertas normas de calidad y de seguridad, y se preocupa por la salud pública, la flora y la fauna, así como por el medio ambiente¹⁰⁸.

Es así que cuando la autoridad aduanera requiera el auxilio de las demás autoridades, éstas se encuentran en la obligación de prestarlo en forma inmediata.

El control es ejercido por la potestad aduanera que entendido como es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero¹⁰⁹.

La Administración Aduanera dispondrá de las medidas y procedimientos tendientes a asegurar el ejercicio de la potestad aduanera.

La Administración Aduanera, en ejercicio de la potestad aduanera, podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las mercancías, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero, tales como:

¹⁰⁸ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2008) La aduana en el siglo 21": favorecer el crecimiento y el desarrollo a través de la facilitación de los intercambios y el fortalecimiento de la seguridad en las fronteras.

¹⁰⁹ Ley General de Aduanas artículos 164° y 165°.

- a) Ejecutar acciones de control, tales como: la descarga, desembalaje, inspección, verificación, aforo, auditorías, imposición de marcas, sellos, precintos u otros dispositivos, establecer rutas para el tránsito de mercancías, custodia para su traslado o almacenamiento, vigilancia, monitoreo y cualquier otra acción necesaria para el control de las mercancías y medios de transporte;
- b) Disponer las medidas preventivas de inmovilización e incautación de mercancías y medios de transporte;
- c) Requerir a los deudores tributarios, operadores de comercio exterior o terceros, el acceso a libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática, sistemas contables y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior;
- d) Requerir la comparecencia de deudores tributarios, operadores de comercio exterior o de terceros;
- e) Ejercer las medidas en frontera disponiendo la suspensión del despacho de mercancías presuntamente falsificadas o pirateadas, de acuerdo a la legislación de la materia;
- f) Registrar a las personas cuando ingresen o salgan del territorio aduanero.

Todos estos controles se efectúan empleando técnicas de gestión de riesgo, debido a que es imposible llevar a cabo el control en la totalidad de las operaciones por el aumento de los movimientos transfronterizos. También se busca un equilibrio entre el control y la facilitación.

4.3 CUMPLIMIENTO DE LA LEY

“La gestión para el cumplimiento de la ley basada en los riesgos comienza por una legislación sólida en la que se consideran distintos temas como: el reconocimiento de las responsabilidades inherentes al gobierno y al sector privado, que contemplan las normas para las comunicaciones electrónicas, la aplicación de sanciones en los casos de incumplimiento de la ley, la posibilidad de interrumpir el vínculo entre los movimientos físicos y el procesamiento, la notificación y cumplimiento fiscal, y la adopción de soluciones flexibles y personalizadas”¹¹⁰.

La legislación nacional busca mantener un equilibrio entre control, facilitación y seguridad de la cadena logística, incorpora actividades como: el ingreso rápido y exacto de información para la evaluación de los riesgos, la intervención temprana en la cadena logística para las transacciones de alto riesgo y la capacidad de investigar cuando se detecta un caso de incumplimiento de la ley o fraude.

“La medición del cumplimiento de la ley como herramienta de diagnóstico debería ser empleada por las administraciones aduaneras junto con la evaluación de riesgo, y los procesos de definición de perfiles de riesgo y de detección de infracciones. Utilizada estratégicamente, la medición del cumplimiento de la ley y la detección de objetivos pueden proporcionar el equilibrio necesario para asignar los recursos eficazmente a aquellas áreas que presentan problemas a la Aduana. Asimismo, los resultados de las mediciones de cumplimiento de la ley iniciales pueden aportar información importante a los efectos de mejorar las metodologías de evaluación de riesgo, mejorar su rentabilidad y eficiencia así como desarrollar estrategias a los efectos de mejorar el cumplimiento de la ley”¹¹¹.

¹¹⁰ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2011) Consejo de Cooperación Aduanera. Compendio de Gestión de Riesgos Aduaneros. Volumen 1. p. 4

¹¹¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (1973) Consejo de Cooperación Aduanera, Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros. Directivas del Anexo General. Capítulo 6. Control Aduanero.

Bajo dicho precepto, la Administración Aduanera mediante el empleo de una metodología de muestreo estadísticamente válida, selecciona las transacciones o entidades específicas de ese conjunto que serán revisadas o verificadas.

“Para que el proceso de gestión de riesgos sea exitoso se deberá evaluar y controlar permanentemente dicho proceso. Uno de los métodos que permiten alcanzar este objetivo consiste en “evaluar el cumplimiento de la ley”. La expresión “indicador del cumplimiento de la ley” se aplica a las técnicas de verificación por sondeos estadísticamente válidos que se utilizan para determinar el nivel de cumplimiento de las normas y procedimientos aduaneros que tienen las empresas, los transportistas, las mercaderías importadas, etc. Si se crean de manera sistemática y correcta, los métodos para evaluar el cumplimiento de la ley dan resultados objetivos y válidos en el plano estratégico. La evaluación del cumplimiento de la ley puede ser una herramienta de diagnóstico para conocer los ámbitos de incumplimiento. Como herramienta de diagnóstico las administraciones aduaneras deben utilizar la evaluación del cumplimiento de la ley junto con otras técnicas y procedimientos de evaluación de riesgos, definición de perfiles, y otras técnicas de selectividad. Utilizadas en forma estratégica, la evaluación del cumplimiento de la ley y la selectividad ayudan a lograr el equilibrio necesario para que los recursos puedan concentrarse en los sectores aduaneros donde existen problemas”¹¹².

Esta evaluación nos permite conocer el grado de cumplimiento de la ley respecto de la participación de los usuarios de comercio exterior en los “sectores de riesgo”¹¹³ para tomar decisiones respecto de los sectores que necesitan recursos aduaneros. Se espera que los riesgos no sean mayores a los recursos aduaneros y que la Administración Aduanera siempre tenga la posibilidad de enfrentarlos.

¹¹² ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2011) Consejo de Cooperación Aduanera. Compendio de Gestión de Riesgos Aduaneros. p.50.

¹¹³ Sectores de riesgo: regímenes, procedimientos aduaneros y otros ámbitos en los que las autoridades aduaneras ejercen sus competencias; también afecta a los operadores económicos. Guía para el análisis de riesgo en los controles aduaneros. Comisión Europea. Dirección General XXI. Fiscalidad y Unión Aduanera. 1998. Impreso en Italia.

4.4 MÉTODOS DE CONTROL

Tenemos dos métodos empleados, el control por movimientos y el control por auditoría, que pueden aplicarse indistintamente del valor de las mercancías, el tipo de operador de comercio exterior, y se debe contar con la participación y apoyo de los interesados:

4.4.1 CONTROL POR MOVIMIENTOS

Está referido a los controles efectuados a las mercancías y medios de transporte con anterioridad o posterioridad a su llegada o partida hasta que sean despachadas. No se encuentran comprendidos los medios de transporte que no descarguen o embarquen pasajeros ni carga.

Este control puede tratarse de un control documentando y un reconocimiento físico o inspección de las mercancías, medios de transporte y personas, en donde la selección debe estar basada en perfiles de riesgo¹¹⁴.

Hay dos niveles de reconocimiento de mercancías. El primero, una verificación sumaria, que incluye examinar los contenedores y paquetes por fuera a los efectos de controlar las marcas y los números, y de verificar que los sellos se encuentren intactos, y verificando otros detalles de la declaración de mercancías, que la legislación peruana denomina verificación exterior.

La segunda es la verificación detallada. Ella implica la apertura del contenedor o de los paquetes y la verificación de las mercancías mismas a los efectos de verificar su descripción con respecto a la consignada en la declaración, con

¹¹⁴ Perfil de riesgo: Perfil de riesgo: Una combinación predeterminada de indicadores de riesgo, basada en la información que ha sido recabada, analizada y categorizada. Convenio de Kyoto. Directivas del Anexo General. Capítulo 6. Control Aduanero.

respecto al valor, origen, clasificación y tasa de derechos. La legislación peruana la denomina reconocimiento físico de mercancías¹¹⁵.

Es así que para el ejercicio del control aduanero, la Administración Aduanera emplea, principalmente, las técnicas de gestión de riesgo para focalizar las acciones de control en aquellas actividades o áreas de alto riesgo, respetando la naturaleza confidencial de la información obtenida para tal fin. Para el control durante el despacho, la Administración Aduanera determina mediante técnicas de gestión de riesgo los porcentajes de reconocimiento físico de las mercancías destinadas a los regímenes aduaneros. La regla general aplicable a dichos porcentajes será de cuatro por ciento (4%), pudiendo la SUNAT aplicar porcentajes mayores, los cuáles en ningún caso deberán exceder del quince por ciento (15%) de las declaraciones numeradas¹¹⁶.

Para el cálculo del porcentaje no se incluirán las declaraciones que amparen mercancías cuyo reconocimiento físico sea obligatorio de acuerdo a lo señalado por disposiciones específicas.

En el caso del proceso de exportación definitiva tenemos dos momentos:

Primer momento: cuando la mercancía es ingresada al depósito temporal, asignándose los canales de control naranja o rojo:

- Canal Naranja: la mercancía está expedita para su embarque.
- Canal Rojo: la mercancía requiere revisión documentaría y reconocimiento físico.

Segundo momento: en la regularización del régimen, donde la Administración Aduanera determina, mediante técnicas de análisis de riesgos:

¹¹⁵ Reconocimiento físico.- Operación que consiste en verificar lo declarado, mediante una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercancías, verificar su- naturaleza, origen, estado, cantidad, calidad, valor, peso, medida, o clasificación arancelaria. Ley General de Aduanas, artículo 2º.- Definiciones.

¹¹⁶ De acuerdo al artículo 163º de la Ley General de Aduanas.

- La regularización con la sola transmisión de la información complementaria y de los documentos digitalizados que sustentan la exportación
- La regularización que, además de lo indicado en el párrafo precedente, se requiere la presentación física de la declaración de exportación y de la documentación que sustentó la exportación a satisfacción de la Administración Aduanera.

4.4.2 CONTROLES POR AUDITORÍA

Este control por auditoría posterior al desaduanamiento se refiere a las personas que intervienen en el movimiento internacional de mercancías, es decir a los usuarios del comercio exterior. Estas auditorías deben responder, generalmente, a una programación anual.

Implica la auditoría a los sistemas de los operadores de comercio exterior, como contrapartida de las facilidades otorgadas. Mediante esta auditoría se revisa todo el ciclo del proceso, pues supone la verificación sistemática de todas las transacciones o gran parte de ellas.

Kyoto distingue como etapas la planificación, la investigación o recolección de datos de inscripción en el sistema, la evaluación, las pruebas, el informe, la conclusión y la auditoría de desarrollo.

La fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial, indicándose que será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria¹¹⁷. Las actuaciones de los administrados y terceros ante la Administración tributaria pueden efectuarse mediante sistemas electrónicos, telemáticos o informáticos, de acuerdo a lo que se establezca mediante resolución de la superintendencia¹¹⁸.

¹¹⁷ Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario artículo 61^a.

¹¹⁸ Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29.06.2007, modificado por Decretos Supremos Nos 207-2012-EF y 049-2016-EF.

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT¹¹⁹ ha sido modificado en marzo del 2016, a fin de que la Administración pueda cumplir adecuadamente la fiscalización parcial electrónica.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación, el control y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De este artículo se desprender dos características: a) el ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización en salvaguardia del interés público y b) el ejercicio de una relación de medidas o mecanismos preestablecidos por la ley¹²⁰.

4.5 FORMAS DE CONTROL

La legislación peruana distingue entre el control ordinario y el control extraordinario, los mismos que están en función del control efectuado como parte del despacho aduanero o adicional a ella:

4.5.1 CONTROL ORDINARIO

Las acciones de control extraordinario son *«aquellas que corresponde adoptarse para el trámite aduanero de ingreso, salida y destinación aduanera de mercancías, conforme a la normatividad vigente, que incluyen las acciones de revisión documentaria y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del proceso de despacho aduanero, así como la atención de solicitudes no contenciosas»*¹²¹.

De acuerdo a esta definición, tenemos tres momentos:

- 1) Trámite aduanero de ingreso
- 2) Destinación aduanera de mercancías

¹¹⁹ Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias

¹²⁰ Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario artículo 62°

¹²¹ Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053, artículo 2. Acciones de control ordinario.

3) Trámite aduanero de salida

Los controles de ingreso y salida se efectúan en los *«lugares habilitados los espacios autorizados dentro del territorio aduanero para el ingreso y salida de mercancías, medios de transporte y personas, tales como puertos, aeropuertos, vías, terminales terrestres y centros de atención en frontera, en los cuales la autoridad aduanera ejerce su potestad»*¹²²

Es así que todo medio de transporte, mercancía o persona que ingrese o salga del territorio aduanero debe someterse al control aduanero y las mercancías que vayan a ser embarcadas con destino al exterior deben ser puestas a disposición de la autoridad aduanera en los lugares designados quedando bajo potestad aduanera, hasta que se autorice su salida.

La destinación aduanera, por su parte, es solicitada mediante declaración aduanera de mercancías.

Ley General de Aduanas define al control aduanero¹²³, en un sentido amplio, sin embargo, cuando define las acciones de control ordinario, la circunscribe a los controles que se efectúan en el proceso de despacho aduanero¹²⁴ y está referido únicamente al control de mercancías, sin considerar el control de personas y medios de transporte, donde también se dan controles ordinarios, así tenemos, por ejemplo el control de pasajeros¹²⁵.

¹²² Norma citada, artículo 100º

¹²³ «Conjunto de medidas adoptadas por la Administración Aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera, o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de ésta»

¹²⁴ Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053, artículo 2. Despacho aduanero.- Cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero.

¹²⁵ Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa aprobado con D.S. Nº 182-2013-EF Artículo 7º.- Control aduanero
La Autoridad Aduanera, ejerce el control de todas las personas, equipajes, menaje de casa, mercancías y medios de transportes, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas.

Asimismo, puede determinar la revisión del viajero o tripulante y el reconocimiento físico de su equipaje y menaje de casa o de sus prendas de vestir y objetos de uso personal, según corresponda, de acuerdo a los procedimientos establecidos por la SUNAT. Para tal efecto el

4.5.2 CONTROL EXTRAORDINARIO

Son acciones de control extraordinario *«aquellas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización, entre otros. La realización de estas acciones no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin»*¹²⁶. Las acciones de control extraordinario son adoptadas por la Administración Aduanera como parte de su labor de prevención de los delitos aduaneros e infracciones administrativas.

4.6 FASES DEL CONTROL ADUANERO

Las fases del control aduanero se distinguen de acuerdo al momento en que se efectúan; así tenemos, el control anterior o previo a la declaración de las mercancías y posterior de la autorización de levante o embarque de las mercancías:

4.6.1 CONTROL ANTERIOR O PREVIO

El control previo se puede efectuar mediante acciones de investigación de carácter general, acciones de investigación directa, o acciones de comprobación, vigilancia y control¹²⁷. Este control es ejercido por la Administración Aduanera antes de la declaración aduanera de mercancías.

viajero o tripulante brindará su colaboración y la SUNAT facilitará los controles con instrumental tecnológico óptimo para dicho propósito.

¹²⁶ Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053, artículo 2. Acciones de control extraordinario.

¹²⁷ Decisión 778 – Régimen Andino sobre Control Aduanero

4.6.2 CONTROL DURANTE EL DESPACHO O CONCURRENTENTE

Es el control que se efectúa desde el momento de la declaración aduanera hasta el levante o embarque de las mercancías¹²⁸.

Artículo 8.- El control anterior o previo se efectuará mediante:

- a) Acciones de investigación de carácter general sobre:
 - i. Determinados grupos de riesgo y sectores económicos sensibles;
 - ii. Determinados operadores del comercio;
 - iii. Determinadas clases de mercancías; o,
 - iv. Mercancías procedentes u originarias de determinados países.
- b) Acciones de investigación directa sobre:
 - i. El consignatario, el importador o exportador de las mercancías, las personas que intervengan en la operación como intermediarios o representantes y demás personas poseedoras de mercancías e información de interés para la Administración Aduanera;
 - ii. La información contenida en los manifiestos, documentos de transporte, declaraciones y demás documentos soporte;
 - iii. Los medios de transporte;
 - iv. Las unidades de carga;
 - v. Las mercancías descargadas; o,
 - vi. Registros informáticos.
- c) Acciones de comprobación, vigilancia y control:
 - i. Del medio de transporte y de las unidades de carga; o,
 - ii. De las mercancías, mientras éstas permanezcan a bordo del medio de transporte, durante la descarga y del resultado de la descarga, y durante su traslado y permanencia en almacén temporal o en depósito autorizado.

¹²⁸ Decisión 778 – Régimen Andino sobre Control Aduanero

Artículo 10.- El control durante el despacho tendrá lugar mediante actuaciones de la Administración Aduanera sobre la mercancía, sobre la declaración y, en su caso, sobre toda la documentación aduanera exigible, e incluye la totalidad de las prácticas comprendidas en el reconocimiento, comprobación y aforo.

Las autoridades aduaneras podrán aplicar a los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) presentados para el despacho de mercancías acogidas a los diferentes regímenes aduaneros, un control selectivo basado en criterios de gestión del riesgo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 22 y 23 de la presente Decisión.

Cuando las autoridades aduaneras utilicen criterios de análisis de riesgo en la elección de las acciones de control que deban ejercer, podrán autorizar el aforo y levante directo de las mercancías sin someterlas a comprobación documental ni a reconocimiento físico.

Artículo 11.- Las autoridades aduaneras podrán adoptar prácticas de control durante el despacho o la realización de otras operaciones aduaneras en lugares distintos a los recintos aduaneros, cuando se trate de declaraciones:

- a) Correspondientes a mercancías cuyas características no permitan concluir las acciones de reconocimiento y aforo en las áreas de despacho de las aduanas;
- b) Correspondientes a procedimientos simplificados de despacho que autoricen al declarante el retiro directo de las mercancías a sus instalaciones, en depósito temporal;
- c) Que hayan sido seleccionadas por el sistema aduanero nacional de determinación de las acciones de control;
- d) Correspondientes a mercancías introducidas en el territorio aduanero nacional al amparo de regímenes aduaneros suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos para las que se haya solicitado otro régimen aduanero, permaneciendo las mercancías fuera de las áreas de despacho de la aduana; o,
- e) Otros supuestos previstos por las normas comunitarias o nacionales.

4.6.3 CONTROL POSTERIOR

Es el control que se efectúa después de autorizado el levante o embarque de las mercancías¹²⁹.

4.7 LA GESTIÓN DE RIESGO EN CONTROL ADUANERO

El Compendio de Gestión de Riesgos de la OMA define la gestión de riesgos como el conjunto de actividades coordinadas por las administraciones para procesar y controlar los riesgos. “La adopción de una estructura de gestión de riesgos incorpora dentro de la organización la toma de decisiones y los procedimientos basados en los riesgos destinados a mantener un equilibrio entre control, facilitación y seguridad de la cadena logística. La adopción de procedimientos basados en los riesgos incorpora actividades como: el ingreso rápido y exacto de información para la evaluación de los riesgos, la

¹²⁹ Decisión 778 – Régimen Andino sobre Control Aduanero

Artículo 14.- Una vez autorizado el levante o el embarque de las mercancías y con el objeto de garantizar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en la declaración, las autoridades aduaneras podrán proceder al control posterior de:

- a) Mercancías, documentos y demás datos relativos a las operaciones de importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate;
- b) Documentos y datos relativos a las operaciones comerciales posteriores o anteriores vinculadas a la importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate, incluyendo el Documento Único Aduanero (DUA) y la Declaración Andina del Valor (DAV);
- c) Operaciones de transformación, elaboración, montaje, reparación y otras a las que estén sometidas las mercancías importadas al amparo de un régimen de perfeccionamiento activo, así como los productos obtenidos de estas operaciones; o
- d) El cumplimiento de los requisitos exigidos a las mercancías en importación temporal y demás regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, o sujetos a tratamientos preferenciales y a las mercancías importadas al amparo de los demás destinos aduaneros.

Las acciones de control posterior sobre las declaraciones, manifiesto de carga y demás documentos comerciales, contables y bancarios relativos a una determinada operación comercial, comprenderán el reconocimiento de las mercancías en el lugar en el que se encuentren.

Artículo 15.- Las Administraciones Aduaneras estarán autorizadas para efectuar estos controles ante cualquier declarante, importador o exportador de las mercancías objeto del control; cualquier persona directa o indirectamente vinculada a las operaciones aduaneras sujetas a control; cualquier otra persona que esté en posesión o disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o cualquier persona en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

La unidad de control posterior podrá examinar los libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior. Asimismo, podrá requerir la remisión de esta información aún cuando ésta se encuentre fuera de su ámbito de control territorial.

intervención temprana en la cadena logística para las transacciones de alto riesgo, la auto evaluación y la verificación luego del ingreso para los riesgos más bajos, y la capacidad de investigar cuando se detecta un caso de incumplimiento de la ley o fraude”¹³⁰.

La gestión de riesgos permite a la Administración Aduanera no sólo asumir eficazmente sus responsabilidades más importantes sino también organizar y distribuir los recursos para mejorar su desempeño y facilitar los intercambios. Se busca lograr mejores resultados con la misma cantidad de recursos o a veces menos.

La gestión de riesgos puede ser: a) estratégica; b) táctica; y c) operativa¹³¹. El proceso de gestión de riesgos se puede aplicar a todos estos niveles.

4.7.1 GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LOS RIESGOS

“La evaluación estratégica de los riesgos se basa en la capacidad de la aduana para identificar el riesgo global que representa todo un sector o un grupo de importadores. Identificando a ese grupo, la aduana es capaz de identificar el conjunto de empresas del sector considerado que representan un alto riesgo o una selección de estas empresas”¹³².

Bajo este concepto, se debe evaluar el riesgo que representa un sector determinado respecto del interés nacional, los acuerdos comerciales vinculados al sector, la seguridad pública, la salud, los derechos de propiedad intelectual, el medio ambiente, entre otros.

¹³⁰ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2011) Consejo de Cooperación Aduanera. Compendio de Gestión de Riesgos Aduaneros. Volumen 1.

¹³¹ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (1973) Consejo de Cooperación Aduanera, Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros. Directivas del Anexo General. Capítulo 6. Control Aduanero. p.12

¹³² ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (2012) Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD). Volumen 1. p. 19

La información se debe definir y recoger en base a los distintos elementos pertinentes en los niveles macroeconómicos (importancia del sector, producción, consumo, etc.) y microeconómico (cantidad de empresas involucradas, capacidades tecnológica, estructura de esas empresas, tipos de fraude a los que se encuentran expuestas, etc.).

4.7.2 GESTIÓN TÁCTICA DE LOS RIESGOS

Este proceso consiste en identificar a los grupos de operadores de comercio exterior específicos cuyas transacciones presentan un alto riesgo¹³³.

Durante este proceso se considera los datos como el volumen de las operaciones realizadas; el valor total de las mercancías; los tipos de mercancías; los antecedentes del operador, entre otros.

4.7.3 GESTIÓN OPERATIVA DE LOS RIESGOS

En este nivel se identifican transacciones que presentan alto nivel de riesgo tales como el usuario de comercio exterior, la mercancía involucrada, país de origen, valor de las mercancías, clasificación arancelaria, así como las divergencias o infracciones anteriores en relación a la mercadería.

4.8 CONSIDERACIONES FINALES

El control aduanero, está orientado a la aplicación adecuada de las leyes y al cumplimiento de los requisitos regulatorios, o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de la Administración Aduanera.

¹³³ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (2012) Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD). Volumen 1. p. 20

El control aduanero busca, de igual modo, facilitar el comercio internacional, para ello, los controles deben ser los mínimos indispensables y se deben llevar a cabo de manera selectiva, empleando, en lo posible, técnicas de gestión de riesgo, así como procedimientos simplificados los que incidirán en la reducción de tiempos de atención y de costos para los usuarios de comercio exterior.

El control tiene sustento la potestad aduanera que es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

Tenemos dos métodos de control empleados: el control por movimientos y el control por auditoría, que se pueden aplicar indistintamente del valor de las mercancías, el tipo de operador de comercio exterior, y se debe contar con la participación y apoyo de los interesados.

La legislación peruana distingue entre el control ordinario y el control extraordinario, el primero de ellos se efectúa como parte del despacho aduanero y el segundo es adicional a él.

Las fases del control aduanero se distinguen de acuerdo al momento en que se efectúan; así tenemos, el control anterior o previo a la declaración de las mercancías y posterior de la autorización de levante o embarque de las mercancías.

La gestión de riesgos permite a la Administración Aduanera, asumir eficazmente sus responsabilidades más importantes, así como organizar y distribuir los recursos para mejorar su desempeño. La gestión de riesgos

puede ser: a) estratégica; b) táctica; y c) operativa. El proceso de gestión de riesgos se puede aplicar a todos estos niveles.

CAPÍTULO V.
LOS PRINCIPIOS DE BUENA FE,
PRESUNCIÓN DE LA VERACIDAD
Y EL ABUSO DEL DERECHO

5.1 PRINCIPIO DE BUENA FE Y PRESUNCIÓN DE LA VERACIDAD

El término buena fe tiene distintos significados, uno de ellos “alude a un comportamiento, a una conducta, y a la observancia de determinadas reglas que implican la celebración de actos jurídicos en un ambiente sano, recto y honesto”¹³⁴.

5.1.1 TEORÍAS SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA FE

La doctrina se encuentra dividida entre el criterio subjetivo y el criterio objetivo, veamos.

5.1.1.1 Posición Subjetiva

Según Rodríguez Alessandri “la buena fe significa probidad, lealtad, ausencia de intención malévola. De acuerdo con lo anterior, la mala fe, como antítesis de buena fe en el sentido de lealtad o ausencia de intención malévola, no es otra cosa que la deslealtad o intención de dañar o perjudicar”¹³⁵.

Ospina Fernández participa del mismo criterio: “tanto las partes en el momento de ejecutar un acto jurídico, como el juez al intervenir en dicha ejecución, deben consultar la intención real de los agentes, las normas legales propias de la naturaleza del acto y de las obligaciones respectivas... si una persona a sabiendas e intencionalmente, deja de cumplir las obligaciones que le impone el acto jurídico, incurre en violación del postulado de la buena fe, con lo cual comete una falta dolosa que le hace responsable de todos los perjuicios

¹³⁴ SANTOS BALLESTERIOS, Jorge. Instituciones de Responsabilidad Civil. Tomo 1. Segunda Edición 2006. Pontificia Universidad Javeriana. p.98

¹³⁵ ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo. Derecho Civil. Tomo II. Págs. 457 y 458 citado por SANTOS BALLESTEROS Jorge Instituciones de Responsabilidad Civil. Tomo I. Segunda Edición. Pontificia Universidad Javeriana. 2006.

causados al acreedor”¹³⁶ ; por lo que se podría decir que para dicho autor la mala fe en la ejecución de los actos jurídicos constituye un delito.

5.1.1.2 Posición objetiva

Por el contrario, tienen una apreciación objetiva de la buena fe Karl Larenz y Jordano Fraga. Así, la buena fe “no es aquella subjetiva indicadora de un estado personal de ignorancia de estar dañando un derecho ajeno, sino es aquella objetiva entendida como modelo ético-jurídico de conducta. Es esta buena fe objetiva como criterio de conducta leal, la que desarrolla la función normativa instrumental con relación al contrato o en general con relación al vínculo obligatorio, cualquiera que sea su fuente. Este es parámetro objetivo de conducta leal, a través de su función integradora de la relación obligatoria, revaloriza y moraliza las posiciones de las partes. De modo que si el nacimiento de la obligación, cualquiera que sea su fuente, determina entre las partes posiciones de sujeción y de poder (a veces recíprocas) y determina a su vez, una virtual posibilidad de injerencia dañosa en la esfera jurídica y personal de la contraparte, se comprende la necesidad de una especial tutela de la confianza que cada parte pone en la lealtad de la otra (...)”¹³⁷.

En este sentido, la buena fe comporta un modelo ideal de conducta social, que implica un actuar honesto, leal, probo, correcto, exento de subterfugios y malicia. Es en buena cuenta el espíritu escrupuloso con que deben cumplirse las obligaciones y ser ejercidos los derechos.¹³⁸

5.1.2 EL PRINCIPIO DE BUENA FE Y PRESUNCION DE LA VERACIDAD EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

¹³⁶ OSPINA FERNANDEZ Guillermo, OSPINA ACOSTA Eduardo. Teoría General de los Actos o Negocios Jurídicos. Editorial Temis. Bogotá. 1980. p.334.

¹³⁷ JORDANO FRAGA Francisco. La responsabilidad contractual. Editorial Civitas S.A. Madrid. 1987. p. 138 a 139

¹³⁸ WIEAKER, Franz. El Principio General de la Buena Fe. 2da Edición. Madrid. Editorial Civitas. 1986. p.12

La buena fe constituye actualmente un principio general del derecho reconocido, no solo por el Derecho Aduanero, sino también por el Derecho Internacional a nivel de convenios internacionales, doctrina y jurisprudencia.

“Como se puede advertir, este principio está vinculado con la seguridad jurídica, ya que consisten en un deber recíproco de veracidad al que deben sujetarse las relaciones entre los hombres, de manera que en su ámbito de actuación es más bien el de los negocios jurídicos contractuales. Esto supone la alteridad, que es también una faceta de la justicia, y que exige la presencia de dos formas tradicionales: la buena fe objetiva (lealtad), que remite al proceder del obligado a guardarla, y la buena fe subjetiva (creencia), que tiene que ver con la fe o confianza de quien actúa en relación con el obligado”¹³⁹

La presunción de la veracidad es un principio básico en todo trámite administrativo, así es que en el numeral 1.7 del artículo IV del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, se señala textualmente: *«Principio de presunción de la veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario».*

“Por su propia naturaleza la presunción *juris tantum* protege a los ciudadanos de la desconfianza inicial, de la actitud contraria que los funcionarios podrían tener sobre sus declaraciones, documentos, informaciones, etc. En tal sentido, los funcionarios y servidores están prohibidos de adoptar a priori una actitud de desconfianza, tanto para el inicio como durante la tramitación de un procedimiento, dado que los hechos comprobados mediante las declaraciones juradas no estarán sujetos a otra actuación probatoria durante el procedimiento (artículo 165° del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento

¹³⁹ ROBERTO M. MORDEGLIA. La reserva de la ley y las autovinculaciones citado por ALAIS, Horacio Félix Los Principios del Derecho Aduanero. Teoría General y aplicación a la problemática de la infracción de la declaración inexacta. Tesis Doctoral. Universidad Austral. Buenos Aires. 2006 p.354

Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS). Solo cuando la administración cuente con evidencia convincente de la existencia de fraude y no meras especulaciones o desconfianza podrá considerar que existe evidencia en contrario para afectar la presunción legal que contiene este principio¹⁴⁰.

De acuerdo con la Ley General de Aduanas, todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior se rige por el principio de buena fe y presunción de veracidad¹⁴¹.

En virtud de dicho principio, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que la Administración Aduanera debe asumir que el usuario del servicio aduanero le proporciona información que se ajusta a la realidad y que es correcta, debiendo proceder conforme a ella.

Sin embargo, se prescribe que dicha información, es de naturaleza *iuris tantum* por tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y, por tanto, que puede ser objeto de fiscalización posterior, momento en el que la Administración Aduanera, debe adoptar medidas correctivas necesarias e imponer las sanciones que correspondan cuando verifica la configuración de infracciones, sin que ello signifique una duplicidad de criterio según lo sostenido por el Tribunal Fiscal.

Una interpretación en sentido contrario, desnaturalizaría el sistema lógico y jurídico aduanero, ya que obligaría a la Administración Aduanera a revisar de forma exhaustiva y minuciosa cada una de las solicitudes que se le formulen antes de acceder a ellas, entorpeciendo y dificultando las operaciones de comercio internacional, contraviniendo de esta manera el principio de facilitación del comercio exterior consagrado en la Ley General de Aduanas.

¹⁴⁰ MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décima Edición. 2014. Gaceta Jurídica p.80 y 81.

¹⁴¹ Decreto Legislativo N° 1053, artículo 8º.- Buena fe y presunción de veracidad
Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior.

Lo anterior se condice con el hecho de que al accionar el control como elemento diferenciador y característico típico de la aduana, se realiza “sobre la base de la comunión del accionar de los usuarios con la institución aduanera y viceversa”. Así, queda evidenciado que: “Cuando el servicio aduanero permite que actúen ante él ha de exigir a los usuarios (importadores, exportadores, despachantes de aduana, agentes de transporte aduanero, apoderados, proveedores, y todo aquel que requiera la actividad aduanera) buena fe, lealtad y profesionalidad, a fin de no lesionar el control aduanero. Así, tratándose de una absoluta falta de buena fe puede ser encontrado, en consecuencia, el accionar doloso, el cual traerá como resultado la aplicación de una pena por la comisión de un delito aduanero”¹⁴².

En aplicación de este principio es que la Ley General de Aduanas delega determinadas funciones a los operadores de comercio exterior¹⁴³ específicamente a los agentes de aduanas que actúan como auxiliares de la función pública, encargándosele determinadas funciones¹⁴⁴

¹⁴² ALAIS, Horacio Félix. Principios del derecho aduanero. 1ra. Edición. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008. p. 267.

¹⁴³ Decreto Legislativo N° 1053, artículo 6°.- Participación de agentes económicos
El Estado promueve la participación de los agentes económicos en la prestación de los servicios aduaneros, mediante la delegación de funciones al sector privado.
Por Decreto Supremo refrendado por el Titular de Economía y Finanzas, previa coordinación con la Administración Aduanera, se dictarán las normas necesarias para que, progresivamente se permita a través de delegación de funciones, la participación del sector privado en la prestación de los diversos servicios aduaneros en toda la República bajo la permanente supervisión de la Administración Aduanera.

¹⁴⁴ Decreto Legislativo N° 1053, artículo 25°.- Obligaciones específicas de los agentes de aduana.

Son obligaciones de los agentes de aduana, como auxiliar de la función pública:

a) Conservar durante cinco (5) años, computados a partir del 1° de enero del año siguiente de la fecha de numeración de la declaración, toda la documentación original de los despachos en que haya intervenido.

La Administración Aduanera podrá disponer que el archivo de la documentación se realice en medios distintos al documental y que determinados documentos se conserven en copia.

Asimismo, la Administración Aduanera podrá requerir al agente de aduana la entrega de todo o parte de la documentación que conserva, antes del plazo señalado, en cuyo caso asume la obligación de conservarla.

Transcurrido el plazo antes mencionado, la documentación podrá ser destruida, salvo en los supuestos que se establezcan en el reglamento, en cuyo caso deberá ser entregada a la Administración Aduanera.

Si se produce la cancelación o revocación de su autorización, el agente de aduana deberá entregar a la Administración Aduanera toda la documentación que se encuentre dentro del

descritas en el artículo 25° de la Ley General de Aduanas; asimismo que la Administración Aduanera ejerza control posterior¹⁴⁵ sobre algunas operaciones que presenten indicadores de riesgo.

Del mismo modo, el artículo 49 del Procedimiento Administrativo General señala que:

«49.1 Todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, respecto a su propia situación, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario. En caso de documentos emitidos por autoridades gubernamentales o por terceros, el administrado puede acreditar su debida diligencia en realizar previamente a su presentación las verificaciones correspondientes y razonables.

49.2 En caso de las traducciones de parte, así como los informes o constancias profesionales o técnicas presentadas como sucedáneos de documentación oficial, dicha responsabilidad alcanza solidariamente a quien los presenta y a los que los hayan expedido».

plazo de conservación antes establecido; quedando supeditada la devolución de la garantía a la conformidad de la entrega.

La Administración Aduanera, podrá dictar las medidas necesarias para el cumplimiento de lo dispuesto en el presente literal.

- b) Expedir copia autenticada de los documentos originales que conserva en su archivo;
- c) Constituir, reponer, renovar o adecuar la garantía a satisfacción de la SUNAT, en garantía del cumplimiento de sus obligaciones, cuyo monto y demás características deben cumplir con lo establecido en el Reglamento;
- e) Solicitar a la Administración Aduanera la autorización de cambio de domicilio o de local anexo, con anterioridad a su realización, lugar que deberá cumplir con los requisitos de infraestructura establecidos por la Administración Aduanera;
- f) Otras que se establezcan en el Reglamento.

¹⁴⁵ TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1.16. Principio de privilegio de controles posteriores.- La tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz.

A decir de Morón Urbina¹⁴⁶ este denominado “principio” constituye una regla jurídica ascendida singularmente a tal categoría por nuestros legisladores, pues en otros países se prefiere hablar de un “principio de buena fe” en cuya virtud se debe presumir en todas las actuaciones de los particulares ante la Administración Pública que tal es la actitud del ciudadano y no desconfiar de sus afirmaciones o documentaciones.

Giancarlo Riva¹⁴⁷, sostiene que entre las manifestaciones aplicativas del principio en comentario, podríamos mencionar las siguientes:

a) En aplicación del principio de buena fe y presunción de veracidad, en un primer momento, la Administración Aduanera puede haber aceptado las solicitudes de restitución de derechos arancelarios, lo cual no enerva la potestad que tiene la Administración Aduanera de controlar con posterioridad si dichos acogimientos se encuentran arreglados a la normatividad aduanera correspondiente (por ejemplo, para verificar que se cumple la condición de productor exportador del beneficiario); para ello, precisamente, tiene expedito su facultad de solicitar la información necesaria al beneficiario y demás personas vinculadas con el régimen, sobre la base del principio de verdad material.

b) Cuando el beneficiario del régimen de *drawback* se acoge al mismo sin cumplir los requisitos establecidos, proporcionando información falsa o errónea en su solicitud de restitución de derechos arancelarios, se presenta una situación de transgresión del principio de buena fe y presunción de veracidad, en cuyo caso, se solicita al beneficiario el reembolso a la Administración Aduanera del importe que se haya restituido, en la parte que supere el monto que válidamente

¹⁴⁶ MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décima Edición. 2014. Gaceta Jurídica. p.288.

¹⁴⁷ RIVA Giancarlo. Apuntes sobre el principio de buena fe y presunción de la veracidad en materia aduanera. En <http://www.ius360.com/publico/aduanero/apuntes-sobre-el-principio-de-buena-fe-y-presuncion-de-veracidad-en-materia-aduanera/> Consultado 01 noviembre 2015.

correspondía restituir, sin perjuicio de la imposición de la multa correspondiente.

c) En el caso que se solicite la rectificación de una declaración de exportación con posterioridad al embarque, en la que se consignó información aparentemente errónea respecto de mercancía que no fue sometida a reconocimiento físico; el criterio de reiterada jurisprudencia es que la verificación física y efectuada por un funcionario aduanero competente será necesaria para desvirtuar la presunción de veracidad que tienen los datos contenidos en una declaración que haya sido numerada por la aduana. Situación en la que corresponderá evaluar la documentación presentada por la recurrente para confirmar o no una rectificación en estos términos.

5.2 EL EJERCICIO ABUSIVO DEL DERECHO

5.2.1 TEORÍAS SOBRE EL ABUSO DEL DERECHO

“Los defensores del abuso del derecho se valen de las siguientes reglas: *Male enim nostro iure uti non debemus* (“No debemos usar mal de nuestro derecho); la máxima de Paulo *Non omne quod licet honestum est*” (No todo lo que es lícito es honesto”); la expresión ciceroniana *Summum ius, summa iniuria* (“El estricto derecho, es la suprema injusticia”) y *Malitiis non st indulgendum* (“No hay indulgencia con la maldad”)”¹⁴⁸.

Debemos establecer cuándo el ejercicio de un derecho, concedido legalmente, es abusivo. Para justificar este concepto surgieron teorías subjetivas, que ponen el acento en la actitud dolosa o culposa del titular, las objetivas, que observan más el contenido inmoral, antisocial o antieconómico del accionar, y las mixtas que combinan ambos aspectos.

¹⁴⁸ RENGIFO GARCÍA Ernesto. *Del abuso del derecho al abuso de la posición dominante*. Bogotá. Universidad Externado de Colombia, 2ed., 2004.

5.2.1.1 Posición Subjetivista

Se identifica el abuso de derecho por el ejercicio efectuado por su titular con la intención de perjudicar¹⁴⁹, pero este criterio es insuficiente porque nunca el titular ejerce su derecho solo con el objeto de perjudicar a otro, sino que persigue un interés propio.

Para Josseferand entonces, los derechos no pueden ser puestos al servicio de la malicia, de la voluntad de dañar al prójimo, de la mala fe; tienen un espíritu, que es la razón por la cual la ley los ha concedido; es evidentemente ilegítimo ejercerlos en contra de los fines que inspiraron la ley; es decir, el abuso del derecho se configura cuando el titular lo ejerce con la intención de ocasionar un perjuicio a otro, o sea con dolo.

“La doctrina francesa, lo amplió a los casos de culpa, o sea, al obrar negligente, no intencional, pero que perjudica a un tercero. En estos casos se estaría actuando dentro del ámbito de lo ilícito, y no habría necesidad de formular la teoría del abuso del derecho, ya que la conducta sería antijurídica, y por lo tanto sancionada, de todos modos. Ampliando aún más la restricción al uso de los derechos, Saleilles, considera en un esbozo de teoría, que el límite está dado por ocasionar un perjuicio sin ningún tipo de interés, y no solo con dolo o culpa. Aquí estamos un poco más centrados en el problema del abuso del Derecho, pues se trata de usar un derecho legítimo, pero excederse en su uso”¹⁵⁰.

“El abuso de derecho subjetivo es el ejercicio de éste que contraría su espíritu y al fin para el cual fue otorgado o reconocido por el ordenamiento jurídico.

¹⁴⁹ JOSSEFERAND Lowis citado por LLAMBIAS Jorge. Tratado de Derecho Civil-Obligaciones. Ed. Perrot. Buenos Aires. Argentina. 1967. p.181.

¹⁵⁰ LA GUÍA 2000. *EL ABUSO DEL DERECHO* En <http://derecho.laguia2000.com/parte-general/el-abuso-del-derecho>. Consultado el 08 setiembre 2015.

Cada vez que un derecho se ejerce sin un móvil legítimo, habría abuso de derecho”¹⁵¹

El abuso consiste en el ejercicio del derecho con culpa del titular. Este criterio amplía levemente al anterior porque no solo considera abusivo al ejercicio doloso de los derechos, sino también al ejercicio culpable de los mismos. El titular puede ejercer el derecho de acuerdo a varias direcciones y es responsable cuando produce un daño a un tercero mediante su actuación, siempre que ese daño pudiera haber sido evitado. La culpa sujeta a la gente a la indemnización por los daños causados.

“El abuso consiste en ejercer el derecho sin interés o utilidad (sugerida por Saleilles y mantenida por Bonnecase y Ripert). La ausencia del interés al ejercer un derecho, que causa daño en una persona indica que el titular actuó con intención de provocar ese daño, por lo tanto no puede ser amparado por la ley. Al faltar interés o utilidad en el titular del derecho, su conducta involucra una intención dolosa o culposa”¹⁵².

Todo ello significa que el derecho positivo ampara el ejercicio regular de los derechos subjetivos: cuando éstos son ejercidos irregularmente se cae en el abuso.

5.2.1.2 Posición Objetiva

Saleilles formuló en la segunda edición de su obra, una nueva concepción de tipo objetiva, teniendo en cuenta el destino social o económico del derecho, usado en forma anormal, en contra de su fin social. Esta posición da mayor importancia a la función social de los derechos, porque muestra como fin esencial del derecho un destino económico o social, mostrándose contrario al fin individual del mismo.

¹⁵¹ ALESSANDRI Arturo, SOMARRIVA Manuel, VODANOVIC Antonio. *Tratado de Derecho Civil: Partes Preliminar y General*. Tomo I. Editorial Jurídica de Chile. 1998.

¹⁵² ESPÍNDOLA BUSTILLOS Miguel Ángel. *La propiedad inmobiliaria en México: su esencia y extensión*. Revista Mexicana de Derecho. Núm. 11. México 2009. p. 103

Josserand considera el uso abusivo de un derecho cuando es ejercido en contra del fin de su institución, o sea, cuando está usado en contra del fin que originó su reconocimiento. Ejemplo: Una persona tiene derecho a trabajar en condiciones dignas, pero abusa de ese derecho si usa su lugar de trabajo para realizar eventos sociales personales.

El abuso consiste en un ejercicio contrario al fin de su institución. Este criterio se refiere a que un acto se considera abusivo cuando es contrario al objeto por el cual fue creado el derecho, a su espíritu y finalidad.

Borda, Savatier y Goldschmidt, consideran que el abuso se configura cuando su ejercicio es contrario a la moral y a las buenas costumbres.

5.2.1.3 Solución Mixta

Capitant considera que todos estos casos expuestos pueden configurar el abuso del derecho, sujetos a la apreciación judicial en cada caso particular.

Es imposible crear una noción del abuso del derecho que se pueda aplicar a todas las clases porque para algunas situaciones se toma la intención de perjudicar, para otras la culpa y la ausencia de un motivo legítimo.

5.2.2 NATURALEZA Y CONCEPTO DEL ABUSO DEL DERECHO

Fernández Sessarego¹⁵³ define al abuso del derecho como aquella conducta que, sustentándose en un derecho subjetivo, se convierte en antisocial al transgredir en su ejercicio, o a través de su omisión, un genérico deber jurídico que cristaliza el valor solidaridad. Ello origina un *sui generis* que no es materia de la responsabilidad civil. Lo antisocial es lo “irregular”, “lo anormal”, es decir, contrario a la solidaridad y, por ende, a la moral social.

¹⁵³ FERNANDEZ SESSAREGO, Carlos. *Abuso del Derecho*. Editorial Astrea. Buenos Aires. 1992, p. 265.

El punto de partida es la situación jurídica subjetiva, se transgrede un deber jurídico genérico (buena fe o buenas costumbres inspiradas en el valor solidaridad), es un acto ilícito *sui generis*, se agravan intereses patrimoniales ajenos y no tutelados por una norma jurídica específica, ejercicio de un derecho subjetivo de modo irregular, no es necesario que se verifique el daño y su tratamiento no debe corresponder a la responsabilidad civil sino a la teoría general del derecho.

Para Ennecerus¹⁵⁴ los requisitos que deben darse para que el ejercicio de un derecho atente contra los dictados de la buena fe, no es otra cosa que pueda trazarse de manera general, por cuanto todo depende de las circunstancias del caso; sin embargo pueden ser formuladas algunas reglas:

- a) El ejercicio de un derecho es inadmisibles, si este ha sido adquirido por una conducta ilegal o de mala fe (objeción de la adquisición reprobable del derecho).
- b) El ejercicio de un derecho es inadmisibles, si con respecto a los intereses legítimos de otros parece como gravamen injusto y desconsiderado (abuso evidente del derecho)
- c) A nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbre o la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho, o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe (prohibición del *venire contra factum proprium*)
- d) Es inadmisibles exigir una prestación que, en virtud de otra causa jurídica, deberá ser inmediatamente devuelta al deudor (*dolo facit, qui petit, quod redditurus est*).

“El abuso del derecho es un principio general del Derecho que, como toda institución jurídica, atraviesa por dos momentos, uno fisiológico y el otro patológico. En el momento fisiológico, el abuso del derecho debe ser

¹⁵⁴ ENECERUS Ludwing. *Derecho Civil. Parte General*. vol. II. Segunda parte. Bosch Casa Editorial Barcelona. p 1078.

entendido, junto con la buena fe, como un límite intrínseco del mismo derecho subjetivo y ahí sí cabría su estudio dentro de la Teoría General del Derecho.

En cambio, en el momento patológico, el abuso del derecho se asimila, bien a los principios de la responsabilidad civil (cuando se produce un daño o hay amenaza del mismo) o bien a las reglas de la ineficacia (cuando nos encontramos frente a una pretensión procesal abusiva)¹⁵⁵.

La doctrina nacional se ha preocupado por delimitar la noción del abuso de derecho y por proporcionar los siguientes elementos de juicio acerca de lo mismo¹⁵⁶:

- Tiene como punto de partida una situación jurídica subjetiva
- Se transgrede un deber jurídico genérico (buena fe o buenas costumbres inspiradas en el valor solidaridad)
- Es un acto ilícito *sui generis*
- Se agravan intereses patrimoniales ajenos y no tutelados por una norma jurídica específica
- Ejercicio del derecho subjetivo de modo irregular
- No es necesario que se verifique el daño; y
- Su tratamiento no debe corresponder a la responsabilidad civil sino a la teoría general del derecho.

“El abuso del derecho consiste en un acto en principio lícito -formalmente constituye el ejercicio de un derecho subjetivo- pero que atenta contra la armonía de la vida social y contraría el espíritu o los principios del Derecho durante su ejecución.

El abuso del derecho no se encuentra amparado por el ordenamiento nacional sino, más bien, es expresamente rechazado y se encuentra prohibido. El

¹⁵⁵ ESPINOZA ESPINOZA Juan. *Los principios contenidos en el título preliminar del código civil peruano de 1984*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial 2005. 2da Edición. Lima Perú. p. 131.

¹⁵⁶ FERNANDEZ SESSAREGO Carlos. *El abuso del derecho*. Págs. 139 y ss del mismo autor *Abuso de derecho*. Buenos Aires. Astrea. 1992 Págs. 142 y ss. Citado por ESPINOZA ESPINOZA Juan. Obra citada. p.100.

artículo II del Título Preliminar del Código Civil contiene la posición del ordenamiento nacional acerca del abuso del derecho¹⁵⁷.

Es “una figura por la cual se ejerce un derecho fuera de la finalidad económica social para la que fue concebido, atropellando un interés legítimo, aún no protegido jurídicamente”.

Es así, que los exportadores tienen el derecho de acogerse a los mecanismos promotores de facilitación de las exportaciones que brinda el Estado (acto lícito), pero su uso indebido conlleva necesariamente un perjuicio no solo para el propio ordenamiento jurídico, sino un perjuicio fiscal, vulnerando los principios de buena fe y presunción de la veracidad consagrados en la Ley General de Aduanas.

“Se puede exigir responsabilidad no sólo al que actúa al margen de todo derecho, sino también al que causa daño con ocasión del ejercicio de un derecho de que es titular o también con ocasión de su no uso o de su no ejercicio (la abstención, no uso u omisión, es una modalidad de abuso del derecho). No obstante, el daño no es elemento constitutivo del abuso, sino un presupuesto del efecto compensatorio”¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Al respecto véase artículo II del Título Preliminar del Código Civil: La ley no ampara el abuso del derecho. El interesado puede exigir la adopción de las medidas necesarias para evitar o suprimir el abuso y, en su caso, la indemnización que corresponda.

¹⁵⁸ RENGIFO GARCIA Ernesto. *El abuso del derecho*. En <http://www.garridorengifo.com/bienvenidos/doc/El%20Abuso%20de%20Derecho.pdf>. Consultado 08 setiembre 2015.

CAPÍTULO VI.

LA POTESTAD SANCIONADORA

6.1 LA POTESTAD SANCIONADORA DEL ESTADO

En su devenir histórico, el Estado ha sido concebido como un ente en el cual convergen disímiles potestades -poderes de actuación que, ejercitándose de acuerdo con normas jurídicas, producen situaciones jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados-. El *ius puniendi*, expresión latina referida a la facultad de punir, de sancionar o castigar que ostenta el Estado, figura como una de ellas, y es ejercido por aquellos órganos a los cuales específicamente ha sido atribuido¹⁵⁹.

Para Vicente Montes, la potestad sancionadora es aquella facultad de la Administración Pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo; entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedadas para la Administración Pública las sanciones consistentes en privación de libertad. Este poder de sancionar venía siendo entendido contrario al principio de separación de poderes, ya que la Administración no sólo sanciona sino que, además, ejecuta las sanciones que en su caso pueda imponer. Asimismo, en el Derecho comparado, la importante cuantía de las multas y el hecho de imponerlas sin todas las garantías propias del proceso penal, hacía que esto se considerara ciertamente contrastable con el monopolio de los jueces y Tribunales en el ejercicio del poder punitivo del Estado.

Este panorama, actualmente, ha cambiado sustancialmente en nuestro Derecho, porque la Constitución ha legitimado el poder sancionador de la Administración y, en el Derecho comparado, porque la crisis del sistema

¹⁵⁹ VICENTE MONTES, Freddy. Potestad Sancionadora y Procedimiento Sancionador (diapositivas). Lima. Perú. Colegio de Abogados de Lima. 2010. (34 diapositivas).

jurisdiccional de algunos países ha llevado por la vía de la despenalización, a atribuir a la Administración tal potestad represora; eso sí, todo ello bajo el control de los Tribunales.

6.2 LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

“La potestad sancionadora en materia administrativa, es una manifestación *del ius puniendi* del Estado. Por lo tanto, en un grado de abstracción, podría decirse que dicha potestad se encuentra constreñida a los principios jurídicos generales que limitan su ejercicio, tal cual lo ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída sobre el Expediente 274-99-AA/TC, los que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador”¹⁶⁰.

Los principios del Derecho Sancionador Administrativo, y por tanto, de la potestad sancionadora, son sustancialmente iguales a los del Derecho Penal, y emanan de la Convención Europea de Derechos Humanos; así el artículo 44º de la Constitución señala que «*Es deber del Estado la protección de los derechos fundamentales, la seguridad de la población, el bienestar general*».

A través de la potestad sancionadora, la Administración puede cumplir sus fines constitucionales. Sin embargo, hay la necesidad de someter esta potestad a los mecanismos de limitación y control del poder.

La prohibición constitucional de no ser «*procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley*»¹⁶¹ punible, así como «*el principio de inaplicabilidad por analogía de la ley penal y de las normas que restrinjan derechos*»¹⁶² no

¹⁶⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del estado en materia administrativa. Gaceta del Tribunal Constitucional N° 3, julio-setiembre 2006.

¹⁶¹ Constitución Política del Perú. Literal “d” del inciso 24) del artículo 2 °.

constituyen garantías procesales constitucionalmente reconocidas que puedan resultar aplicables únicamente en el ámbito de los procesos de naturaleza penal, sino que, por extensión, constituyen también garantías que deben observarse en el ámbito de un procedimiento administrativo disciplinario y, en general, de todo procedimiento de orden administrativo —público o privado— que se pueda articular contra una persona.

«Que, por otro lado, no es inoportuno nuevamente recordar, algo que es ya una doctrina constitucional de este Tribunal: cuando se alega la vulneración del derecho al debido proceso en sede administrativa, la determinación de si el acto considerado como lesivo resulta conforme o no a dicho derecho no se agota con la verificación de que en su seno el administrado haya hecho un ejercicio formal de su derecho de defensa (de ofrecer y actuar medios de prueba, o inclusive el de promover la pluralidad de instancias administrativas allí donde ésta resulte aplicable); pues también le es exigido al Juez Constitucional determinar si la sanción impuesta al servidor es consecuencia de haberse observado el principio de razonabilidad y proporcionalidad, tanto en mérito de las pruebas actuadas como frente a las faltas administrativas imputadas, como en la proporcionalidad de la sanción impuesta por la falta administrativa cometida»¹⁶³.

Para Corbacho Cueva¹⁶⁴ la potestad sancionadora debe entenderse como la facultad administrativa que tiene todo organismo público; entre ellos, SUNAT, cuya finalidad es la de garantizar el cumplimiento de sus normas y que sirve como elemento de coerción respecto de los administrados para sancionar el incumplimiento de las mismas. En tal sentido, bien durante el proceso de despacho aduanero o durante los procesos de fiscalización ejecutados por Aduanas, es importante que principios como el de legalidad, tipicidad, *non bis in ídem*, no contradicción, razonabilidad u otros, como el de continuación de

¹⁶² Constitución Política del Perú. inciso 9) del artículo 139°.

¹⁶³ Sentencia del Tribunal Constitucional del 10/08/1999 recaída en el expediente N° 274-99-AA/TC.

¹⁶⁴ “La Sanción Aduanera y Los Principios Jurídicos de la Potestad Sancionadora” en <http://www.apdaci.com/p/ricardo-corbacho.html> consultado el 15/06/2017.

infracciones, sean tomados en cuenta a efectos de que la sanción no pierda su carácter disuasivo o corrector, y se convierta, estrictamente, en represiva.

6.3 FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA

«La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.»¹⁶⁵

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

«En los casos en la que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco de la Ley»¹⁶⁶.

En el Derecho Administrativo se califica de discrecional a “la potestad gubernativa o de la autoridad en general, que no se encuentra reglada, la no sujeta por ley o reglamento a una determinada y concreta actitud”¹⁶⁷.

“La discrecionalidad administrativa se encuentra siempre íntimamente ligada al principio de legalidad y/o juridicidad antes apuntado, ya que el órgano administrativo no puede actuar por fuera de las facultades que le fueron normativamente conferidas. Estas facultades, se entienden regladas cuando la norma de carácter general atributiva de competencia, le indica con exactitud qué decisión tomar frente a ciertas circunstancias. Por el contrario, su carácter

¹⁶⁵ Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF artículo. 82°

¹⁶⁶ Ley N° 27335. Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias. artículo 2°. Diario Oficial El Peruano. Publicada el 31 julio 2000.

es discrecional cuando dicha norma le permite un margen de apreciación dentro del cual el órgano puede adoptar más de un camino u opción igualmente justa o válida.

De este modo, se advierte que la discrecionalidad constituye, en definitiva, la libertad que la norma atributiva de competencia otorga al órgano estatal para adoptar determinada decisión o conducta. Esta libertad, por supuesto, debe ser siempre ejercida respetando el principio de razonabilidad, es decir en forma justa y manteniendo una relación de adecuación, proporcionalidad y/o necesidad con los fines normativamente perseguidos y los hechos que le sirven de causa”¹⁶⁸.

La facultad discrecional de la Administración Tributaria está referida a:

- a) La determinación de agentes de retención o percepción¹⁶⁹.
- b) En la fiscalización y ella incluye: la fiscalización, inspección, investigación y control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁷⁰.
- c) Determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, dentro de ellas establecer la “gradualidad” de las sanciones¹⁷¹.
- d) Formular denuncia penal ante el Ministerio Público sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización¹⁷².

¹⁶⁷ TRUJILLO MEZA, Julio César. Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. En XIV Convención Nacional de Tributación Tributaria 2008. (Diapositiva 5).

¹⁶⁸ ALONSO REGUEIRA, Enrique M. El control judicial de la discrecionalidad administrativa, a la luz de los precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Infojus. Sistema Argentino de Información Jurídica. 13/05/2013. http://www.infojus.gov.ar/doctrina/dacf130093-alonso_regueira-control_judicial_discrecionalidad_administrativa.htm;jsessionid=15z2t8weldp801dbiqobg7fhl?0. Consulta 06 junio 2015

¹⁶⁹ TUO del Código Tributario artículo 10º.

¹⁷⁰ TUO del Código Tributario artículo 62º

¹⁷¹ Norma citada artículo 166º

¹⁷² Norma citada artículo 192º

Según opinión de Trujillo Meza, “La Facultad discrecional debe ser eliminada del Código Tributario teniendo en cuenta el alto grado de tecnificación de la Administración Tributaria en los procesos de control y fiscalización. Mientras subsistan las facultades discrecionales en el Código Tributario, todas y cada una de dichas facultades deben ser reglamentadas”¹⁷³.

“La facultad discrecional con la que cuenta la Administración Tributaria, SUNAT, es una potestad administrativa en las funciones de su competencia, las mismas que no están suficientemente regladas, por ello se desarrolla con la libertad que considera el ente recaudador, aunque se supone que su uso racional da un poder, el que al principio no está sujeto a control, pero si enmarcada en la Ley, tal como lo encontramos en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario: “*En los casos en que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley*”. Cualquiera que fuere el tipo de intervención de la SUNAT en el ejercicio de las facultades discrecionales que se le ha otorgado, aquella tiene como límite principal al principio de legalidad (...)”¹⁷⁴.

Respecto de la facultad discrecional que tiene la Administración Tributaria de determinar y sancionar las infracciones tributarias prevista en los artículos 82°¹⁷⁵ y 166°¹⁷⁶ del Código Tributario, debemos señalar que la Circular N° 045-

¹⁷³ TRUJILLO MEZA, Julio César. Facultades discrecionales de la administración tributaria”. En XIV CONVENCIÓN NACIONAL DE TRIBUTACION. Tributa 2008. (Diapositiva 28)

¹⁷⁴ Establecida en la Norma IV del TUO del Código Tributario y las disposiciones contenidas en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú vigente.

¹⁷⁵ Artículo 82°.- FACULTAD SANCIONADORA. La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias. Artículo sustituido por el Artículo 34° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 febrero 2004. Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

¹⁷⁶ Artículo 166°.- FACULTAD SANCIONATORIA. La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

2004 del 04.10.2004 emitida por la SUNAT establece criterios y requisitos para la aplicación de la discrecionalidad en la administración de sanciones; entre ellos puntualiza que se podrá dejar de sancionar en los casos que estime conveniente para el cumplimiento de sus objetivos. Es decir, que la Administración Tributaria debe hacer un juicio de oportunidad para ejercerla, y ese momento es el de la situación previa a la imposición de la sanción.

Por su parte, el Código Tributario comentado por Ruiz De Castilla, y otros tributaristas nacionales señala, comentando el artículo 82° del precitado texto legal, que la discrecionalidad se refiere a la posibilidad de modular el monto de la sanción pero siempre con carácter general respecto al universo de infracciones siempre que medien determinadas circunstancias que así lo ameriten.

«Es por ello que la prescripción de que los actos discrecionales de la Administración del Estado sean arbitrarios exige que éstos sean motivados, es decir, que basen necesariamente en razones y no se constituyan en la mera expresión de la voluntad del órgano que los dicte. Dichas razones no deben ser contrarias a la realidad y, en consecuencia, no pueden contradecir los hechos relevantes de la decisión. Más aún, entre ellas y la decisión necesariamente debe existir consistencia lógica»¹⁷⁷.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. La gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o Resoluciones de Determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.” Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 7 de julio de 2012, que entró en vigencia a los treinta (30) días calendarios computados a partir del día siguiente de su publicación.

¹⁷⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional del 05/07/2004 recaída en el expediente N° 0090-2004-AA/TC.

*«Mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto arbitrario frente a uno discrecional»*¹⁷⁸.

Es así que se regula la facultad discrecional de la Administración para no determinar ni sancionar infracciones aduaneras, en aquellos casos que el usuario no haya tenido responsabilidad como cuando se implementan nuevos sistemas informáticos, casos fortuitos o de fuerza mayor, entre otros. A continuación algunos casos en los cuales en uso de la facultad discrecional no se determinó ni sancionó infracciones aduaneras, previo cumplimiento de ciertas condiciones:

a) Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 560-2010/SUNAT/A regulan la aplicación de la facultad discrecional para determinar y sancionar las infracciones establecidas en el numeral 3 del literal d)¹⁷⁹ y numeral 3 del literal f)¹⁸⁰ del artículo 192° de la Ley General de Aduanas vinculadas a responsabilidades del transportista y del almacén aduanero.

Bajo la citada facultad, se precisa que no estarán afectas a sanción de multa, los transportista o almacenes aduaneros, cuando no transmitan en la forma y plazo establecidos, la información de la Nota de Tarja, la Relación de bultos faltantes o sobrantes y las Actas de Inventario, siempre que estén referidos a

¹⁷⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional del 24/09/2008 recaída en el expediente N° 4168-2006-PA/TC.

¹⁷⁹ Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometen infracciones sancionables con multa: d) Los transportistas o sus representantes en el país, cuando: 3.- No entreguen o no transmitan la información contenida en la nota de tarja a la Administración Aduanera, la relación de bultos faltantes o sobrantes o las actas de inventario de los bultos arribados en mala condición exterior, cuando corresponda, dentro de la forma y plazo que establezca el Reglamento.

¹⁸⁰ Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometen infracciones sancionables con multa: f) Los almacenes aduaneros cuando: 3.- No suscriban. no remitan o no transmitan a la Administración Aduanera la información referida a la tarja al detalle, la relación de bultos faltantes o sobrantes, o las actas de inventario de aquellos bultos arribados en mala condición exterior, en la forma y plazo que señala el Reglamento.

contenedores FCL que no se encuentren en mala condición exterior o con precintos violentados¹⁸¹.

b) Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 238-2013-SUNAT/300000 publicada el 24/09/2013 aprueba facultad discrecional de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao para no determinar ni sancionar la infracción prevista en el numeral 3 del inciso f) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

Bajo la citada facultad, se precisa que no estarán afectas a sanción de multa, los depósitos temporales, cuando no transmitan en la forma y plazo establecidos, la información de la Tarja al detalle, la Relación de bultos faltantes o sobrantes y las Actas de Inventario, siempre que estén referidos a infracciones cometidas a partir del 01/01/2011 para cargas que ingresen por DP World y a partir del 01/07/2011 para cargas que ingresen por APM Terminals. Se deroga la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 247-2011/SUNAT/A publicada 07/07/2011, la cual se refería a la misma facultad discrecional.

c) Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 00395-2013-SUNAT/300000 publicada el 17/12/2013 aprueban facultad discrecional para no determinar ni sancionar infracciones aduaneras en las Intendencias de Aduana de Paita, Salaverry, Chimbote, Pisco, Mollendo, Ilo y Marítima del Callao, vinculadas a las obligaciones de transmitir información tipificada como infracción sancionable con multa en el numeral 5 del inciso a)¹⁸²; numerales 1, 3, 4 y 6 del inciso d)¹⁸³; numerales 1 y 2 del inciso e)¹⁸⁴; y numeral 3 del inciso f) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

¹⁸¹ Citados anteriormente.

¹⁸² Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometen infracciones sancionables con multa: a) los operadores de comercio exterior, según corresponda cuando: 5.- No proporcionen, exhiban o entreguen información o documentación requerida, dentro del plazo establecido legalmente u otorgado por la autoridad aduanera.

¹⁸³ Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometen infracciones sancionables con multa: d) los transportistas o sus representantes en el país cuando: 1) No transmitan a la Administración Aduanera la información del manifiesto de carga y de los demás documentos, en medios electrónicos, en la forma y plazo establecidos en el Reglamento; 3) No entreguen o

d) Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 00122-2014-SUNAT/300000 publicada el 03/04/2014 que aprueban facultad discrecional para no determinar ni sancionar infracciones aduaneras cometidas por las empresas de servicios postales.

La presente resolución establece necesario autorizar el ejercicio de la facultad discrecional prevista en los artículos 82° y 166° del Código Tributario¹⁸⁵, a fin de no determinar ni sancionar las infracciones sancionables con multa en el numeral 5) del inciso a) y en el numeral 1) del inciso g) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas¹⁸⁶ y sancionado de acuerdo a lo dispuesto en la Tabla de Sanciones aplicables a la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 031-2009-EF; en que pudieran incurrir las citadas empresas durante el periodo de estabilización.

Por otra parte, la Ley General de Aduanas dispone en su artículo 204 que las sanciones previstas en dicha Ley podrán ser aplicadas gradualmente, bajo dicho marco normativo también se aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad para la aplicación de las sanciones de multa previstas en la Ley General de Aduanas, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico Aduanero N° 02-2015-SUNAT/500000

no transmitan la información contenida en la nota de tarja a la Administración Aduanera, la relación de bultos faltantes o sobrantes o las actas de inventario de los bultos arribados en mala condición exterior, cuando corresponda, dentro de la forma y plazo que establezca el Reglamento; 4) No comuniquen a la Administración Aduanera la fecha del término de la descarga o del embarque, en la forma y plazo establecidos en el Reglamento; 6) Las mercancías no figuren en los manifiestos de carga o en los documentos que están obligados a transmitir o presentar, o la autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en los manifiestos de carga, salvo que se haya consignado correctamente la mercancía en la declaración.

¹⁸⁴ Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometen infracciones sancionables con multa: e) Los agentes de carga internacional, cuando: 1) No entreguen a la Administración Aduanera el manifiesto de carga desconsolidado o consolidado o no transmitan la información contenida en éste, según corresponda, dentro del plazo establecido en el Reglamento; 2) Las mercancías no figuren en los manifiestos de carga consolidada o desconsolidada que están obligados a transmitir o presentar o la autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en dichos manifiestos, salvo que se haya consignado correctamente la mercancía en la declaración.

¹⁸⁵ Citados anteriormente.

¹⁸⁶ Citados anteriormente.

(05/06/2015). Los criterios para la aplicación de esta gradualidad son a) el pago de la deuda es la cancelación del íntegro de la deuda pendiente establecida por el infractor o por la Administración Aduanera que figura en la declaración o en el documento de determinación más los intereses generados hasta su cancelación, b) pago de la multa, es la cancelación del íntegro de la multa, rebajada según el porcentaje indicado, más los intereses hasta su cancelación, y c) subsanación, es la regularización de la obligación incumplida. Este régimen no se aplica cuando las multas han sido a) determinadas por la Administración y están canceladas, b) autoliquidadas por el infractor y están canceladas, c) objeto del régimen de incentivos.

6.4 LÍMITES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

La Administración moderna dispone de capacidad de ejecutar sus propios actos, y del mismo modo para poder cumplir con sus fines, ejerce el poder de imponer sanciones; sin embargo, este poder está sujeto a limitaciones, debiendo sujetarse al principio de legalidad y ser respetuosa de los derechos de los administrados.

Según Vicente Montes, “son límites de la Potestad Sancionadora:

- a) Sujeción de la potestad sancionadora al principio de legalidad, lo que determina la necesaria cobertura de ésta en una norma con rango legal.
- b) La prohibición de las penas de privación de libertad, a las que pueda llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas.
- c) El respeto de los derechos de defensa reconocidos en el artículo 139.14¹⁸⁷ que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para la imposición de sanciones.

¹⁸⁷ Constitución Política del Perú, artículo 139: Son principios y derechos de la función jurisdiccional: 14) El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones

e) La subordinación de la potestad sancionadora de la Administración a la autoridad judicial, que consiste en el control posterior de los actos sancionadores por la jurisdicción contencioso administrativa y la preferencia de la jurisdicción penal en el enjuiciamiento y determinación de los hechos susceptibles de ser enjuiciados por el orden administrativo y aquella jurisdicción.¹⁸⁸

“La facultad sancionadora es inherente, porque a través de la potestad sancionadora de la Administración, ésta puede cumplir sus fines constitucionales”¹⁸⁹.

Asimismo, el acto sancionador debe encontrarse motivado. “Para el régimen nacional, la motivación ha dejado de ser solo un elemento formal del acto administrativo, para inscribirse dentro del aspecto esencial de la sustancia del acto”¹⁹⁰. Así «*no son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto*»¹⁹¹.

«*Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho*»¹⁹².

de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.

¹⁸⁸ VICENTE MONTES, Freddy. *Potestad Sancionadora y Procedimiento Sancionador* (diapositivas). Lima. Perú. Colegio de Abogados de Lima. 2010. 34 diapositivas.

¹⁸⁹ CARRUITERO LECCA, Francisco. *Límites constitucionales a la potestad sancionadora de la Administración Pública*. (Diapositiva 3/18).

¹⁹⁰ MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Décima Edición. Lima. Perú. 2014 p.163.

¹⁹¹ Ley del Procedimiento Administrativo General, artículo 6.3.

¹⁹² Ley del Procedimiento Administrativo General, Título Preliminar, artículo 1.2.

En consecuencia, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación en los hechos, en la interpretación de las normas, el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, cuando corresponda¹⁹³.

“La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3º y 43º de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso”¹⁹⁴.

Debemos tener en cuenta que el ejercicio de la potestad sancionadora, solo es desarrollado por la Autoridad Administrativa con facultad expresa¹⁹⁵; tal ejercicio es indelegable.

Asimismo debe respetarse el debido procedimiento, exposición de argumentos, ofrecimiento y producción de pruebas, decisión motivada y fundada en derecho¹⁹⁶. “Por lo general se suelen desprender, los siguientes subprincipios

¹⁹³ Al respecto, el TUO del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF señala en su artículo 103º: ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

¹⁹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA /TC

¹⁹⁵ Al respecto, el TUO del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF señala en la Norma IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD-RESERVA DE LA LEY: Solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación se puede: d) Definir infracciones y establecer sanciones y en su artículo 109 Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los siguientes casos: 1) Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia.

esenciales: el contradictorio, el derecho a la defensa, el derecho a ser notificado, el acceso al expediente, el derecho de audiencia, el derecho a probar, entre otros”¹⁹⁷.

6.5 PRINCIPIOS QUE REGULAN LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO ADUANERA

El origen de la facultad o potestad sancionadora de la Administración Tributaria Aduanera se encuentra en el *ius puniendi* del Estado que comprende el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador. “(...) En primer lugar es válido concebir que el poder punitivo del Estado se manifiesta a través de dos potestades sancionadoras, la penal y la administrativa, pues en ella subyace un elemento común existente en el mandato imperativo de la ley que recae sobre cierta conducta del sujeto que la infringe (...)”¹⁹⁸.

Es importante que la Administración tenga potestades coercitivas, a fin de que estas puedan dar cumplimiento a las normas legales. Según el Tribunal Constitucional Español¹⁹⁹ atiende a «*la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la administración de justicia (Poder Judicial) con la atención de ilícitos de gravedad menor; correspondiendo por tanto al Derecho Administrativo Sancionador el rol de instrumento de control social alternativo al Derecho Penal y Complementario de la Administración de Justicia*».

La potestad sancionadora de la Administración no cuenta con reconocimiento expreso en nuestra carta política, como sí lo tiene en el artículo 171º del TUO del Código Tributario: «*La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis*

¹⁹⁶ Ley del Procedimiento Administrativo General, Artículo IV: Principios del procedimiento administrativo: 1.2 Principio del debido procedimiento.

¹⁹⁷ MORÓN URBINA, Juan Carlos. Obra citada p. 68

¹⁹⁸ Sentencia de la Corte Suprema del 22/10/1999 recaída en el expediente N° 86-97.

¹⁹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Español del 03 octubre 1982.

in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables».

Estos deben estar alineados a los principios constitucionales de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. El Tribunal Constitucional también fija principios y límites para el ejercicio de la potestad sancionadora²⁰⁰, como el principio de legalidad y subprincipio de taxatividad en el derecho sancionador, la garantía constitucional de la motivación del acto administrativo sancionador y el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador.

A continuación pasemos a desarrollar cada principio.

6.5.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LA LEY

El artículo 230.1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General demuestra que el principio de legalidad ha sido incorporado por el legislador, al establecer que *“sólo por norma con rango de ley cabe atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que a título de sanción son posibles de aplicar a un administrado, las que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad”*.

“El principio de legalidad tiene una dimensión material y una dimensión formal, constituyéndose en un principio político criminal de primer orden en un Estado de Derecho, que determina una serie de incidencias en el plano político y jurídico, como se verá más adelante. Su reconocimiento permite generar un estado de seguridad jurídica y, a su vez, la previsibilidad y predictibilidad de toda la actuación pública, evitando que los comunitarios puedan ser

²⁰⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA/TC.

sorprendidos con la imposición de sanciones ilegales, arbitrarias y a todas luces desproporcionadas”²⁰¹.

“Como se puede apreciar nos encontramos frente a una regla de reserva de competencia para dos aspectos de la potestad sancionadora: para la atribución de la competencia sancionadora a una entidad pública y para la identificación de las sanciones aplicables a los administrados por incurrir en ilícitos administrativos. Conforme a ella, ambos aspectos de la materia sancionadora solo pueden ser abordados mediante “normas con rango de ley”, como pueden serlo, una ley formal, una ley orgánica, un decreto legislativo, o un decreto ley. Queda absolutamente vedado que una norma sublegal, de tipo reglamentaria, pretenda, a título de atribución directa, de interpretación de una norma legal o de complemento indispensable, asignar a una persona jurídica de derecho público la competencia sancionadora o señalar qué sanciones pueda aplicar sobre los administrados en sede administrativa”²⁰².

“Por la primera reserva legal mencionada, ninguna autoridad -por importante que la considerare para el cumplimiento de sus funciones de inspección, regulación o de policía administrativa-, podrá autoatribuirse competencia sancionadora sobre los administrados, sino que debe obtener una norma expresa con rango de ley que así se lo habilite. Como se pueden apreciar, la aplicación del principio de legalidad en materia sancionadora, en este extremo, no resulta sino la ratificación del principio de competencia legal que la misma ley prevé en su artículo 61° del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS estableciendo como regla uniforme que la fuente de la competencia administrativa, son sólo la Constitución y la ley.

²⁰¹ PEÑA CABRERA Freyre, Alonso; Jiménez Vivas, Javier. *Principios y garantías del derecho administrativo sancionador*. Revista Actualidad Jurídica, Gaceta Jurídica, T. 189, agosto 2009, p. 213-223.

²⁰² MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Los principios delimitadores de la potestad sancionadora de la administración pública en la ley peruana*. Revista ADVOCATUS. Vol II. N° 13. 2005. Lima Perú. p. 2.

Por la segunda reserva legal que este principio implica, tenemos que está reservada sólo a normas con rango de ley el señalamiento de las consecuencias jurídicas represivas a los administrados en caso de la comisión de ilícitos administrativos. De este modo, sólo una norma con rango de ley, podrá habilitar a la Administración la aplicación de una o más medidas de gravamen a título de sanción personal o patrimoniales, tales como multas, decomisos, cancelación de derechos, inhabilitaciones, pues, cada uno de estos actos persiguen un efecto puramente reaccional y aflictivo en los derechos subjetivos de los administrados”²⁰³.

El principio de legalidad, de acuerdo a ARRIOJA VIZCAÍNO²⁰⁴, obedece a dos enunciados:

1. La autoridad tributaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello con una ley aplicable al caso.
2. Los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

“Como es conocido por todos, desde el año 1999 nuestro Tribunal Constitucional (TC) ha venido pronunciándose respecto de la “unidad” de la potestad sancionadora del Estado (administrativa y penal), así como de la aplicación (“matizada”) de los principios del Derecho penal a la potestad sancionadora de la Administración Pública. Así, por poner un ejemplo, en la sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC, de fecha 16 de abril de 2003, el Alto Tribunal dejó sentada su posición según la cual, el principio de legalidad consagrado en el ordinal d) del inciso 24 del artículo 2° de la

²⁰³ MORÓN URBINA, Juan Carlos obra citada.p. 4

²⁰⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO. Adolfo. *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*. Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo I. Número 13. Año 1981. p.251 <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=jurid&n=13>

Constitución Política del Estado, no sólo resulta aplicable al Derecho penal, sino también al derecho administrativo sancionador”²⁰⁵.

Las reflexiones efectuadas para llegar a este razonamiento son las siguientes:

«(...) es necesario precisar que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, que no sólo se aplican en el ámbito del derecho penal, sino también en el del derecho administrativo sancionador

(...). Una de esas garantías es, sin lugar a dudas, que las faltas y sanciones de orden disciplinario deban estar previamente tipificadas y señaladas en la ley.

El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley. Como lo ha expresado este Tribunal

(...), el principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex previa), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa)».

En otra de sus sentencias, el Tribunal Constitucional se pronuncia también sobre el principio de legalidad:

El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley²⁰⁶.

²⁰⁵ GAMBVA VALEGA César M. *(De nuevo) sobre los principios que regulan la potestad sancionadora de las administraciones tributarias*. En: Revista Peruana de Derecho de la Empresa PE 24(68) .p. 20 y 21

²⁰⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional del 03/01/2003 recaída en el expediente N° 010-2002-AI/TC.

“El principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex praevia), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa).

Como se ha señalado, "Dicho principio comprende una doble garantía; la primera, de orden material y alcance absoluto, tanto referida al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (lex previa) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (lex certa) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango y que este Tribunal ha identificado como ley o norma con rango de ley. (Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional español 61/1990)»²⁰⁷.

“Bien es cierto que las exigencias que tales principios imponen en el ámbito penal no pueden ser las mismas que en el ámbito sancionador administrativo, sino que deben ser matizadas atendiendo a la distinta naturaleza que tienen ambos ordenamientos (penal y administrativo), así como a los valores constitucionales que se encuentran en juego en cada caso concreto. Sin embargo, en modo alguno podrá postularse en nuestro Estado Constitucional de Derecho un alejamiento de tales principios a tal punto de sostener su inaplicación total o la afectación de su contenido esencial. Por esta razón, cuando la Administración Tributaria ejerce poderes sancionadores debe respetar el contenido esencial de los valores fundamentales del ordenamiento sancionador, los cuales vinculan en forma directa a la Administración Tributaria en cada una de sus actuaciones (sancionadoras) y al Tribunal Fiscal en su

²⁰⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional del 22/03/2007 recaída en el expediente N° 8987-2006-AA-TC.

función de control. Por lo demás, tales valores constituyen derechos fundamentales de los ciudadanos-infractores”²⁰⁸.

“Este deber de respetar y preferir el principio jurídico de supremacía de la Constitución también alcanza, como es evidente, a la administración pública. Esta, al igual que los poderes del Estado y los órganos constitucionales, se encuentra sometida, en primer lugar, a la Constitución de manera directa y, en segundo lugar, al principio de legalidad, de conformidad con el artículo 51º de la Constitución. De modo tal que la legitimidad de los actos administrativos no viene determinada por el respeto a la ley –más aún si esta puede ser inconstitucional– sino, antes bien, por su vinculación a la Constitución.

Esta vinculación de la administración a la Constitución se aprecia en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, si bien formalmente ha sido denominado por la propia Ley como «Principio de legalidad», en el fondo no es otra cosa que la concretización de la supremacía jurídica de la Constitución, al prever que «[l]as autoridades administrativas deben actuar *con respeto a la Constitución*, la ley y al derecho (...)» (énfasis agregado)”²⁰⁹.

La Sentencia del Tribunal Constitucional²¹⁰ sobre el caso Ernesto Calli Chino, aborda el principio de legalidad en el ámbito aduanero. Sobre la causa materia de demanda sostiene que: “...a la altura del hito 9 del límite político internacional Perú Chile, fue intervenido por personal de Aduanas (...) procediéndose a revisar el vehículo sin encontrarse “mercancía” de procedencia extranjera, salvo un VHS que tenía el pasajero; (...) se levantó un Acta de Inmovilización-Incautación-Comiso N° 172-2003-0300 a su vehículo Station Wagon, (...) que la sanción se sustenta en el hecho de habersele encontrado en su vehículo un VHS, tal como lo regula el artículo 1º de la Ley

²⁰⁸ GAMBA VALEGA, César obra citada. p 23 y 24.

²⁰⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional del 14/11/2005 recaída en el expediente N° 3741-2004-AA/TC.

²¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional del 08/07/2008 recaída en el expediente N° 05406-2006-PA/TC (Pub.01 de setiembre del 2008)

de Delitos Aduaneros N° 26461²¹¹, interpretándose que el desvío del control aduanero con mercancía del extranjero cuyo valor no exceda a cuatro unidades impositivas tributarias no constituye delito, pero sí una infracción administrativa al considerarse su vehículo como un medio utilizado; y por ello el internamiento de su vehículo debía ser por un período de 30 días calendarios...”

Sobre la aplicación del numeral 5 del inciso b) del artículo 108° del Reglamento de la Ley General de Aduanas²¹² continúa diciendo que “...la Administración Tributaria ha cometido un error puesto que el citado artículo es de aplicación solo para la incautación o comiso de las mercancías de procedencia extranjera que carezca de documentación” (FJ.3). “Siendo ello así las resoluciones del Tribunal Fiscal y Aduanas no han respetado el principio de legalidad, toda vez que se aplicó una norma que no señala de manera expresa la falta cometida por el actor. En el presente caso la Administración Aduanera no puede suplir la falta de ley expresa y crear -por vía de interpretación- algún tipo de sanción, en un supuesto no previsto en la ley (FJ.4)».

6.5.1.1.1 Control Difuso en la Administración Pública

“En el concepto actual del Estado de Derecho, el Principio de Supremacía Constitucional, implica que la Constitución Política del Estado prima sobre cualquier otra norma legal, y sobre toda la producción normativa de éste, reconociéndose así a la Constitución como Norma Suprema de todo el ordenamiento jurídico y estructura del Estado, de modo tal que los derechos, principios, valores y procedimientos en ella contenidos, tendrán un efecto vinculante para todos los órganos que lo conforman”²¹³.

²¹¹ Vigente desde el 09 agosto 1996 hasta el 27 agosto 2003.

²¹² TUO de la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Legislativo N° 129-2004-EF: Se aplicará sanción de comiso cuando b) 5. Se detecte su ingreso y salida por lugares y ora no autorizados o se encuentre en zona primaria y se desconozca al consignatario. Dicho texto estuvo vigente desde el 25/12/196 hasta el 26/01/2005

²¹³ RUBIO BARBOZA, Eduar. Control constitucional: el sistema difuso de constitucionalidad. 23/02/2011 p.2 En <http://eduardrubioarboza.blogspot.com/2011/02/supremacia-constitucional-control.html> (consultado el 30/05/2014)

“En sentido lato, el Control Constitucional estriba en aquellos medios jurídicos que previenen, reparan, nulifican o sancionan, la violación de las disposiciones constitucionales²¹⁴. Dentro de esta concepción podríamos incluir los Procesos ordinarios como instrumentos de Control Constitucional tal como los Procesos Constitucionales de la Libertad, (Proceso) de Amparo, Proceso de Habeas Corpus, etc.

En sentido estricto, partiendo de las ideas de Burgos Orihuela ²¹⁵, el control constitucional es aquel mecanismo compuesto por aquellos medios que únicamente tienen por objeto mantener el respeto a las disposiciones constitucionales, a través de la nulidad o inaplicabilidad de las disposiciones legales contrarias a la constitución.

Ahora bien, ¿cuándo opera el Control Constitucional?, su ejecución o aparición depende del sistema de control constitucional que siga un determinado Estado, así éste puede ser a posteriori como en nuestro país, es decir, opera después de haber sido promulgada la norma, y a priori, como en Francia y España, es decir, opera antes de que la norma forma parte del ordenamiento jurídico”²¹⁶.

Sobre este control difuso de la Administración Pública existen dos posturas²¹⁷: la primera de ellas sostiene que la Administración Pública (incluidos los Tribunales Administrativos) no pueden ejercer la facultad de control constitucionalidad de la ley, debido a:

²¹⁴ SANCHEZ GIL, Rubén. *El control difuso de la constitucionalidad en México. Reflexiones en torno a la tesis P./J. 38/2002*. Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional. N° 11, julio-diciembre.2004. p. 203

²¹⁵ BURGOS ORIHUELA, Ignacio. *El juicio de amparo*.33ª edición. México. Porrúa 1997 p. 164.

²¹⁶ RUBIO BARBOZA, Eduar. Obra citada. p. 5.

²¹⁷ RODRÍGUEZ, Antonio. *Aspectos Conceptuales*. En Diplomado en Derecho Administrativo y Gestión Pública: Derecho Constitucional y Derecho Administrativo. Colegio de Abogados de Lima http://www.cal.org.pe/pdf/diplomados/aspecto_con.pdf (consultado el 30/05/2015).

- a) La Administración Pública, al estar sometida a los alcances del principio de legalidad, no puede ni derogar singularmente ni declarar inconstitucional una ley, porque está obligada a ejecutarla y cumplirla.
- b) Sin perjuicio del cumplimiento de lo establecido en las normas legales, pueden apreciar la validez de la norma legal aplicada, y en el caso que considere que la misma vulnere la Constitución, proponer su derogatoria o su declaración de inconstitucionalidad ante los órganos competentes.
- c) El control difuso se ejerce en el marco de un proceso jurisdiccional, el mismo que no discurre en sede administrativa, sino exclusivamente en sede judicial.
- d) Una interpretación coherente del marco constitucional, permite afirmar que en nuestro ordenamiento jurídico, el control difuso se encuentra reservado para las instancias jurisdiccionales correspondientes, que son las únicas que se encuentran habilitadas constitucionalmente para ejercer la defensa de la Constitución.
- e) Propiciar una interpretación por la cual se habilite a todo funcionario u órgano (sea unipersonal o colegiado) de la Administración Pública para que pueda efectuar un control difuso de constitucionalidad de normas legales o de legalidad de normas reglamentarias, es una posición que genera afectación contra el respeto al principio de legalidad administrativa, a la seguridad jurídica y al respeto del Estado de Derecho en nuestro país.
- f) En un escenario en el cual existen miles de órganos que ejercen la función administrativa en nuestro país (entiéndase los diversos órganos administrativos existentes en instituciones públicas tales como ministerios, organismos constitucionalmente autónomos, organismos públicos descentralizados, municipalidades provinciales, distritales, entre otros), así como estando en marcha un proceso de descentralización que no termina de ser correctamente entendido en sus alcances como en su progresividad; no es factible ni viable constitucional y legalmente, otorgar validez a las interpretaciones que posibilitan un control difuso de constitucionalidad a los órganos de la Administración Pública.

g) Los procedimientos, actos y decisiones de los órganos de la Administración Pública, son de naturaleza administrativa (de modo formal y material), y no tienen naturaleza jurisdiccional, en vista que los órganos administrativos emisores de los mismos no gozan de los atributos, poderes y garantías de los que se encuentren investidos los órganos jurisdiccionales. No es conveniente que los órganos de la Administración Pública asuman facultades propias de los jueces y órganos judiciales, como la de pretender efectuar un control directo de la constitucionalidad de las leyes y reglamentos.

La segunda posición sostiene, por el contrario, que los Tribunales Administrativos pueden ejercer la facultad de control difuso. Dicha posición se fundamenta en:

- a) La Ley o el Reglamento deben ser manifiestamente inconstitucionales.
- b) Se trata de una facultad excepcional (es decir, la inaplicación no debe ser la regla sino la excepción).
- c) Se aplicará "...cuando existan sentencias y precedentes del Tribunal Constitucional en el sentido que determinadas leyes o reglamentos son inconstitucionales"²¹⁸.
- d) Preferentemente deben aplicarse cuando estén en conflicto derechos fundamentales.
- e) Los funcionarios de los Tribunales Administrativos quedan sujetos a las responsabilidades de ley en caso de manifiesta arbitrariedad en la facultad del control difuso.
- f) Ante discrepancias de las partes o de los órganos, se podrá recurrir al Poder Judicial o al Tribunal Constitucional para que uniformice o confirme los pronunciamientos de los Tribunales Administrativos u órganos colegiados.

²¹⁸ DURÁN ROJO, Luis Alberto *El deber de contribuir en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano*. En Gaceta del Tribunal Constitucional N° 3, Julio – Setiembre 2006.

Ahora bien, según Jorge Pando Vélchez²¹⁹ la Administración se encuentra inexorablemente sujeta al principio de legalidad. Todo lo que haga o decida hacer tiene que tener como fundamento una disposición expresa que le asigne la competencia para poder actuar de tal o cual manera.

Agrega que la actuación del funcionario administrativo no se rige por el literal a) del inciso 24 del artículo 2 de la Constitución: «*Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe*», que constituye una garantía fundamental de la persona humana. Sino por la cara opuesta de la garantía: el funcionario de la Administración en ejercicio de sus funciones solo puede hacer lo que la ley le permite hacer y está impedido de hacer lo que ella no le faculta.

Lo expuesto no significa que el funcionario administrativo es un mero “aplicador literal” de la norma, sino que es el principio de legalidad el que marca el ámbito de movilidad del funcionario. En algunos casos, su actuación estará muy restringida por la disposición legal, más en la mayoría de los casos existe suficiente discrecionalidad de la Administración en su actuación. Pero esta discrecionalidad solo es posible siempre y cuando el marco legal así se lo permita.

Sin embargo, cabe advertir que discrecionalidad no es arbitrariedad. Es decir, la decisión discrecional debe y tiene que estar debidamente fundamentada a efectos de acreditar su razonabilidad. Asimismo, en Sentencia del Tribunal Constitucional recaído en Expediente N° 3741-2004-AA/TC, en los fundamentos del 4 al 17 sostiene²²⁰ que la Administración Pública a través de tribunales administrativos, no solo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que con contrarias a la

²¹⁹ PANDO VÉLCHEZ, Jorge M. *La administración frente a la norma inconstitucional: ¿control de constitucionalidad y control de legalidad administrativa?* En http://www.congreso.gob.pe/Juridica/documentos/ctrl_legal_administrativo.pdf consulta 15/05/2015).

²²⁰ RODRÍGUEZ, Antonio. Obra citada.

Constitución, o a la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional. La Constitución no establece exclusividad de control difuso por parte de los jueces.

Es intolerable que, arguyendo el cumplimiento del principio de legalidad, la Administración Pública aplique, a pesar de su manifiesta inconstitucionalidad, una ley que vulnera la Constitución y la posición central que ocupan los derechos fundamentales en el ordenamiento constitucional, en el cual la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.

La Constitución obliga a los Tribunales y órganos colegiados de la Administración Pública, a través del control difuso, a anular un acto administrativo inaplicando una norma legal a un caso concreto, por ser violatoria de los derechos fundamentales del administrado.

La aplicación de la ley inconstitucional por parte de la Administración Pública implica vaciar de contenido el principio de supremacía de la Constitución, así como el de su fuerza normativa; pues se estaría otorgando primacía al principio de legalidad en detrimento de la supremacía jurídica de la Constitución, establecida en los artículos 38º y 51º de la Constitución²²¹; lo cual subvierte los fundamentos mismos del Estado constitucional y democrático.

“En el Fundamento 7 de la Aclaración de Sentencia emitida en el expediente N° 3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que “el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte y, excepcionalmente, procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del Artículo VI del Título Preliminar del

²²¹ Artículo 38.- Deberes para con la patria: Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

Artículo 51.- Supremacía de la Constitución: La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional”²²².

El Tribunal Constitucional a través de la STC 04293-2012-PA/TC²²³, dejó sin efecto el precedente vinculante establecido en el año 2006 en el caso Salazar Yarlequé (Exp. N° 03741-2004-AA/TC, sentencia y aclaración) que confería a los tribunales y órganos colegiados de la Administración Pública con carácter nacional, la facultad de aplicar el control difuso.

En consecuencia, al resolver casos concretos, los entes administrativos no tienen competencia ni facultad para controlar la constitucionalidad de la norma aplicable a un caso concreto (es decir, inaplicar la norma). Esto, sin perjuicio de la obligación que tienen de respetar, cumplir y defender la Constitución, los derechos fundamentales y bienes constitucionales.

Sobre las razones materiales para dejar sin efecto el control difuso administrativo, el órgano Colegiado señaló que, permitir que un tribunal administrativo integrante del Poder Ejecutivo controle la constitucionalidad de las normas emitidas por el Poder Legislativo, afecta el sistema de control dual de la jurisdicción constitucional (control concentrado y control difuso). Y, por ende, al control del principio de división de poderes.

Argumenta el Tribunal Constitucional que la potestad de ejercer control difuso “solo se encuentra reservada para aquellos órganos constitucionales que, como el Poder Judicial, el Jurado Nacional de Elecciones o el propio Tribunal Constitucional, ejercen funciones jurisdiccionales en las materias que les corresponden y no para los órganos de naturaleza o competencias eminentemente administrativa”.

²²² Resolución del Tribunal Fiscal N° 06221-A-2011 del 13/04/2011.

²²³ Publicada el 19 de abril del 2014.

Además, explicó que no existe un procedimiento de consulta que permita que un órgano jerárquicamente superior revise el ejercicio del control difuso por parte de los tribunales administrativos, como sí ocurre en el caso de los órganos jurisdiccionales que elevan sus sentencias a la Corte Suprema para que ésta revise el control constitucional efectuado.

Dicha omisión acarrea –según el Colegiado– que las decisiones de la Administración en las que se haya aplicado control difuso adquieran la calidad de cosa decidida independientemente de si se ha actuado en conformidad o no con la Constitución. No solo ello, al realizar control difuso administrativo el Ejecutivo estaría ejerciendo la potestad de controlar la constitucionalidad de una ley, cuando conforme a la Constitución, solo le correspondería acatarla.

Por lo expuesto, el Tribunal Constitucional sentenció en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC que conceder facultades a los tribunales administrativos para ejercer el control difuso, lleva a quebrar el equilibrio entre democracia y constitucionalismo, al permitir que quien por imperio de la Constitución, no posee legitimidad directa y expresa, pueda hacer ineficaces las normas jurídicas vigentes.

No obstante, señala el voto singular del magistrado Urbiola lo siguiente: «17. (...) *Estimo que la mejor solución no sería eliminar el precedente vinculante sobre control difuso administrativo, sino por el contrario, mejorarlo, adicionando por ejemplo una nueva regla que incorpore el procedimiento de consulta u otro similar ante la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, cada vez que un Tribunal Administrativo Nacional aplique el control difuso sobre una ley, siempre y cuando dicha decisión no sea impugnada judicialmente por las partes*». Ahora bien, la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, en su capítulo referido a las infracciones aduaneras señala:

Artículo 188º.- Principio de Legalidad

Para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma.

Artículo 189º.- Determinación de la infracción

La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades.

La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo.

Artículo 190º.- Aplicación de las sanciones

Las sanciones aplicables a las infracciones del presente Decreto Legislativo son aquellas vigentes a la fecha en que se cometió la infracción o cuando no sea posible establecerla, las vigentes a la fecha en que la Administración Aduanera detectó la infracción.

Las diferencias que se presentan con el procedimiento sancionador regulado en el TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, son las siguientes:

- a) La posibilidad de aplicarse sanciones sin un procedimiento que permita desvirtuar a los ciudadanos-infractores con carácter previo cualquier cargo imputado por la Administración Tributaria, lo que podría considerarse una vulneración de las garantías del debido procedimiento, la presunción de inocencia y la interdicción de condena en ausencia, entre otros valores constitucionales;
- b) El derecho de defensa únicamente se ejerce luego de la notificación de la sanción y no en el procedimiento tramitado para la generación de la misma;

- c) La “objetividad” de las infracciones, principio de la responsabilidad subjetiva del autor de un acto ilícito;

6.5.2 PRINCIPIO DE TIPICIDAD

“Este principio de naturaleza conexa e íntimamente ligado al de reserva legal, se vincula al igual que el prenombrado, al aspecto puramente instrumental. Supone necesariamente que la obligación tributaria emanada de la Ley (principio de legalidad), no puede constituir un mandato genérico ni admitir interpretaciones flexibles o dotadas de maleabilidad exegética”²²⁴.

“Para definir este elemento, debemos señalar que la tipicidad consiste en la descripción expresa, detallada y clara de la conducta infractora y la indicación de la sanción específica para dicha infracción. Acorde con el Principio de Legalidad, esta descripción de la conducta sancionable y la mención de la sanción respectiva deben regularse en una norma con rango de ley.

Además, el Principio de Tipicidad obliga a las entidades públicas a no efectuar interpretaciones extensivas o analógicas de las conductas y de las sanciones señaladas en la norma, de tal manera que al calificar una infracción e imponer la sanción correspondiente, los funcionarios competentes deben ceñirse a la tipificación prevista en la ley y no extender los efectos de dicha tipificación a conductas que no encajan en la descripción o aplicar sanciones que no han sido señaladas expresamente en la norma”²²⁵.

²²⁴ FRANCO, Marccello. *El principio de tipicidad como garantía fundamental de certeza jurídica en el campo del derecho penal fiscal*. En http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/franco_derecho-penal-fiscal.pdf (consultado el 05/06/2015).

²²⁵ NORTHCOTE SANDOVAL, Christian. *Importancia de la Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador Actualidad Empresarial*, N° 191 - Segunda Quincena de Setiembre 2009.

Es así que la Ley General de Aduanas²²⁶, en su capítulo referido a las infracciones aduaneras señala en el artículo 188 que «*No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma*».

“La finalidad de que este Principio de Tipicidad se aplique de manera estricta es que los administrados deben conocer, sin ambigüedades, las conductas que están prohibidas de realizar y las sanciones a las que se someten en caso que cometan una infracción”²²⁷.

“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”²²⁸.

En este sentido, el artículo 2. 24 e de la Constitución señala que «*Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley*».

Al respecto, el artículo 164^o del Código Tributario establece que es infracción tributaria toda acción y 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^o del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981 señala que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los

²²⁶ Aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

²²⁷ NORTHCOTE SANDOVAL, obra citada.

²²⁸ VICENTE MONTES, Freddy, obra citada

principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables²²⁹.

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.²³⁰

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 obligación 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.

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. 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.

“Por ello, el artículo 229.2 del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, declara que estos

²²⁹ Resolución del Tribunal Fiscal N° 01608-9-2011 del 28/01/2011.

²³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional del 06/08/2002 recaída en el expediente N° 1003-98-AA/TC.

principios rigen con carácter supletorio en aquellas áreas que cuenten con leyes especiales de regulación. Lo que sí debe advertirse es que esta supletoriedad no habilita al legislador a desnaturalizar o negar los principios ya declarados, en la medida de que se trata de la aplicación concreta de derechos y principios superiores que poseen base constitucional. De suyo, la Administración estaría vinculada a ellos, aun si la Ley hubiese silenciado esta materia²³¹.

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 concretados en los supuestos tasados previamente.

“Ahora bien, se presenta un fenómeno interesante en cuanto a la tipicidad, pues son muchos los casos en que la tipificación de infracciones por una norma con rango de ley muchas veces implica el uso de términos o fórmulas generales que requieren un desarrollo posterior a través de una norma de inferior jerarquía. Esto genera que muchas veces se cuestione la legalidad de estas reglamentaciones.

Sobre este aspecto, el TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 006-2017-JUS al regular el principio de tipicidad dispone que las normas reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar las normas que tipifican las conductas o determinan las sanciones, pero sin que ello implique la configuración de nuevas infracciones, salvo los supuestos en que la propia norma con rango de ley faculta la tipificación por vía reglamentaria.”²³²

²³¹ MORON URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Décima Edición 2014. p 749.

²³² NORTHCOTE SANDOVAL, Cristhian. Obra citada.

Debido a la importancia del Principio de Tipicidad, el Tribunal Constitucional ha emitido diversos pronunciamientos en casos que han llegado hasta su instancia, debido a la vulneración de derechos que sufren los administrados como consecuencia de la inobservancia del referido principio por parte de las entidades de la Administración Pública, como es el caso del Expediente N° 6301-2006-PA/TC donde se señala la vinculación del Principio de Tipicidad y el de Legalidad:

10. El Tribunal Constitucional ha expresado en reiterada jurisprudencia, que el principio de legalidad consagrado en el artículo 2º, inciso 24, literal d) de la Constitución, constituye una auténtica garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector en el ejercicio del poder punitivo del Estado Social y Democrático de Derecho. Así, este principio no sólo exige que por ley se establezcan los delitos, sino también que las conductas prohibidas estén claramente delimitadas por la ley, prohibiéndose la aplicación por analogía y el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las prohibiciones. Asimismo, también se estableció que los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador, aplicables tanto a nivel penal como administrativo.

11. También se ha sostenido que no debe identificarse el principio de legalidad con el principio de tipicidad, pues el primero, se satisface cuando se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley, mientras que el segundo, se constituye como la precisa definición de la conducta que la ley considera como falta, resultando éste el límite que se impone al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal.

El Tribunal se pronunció también en el Expediente N° 1182- 2005-PA/TC, respecto del Principio de Tipicidad: «15. Sin embargo, no debe identificarse el

principio de legalidad con el principio de tipicidad. El primero, garantizado por el artículo 2.24.d de la Constitución, se satisface cuando se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley. El segundo, en cambio, define la conducta que la ley considera como falta. Tal precisión de lo considerado como antijurídico desde un punto de vista administrativo, por tanto, no está sujeto a una reserva de ley absoluta, sino que puede ser complementado».

6.5.3 PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM

Non bis in ídem o *Ne bis in idem*, es un término de origen latino que significa “no dos veces lo mismo”; en consecuencia, no se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho, en los casos que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento²³³.

“El principio non bis in ídem constituye la garantía a favor del administrado que por un mismo hecho no podrá ser sancionado dos veces (dimensión material), ni podrá ser objeto de dos procesos distintos (dimensión procesal), operando como un límite a la acción persecutoria y sancionadora propia del Estado de modo que tenga una sola oportunidad para ejercer su *ius puniendi*. Proscribe la duplicidad sucesiva o simultánea de imputaciones, procesamientos y sanciones para todo el Estado integralmente considerado, comprendiendo tres escenarios posibles:

- Acumulación de procesos en la entidad estatal que ya se procesó al infractor. Por ejemplo, si una entidad pública pretendiera reabrir un proceso y aplicar una segunda sanción por considerar que la primera - ya firme- fue muy benigna. En este caso, no se incluye el caso en que el primer procedimiento o sanción haya sido anulado legítimamente por algún vicio grave que afecte su resolución.

²³³ Al respecto véase el artículo 230º numeral 10 del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

- Acumulación de procesos en cualquiera de las entidades de la Administración Pública en general. Por ejemplo si frente a un caso de contaminación ambiental pretendieran sancionar al administrado una entidad de nivel nacional y otra local.
- Acumulación de procesos entre la Administración Pública y la jurisdicción penal. Por ejemplo, si un mismo ilícito pretendiera ser objeto de un procedimiento sancionador administrativo y de un proceso penal²³⁴.

A decir de Gamba Valega²³⁵ “las exigencias del *non bis in ídem* en el ámbito tributario:

- Es inconstitucional el doble castigo, penal y administrativo, por un mismo hecho.
- La autoridad administrativa se encuentra subordinada al poder judicial, de tal suerte que si la Administración considera que los hechos investigados puedan ser sancionados como delito, debe efectuar la denuncia correspondiente al Ministerio Público, y abstenerse de aplicar cualquier sanción administrativa por actos ilícitos.
- Esta subordinación obliga a la Administración a que una vez que haya presentado la denuncia respectiva, debe suspender el procedimiento sancionador hasta que la autoridad judicial no se pronuncie y, en caso de que los tribunales consideren la inexistencia de delito, el fisco debe ajustarse a los hechos probados en la resolución judicial.

²³⁴ MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Décima Edición 2014. p. 786 y 787.

²³⁵ GAMBA VALEGA, CÉSAR. *La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario*. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP Tax Law Review. Revista Electrónica. Año 1. Número 5 – 2007. p. 8.

- Condenado el defraudador por los tribunales, éste no será sancionado por la Administración.
- Una conducta ilícita-tributaria sólo pueda ser tipificada como delito o infracción administrativa, pero no ambas al mismo tiempo. Por este motivo, es común que la legislación comparada establezca determinados límites (cuantitativos) entre uno y otro ilícito (penal y administrativo) (...)
- En caso que la autoridad jurisdiccional no aprecie la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados (...)
- La pena impuesta por la autoridad judicial excluye la imposición de sanción administrativa. Esta incompatibilidad entre la sanción penal y administrativa se encuentra en el mismo concepto del principio “no bis in ídem” y en la subordinación de la autoridad administrativa a la judicial”.

“A finales del siglo XX el principio del *non bis in ídem* experimentó un proceso de expansión continua que se focaliza en la práctica en los siguientes aspectos:

- a) De ser meramente procesal ha pasado a presentar un componente esencialmente sustancial lo que se ha traducido en la práctica en la imposibilidad de sancionar dos veces por una misma causa.
- b) La no doble sanción por una causa, además, es con independencia de si ello implica la existencia o no de un proceso judicial y su reproducción; es decir se extiende el campo de aplicación del principio al pasar del proceso al procedimiento.
- c) El principio non bis in ídem, de la mera infracción / sanción jurídico penal, ha pasado a ser de aplicación en toda rama jurídica en la que exista potestad sancionadora, por ende, también en la materia

administrativa en donde los conceptos de infracción y sanción son relevantes.

d) Trasciende de lo penal hacia otras ramas del derecho al extenderse su aplicación no solo al “delito” sino al “hecho” y el campo de aplicación del principio *non bis in ídem* se vuelve inmenso al unirse el hecho ya no con el proceso sino con cualquier procedimiento”²³⁶.

“El principio *non bis in ídem* tiene, en otras palabras, una doble dimensión: a) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto ‘en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento’, y que ‘tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente’; y b) la procesal o formal, que proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción ‘la regla de la preferencia’ o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal”²³⁷.

Agrega el Tribunal Constitucional Español que aunque es cierto que este principio «*ha venido siendo aplicado fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos*», esto no significa, no obstante, «*que sólo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a órdenes jurídicos sancionadores*

²³⁶ MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón. *Aplicación del principio non bis in ídem en el ámbito fiscal de Derecho Fiscal*. pp. 14 <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/aplicaciondelprincipio.pdf>. Consultado el 20 agosto 2015.

²³⁷ Al respecto véase la Sentencia 188/2005, del Tribunal Constitucional Español de 4 de julio de 2005.

diversos». Y es que en la medida en que el *ius puniendi* aparece compartido entre los órganos judiciales penales y la Administración, el principio *non bis in idem* opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente.

En cuanto a la naturaleza del Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador, la doctrina tiene las teorías cualitativa y cuantitativa. La teoría cualitativa busca encontrar criterios diferenciadores, entre lo que es el ilícito penal y el ilícito administrativo, considerando el tipo de interés protegido; y la teoría cuantitativa que busca reconocer que el ilícito administrativo y el ilícito penal es lo mismo, en tanto que lo único que lo diferencia es la gravedad de su comisión.

La legislación tributario aduanera en el Perú, asume la posición de la teoría cualitativa²³⁸. La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus

²³⁸ Al respecto véase el Texto Único Ordenado del Código Tributario Decreto Supremo N° 133-2013-EF, artículo 192: Cualquier persona puede denunciar ante la Administración Tributaria la existencia de actos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o aduaneros. Los funcionarios y servidores públicos de la Administración Pública que en el ejercicio de sus funciones conozcan de hechos que presumiblemente constituyan delitos tributarios o delitos aduaneros, están obligados a informar de su existencia a su superior jerárquico por escrito, bajo responsabilidad.

La Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo. En tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación de la Formalización de la Investigación Preparatoria o del Auto de Apertura de Instrucción a la Administración Tributaria.

En caso de incumplimiento, el Fiscal o el Juez Penal podrá disponer la suspensión del proceso penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar.

En caso de iniciarse el proceso penal, el Fiscal, el Juez o el Presidente de la Sala Superior competente dispondrá, bajo responsabilidad, la notificación al Órgano Administrador del Tributo, de todas las disposiciones fiscales, resoluciones judiciales, informe de peritos, dictámenes del Ministerio Público e Informe del Juez que se emitan durante la tramitación de dicho proceso.

actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito; lo comunicará al Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo.

El trámite paralelo se sustenta en que ambos procesos obedecen a finalidades distintas, así el proceso penal está destinado a probar las acciones dolosas que afectan el patrimonio del Tesoro Público, mientras que el procedimiento contencioso tributario tiene como objetivo establecer la existencia de la obligación tributaria aduanera a través de la revisión de los actos de acotación realizados por las Administraciones Tributarias²³⁹.

En relación al principio *non bis in ídem* previsto en el numeral 10 del artículo 230° del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, se establece que «*no se podrá imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento*».

Respecto a la aplicación del Principio de *non bis in ídem*, en los casos de sanciones vinculadas al contrabando²⁴⁰, se debe señalar que, los casos que se califican como infracción administrativa de contrabando pueden ser sancionados de manera conjunta o alternativa, por lo que en este caso no se ha vulnerado el principio ya que no constituyen múltiples sanciones por un mismo hecho, pues de conformidad con la doctrina jurídico penal constituyen

En los procesos penales por delitos tributarios, aduaneros o delitos conexos, se considerará parte agraviada a la Administración Tributaria, quien podrá constituirse en parte civil.

²³⁹ Acuerdo de Sala Plena 2003-20 del Tribunal Fiscal del 23/09/2003.

²⁴⁰ Al respecto véase Ley de Delitos Aduaneros Ley 28008, artículo 35: Sanciones: La infracción administrativa será sancionada conjunta o alternativamente con: a) Comiso de las mercancías. b) Multa. c) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones o autorizaciones pertinentes. d) Cierre temporal o definitivo del establecimiento. e) Internamiento temporal del vehículo, con el que se cometió la infracción. En aquellos casos en los cuales no se pueda identificar al infractor se aplicará el comiso sobre la mercancías incautada.

un conjunto de penas que pueden aplicarse simultáneamente por mandato de la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008.

Según el criterio de Manuel Abanto Vásquez en materia de delitos tributarios: “efectivamente, si el hecho considerado punible es el mismo que motiva una infracción administrativa, en realidad el sujeto solamente ha atentado una vez contra el bien jurídico y por lo tanto solo merece una sanción. El juez penal que conozca un proceso por delitos tributarios donde ya ha existido la imposición de una sanción administrativa, debería abstenerse de abrir siquiera un proceso penal (...) Por cierto que no habrá violación del principio “*ne bis in ídem*” en todos los casos, sino solamente cuando la administración tributaria, además de efectuar el cobro coactivo del tributo adeudado, imponga una multa y el juez penal, independientemente de ello imponga una pena”²⁴¹.

6.5.4 EL PRINCIPIO DE COSA JUZGADA Y SU VARIANTE NON BIS IN ÍDEM

Es necesario distinguir entre el Principio de la Cosa Juzgada y el Principio del *Non bis In Ídem*:

En la cosa juzgada hay decisión de fondo; en el *non bis in ídem* no hay decisión de fondo; en la cosa juzgada se concluye la investigación con terminación del procedimiento disciplinario, archivo definitivo, sanción o absolución (y se inicia uno nuevo); en el *non bis in ídem*, hay dos o más procesos en curso de la misma naturaleza y sobre los mismos hechos.

En la cosa juzgada existe decisión de fondo, pero se cambia la denominación de la falta en el nuevo proceso; en el *non bis in ídem*, no hay decisión de fondo, pero existen dos o más procesos en curso con imputaciones jurídicas diferentes, por la misma conducta.

²⁴¹ ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Derecho Penal Económico. Parte Especial*. Editorial IDEMSA. 2000 p.492.

“La cosa juzgada debe observarse en sus dos aspectos: el positivo (lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica) (materia civil) y el negativo (imposibilidad de que se produzca un nuevo planteamiento sobre el tema) (materia penal en que cosa juzgada es incluso un auto de sobreseimiento)²⁴².”

Mediante el derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la autoridad de cosa juzgada se garantiza el derecho de todo justiciable, en primer lugar, a que las resoluciones que hayan puesto fin al proceso judicial no puedan ser recurridas mediante medios impugnatorios, ya sea porque estos han sido agotados o porque ha transcurrido el plazo para impugnarlas; y, en segundo lugar, porque el contenido de las resoluciones que hayan adquirido tal condición no pueda ser dejado sin efecto ni modificado, sea por actos de otros poderes públicos, de terceros o, incluso, de los mismos órganos jurisdiccionales que resolvieron el caso en el que se dictó²⁴³.

De lo expuesto en el considerando precedente podemos advertir que la eficacia negativa del derecho allí descrito (cosa juzgada) configura lo que en nuestra jurisprudencia hemos denominado el *ne bis in idem*, el cual se erige como una garantía constitucional de carácter implícito, pues forma parte del contenido del debido proceso reconocido en el inciso 3) del artículo 139º de nuestra Constitución Política²⁴⁴.

Así, el *non bis in idem* es un derecho que tiene un doble contenido. Por un lado ostenta un carácter procesal y por otro un carácter material. Entender a este principio desde su vertiente procesal implica «...*respetar de modo irrestricto el derecho de una persona de no ser enjuiciado dos veces por el mismo hecho...*»

²⁴² MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón. Obra citada.

²⁴³ Sentencia del Tribunal Constitucional del 29/11/2005 recaída en el expediente N° 4587-2004-HC.

²⁴⁴ Artículo 139º numeral 3: La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional: Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

o no «...*ser juzgado dos veces por los mismos hechos, es decir que un mismo supuesto fáctico no puede ser objeto de dos procesos penales distintos o si se quiere que se inicien dos procesos penales con el mismo objeto...*»²⁴⁵. Mientras que desde su vertiente material «*expresa la imposibilidad de que recaigan dos sanciones sobre el mismo sujeto por la misma infracción, puesto que tal proceder constituiría un exceso del poder sancionador...*»²⁴⁶.

De conformidad con el inciso 13 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú, «*Son principios y derechos de la función jurisdiccional: ...13. La prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada. La amnistía, el indulto, el sobreseimiento definitivo y la prescripción producen los efectos de cosa juzgada...*».

Según criterio del Tribunal, siendo este el marco situacional, se debe afirmar que la sola existencia de dos procesos o dos condenas impuestas, no pueden ser los únicos fundamentos para activar la garantía del *non bis in idem*, pues es necesario la previa verificación de la existencia de una resolución que tenga la calidad de cosa juzgada. Una vez verificado este requisito previo, será pertinente analizar *strictu sensu* los componentes del *non bis in idem*, esto es:

- a) Identidad de la persona física o identidad de sujeto, lo que significa que la persona física a la cual se le persigue tenga que ser necesariamente la misma;
- b) Identidad del objeto de persecución o identidad objetiva, que se refiere a la estricta identidad entre los hechos que sirvieron de fundamento para el inicio tanto en la anterior como en la nueva investigación, proceso o procedimiento; es decir, se debe tratar de la misma conducta material, sin que se tenga en cuenta para ello su calificación legal,
- c) Identidad de la causa de persecución o identidad de fundamento, es decir, el fundamento jurídico que sirve de respaldo a la persecución

²⁴⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional del 16/04/2003 recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC.

²⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2050-2002-AA/TC antes citada.

tenga que ser el mismo tanto en lo anterior como en la nueva investigación, proceso o procedimiento. (STC 02493-2012-PA/TC).

Si los bienes jurídicos que se persiguen en los distintos ordenamientos resultan ser heterogéneos ante un mismo hecho, existirá diversidad de fundamento. Por tanto, procede la doble sanción. En cambio, si los bienes jurídicos que se persiguen en los distintos ordenamientos resultan ser idénticos, no puede aplicarse más de una sanción (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 008-001-HC/TC del 19.01.01).

6.5.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

“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 y equilibrada, por derivarse de aquella más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores, en particular, los derechos y libertades.

En el ámbito del derecho administrativo sancionador, dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad, 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”²⁴⁷.

“El principio de razonabilidad o proporcionalidad es consustancial al Estado Social y Democrático de Derecho, y está configurado en la Constitución en sus artículos 3º y 43º, y plasmado expresamente en su artículo 200º, último párrafo. Si bien la doctrina suele hacer distinciones entre el principio de

²⁴⁷ SÁNCHEZ HUETE, Miguel, *Una Visión Crítica del Sistema Sancionador de la L.G.T.* en Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Aranzadi, 2006, Pamplona, pp13 y ss citado en la.RTF N° 01608-9-2011 del 26/11/2011.

proporcionalidad y el principio de razonabilidad, como estrategias para resolver conflictos de principios constitucionales y orientar al juzgador hacia una decisión que no sea arbitraria sino justa; puede establecerse, *prima facie*, una similitud entre ambos principios, en la medida que una decisión que se adopta en el marco de convergencia de dos principios constitucionales, cuando no respeta el principio de proporcionalidad, no será razonable. En este sentido, el principio de razonabilidad parece sugerir una valoración respecto del resultado del razonamiento del juzgador expresado en su decisión, mientras que el procedimiento para llegar a este resultado sería la aplicación del principio de proporcionalidad con sus tres subprincipios: de adecuación, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”²⁴⁸.

6.5.6 PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA DE INFRACCIONES

Se da el concurso de Infracciones cuando una misma conducta califique como más de una infracción; entonces, se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes²⁴⁹.

“La alternativa de la norma ante estos casos es la absorción de la sanción prevista para la infracción de menor gravedad, por la de mayor gravedad. Nótese que la absorción no se da en función de qué ilícito tiene una sanción más grave, lo que de por sí en caso de penas diversas es dificultoso, sino más bien encarga a la autoridad escoger el ilícito “más grave” para absorber al menor. Si bien la pena establecida puede ser un indicador de gravedad, no necesariamente debe responderse a esta circunstancia”²⁵⁰.

²⁴⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA /TC.

²⁴⁹ TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, artículo 230° numeral 6.

²⁵⁰ MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Décima Edición 2014. p. 778 y 779.

Como ejemplo del principio de no concurrencia de infracciones podemos citar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 275-3-2000, referida a la reclamación de una multa impuesta por no comunicar oportunamente la dirección de un establecimiento anexo, en la cual el Tribunal Fiscal señaló que, por un mismo hecho (la no presentación del formulario 2046) se incurrió en las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 173° y en el numeral 2 del artículo 176; por lo que procede aplicar la sanción más grave.

Por otro lado, tenemos la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal N° 02856-A-2009, que determina que *«El monto de la multa adicional a la sanción de comiso que corresponde aplicar cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada, de acuerdo con el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° e inciso i) del artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF²⁵¹, sería aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso concreto: a) el equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía, y b) el equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera, conforme a la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.*

En el presente caso se aplica la sanción más favorable y no la más grave, debido a que el supuesto de hecho relativo a no declarar mercancía corresponde a un único tipo legal calificado como infracción, previsto de la manera siguiente: “Se detecte la existencia de mercancía no declarada”, por lo que no se trata de un concurso de infracciones en los términos de la normativa antes señalada, sino de una concurrencia de dispositivos legales que regulan de forma duplicada la misma situación jurídica».

6.5.7 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

²⁵¹ Vigente desde el 27/01/2005. Derogado parcialmente el 17/03/2009.

El principio de No Confiscatoriedad reconocido en el artículo 74^o de nuestra constitución política, está referida a la no confiscatoriedad de los tributos y no propiamente de las multas, salvo que se constate una extrema irracionalidad, ya sea por su cuantía o por su falta de adecuación a la gravedad de la infracción sancionada. Veamos lo que dice el Tribunal Constitucional:

«Una de las cuestiones más complejas que rodean a los sistemas tributarios es la que se refiere a fijación de un límite a partir del cual el Estado puede exigir a los contribuyentes un sacrificio económico en pos del bien común. Esto es, decir quién tiene capacidad contributiva y quién no, a quién se le puede exigir un sacrificio económico y en qué cuantía para que sea justo.

La doctrina ha afirmado reiteradamente que la tributación debe responder a la capacidad de pago de los obligados, es más: este postulado es considerado en sí mismo como uno de los sustentos del poder de imposición estatal. No obstante, dada la aparente indeterminación de su contenido, su materialización ha estado sometida a disímiles reglas y criterios, y se le ha identificado en la mayoría de los casos con la igualdad, la equidad y la progresividad»²⁵².

El artículo 74^o de la Constitución Peruana, establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria, el principio de la no confiscatoriedad de los tributos. Según el Tribunal Constitucional²⁵³, *«se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica».*

²⁵² BUITRAGO DUARTE, Bibiana. La no confiscatoriedad como expresión de la Capacidad Contributiva y Garantía en los Tributos sobre la Propiedad Inmueble pp.. 229. En http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/BibianaBuitrago.pdf (consultado el 06/06/2013).

²⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional del 19/12/2003 recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC

En la misma Sentencia se señala que el principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las consecuencias concretas de quienes están obligados a sufragarlo.

El Tribunal Constitucional²⁵⁴, respecto del argumento de la empresa recurrente que la multa impuesta por violar el precinto de seguridad de un contenedor tiene efecto confiscatorio, por lo desproporcional que resulta respecto a su capacidad económica real; el Tribunal consideró que, en principio las multas -a diferencia de los tributos- no son susceptibles de declaración de confiscatoriedad.

Argumenta el Tribunal que la multa es una sanción pecuniaria que se impone por la comisión de una infracción relacionada con el cumplimiento de una obligación tributaria. No es una facultad discrecional de la Administración tributaria, sino una potestad reglada y, en el presente caso, el presupuesto habilitante está previsto en la Ley General de Aduanas, que califica la violación por parte de los operadores de las medidas de seguridad puestas por Aduanas como infracción pasible de multa, siendo aplicada por la Administración Aduanera en estricto cumplimiento de la Ley General de Aduanas, que establece que: *«Para que un hecho sea calificado como infracción, debe estar previsto en la forma que establece las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma»²⁵⁵; y que: “La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración*

²⁵⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional del 28/10/2004 recaída en el expediente N° 1492-2003-AA/TC.

²⁵⁵ Decreto Legislativo 809 artículo 101 y Decreto Legislativo 1053 (Ley General de Aduanas vigente) artículo 188.

Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo»²⁵⁶.

Asimismo, la Tabla de Sanciones que regula el monto de la sanción pecuniaria se aplica en forma objetiva e inmediata, sin requerir parámetros adicionales de Aduanas. Dicha sanción se aplica sin perjuicio de la denuncia ante la autoridad competente.

Entonces, las multas –a diferencia de los tributos– no son susceptibles de declaración de confiscatoriedad, salvo que se constate una extrema irracionalidad, ya sea por su cuantía o por su falta de adecuación a la gravedad de la infracción sancionada.

²⁵⁶ Norma citada artículo 189.

CAPITULO VII.
EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL
RÉGIMEN SANCIONADOR
ADUANERO

7.1 ASPECTOS PRELIMINARES

El Derecho Aduanero en el Perú tiene dos normas básicas: la Ley General de Aduanas y la Ley de Delitos Aduaneros. La Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Legislativo N° 1053, regula las infracciones y sanciones en la Sección Décima a partir del artículo 188 y siguientes, empezando por el principio de legalidad, se precisa que las infracciones serán determinadas en forma objetiva y se podrá sancionar administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprueban mediante Decreto Supremo.

Con la modificación de la Ley General de Aduanas mediante Decreto Legislativo N° 1235, al aplicar las sanciones de suspensión, cancelación o inhabilitación se deben tener en cuenta los hechos y las circunstancias que se hubiesen presentado respecto a la comisión de la infracción, de tal manera que la sanción a imponerse sea proporcional al grado y a la gravedad de la infracción cometida.

Se precisa que no son sancionables las infracciones derivadas de errores en las declaraciones que no tengan incidencia en los tributos o recargos y que puedan ser determinados de la simple observación de los documentos fuente, si se trata de errores de transcripción y errores de codificación; los hechos calificados como de fuerza mayor o caso fortuito y fallas en los sistemas internos o falta de implementación informáticas atribuibles a la Administración.

Por otro lado, la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008 norma penal aduanera que tipifica los delitos de contrabando, receptación, tráfico de mercancías prohibidas y restringidas y la defraudación de rentas de aduanas. “Estas

normas penales buscan proteger el “control aduanero” que está definido en el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, como el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de toda disposición cuya aplicación o ejecución corresponde a la misma, como es el asegurar la correcta recaudación de los tributos de importación, resguardar la salud humana, la seguridad de la población, el medio ambiente impidiendo el ingreso de mercancías prohibidas o de las restringidas que carezcan de la autorización emitida por el sector competente”²⁵⁷ .

Los casos de contrabando, receptación aduanera y tráfico de mercancías prohibidas y restringidas, constituyen infracción administrativa cuando el valor de las mercancías no exceda de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias. Se regula la tentativa, las circunstancias agravantes, las consecuencias accesorias, las sanciones respecto de las personas, mercancías, personas que transportan las mercancías, respecto del almacenamiento y comercialización, entre otros aspectos.

El Código de Procedimientos Aduaneros de 1926 regulaba los delitos de contrabando y defraudación de rentas de aduanas, posteriormente en junio de 1966 se promulgó la Ley de Represión del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduanas N° 16185, posteriormente la Ley de Delitos de contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana N° 24939 de noviembre de 1988, luego se reguló ambos delitos a través del Código Penal de 1991, siendo sustituido por la Ley de Delitos Aduaneros N° 26461²⁵⁸; encontrándose actualmente vigente la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008²⁵⁹ .

En adelante, cuando veamos los antecedentes de la Ley General de Aduanas y la Ley de Delitos Aduaneros, nos estaremos refiriendo principalmente al régimen sancionador vinculado a las exportaciones.

²⁵⁷ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo que modifica la Ley N° 28008, Ley de Delitos Aduaneros. 24 de julio del 2012.

²⁵⁸ Publicado el 02 de junio de 1995.

²⁵⁹ Publicado el 19 de junio del 2003 y vigente desde el 28 de agosto del 2003.

7.2 ANTECEDENTES DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS

El Código de Procedimientos Aduaneros de 1926²⁶⁰ fue la primera ley de Aduanas que rigió durante casi medio siglo, siendo sustituido por la Ley General de Aduanas aprobado mediante el Decreto Ley N° 20165²⁶¹, derogado por el Decreto Legislativo N° 503²⁶²; este a su vez es derogado por el Decreto Legislativo N° 722²⁶³. En 1996 se aprobó el Decreto Legislativo N° 809 que entró en vigencia luego de la publicación de su reglamento en diciembre de 1996.²⁶⁴ Finalmente, la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053 con vigencia parcial el 28 de junio de 2008 y plena 01 de octubre del 2010.

Hagamos un breve repaso de dichas normas, empezando por Código de Procedimientos Aduaneros de 1926

7.2.1. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS DEL PERÚ (1926)

El Código de Procedimientos Aduaneros regulaba en el Capítulo VIII Pólizas de Exportación artículos 131 al 139, en el capítulo XXXII Exportación artículos 398 al 406, en el Capítulo XXXIII Exportación prohibida en los artículos 407 y 408, Capítulo XXXIV artículo 409 Cotizaciones y Tasas de los Impuestos Variables, Capítulo XXXV Vías de Exportación artículos 410 al 412 y en los artículos 413 y 414 del Capítulo XXXVI Sanciones. A diferencia de la legislación actual que tiene una sección específica para las infracciones y

²⁶⁰ Aprobado mediante Decreto Ley N° 4380 promulgado en 1921 y vigente desde 1926.

²⁶¹ Promulgado el 02 de octubre de 1972 y vigente desde el 01 de enero de 1975.

²⁶² Publicado el 01 de diciembre de 1988, vigente desde el 17 de diciembre de 1988 hasta el 27 de marzo de 1992.

²⁶³ Promulgado en noviembre de 1991 y vigente desde marzo de 1992 cuando se publicó su Reglamento aprobado con Decreto Supremo N° 052-92-EF.

²⁶⁴ Aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF.

sanciones, el Código de Procedimientos Aduaneros regulaba las Sanciones en articulados separados según los regímenes.

Las penas aplicables a la carga de exportación se establecerán sobre las declaraciones de las pólizas y de los conocimientos de embarque, en comparación con el resultado del reconocimiento y de las investigaciones oficiales de las Aduanas.

Las sanciones que se imponía eran multa, comiso y confiscación:

1.- Multa:

- a) A las falsas declaraciones de los productos vegetales o animales, respecto al peso o a la calidad. Multa por el cuádruple de los derechos.
- b) A las falsas declaraciones de los minerales cuando las discrepancias entre las leyes que arrojen los análisis que pueda ordenar el Gobierno y las manifestadas por los exportadores excedan del cinco por ciento para el cobre contenido en las barras y del diez por ciento para el cobre contenido en las matas y del quince por ciento para el oro y la plata contenida en las mismas y del diez por ciento para la plata contenida en las barras de plomo. Multa por el cuádruple de los derechos.
- c) Equivalente a los derechos de exportación, a las diferencias con respecto a los conocimientos originales de embarque.
- d) Equivalente al valor de las mercancías omitidas, a las faltas de bultos en los manifiestos o a las diferencias de peso y contenido.

2.- Comiso:

A los productos afectos a derechos de exportación que se encuentren a bordo de las naves sin que se haya presentado la póliza reglamentaria o embarcados sin el permiso que la Aduana pueda otorgar en los casos previstos en los reglamentos.

Para tal efecto, la Aduana o el resguardo dispondrán y harán ejecutar su inmediato desembarque.

3.- Confiscación:

En los casos de falsedad en la declaración de minerales. El Gobierno podrá confiscar el lote que se trata de exportar, pagando a su dueño el valor, según las leyes que haya declarado.

Como vemos, el Código diferenciaba las sanciones pecuniarias en i) multas respecto de diferencias de las pólizas de exportación y los manifiestos de carga y conocimientos de embarque y ii) el pago por el cuádruplo de los derechos de exportación de declaraciones incorrectas (falsas) respecto de peso y calidad de mercancías animales, vegetales y minerales.

Existía la sanción de comiso para mercancías embarcadas que no se encuentren amparadas de la póliza de exportación, y la sanción de confiscación de acuerdo a la Ley Tributación Minera N° 2187 del 13/11/1915 que en su artículo 8° estipulaba respecto de la multa y la confiscación.

Multa: Los productores y exportadores mineros están obligados a declarar la naturaleza y las leyes de sus productos; y el Gobierno, por su parte, sea en las Aduanas o en los lugares de producción o beneficio, podrá tomar las muestras y hacer los ensayos que estime convenientes. La falsedad de la declaración sufrirá una multa equivalente al cuádruplo del valor de los derechos correspondientes fijados, entendiéndose que hay falsedad en la declaración de las leyes, cuando la discrepancia entre las leyes que arrojan los análisis que puede ordenar el Gobierno y las manifestadas por el exportador exceden del 5% para el cobre contenido en las barras, 10% para el oro y la plata en las mismas; 10% para el cobre contenido en las matas y 15% para el oro y la plata contenida en las mismas; y 10% para la plata contenida en barras de plomo.

Confiscación: En los casos de falsedad de la declaración, el Gobierno podrá tomar para sí el lote que se trata de exportar, pagando a su dueño su valor según las leyes declaradas por el interesado.

En este Código no había una definición del término “infracción”, pero en su artículo 443 se estipulaba que la jurisdicción administrativa de la Aduana se ejerce en las faltas o infracciones cometidas en las operaciones de comercio

sujetas directa o inmediatamente a la acción fiscal de las Aduanas y previstas en los Títulos I al V del código.

Finalmente, respecto de las rectificaciones por errores en los manifiestos, pólizas y otros documentos, éstas se podían efectuar antes de presentarse ante la Aduana por medio de advertencias o constancias escritas en los documentos (artículo 475). Una vez recibidos los documentos, ya no podrán hacerse modificaciones o alteraciones (artículo 477).

La sanción de comiso tipificada en el artículo 414 numeral 2 inciso a) estipulaba que se cometía la infracción cuando las mercancías se encuentren a bordo de las naves y estas no hayan sido declaradas, es decir, por un lado, no se han declarado en las pólizas de exportación respectivas y deben haber estado embarcadas para que se configure la infracción y sea sancionada con el comiso.

Esta forma de redacción de la infracción, en el Código promulgada en 1921, consideramos dio lugar a una no muy clara definición de mercancías no declaradas y mercancías no manifestadas.

7.2.2. LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEY N° 20165 DEL 02 DE OCTUBRE DE 1973

El Régimen de exportación se encontraba regulada en los artículos 94 al 97 en el capítulo V “De la Exportación”. En el Título V “De las infracciones y Sanciones Aduaneras”, se regula todo el marco sancionatorio. Empezando por la definición de infracción: «se incurre en infracción administrativa aduanera cuando por acción u omisión, desprovista de dolo y que no constituya delito, se incumplen las disposiciones que norman las operaciones y procedimientos aduaneros»²⁶⁵.

²⁶⁵ Artículo 151

El texto vigente de la Ley General de Aduanas no define las infracciones aduaneras a diferencia del Decreto Ley 20165. Esta definición resultaba defectuosa y hasta contradictoria por cuanto el elemento dolo, la intención de cometer la infracción, no debe tomarse en cuenta, dado que el artículo 152 precisa que «Las infracciones se califican y sancionan por las autoridades aduaneras, considerando únicamente los hechos materiales que la constituyen», es decir se sigue el criterio de objetividad y no se requiere que el administrado haya actuado con dolo o culpa; así lo interpretó el Tribunal Fiscal en sendas resoluciones Nos 7117-A-1984²⁶⁶ y 6558-A-1982.²⁶⁷

Ello guarda relación con lo estipulado en el Código Tributario – Principios Generales aprobado con Decreto Supremo N° 263-H, que definía la infracción tributaria como «toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable (...)»²⁶⁸. «La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias»²⁶⁹.

Las sanciones aplicables eran la multa y el comiso, las mismas que se aplicaban sin perjuicio del pago de los derechos correspondientes y ejecución de la garantía constituida. La sanción de “confiscación” respecto de los minerales, ya no se encuentra en la presente Ley General de Aduanas.

La multa se imponía en los siguientes casos:

²⁶⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 7117-A-1984 del 16/10/1984 que confirma la Resolución Administrativa N° 272/82 de la Aduana de Ilo que sanciona con multa equivalente al doble de la diferencia entre el importe de los derechos que resulten aplicables en el despacho y el que hubiera consignado en la declaración, sanción prevista en el artículo 156 del Decreto Ley N° 20165 por haber incurrido en infracción tipificada en el artículo 154 numeral 1 por declaración errónea relativa a la cantidad, calidad, especie, naturaleza, valor o uso de las mercancías.

²⁶⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 6558-A-1982 del 11/10/1982 que confirma la Resolución N° 03716 de la Dirección General de Aduanas en cuanto a la aplicación de la multa prevista en el tercer párrafo del artículo 156 de la Ley General de Aduanas y modifican en lo referente a la infracción cometida que es la prevista en el artículo 154 numeral 5 por haber omitido la solicitud oportuna de un trámite aduanero.

²⁶⁸ Artículo 145.

²⁶⁹ Artículo 146.

- Declaración errónea relativa a la cantidad, calidad, especie, naturaleza, valor o uso de las mercancías. Dicha multa era equivalente al doble de la diferencia entre el importe de los derechos que resulten aplicables en el despacho y el que se hubiera consignado en la declaración.
- Incumplimiento en la presentación a las declaraciones aduaneras, de la documentación necesaria en forma oportuna.
- Omisión o alteración de los trámites prescritos en los procedimientos aduaneros.

Se aplicaba la sanción de comiso administrativo a las mercancías u otros bienes:

- Cuando no se encuentren declarados en los documentos que presenten las naves u otros medios de transporte.
- Cuando se omita declararlos, tratándose de equipaje, infringiendo el Reglamento.

Respecto de la sanción por mercancía no declarada, según criterio del Tribunal Fiscal²⁷⁰, la sanción de comiso prevista en el artículo 155 inciso 1, es aplicable únicamente a “las naves y otros medios de transporte” cuando en sus respectivos documentos (manifiestos de carga y otros) no haya sido declarada²⁷¹ la mercancía. La mercancía no declarada, según criterio del Tribunal Fiscal, era considerado, declaración errónea respecto a la cantidad, incurriéndose en infracción prevista en el artículo 154 inciso 1 de la Ley General de Aduanas acotada, correspondiéndole la sanción de multa, señalada en el primer párrafo del artículo 156 de la citada Ley, que dispone una multa equivalente al doble de la diferencia entre el importe de los derechos que resulten aplicables y el que se hubiera consignado en la declaración; no siendo aplicable, en este caso, el comiso.

²⁷⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N° 6699-A-1983 del 25/04/1983.

²⁷¹ Nótese que el Tribunal Fiscal en la RTF n° 6699-A-1983 tampoco distingue el término “declarada” de “manifestada” a pesar de distinguir la infracción.

Se castigaba la reincidencia o reiterancia, sancionando con el doble de la multa impuesta cuando se incurra en cualquiera de estos supuestos. La reincidencia era cuando se incurría en una infracción del mismo tipo a la cometida dentro del término de un año, y sancionada anteriormente por resolución definitiva. La reiterancia era cuando dentro del término de un año se incurría en una nueva infracción del mismo tipo, sin que medie resolución definitiva que sancione la anterior.

La reincidencia constituye una circunstancia específica en que se halla una persona a la que se le imputa la comisión de una infracción y que abre espacio para la valoración de sus conductas anteriores, con miras a determinar la graduación de las penas. “La reincidencia se ocupa de los problemas de las disposiciones legales que habilitan mayor poder punitivo en razón de que la persona, con anterioridad, haya sido condenada o sufrido pena por otro”²⁷².

La reiterancia es cuando el administrado continúa incurriendo en la conducta infractora pese a la advertencia de la autoridad, considerándose como un factor que determina el incremento de las sanciones.

La Ley General de Aduanas vigente no contempla las figuras de reincidencia ni reiterancia; sin embargo el TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General en su artículo 246 donde regula los principios de la potestad sancionadora administrativa, en el numeral 3, Principio de razonabilidad, a fin de que las sanciones aplicadas sean proporcionales al cumplimiento calificado como infracción, debiendo observarse varios elementos para su graduación entre los cuales se encuentra la reincidencia, por la comisión de la misma infracción dentro del plazo de un (1) año desde que quedó firme la resolución que sancionó la primera infracción.

El error material es una causa eximente de sanción, siempre que se desprenda de los propios documentos con que se realiza la operación aduanera y no se requiera el examen de la mercancía para verificarlo.

²⁷² ZAFFARONI, Eugenio R. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires. Ediar. 2002, p. 1057.

El procedimiento judicial por la comisión de delitos, no impide a la administración aduanera la cobranza de los derechos y multas adeudados, ni el remate de las mercancías decomisadas.

7.2.3 LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEGISLATIVO N° 503

Las infracciones y sanciones se encuentran regulados en el Título V artículos 178 al 189. «Las infracciones se califican y sancionan por las autoridades aduaneras, considerando únicamente los hechos materia que lo constituyen.»²⁷³ Con esta tipificación se cambia la concepción de la infracción aduanera, sancionando las conductas infractoras solo por los hechos materiales, mejorando la confusa redacción de la anterior Ley General de Aduanas - Decreto Ley N° 20165.

El supuesto de infracción se verifica de manera objetiva, es decir, que para determinar la comisión de la infracción no se consideran los elementos del dolo o culpa, pues la infracción existe cuando se cumplen los supuestos planteados en la ley; por lo tanto, las infracciones son calificadas únicamente por los hechos materiales que la constituyen, lo cual implica que el infractor es aquél que incumple la norma aduanera independientemente que exista intención o no de incurrir en dicha conducta.

Las sanciones aplicables son la multa, el recargo y el comiso.

Se sancionan con multa:

- a) Declaración indebida relativa a especie, calidad, cantidad o destino que se den a las mercancías.
- b) No proporcionar oportunamente la información o no presentar sin la debida justificación los documentos que fueran requeridos por la autoridad aduanera, que no hayan sido presentados con anterioridad y

²⁷³ Artículo 178.

que sean necesarios para la determinación del régimen aduanero o la fijación de los tributos.

c) Omisión de los trámites previstos en los procedimientos aduaneros.

d) Retardo en solicitar los regímenes aduaneros, cuando se trate de mercancía de libre arancel o totalmente liberada, o no presentarse al reconocimiento de la misma dentro del plazo que señala el Reglamento.

No son causal de sanción si por aplicación de análisis físico-químico o interpretación de la nomenclatura arancelaria corresponde un cambio de partida a un bien declarado correctamente de acuerdo a su denominación técnica o comercial arancelaria (artículo 181). Ello también debido a que no existía, como ahora en la Ley General de Aduanas vigente, la infracción por asignación de una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada, en caso exista incidencia en los tributos y/o recargos.

Se sancionan con recargo:

a) El retardo en solicitar los regímenes aduaneros desde el vencimiento del término para pedir el despacho con la fecha de numeración de la póliza o pedido.

b) El incumplimiento en abonar el adeudo dentro de los términos fijados en el reglamento.

Caerán en comiso administrativo:

a) Cuando estén consideradas como contrarios a la soberanía y al decoro nacional, a la moral y a la salud pública.

b) Cuando no figuren en los manifiestos o en los documentos autorizados por las naves, aeronaves u otros vehículos que se encuentren en zonas de jurisdicción aduanera.

c) Cuando en las visitas de inspección a los medios de transporte, se constate que no se encuentran en los lugares habituales para su depósito.

- d) Cuando se expendan a bordo de la nave o aeronaves, durante su permanencia en puertos o aeropuertos peruanos.
- e) Cuando constituyen parte del rancho de nave o fuesen embarcados o transbordados sin autorización previa de la aduana o no se encuentren en los lugares habituales de depósito en los medios de transporte.
- f) Cuando estén prohibidos o restringidos y no se reembarquen dentro de los términos que señala el reglamento.
- g) Cuando hayan sido internadas con franquicias arancelarias y se disponga de ellas por cualquier título, a favor de personas que no gocen de igual trato fiscal, sin el permiso previo de la autoridad aduanera.
- h) Cuando sean hallados en zona primaria aduanera y se desconozca al consignatario o dueño de los mismos.
- i) Cuando hayan sido internados temporalmente y no se cumpla con reexportarlos dentro del plazo señalado por la autoridad aduanera, salvo los casos en que exista justificación debidamente comprobada.
- j) Cualquier otro caso no estipulado en los casos anteriores y que lo determine la autoridad aduanera.

Para el régimen de exportación definitiva, le sería aplicable este último supuesto, por tanto era aplicable en los casos de verificarse mercancías no declaradas, siendo necesario para ello, que antes de decretar el comiso, la Autoridad Aduanera adoptara tal decisión.

Respecto de la aplicación de la multa prevista en el artículo 1° del Decreto Supremo N° 303-91-EF que sustituyó el numeral 1 del artículo 180 de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo. N° 503, según el cual es infracción sancionable con multa la declaración indebida relativa a la especie, calidad, cantidad o destino que se den a las mercancías, es decir, conforme la norma acotada se sancionaba con multa el error en la declaración

referido a la especie, calidad, cantidad o destino impuesto distinto de omitir declarar la mercancía²⁷⁴.

El error material es causa eximente de sanción, siempre que se desprenda de los documentos con que se realice la operación aduanera, sin requerir el examen de la mercancía para verificarlo.

7.2.4. LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO LEGISLATIVO N° 722

El Decreto Legislativo N° 722, que estuvo vigente desde el 27 de marzo de 1992 hasta el 25 de diciembre de 1996, lo regulaba en su Título Séptimo “De la Infracción Aduanera y Sanciones”; artículos 185 al 206 y en el Título VII, artículo 307^o y siguientes de su Reglamento aprobado Decreto Supremo N° 058-92-EF.

«Se incurre en infracción administrativa aduanera cuando por acción u omisión, desprovistas de dolo, se incumple las disposiciones de la presente Ley, su reglamento y demás normas cuya aplicación corresponda a la Aduana»²⁷⁵.

Se vuelve a la confusa redacción de la Ley General de Aduanas aprobada con Decreto Ley N° 20165; sin embargo, igual que cuando aplicó dicha Ley, el Tribunal Fiscal, aplica de manera objetiva la norma.

«Las infracciones son calificadas por las autoridades aduaneras considerando únicamente los hechos materiales que la constituyen y sancionadas conforme a las normas vigentes en el momento de su realización.». Ello quiere decir, según lo argumentado por el Tribunal Fiscal²⁷⁶ que la Administración Aduanera no

²⁷⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N° 0052-A-2001 del 11/01/2001.

²⁷⁵ Artículo 185.

²⁷⁶ Resolución del Tribunal Fiscal N° 0692-A-97 del 25/06/1997.

debe verificar la intencionalidad del infractor para la realización de la infracción y tampoco el grado de su participación en la misma, sino que debe evaluar de manera objetiva si los hechos tipificados como infracción administrativa aduanera se han materializado.

Asimismo, en materia aduanera las normas que establecen infracciones y sanciones se rigen por el principio de aplicación inmediata de la ley, y en tal sentido, los hechos que constituyen infracción deben ser sancionados conforme las normas que se encontraban vigentes a la fecha de su realización.

Así, el Reglamento de la Ley General de Aduanas en su artículo 307^o señalaba que las infracciones a las disposiciones señaladas en la Ley General de Aduanas y su Reglamento, o de otras infracciones de orden tributario cuyo cumplimiento y fiscalización corresponde a la aduana, podían ser de carácter reglamentario o constitutivas de los delitos de fraude y contrabando.

Existía la figura de la responsabilidad solidaria de las agencias de aduanas con su comitente respecto a los “adeudos y cargos” que se formulen como consecuencia de los actos aduaneros en los que hayan participado; definiciones que han sido dejadas sin efecto por la Ley General de Aduanas vigente.

La responsabilidad solidaria tenía su sustento en el mandato, es decir, el acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero de sus mercancías a un agente de aduanas, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquéllos; es un mandato regulado por el Código Civil en todo lo no previsto en la Ley General de Aduanas y su Reglamento. Este mandato se entiende constituido por el endoso del documento de transporte, o por poder especial otorgado en instrumento privado autorizado ante Aduanas.

Los alcances de la responsabilidad solidaria debían ser entendidos de conformidad con la naturaleza jurídica del mandato, no pudiendo extenderse más allá de aquella, y siempre atribuibles sólo por los hechos propios que realicen los agentes de aduanas.

Son responsables solidarios de la obligación tributaria, los agentes de aduanas que intervienen en el despacho, por los cargos que se formulen después del levante (artículo 14º de la Ley).

El artículo 189º señalaba que *«Las personas jurídicas son solidariamente responsables por la infracción en que incurren las personas naturales que actúan en nombre y representación»* y el artículo 247º: *«El Agente de Aduana es responsable solidario junto a su comitente, por el pago del adeudo. También es responsable patrimonialmente frente al Fisco por los actos u omisiones culposas en que incurra su apoderado y/o auxiliares registrados ante la autoridad aduanera»*.

El artículo 195º de la Ley establecía las sanciones aplicadas a los autores de infracción: (i) recargo, (ii) multa y (iii) comiso”. El artículo 205º señalaba que cuando en un bulto se encontrare mercancías no declaradas, además del comiso se aplicará una multa equivalente al doble de los tributos aplicables a las mercancías no manifestadas. Si decretado el comiso, la mercancía no fuere hallada o entregada a la Aduana, se impondrá una multa igual al valor de las mercancías.

Respecto de esta infracción se encuentran resoluciones del Tribunal Fiscal²⁷⁷ confirmando esta sanción para mercancías no declaradas. Nótese además, que la redacción del artículo 205º no distingue entre “mercancía no declarada” y “mercancía no manifestada”, mientras que el supuesto es encontrar mercancía no declarada, la multa es equivalente al doble de las mercancías “no manifestadas”. En la legislación vigente se trata de dos figuras diferentes, por un lado las declaración de las mercancías que se efectúa ante la Administración Aduanera en la “declaración aduanera de mercancías” (DAM) antes denominado “póliza” que es elaborado por las agencias de aduana en base a la información proporcionada por los importadores o exportadores, según corresponda; en tanto que la “manifestación de mercancías” lo efectúan

²⁷⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 0240-A-98 del 30/01/1998.

los transportistas en los manifiestos de carga y en base a los documentos de transporte.

En el artículo 198º se sancionaba con el doble de la multa en los casos de reincidencia. Respecto de la figura de la reincidencia en el artículo 191º se señalaba que será considerado reincidente el que habiendo sido sancionado por (i) resolución firme, cometiera (ii) una nueva infracción del mismo tipo, (iii) dentro del año calendario.

El artículo 326º de su Reglamento precisaba que: existe reincidencia siempre que se incurra (i) antes del término de un año calendario, y agregaba lo que ya disponía la Ley General de Aduanas, que se trate de (ii) nueva infracción del mismo tipo a la cometida y (iii) que haya sido sancionado anteriormente por resolución definitiva. Con la finalidad de posibilitar la aplicación de la sanción prevista en el artículo 198º de la Ley, las Aduanas de la República mantendrán permanentemente actualizado un Libro de Registro de Sanciones. Al respecto, cabe precisar que la automatización de los procesos aduaneros se inició en el año de 1992.

Respecto de la figura de la reincidencia, el Tribunal Fiscal sostiene que *para que se configure la reincidencia, conforme a las normas citadas, deben concurrir las siguientes circunstancias.*

- Que se incurra en nueva infracción del mismo modo a la cometida, antes del término de un año calendario.
- Que la primera infracción se encuentre sancionada con Resolución definitiva.

La Administración sostiene que la agencia de aduana recurrente ha cometido cuatro (04) infracciones del mismo tipo dentro del año calendario; sin embargo, no ha demostrado que dichas infracciones se encuentren sancionadas con multa mediante resolución definitiva. Por su parte las recurrentes señalan que cada uno de los cuatro (04) casos mencionados por la Aduana, se

interpusieron los correspondientes recursos de reclamación y/o apelación, identificando los expedientes correspondientes.

Al corresponder la carga de la prueba para demostrar la existencia de la figura de la reincidencia a la Aduana y no habiendo demostrado la “reincidencia” la multa interpuesta debe calcularse sin considerar la aplicación del artículo 198º del Decreto Legislativo 722»²⁷⁸.

El recargo estaba regulado en el artículo 196º de la Ley y se aplicaba (i) por retardo en solicitar las destinaciones aduaneras, (ii) por incumplimiento en abonar el adeudo y (iii) por incumplimiento en abonar los cargos formulados.

En la legislación vigente el “recargo” tiene otra connotación y significado; se entiende por recargo, todas las obligaciones de pago diferentes a las que componen la deuda tributaria aduanera relacionadas con el ingreso y la salida de mercancías, tales como: los derechos *antidumping* y compensatorios, así como la percepción aplicable en el régimen de importación para el consumo de bienes gravados con Impuesto General a las Ventas.

El recargo del Decreto Legislativo N° 722 es llamado ahora “interés moratorio”²⁷⁹, y se aplica según lo establecido en el artículo 150º del Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas vigente. Ninguno de los dos casos (recargo o interés moratorio) es considerado actualmente como sanción.

²⁷⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 040-A-2001 del 29/03/2001.

²⁷⁹ Interés Moratorio: Es aquél que se devenga por el monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29º del Código Tributario. El interés moratorio equivale a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. (Artículo 33º del Código Tributario). En Glosario de Tributos Internos. Consultado 07/07/2015. En http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_glossary&letter=l&id=87&Itemid=101040.

La Ley también regulaba en su artículo 200º los casos en los que no correspondía aplicar sanción de multa: (i) cuando exista discrepancia en la clasificación arancelaria por diferencias de criterio de interpretación de las Reglas de Nomenclatura, siempre que las mercancías estén correctamente manifestadas y se haya declarado o pagado menores tributos. El artículo 322º de su Reglamento precisaba que no era causal de sanción si por aplicación del análisis físico, químico o interpretativo de la nomenclatura arancelaria, corresponde un cambio de partida a un bien declarado correctamente de acuerdo con su denominación técnica, comercial o arancelaria debidamente sustentada. En caso que las pruebas instrumentales que se presenten no desvirtúen la clasificación establecida originalmente por la aduana, se aplicará la multa prevista en el inciso g), numeral 1 del artículo 197º de la Ley²⁸⁰.

La duplicidad de criterio no se encuentra contemplada actualmente como excepción en la Ley General de Aduanas, pero si se encuentra en el artículo 170º numeral 2 del Código Tributario: «*No procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando (...) La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente*».

Según nuestra legislación vigente, «existirá duplicidad de criterio cuando la Administración Tributaria cambia de criterio respecto de la interpretación de una norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente o de la situación jurídica de éste, de manera que las actuaciones realizadas conforme al criterio anterior no son sancionables porque en tales circunstancias el usuario fue inducido a error por la Administración y puede haberse manifestado expresamente en pronunciamientos concretos tales como actos de acotación, resoluciones de reclamación, absolución de consultas, resoluciones recaídas en procedimientos no contenciosos, etc.²⁸¹.

²⁸⁰ Artículo 197 inciso g) numeral 1: “Quienes formulen las declaraciones incorrectas o inexactas o proporcionen información incompleta en las mercancías en cuanto a: 1) cantidad, calidad, especie o uso.

²⁸¹ SUNAT Informe N° 001-2008-SUNAT/2B4000 del 09/01/2008.

También se regulaba en el artículo 201º el ahora denominado “Régimen de Incentivos”: «*La multa podrá ser rebajada en 50% cuando el responsable subsane espontáneamente la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la aduana*».

Se considerarán como errores cometidos de buena fe en las declaraciones o en relación con el cumplimiento de otras formalidades aduaneras (artículo 323º del D.S. N° 052-92-EF) los siguientes casos:

- a) Errores de transcripción.
- b) Errores de cálculo en las declaraciones o en la documentación complementaria.
- c) Omisiones cometidas por desconocimiento de elementos necesarios para establecer el valor de aduana.
- d) Errores por desconocimiento en la conversión de monedas extranjeras.
- e) Deducciones incorrectas y errores similares que resultaren por desconocimiento o falsa interpretación de normas legales sobre el valor de aduana.
- f) Diferencias entre la cantidad que figura en el manifiesto y la declaración de las mercancías.

Estos errores serán sancionables cuando se incurra en ellos en más de 2% del total de declaraciones presentadas por el operador o agente en el término de un año. Para el efecto, se establece un mínimo de errores no sancionables de 3 y un máximo de 15, según el resultado de aplicar el porcentaje antes señalado. Los errores de transcripción a que se refiere el inciso a) antes citado, eran sancionables sólo en el caso que afecten los intereses del fisco.

7.2.5. DECRETO LEGISLATIVO N° 809

El Decreto Legislativo N° 809 y sus modificatorias que estuvo vigente desde el 25 de diciembre de 1996 hasta el 27 de enero del 2005, regulaba en su Título VIII “De la Infracción Aduanera y Sanciones”:

A partir de esta Ley General de Aduanas, no se define la infracción aduanera, y a diferencia de las leyes anteriores, señalaba textualmente que la infracción debe ser determinada en forma objetiva.

Así, *«para que un hecho sea calificado como infracción, debe estar previsto en la forma que establece las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma»*²⁸².

*«La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo»*²⁸³.

En su Reglamento se consideraban también los errores de buena fe:

- a) Errores de transcripción
- b) Errores de cálculo en las declaraciones o en la documentación complementaria.
- c) Omisiones cometidas por desconocimiento de elementos necesarios para establecer el valor en aduanas.
- d) Errores de desconocimiento en la conversión de monedas extranjeras.
- e) Deducciones incorrectas y errores similares que resulten por desconocimiento o falsa interpretación de normas legales sobre el valor en aduana.
- f) Diferencias entre la cantidad que figura en el manifiesto y la declaración de mercancías.

Estos errores eran sancionados cuando se incurría en ellos en más del 3% del total de las declaraciones presentadas en el término de doce meses calendario.

²⁸² Artículo 101.

²⁸³ Artículo 102

Los errores de transcripción eran sancionables solo si se afecta los intereses del fisco.

7.3 ANTECEDENTES DE LA LEY DE DELITOS ADUANEROS

7.3.1. CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS DEL PERÚ (1926)

Los delitos de Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana, se encontraron regulados en el Código de Procedimientos Aduaneros²⁸⁴ vigente en 1926. Este Código contenía toda la regulación en materia aduanera en seis títulos como: Título I Del tráfico comercial y de las Aduanas, Título II, De las naves mercantes, Título III De los documentos de Aduana referentes a la carga, Título IV De la carga, donde estaban contenidos los regímenes aduaneros, embarque y desembarque de mercancías y sus respectivas sanciones, Título V Diversos que contenía equipajes, pacotillas, responsabilidades de las Aduanas, facultades de los Administradores de Aduanas y el Título VI Asuntos contencioso-administrativos que regulaba el contrabando.

«El contrabando es un delito castigado con el comiso de la mercadería y multa y, además, con pena corporal aflictiva a los delincuentes.»²⁸⁵ Nótese la última parte que señala que se castiga también con pena corporal aflictiva para los delincuentes. Estas penas son las que afectan a la integridad física, también puede entenderse pena corporal en sentido amplio como aquellas que no sean pecuniarias.

Se incurre en delito de contrabando:

- a) Por el trasbordo clandestino de mercaderías afectas a derechos.

²⁸⁴ Aprobado con Ley 4380 N° promulgada el 04 de noviembre de 1921.

²⁸⁵ Artículo 521.

- b) Por la simulación de trasbordo o reembarco de mercaderías afectas, internándolas al consumo.
- c) Por la importación clandestina de mercaderías afectas.
- d) Por la exportación clandestina de productos afectos a derechos de exportación.
- e) Por la importación sin el permiso legal de mercaderías por lugares en donde no existe Aduanas.
- f) Por la importación o exportación de mercaderías con documentos falsos.
- g) Por la internación de mercaderías cuya importación está prohibida por ley.
- h) Por el embarque de productos o efectos cuya exportación está prohibida por ley.
- i) Por la importación o exportación de artículos sujetos a estancos o monopolios, por personas o entidades distintas de los encargados de su administración o sin autorización de ellos.

Respecto al valor de la mercancía, lo consideraba hasta veinte libras de menor cuantía y mayor a veinte libras de mayor cuantía.

Las sanciones administrativas consistían en el comiso de a) la mercancía aprehendida, b) de las embarcaciones, carros, acémilas y demás efectos que constituyen el cuerpo del delito, c) de las demás mercaderías que pueda hallarse en el mismo bulto, d) de las armas que lleven consigo los delincuentes.²⁸⁶

Asimismo se imponían multas a los autores y a los cómplices, la cual no podrá ser menor que el valor de la mercancía decomisada, ni excederán del cuádruplo. A los cómplices se les imponía la mitad de la multa impuesta a los autores.

²⁸⁶ Ley 4380, artículo 2.

7.3.2. LEY DE REPRESIÓN DEL CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA” N° 16185 (1966)

El 28 de junio de 1966 se promulgó la “Ley de Represión del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana” N° 16185, que tipificaba el contrabando de la siguiente manera: *«El que internare al o extrajere del territorio nacional clandestinamente mercancías de cualquier clase, eludiendo, en esa forma, el pago de los impuestos y tasa de aduanas, o infringiendo disposiciones que prohíban o limiten dichas operaciones, incurrirá en delito de contrabando y será reprimido con prisión no menor de dos ni mayor de ocho años»*.

Señalaba las siguientes modalidades de contrabando:

- a) El que interne mercancías por lugares donde no existe Aduana, y el que valiéndose de cualquier medio introduzca al país mercancías extranjeras, violando las disposiciones legales respectivas, y burlando el pago de los derechos de importación y demás gravámenes vigentes.
- b) El que introduzca subrepticamente mercancías extranjeras dentro de los recintos aduaneros sin haber cumplido las obligaciones aduaneras.
- c) El que desembarque subrepticamente mercancías de los transportes, suministros de las naves o efectos de la tripulación.
- d) El que interne o extraiga mercancías ocultándolas en doble fondo, dentro de otras mercancías o dentro de los transportes, o entre las ropas de las personas y, en general, en cualquier forma que tenga por objeto eludir el control aduanero.
- e) El que interne o extraiga mercancías cuya importación o exportación esté prohibida por las leyes o reglamentos.
- f) El que transborde clandestinamente mercancías extranjeras.
- g) El que interne mercancías extranjeras procedentes de zonas que disfruten de tratamiento especial en la aplicación del impuesto de

importación, hacia otras zonas a las que no alcanza dicho régimen, sin que se haya pagado previamente los derechos respectivos.

h) El que, siendo o no comerciante, posea mercancías extranjeras destinadas a la venta al público, si se comprueba que han sido internadas sin pagar los derechos de importación correspondientes.

i) El que embarque mercancías afectas a derechos, sin tramitar la póliza respectiva o sin el permiso de las aduanas.

La Ley de Represión del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana" N° 16185 estuvo complementada por el Decreto Ley N° 20153 – “Dictan Medidas Adecuadas para Eficiente Control de Tránsito Comercial a Través de la Frontera” promulgada el 25 de setiembre de 1973, que tuvo como objetivo regular el tránsito comercial a fin de que éste se realice únicamente por las aduanas de frontera o puestos de resguardo aduanero (hoy denominado puestos de control), El que fuera realizado por lugares distintos era considerado delito de contrabando. Se exceptúa de ello, el intercambio comercial fronterizo y el comercio individual, que se efectuaba desde y hacia poblaciones ubicadas en las zonas limítrofes y sus adyacencias cuando por su situación geo-económica tengan dificultad para ser abastecidos regularmente desde su propio territorio, y en donde no existan Aduanas de Frontera ni Puestos de Resguardo Aduanero para efectuar el control de dicho tránsito comercial.

Según dicho Decreto Ley, el que fuere sorprendido con productos o mercancías en almacenes, vehículos o en cualquier otra forma, a menos de 50 kilómetros de la frontera sin la autorización correspondiente, incurría en delito de contrabando. Sin embargo, el artículo 1 de la Ley 16185 del 20 junio de 1966, señalaba que el delito de contrabando consiste en internar o extraer del territorio nacional, clandestinamente, mercancías de cualquier clase, eludiendo en esa forma el pago de los impuestos y tasas de aduanas o infringiendo disposiciones que prohíban o limiten dichas operaciones. Entonces, la acción principal que debe cometer el contrabandista es internar o extraer, clandestinamente, mercancías del territorio nacional. De ninguna manera

puede ser equiparado a este acto el de guarda mercancías, sin el permiso correspondiente, a menos de 50 kilómetros de la frontera.

Por otro lado, también regula el delito de defraudación de rentas de aduanas como *«toda acción u omisión que facilite eludir el pago de parte o de todos los impuestos y tasas de aduana, aplicables a la importación o exportación de mercancías en general, dentro de los procedimientos legales reglamentarios establecidos para determinar la deuda impositiva»*.

Dos modalidades del delito de defraudación de rentas, están referidas a la exportación:

- a) El que importe o exporte mediante uso de documentos falsos o declaraciones notoriamente falsas referentes a la calidad, cantidad, peso, valor comercial, origen y destino de las mercancías.
- b) El que embarque mercancías afectas a derechos sin la poliza respectiva o sin el permiso de las aduanas.

Vale resaltar que con esta Ley se empezó a configurar como delito tanto al contrabando como a la defraudación de rentas de aduana, asimismo tuvo la peculiaridad de realizar cambios drásticos para aquellos que cometían estos ilícitos, ya que se sancionaba la comisión de delito aduanero con penas no menores de dos ni mayores de ocho años de pena privativa de la libertad, y en los casos de circunstancias agravantes, la pena era no menor de cuatro ni mayor de diez años.

Por otro lado se sancionaba con el comiso de las mercancías, los medios de transporte²⁸⁷ y las armas aprehendidas. Adicionalmente se sancionaba con multa con un monto igual al cuádruplo del valor de las mercancías decomisadas. A los cómplices y encubridores se les sancionaba con la mitad de la multa impuesta a los autores.

²⁸⁷ Ley N° 16185, artículo 12°.- No serán objeto de comiso los medios de transporte empleados para conducir las mercancías, si se prueba que son de propiedad de terceras personas, salvo que estas hayan tenido participación en la comisión del delito.

7.3.3. LEY N° 24939 “LEY DE DELITOS DE CONTRABANDO Y DE DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANA (1988)”

El 19 de noviembre de 1988 se promulgó la Ley N° 24939 “Ley de Delitos de Contrabando y de Defraudación de Rentas de Aduana”, que en su artículo primero definía el contrabando como «el internamiento subrepticio y clandestino de mercancías del extranjero o su extracción del territorio nacional, eludiendo el pago de los aranceles de aduana, las tasas e impuestos adicionales.»

Consideraba las siguientes modalidades de contrabando:

- a) Mantenimiento ilegal de mercancías procedentes del extranjero, cualquiera que sea su clase, a través de lugares clandestinos donde no funcionen las aduanas, burlando los controles policiales y del resguardo aduanero o valientes de cualquier otro medio para eludir los derechos de importación.
- b) El internamiento de mercancía extranjera en forma subrepticia, por los propios recintos aduaneros y burlando el control de las autoridades aduaneras, valiéndose de argucias o de cualquier medio que impida el control.
- c) El desembarco subrepticio de mercancías de procedencia extranjera por los miembros de la tripulación de las naves o vehículos de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial o lacustre, que arriben a los puertos del país.
- d) El internamiento de mercancías ocultas en medios de transporte o embalaje de doble fondo, camufladas entre otras mercancías o simulando articulo diferentes entre las ropas de las personas y, en general en cualquier otra forma que persiga eludir el control aduanero y el pago total de las mercancías internadas.
- e) El internamiento o extracción de mercancías cuya importación o exportación se hallan prohibidas.

- f) El transbordo clandestino de mercancías extranjeras, dentro del mar territorial.
- g) El traslado de mercancías extranjeras procedentes de zonas que disfruten de tratamiento de excepción tributaria, en virtud de convenios arancelarios o de leyes exentatorias, en aplicación de derechos de importación, hacia otras zonas de la república a las que no alcanza dicho régimen exoneratorio sin el previo pago de los derechos arancelarios diferenciales.
- h) La retención y comercialización de mercancías extranjeras por personas que sin ser importadoras directas, no acrediten el pago de los derechos aduaneros.
- i) El embarque de mercancías nacionales para su exportación, afectas a derechos aduaneros, sin el trámite de la póliza, el permiso expreso y el pago de los derechos correspondientes.
- j) El internamiento de mercancías extranjeras por parte de personas que valientes del Reglamento de Equipajes para viajeros nacionales, lo hicieran sobrepasando los valores que fija dicho Reglamento y más de una vez durante el mismo año.
- k) La comercialización de mercancías extranjeras para ciudadanos no peruanos que tengan la calidad de turistas y que hayan internado pertenencias, de conformidad con el Reglamento de Equipajes.

Asimismo, en su artículo segundo, tipifica el delito de defraudación de rentas de aduanas, como toda acción u omisión que facilite eludir el pago de parte o de todos los derechos aplicables a la importación o exportación de mercancías en general.

Considera modalidades del delito de defraudación:

- a) La importación o exportación de mercancías mediante el uso de documentos falsos, subvaluaciones o declaraciones notoriamente falsas referidas a la calidad, cantidad, peso, valor comercial, origen o destino de las mismas.

- b) La simulación de productos o mercancías con el fin de obtener beneficios en la importación o exportación, ya sea en el pago de derechos o en el goce de estímulos tributarios otorgados por el Estado.
- c) El embarque de mercancías afectas, utilizando documentación con apariencia legal, que permita eludir todo o parte de los derechos de exportación.
- d) Las sobrevaluaciones de los valores comerciales en las facturas de mercancías de importación o exportación.

Dicha ley no tuvo mucha vigencia ya que en el año 1991 se inserta el capítulo de Delitos Aduaneros en el Código Penal de 1991²⁸⁸ la cual tuvo vigencia hasta el año 2003, año en que se publicó la Ley de Delitos Aduaneros mediante la Ley 28008, entrando en vigencia la misma a partir del 28 de agosto del año 2003.

7.3.4. CÓDIGO PENAL DE 1991

Uno de los principales objetivos de la reforma legislativa concretada en el Código Penal de 1991, fue concentrar la tipificación y sanción de todo hecho punible dentro de un mismo instrumento legal, con ello se pretendía evitar y suprimir la coexistencia paralela de una vasta variedad de leyes penales especiales o accesorias que también tipificaban y sancionaban delitos y de las cuales, rara vez, la población tomaba conocimiento. Por ejemplo, los delitos de contrabando y defraudación de rentas de aduana se encontraban regulados por la Ley N° 24939. Los delitos de defraudación tributaria, en cambio, fueron incluidos en el Código Tributario de 1966; sin embargo, los delitos fiscales pasaron a ser criminalizados en leyes complementarias o especiales como, por ejemplo, la Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo N° 813), la Ley de Delitos Aduaneros (Ley N° 28008), entre otros.²⁸⁹

²⁸⁸ Aprobado con Decreto Legislativo N° 635 del 03 de abril de 1991.

²⁸⁹ MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS. 25 Años de vigencia del Código Penal. Decreto Legislativo N° 635. Décimo Segunda Edición Oficial.

En el Código Penal de 1991, el Título XI de los “Delitos Tributarios” contenía en el Capítulo I Contrabando, artículos 262 al 264, Capítulo II Defraudación fiscal, Sección I Defraudación de Rentas de Aduanas artículos 265 al 267, actualmente derogados.

En el artículo 262 se define el delito de contrabando como la acción de eludir el control fiscal, ingresar del extranjero o extraer mercancías del territorio nacional, cuyo valor sea mayor de diez remuneraciones mínimas vitales.

Se consideran las siguientes modalidades:

- 1.- Interna mercancías extranjeras procedentes de las zonas geográficas nacionales de tributación menor hacia otras sin el previo pago de reintegro de ley o sin autorización oficial pendiente.
- 2.- Extrae mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades respectivas.
- 3.- Posee, a sabiendas, mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

Circunstancias agravantes:

- 1.- Las mercancías objeto del delito sean armas de fuego, municiones y explosivos.
- 2.- Se utiliza violencia para perpetrar o facilitar el delito o para evitar su descubrimiento.
- 3.- Los hechos son cometidos por dos o más personas, o el agente integra una organización destinada al contrabando.

A su vez, la defraudación de rentas de aduanas se define como «El que, mediante trámite aduanero, elude el pago, total o parcial, de tributos a la importación o exportación de mercancías.»

Son formas agravadas de defraudación de rentas de aduanas:

1. Las mercancías objeto del delito sean armas de fuego, municiones o explosivos.
2. Se utilice violencia para perpetrar o facilitar el delito, o para evitar el delito o su descubrimiento.
3. Se destine a personas naturales o jurídicas inexistentes, en los documentos referentes al despacho de mercaderías importadas.
4. Los hechos son cometidos por dos o más personas o el agente integra una organización destinada a la defraudación.

7.3.5. LEY DE DELITOS ADUANEROS N° 26461 (1995)

Ley promulgada el 02 de junio de 1995 y publicada el 8 de junio del mismo año, tipificaba el delito de contrabando como: El que eludiendo el control aduanero ingresa mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional, cuyo valor sea superior a cuatro unidades impositivas tributarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años y con 365 a 730 días multa.

Son modalidades de contrabando:

- a) El internamiento ilegal de mercancías procedentes del extranjero, cualquiera sea su clase burlando los controles aduaneros.
- b) Extraer mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que les hayan sido entregadas legalmente por las autoridades respectivas.
- c) Consumir utilizar o disponer de las mercancías trasladadas legalmente para su reconocimiento físico fuera de los recintos aduaneros sin el pago previo de los tributos.

La defraudación de rentas de aduanas, es tipificada de la siguiente manera «el que en trámite aduanero, valientes de astucia, engaño, ardid u otra forma defrauda al Estado para dejar de pagar e todo o en parte los tributos u otras imposiciones aplicables a la importación o aprovechar ilícitamente beneficios tributarios»²⁹⁰.

²⁹⁰ Ley N° 26461, artículo 4.

Son modalidades de defraudación de rentas de aduanas que podrían ser aplicables a las exportaciones, las siguientes:

- a) Simular operación de comercio exterior a fin de obtener beneficios tributarios o de cualquier índole que otorgue el Estado.
- b) Subvaluar o sobrevaluar el precio de las mercancías para obtener beneficios indebidos.

Circunstancias agravantes:

Tratándose del delito de Contrabando, y del delito de la Defraudación de Rentas de Aduana, serán reprimidos con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días-multa cuando ocurran las circunstancias siguientes:

- a.- Las mercancías objeto de delito, sean armas de fuego, municiones, explosivos, elementos nucleares, abrasivos químicos o materiales afines o sustancias o elementos que por su naturaleza, cantidad o características pudieran afectar la seguridad pública.
- b.- Las mercancías materia del delito sean de comercio prohibido o restringido.
- c.- Se perpetra, facilita o evita su descubrimiento mediante el empleo de violencia o intimidación.
- d.- Cuando es cometido por dos o más personas o el agente integra una organización destinada al Contrabando o a la Defraudación de Rentas de Aduana.
- e.- Se utilice un medio de transporte acondicionado o modificado en su estructura, con la finalidad de transportar mercancías de procedencia ilegal.
- f.- El valor de las mercancías materia de los delitos de Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana superen las veinte unidades impositivas tributarias.

g.- Se haga figurar como destinatarias a personas naturales o jurídicas inexistentes, en los documentos referentes a despacho de mercancías importadas.

El que participe en el financiamiento por cuenta propia o ajena en la comisión de los delitos de Contrabando o Defraudación de Rentas de Aduana, será reprimido con una pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa.

Cuando el agente sea un funcionario o servidor público en ejercicio del control de los delitos de Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana, será reprimido con una pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años e inhabilitación por cinco años.

CAPÍTULO VIII.
RÉGIMEN SANCIONADOR EN EL
PROCESO DE EXPORTACIÓN
DEFINITIVA

8.1 ASPECTOS PRELIMINARES

A fin de desarrollar el régimen sancionador en el proceso de exportación definitiva, nos referiremos a las conductas que se encuentran tipificadas en la Ley General de Aduanas y de los Delitos Aduaneros, en que incurren los usuarios de comercio exterior.

Según el Diccionario de la Lengua Española el vocablo infracción proviene del latín *infractio* que quiere decir 'rotura', y significa “Transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal”²⁹¹.

En la terminología jurídica “infracción”, es un concepto genérico que agrupa o incluye a toda trasgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley, pacto o tratado, mientras que el término “delito” es una especificidad dentro de ella que afecta en su gravedad, bienes jurídicos personales, sociales y estatales.

“El hecho contrario a la leyes de orden público produce la ilicitud” (...). El término ilícito aduanero (...) incluye a toda clase de violaciones e incumplimientos a las disposiciones que tienen relación con el Derecho Aduanero. Por lo anterior entendemos por ilícito aduanero, las violaciones que las personas obligadas al cumplimiento de las normas legales, realizan con sus conductas consistentes en dejar de hacer lo que la disposición legal ordena, hacer lo que prohíbe o no tolerar lo que preceptúa”²⁹².

²⁹¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA-Edición del Tricentenario.

²⁹² CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. Décima cuarta edición. Editorial Porrúa. México 2007. p.447 y 448.

Los ilícitos por su naturaleza pueden ser de carácter penal (delitos) o de carácter administrativo (infracciones, contravenciones, faltas, transgresiones)²⁹³.

Fernández Lalanne²⁹⁴ clasifica a las infracciones aduaneras en:

- a) Defraudaciones, son infracciones formales que no requieren para perfeccionarse que la conducta incriminada como punible sea dañosa, sino que basta que se constituya una amenaza o un peligro para la normal percepción de los tributos. Cita como ejemplos: las falsas manifestaciones, la ocultación a bordo de mercancías y otras más.
- b) Contravenciones, constituyen transgresiones a las formalidades establecidas en las leyes por medio de las cuales se asegura la eficacia del régimen de control fiscal. Son ejemplos, la presentación tardía de documentación, la negativa a exhibir libros, entre otras.
- c) Contrabando, es todo lo que se hace contraviniendo una disposición de la ley. Es el acto u omisión que tiende a sustraer mercancías y efectos de la intervención aduanera. En el contrabando existe clandestinidad, ocultamiento. Se obra con dolo, furtivamente. Precisamente lo que hace diferente al contrabando de las defraudaciones o contravenciones, es el elemento doloso o culposo que para configurarse existe en el contrabando.

Giuliani Founrouge²⁹⁵, por su parte, tiene la siguiente clasificación:

- a) Contrabando, es toda acción u omisión tendiente a impedir la intervención aduanera en operaciones de introducción o extracción de mercaderías o susceptibles de inducir a error, mediante ardid o engaño

²⁹³ GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal. Primera Edición. México 1982. p.70.

²⁹⁴ FERNÁNDEZ LALANNE Pedro, Derecho Aduanero. Págs. 822,901 y sgtes. citado por CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. Décima cuarta edición. Editorial Porrúa. México 2007. p 448.

²⁹⁵ FOUNROUGE Carlos Giuliani. Derecho Financiero. Pág. 658 y siguientes. Citado por CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. Décimo quinta edición. Editorial Porrúa. México 2009. p 456.

acerca del tratamiento fiscal de éstas y sobre la aplicación de normas establecidas en defensa de la economía nacional.

b) Defraudación, son las falsas manifestaciones capaces de producir un perjuicio pecuniario al Estado, o bien que pudieran producir un perjuicio pecuniario al Estado, o bien que pudieran producirlo, agregando que no es necesario el perjuicio fiscal sino que basta la violación a las normas sobre la organización de la economía nacional.

c) Omisiones y actos culposos, se caracterizan por la culpa o negligencia del sujeto, generalmente por la vía de omisión antes que de acción.

d) Violaciones formales y de prohibiciones, son aquellas típicamente formales en las cuales la buena fe y el carácter involuntario de la infracción están unidos a la falta de perjuicio fiscal.

”Las infracciones son ilícitos de naturaleza administrativa diferentes a los delitos o ilícitos de naturaleza penal, previstos también en la legislación fiscal. En este sentido recordemos que las infracciones aduaneras son impuestas por autoridades administrativas, quienes se encuentran autorizadas (...) para imponer multas o arresto hasta por quince días a los infractores, tal y como lo confirman”²⁹⁶.

Según la Ley General de Aduanas para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma. La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo

²⁹⁶ TREJO VARGAS, Pedro. El Sistema Aduanero de México. Serie Académica N° 1. México. 2003.

“Para que pueda sancionarse una infracción, deben confluir dos elementos:

- 1.- Configuración de una infracción tipificada por la Ley.
- 2.- La determinación cierta de la sanción que corresponderá a esa infracción tipificada en todos sus presupuestos en la Ley en aplicación del principio de legalidad”²⁹⁷.

Según el Modelo de Código Tributario del CIAT del 2016, en el artículo 152 Título IV “Las Infracciones y Sanciones Tributarias”, señala que «1. *Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal. Las infracciones se clasifican en leves, graves y muy graves, según lo dispuesto en cada caso en los artículos 170 al 180 de este Código. 2. Cada infracción tributaria se calificará de manera unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda*».

Se aclara, en el Comentario 2 del Código Tributario del CIAT, que el mero incumplimiento de una obligación sustancial o formal no implica la comisión de un “ilícito” tributario, sino que ello depende del principio de Derecho Penal de “tipicidad”.

Agregan en el Comentario 3 que este Modelo se optaba por distinguir a las obligaciones tributarias materiales o sustanciales y las segundas a las en realidad no se aprecia diferencia alguna en el régimen jurídico de los dos tipos de ilícitos. En particular, la eliminación de tal distinción coadyuva a erradicar la idea de que las sanciones por violación de deberes formales son automáticas o basadas en regímenes de responsabilidad objetiva.

Vemos que respecto del Modelo del 2006 en la cual se clasificaba la infracción tributaria en:

²⁹⁷ SUNAT Informe N° 13-2014-SUNAT-5D1000 del 21/05/2014.

- a) Contravención tributaria (toda acción u omisión que viole las disposiciones relativas a los deberes formales de naturaleza tributaria). La definición que contiene este artículo incorpora la conducta positiva o la abstención de un contribuyente referido a los deberes formales u objetivos de naturaleza tributaria.
- b) Infracción administrativa tributaria, toda acción u omisión que viole los deberes sustanciales que correspondan a los obligados tributarios. Los deberes sustanciales están referidos al cumplimiento de la obligación principal del contribuyente, cual es pagar el tributo.
- c) Delito tributario, significa la comisión de un ilícito que provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los sujetos pasivos. Se inclinaba por la responsabilidad objetiva en las contravenciones y las infracciones administrativas tributarias basada en una cuestión de orden práctico y en economía procesal, para obtener una rápida resolución de la infracción y de si procede o no la sanción.

En el Modelo del 2015, si bien en el artículo 152° se habla de “normas” sustanciales y formales, en los artículos 170° y 174° se refieren a “infracciones” materiales y formales:

- a) Infracciones materiales (artículo 170), constituyen infracciones materiales las relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas. También se le denomina infracción sustancial, y en el Modelo del Código del 2006 se le denominaba “infracción administrativa”. Se trata de la obligación principal, del pago del dinero o tributo, que causan perjuicio económico.
- b) Infracciones formales (artículo 174) estas infracciones se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes:
Inscribirse, emitir y exigir comprobantes de pago, llevar en debida forma los registros contables, presentar declaraciones e informaciones, permitir el control de la Autoridad Tributaria, Informar y comparecer ante la misma.

En el Modelo del 2006 se le denominaba “contravenciones”, es una obligación secundaria y no hay un perjuicio económico de manera directa.

En el Modelo del 2015 la clasificación de las infracciones entre leves, graves y muy graves se relaciona con la concurrencia de determinadas circunstancias presentes en la conducta del infractor. La existencia de ocultación y la utilización de medios fraudulentos constituyen los criterios básicos para distinguir entre las infracciones leves, graves y muy graves, como bien se señala en el Comentario 5. Igualmente se ha optado por excluir la figura del delito tributario, argumentando que debería estar considerado en el Código Penal de cada país o en las leyes penales especiales respectivas, aunque se reconoce que algunos países han optado por regular esta figura en el propio Código Tributario.

Un elemento que consideramos nuevo es el de la responsabilidad subjetiva establecido en su artículo 161²⁹⁸, a diferencia del artículo 165° del Código Tributario peruano, estipula que la infracción será determinada en forma objetiva. Este principio de responsabilidad objetiva o culpabilidad, excluye la responsabilidad objetiva en el caso de infracciones tributarias, éstas se cometen a título de dolo o culpa. En el numeral 2 determina la aplicación de la regla general de responsabilidad subjetiva a las personas jurídicas o entidades colectivas. Bastará con comprobar que dentro de la organización se ha faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción. En el numeral 3 se establece la culpabilidad *in vigilando* e *in eligiendo* de los patronos en general.

²⁹⁸ Artículo 161. Responsabilidad subjetiva.

1. Las infracciones tributarias se configuran. y, por tanto, dan lugar a sanción, sólo si son realizadas dolosa o culpablemente, incluso a título de simple negligencia en atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

2. En el caso de las personas jurídicas y colectividades o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas.

3. Las entidades o colectividades y los patronos en general son responsables por las sanciones pecuniarias aplicables a los ilícitos tributarios cometidos por sus dependientes en su actuación como tales en el tanto se compruebe su falta al deber de vigilancia sobre éstos que hubiera impedido la infracción, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los sujetos indicados como partícipes.

8.2 LA EXPORTACIÓN DEFINITIVA Y SU MARCO SANCIONADOR EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS

8.2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Es importante revisar como antecedente, el Decreto Legislativo N° 1000²⁹⁹, emitido con la finalidad de facilitar la implementación del Acuerdo de Promoción Comercial Perú – Estados Unidos y su Protocolo de Enmienda que permite:

La subsanación de errores respecto de la declaración de las mercancías, en las declaraciones de exportación provisional, numeradas hasta el 28 de enero del 2005 y, que se encuentren incursas en la infracción tipificada en el inciso e) del artículo 103° del Decreto Legislativo 809. Esta subsanación no otorga derecho al goce de beneficios tributarios o aduaneros aplicable a la exportación materia de la regularización.

La SUNAT estableció el procedimiento con los criterios, condiciones y requisitos para la rectificación de posibles errores futuros en la descripción de las mercancías. Es así que se aprobó el Procedimiento Específico “Regularización de Exportaciones – Decreto Legislativo N° 1000 - IFGRA.PE.36”³⁰⁰ que tiene como objetivo establecer el procedimiento para la regularización del régimen de exportación y extinción de multa conforme al Decreto Legislativo N° 1000, debiendo cumplir los siguientes requisitos para extinguir y registrar las multas:

²⁹⁹ Decreto Legislativo N° 1000 publicado el 02/05/2008, que permite la regularización de exportaciones y dispone que la SUNAT establecerá el procedimiento para la subsanación de errores en las declaraciones de exportación. Artículo 1°.- Regularización de exportaciones. “Los exportadores que, (...) tengan pendientes de regularizar exportaciones por haber declarado con error la descripción de las mercancías en las ordenes de embarque numeradas hasta el 28 de enero del 2005 y, en consecuencia se encuentren incursos en la infracción tipificada en el inciso e) del artículo 103° del Decreto Legislativo 809, podrán regularizar el régimen de exportación y dar por concluido el trámite ante la SUNAT pagando únicamente una suma equivalente a 0.50 de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha de publicación del presente Decreto Legislativo.”

³⁰⁰ Aprobada mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 261-2008/SUNAT/A del 03/06/2008.

- Que, el pago de la suma se haya realizado dentro del plazo de treinta (30) días calendario contados a partir del día siguiente de la entrada en vigencia el procedimiento.
- Que, el exportador se haya desistido de cualquier medio impugnarlo interpuesto ante la autoridad administrativa judicial.
- Que, el exportador, en el caso de ser persona natural, o su representante, en el caso de ser persona jurídica, no tenga sentencia condenatoria vigente, por delito tributario o aduanero.

Por otro lado, se aprobó la Circular N° 004-2008-SUNAT/A, del 13 de junio del 2008, sobre subsanación o rectificación de errores en la descripción de mercancías consignadas en la declaración provisional de exportación, estableciendo lo siguiente:

- La subsanación o rectificación de errores en la descripción de la mercancía declarada en la declaración con datos provisionales se solicita mediante expediente, el cual debe ser presentado por el despachador de aduana en la intendencia de aduana respectiva adjuntando como sustento los documentos correspondientes.
- Si la subsanación o rectificación de refiera a mercancía restringida, adicionalmente se debe contar con la respectiva autorización o permiso del sector competente, emitido previo al embarque de la mercancía.
- De encontrarse conforme la información, el especialista en aduanas asignado al área de exportación, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles ingresa al SIGAD la modificación de la descripción de la mercancía o procede a la apertura de la serie de la declaración para registrar mercancía consignada o no en la declaración y se notifica al despachador de aduana para que proceda con la transmisión de la información complementaria.
- La presentación del expediente de substracción o rectificación no suspende el plazo de regularización del **régimen de exportación**.

8.2.2. EL CARÁCTER PROVISIONAL DE LAS EXPORTACIONES

Es importante tener en cuenta el carácter provisional de la declaración de exportación, por ello revisemos en artículo 83º del Reglamento de la Ley General de Aduanas: *«La regularización del régimen la realiza el declarante con la transmisión electrónica de la información complementaria de la declaración y de los documentos digitalizados que sustentaron la exportación, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, con la presentación física de la declaración y de los documentos que sustentaron la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera».*

En ese contexto, resulta evidente que la declaración de exportación es provisional hasta el momento de su regularización, donde adquiere calidad de definitiva. Es así que, el Procedimiento General Exportación Definitiva – INTA-PG.02³⁰¹, en el numeral 57³⁰² se refiere a la información complementaria de la

³⁰¹ Procedimiento General Exportación Definitiva – INTA-PG.02, numerales 63 y 64. La regularización del régimen se configura conforme a lo señalado en el numeral 57; en tal sentido, la aceptación por el SIGAD o la aceptación de los documentos presentados cuando corresponda, constituyen el fin del plazo de treinta días calendario. En caso la regularización del régimen se efectúe fuera del plazo antes señalado el exportador incurre en la infracción tipificada en el numeral 5), inciso c) del artículo 192 de la Ley

64. Transcurridos ciento ochenta días calendario contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración, sin que se haya efectuado la regularización del régimen, se considera concluido el trámite de exportación, sin que ello signifique la regularización del régimen, ni el derecho a los beneficios tributarios o aduaneros aplicables a la exportación y sin perjuicio que el exportador pueda regularizar la declaración.

³⁰² Procedimiento General Exportación Definitiva – INTA-PG.02 numeral 57.

57. La regularización del régimen se efectúa mediante la transmisión de los documentos digitalizados que sustentan la exportación y de la información complementaria de la declaración, y en aquellos casos que la Autoridad aduanera lo determine, adicionalmente se debe presentar físicamente la declaración conteniendo la información complementaria y la documentación que sustenta la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera. En la transmisión de la información complementaria de la declaración, el despachador de aduana puede desdoblar o abrir series, y rectificar la subpartida nacional, cantidad y valor; siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada.

La transmisión de los documentos digitalizados puede ser modificada por el despachador de aduana vía electrónica en forma automática hasta antes de la transmisión de la información complementaria de la declaración.

Las especificaciones técnicas para la digitalización de documentos se rigen por lo dispuesto en el anexo 5 del presente procedimiento, que se encuentra publicado en el portal web de la SUNAT.

El número del comprobante de pago se consigna teniendo en cuenta los códigos y prefijos señalados en el Anexo 6 del presente procedimiento.

declaración, el despachador de aduana puede desdoblar o abrir series, y rectificar la subpartida nacional, cantidad y valor; siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada.

En tal sentido, la información consignada en la declaración provisional puede ser complementada o modificada, sin que se tipifique la infracción de incorrecta declaración de mercancías hasta el momento en que se regulariza el régimen, por constituir información de carácter provisional. La información que se consigna en la declaración provisional es susceptible de modificación, sin que su rectificación pueda constituir infracción aduanera en la medida que la información declarada no tiene carácter definitivo, al ser susceptible de ser “complementada” en virtud al artículo 83º del Reglamento de la Ley General de Aduanas, a excepción de los datos a que se refiere el numeral 58 del rubro VII Descripción del Procedimiento General INTA-PG.02 Exportación Definitiva.

Se regula, en el citado procedimiento, los pasos a seguir así como los requisitos para efectuar la regularización del régimen. El numeral 58³⁰³, señala

³⁰³ Procedimiento General Exportación Definitiva – INTA-PG.02, numeral 58. El número del RUC, nombre o razón social del exportador o consignante, y la descripción de la mercancía no puede diferir entre la consignada en la declaración y la información complementaria.

Cuando se trate de errores al consignar el número del RUC, el despachador de aduana debe solicitar la rectificación mediante expediente adjuntando la documentación sustentatoria pertinente.

La rectificación de la descripción de la mercancía declarada se solicita mediante expediente, el cual debe ser presentado por el despachador de aduana en la intendencia de aduana respectiva adjuntando como sustento la siguiente documentación:

- a) Cuando se trate solo de errores de descripción de mercancía en cuanto a calidad, composición y otras especificaciones que no alteren la naturaleza de la mercancía o que no signifiquen cambio de la sub partida arancelaria nacional: declaración jurada del exportador, factura, documento de transporte, guía de remisión cuando corresponda y otros que contengan información que sustenten lo solicitado.
- b) En los demás casos, adicional a lo señalado en el inciso anterior:
 - Impresión del documento oficial de ingreso electrónico numerado en la aduana del país de destino, o;
 - Copia del documento oficial de ingreso correspondiente que haya sido numerado en la aduana del país de destino, legalizada ante la cámara de comercio o el consulado o por notario público.
 - Copia de la autorización o permiso del sector competente, en caso de mercancías restringidas emitido hasta la fecha de embarque, salvo que la normatividad de la

las rectificaciones que pueden efectuarse al momento de la regularización, precisando que el número del RUC, nombre o razón social del exportador o consignante, y la descripción de la mercancía no puede diferir entre la consignada en la declaración y la información complementaria. La rectificación de la descripción de la mercancía declarada se solicita mediante expediente, el cual debe ser presentado por el despachador de aduana en la intendencia de aduana respectiva adjuntando como sustento la documentación respectiva.

En el artículo 135° de la Ley General de Aduanas se establece que una declaración puede ser objeto de enmienda de constatarse errores y pueden ser rectificadas antes de la selección del canal de control sin la aplicación de sanciones, siempre que no exista una medida preventiva y se cumplan con los requisitos establecidos por la Administración Aduanera. La declaración aduanera tiene carácter de declaración jurada así como las rectificaciones que el declarante realiza respecto de las mismas. La rectificación puede efectuarse a pedido de parte o de oficio.³⁰⁴

8.2.3 INCORRECTA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS

Respecto de la incorrecta declaración de mercancías tenemos dos infracciones tipificadas en el artículo 192° de la Ley General de Aduanas, una aplicable a los despachadores de aduanas y otra a los dueños, consignatarios o consignantes.

entidad competente disponga que la referida documentación se emita en un momento distinto.

Si los documentos citados se encuentran en idioma distinto al castellano, se debe presentar la traducción.

De encontrarse conforme la información, el funcionario aduanero designado dentro del plazo de cinco días hábiles computados a partir del día siguiente de la presentación del expediente registra en el SIGAD la rectificación de la descripción de la mercancía y de corresponder apertura la serie en la declaración; notifica al despachador de aduana para que proceda con la regularización del régimen de acuerdo a lo previsto en el presente procedimiento. De no ser conforme lo solicitado, se emite y notifica el acto administrativo correspondiente.

³⁰⁴ Reglamento de la Ley General de Aduanas, artículo 195°.- Rectificación de la declaración.

La autoridad aduanera rectifica la declaración a pedido de parte o de oficio.

La solicitud de rectificación a pedido de parte se transmite por medios electrónicos, salvo excepciones establecidas por la Administración Aduanera.

También se considera rectificación, la anulación o apertura de series para mercancías amparadas en una declaración.

El inciso b) numeral 3³⁰⁵ aplicable a los despachadores de aduanas y en el inciso c) numeral 1³⁰⁶ aplicable a los dueños, consignatarios o contingentes. En el régimen de exportación se pueden presentar los siguientes supuestos:

- a.** Incorrecta declaración de mercancías (valor, marca comercial, modelo, descripciones mínimas establecidas por la Administración Aduanera o el sector competente, estado, cantidad comercial, calidad)
- b.** Condiciones de la transacción³⁰⁷, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes. Condiciones de la transacción.- Circunstancias de una transacción por la que se produce el ingreso o salida de una mercancía del país. Comprende los siguientes datos:

³⁰⁵ Ley General de Aduanas, artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometan infracciones sancionables con multa:

b) Los despachadores de aduana, cuando:

3. Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, en los casos que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho, respecto a:

- Valor;
- Marca comercial;
- Modelo;
- Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente;
- Estado;
- Cantidad comercial;
- Calidad;
- Origen;
- País de adquisición o de embarque; o
- Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;

³⁰⁶ Ley General de Aduanas, artículo 192.- Infracciones sancionables con multa. Cometan infracciones sancionables con multa

c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando:

1.- Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, respecto a:

- Valor;
- Marca comercial;
- Modelo;
- Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente;
- Estado;
- Cantidad comercial;
- Calidad;
- Origen;
- País de adquisición o de embarque;
- Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;
- Domicilio del almacén del importador, cuando se efectúe el reconocimiento en el local designado por éste;

³⁰⁷ Condiciones de la transacción.- Circunstancias de una transacción por la que se produce el ingreso o salida de una mercancía del país.

- c. Identificación del importador, exportador o dueño o consignatario de las mercancías;
- d. Identificación del proveedor o destinatario;
- e. Naturaleza de la transacción;
- f. Identificación del intermediario de la transacción;
- g. Número y fecha de factura;
- h. INCOTERM cuando se haya pactado y en caso contrario término de entrega;
- i. Documento de transporte;
- j. Datos solicitados dentro del rubro "Condiciones de la transacción" de los formularios de la declaración aduanera de mercancías.

La Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas³⁰⁸ desarrolla varias sanciones de multa a las infracciones antes citadas, veamos:

Cuando incida directamente en su determinación o guarden relación con la determinación de un mayor valor en aduana, multa equivalente al doble de los tributos y recargos dejados de pagar, con un mínimo de 0.2 UIT por declaración.

Cuando no existan tributos ni recargos dejados de pagar, la multa será:

0.1 por cada declaración en los casos de origen, país de adquisición o de embarque o condiciones de la transacción

0.1 por cada tipo de mercancía hasta un máximo de 1.5 UIT por declaración.

8.2.3.1 Rectificación por incorrecta declaración de mercancías

La incorrecta declaración de mercancías se puede detectar en varios momentos del proceso de exportación definitiva y la rectificación puede presentarse:

³⁰⁸ Aprobado mediante Decreto Supremo N°031-2009-EF y sus modificadoras.

8.2.3.1.1.1 Durante el reconocimiento físico.- se pueden presentar diferencias entre lo declarado y encontrado, siempre que no se trate de causal de suspensión del despacho como mercancías de exportación prohibida o restringida sin autorización, presunción de fraude o delito, procede a realizar las enmiendas respectivas tanto en la declaración como en el sistema, anotando tal situación en su diligencia. Esta enmienda comprende la cantidad de las mercancías, situación que está prevista también para los casos de regularización del régimen de exportación definitiva, en la medida que se tenga la adecuada sustentación correspondiente.

8.2.3.1.2 En la transmisión de la información complementaria de la declaración, el despachador de aduana puede desdoblar o abrir series, y rectificar la subpartida nacional, cantidad y valor; siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada.

El número del RUC, nombre o razón social del exportador o consignante, y la descripción de la mercancía no puede diferir entre la consignada en la declaración y la información complementaria.

Cuando se trate de errores al consignar el número del RUC, el despachador de aduana debe solicitar la rectificación mediante expediente adjuntando la documentación sustentatoria pertinente.

La rectificación de la descripción de la mercancía declarada se solicita mediante expediente, el cual debe ser presentado por el despachador de aduana en la intendencia de aduana respectiva adjuntando como sustento la siguiente documentación:

- a) Cuando se trate solo de errores de descripción de mercancía en cuanto a calidad, composición y otras especificaciones que no alteren la naturaleza de la mercancía o que no signifiquen cambio de la subpartida arancelaria nacional: declaración jurada del exportador, factura,

documento de transporte, guía de remisión cuando corresponda y otros que contengan información que sustenten lo solicitado.

- b) En los demás casos, adicional a lo señalado en el inciso anterior:
- Impresión del documento oficial de ingreso electrónico numerado en la aduana del país de destino, o;
 - Copia del documento oficial de ingreso correspondiente que haya sido numerado en la aduana del país de destino, legalizada ante la cámara de comercio o el consulado o por notario público.
 - Copia de la autorización o permiso del sector competente, en caso de mercancías restringidas emitido hasta la fecha de embarque, salvo que la normatividad de la entidad competente disponga que la referida documentación se emita en un momento distinto.

Si los documentos citados se encuentran en idioma distinto al castellano, se debe presentar la traducción.

De encontrarse conforme la información, el funcionario aduanero designado dentro del plazo de cinco días hábiles computados a partir del día siguiente de la presentación del expediente registra en el SIGAD la rectificación de la descripción de la mercancía y de corresponder apertura la serie en la declaración; notifica al despachador de aduana para que proceda con la regularización del régimen de acuerdo a lo previsto en el presente procedimiento. De no ser conforme lo solicitado, se emite y notifica el acto administrativo correspondiente.

8.2.3.1.3 Rectificación de la declaración con posterioridad a la transmisión de los datos complementarios y antes de la regularización del régimen

El declarante puede rectificar (incluir o modificar) vía transmisión electrónica los datos consignados en la declaración; tratándose de errores que constituyen

infracción la rectificación está condicionada al previo pago de la multa, debiendo transmitir en el envío de la rectificación el archivo del pago de la multa.

La rectificación del código del régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria o del procedimiento simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios debe ser solicitada mediante expediente, y sólo procede siempre que en la numeración de la declaración conste alguna expresión que manifieste la voluntad de acogerse a dicho régimen o procedimiento.

Tratándose de rectificación de los documentos digitalizados, el despachador de aduana la solicita mediante expediente a efecto que el funcionario aduanero le habilite el acceso al sistema para la rectificación del archivo transmitido, situación que le es comunicada al despachador de aduana mediante notificación.

Cuando la rectificación corresponda a la descripción de la mercancía, esta se realiza igual que en el punto 2 precedente.

8.2.3.1.4 Rectificación de la declaración posterior a la regularización del régimen

Con posterioridad a la regularización del régimen, la rectificación de los datos consignados en la declaración o de los documentos digitalizados se solicita mediante expediente debidamente sustentado, en los casos que el error constituya infracción se debe adjuntar la autoliquidación de multa debidamente cancelada.

De ser conforme, el funcionario aduanero rectifica los datos de la declaración en el SIGAD, tratándose de rectificación de los documentos digitalizados el funcionario aduanero habilita el sistema para que el despachador de aduana transmita la rectificación del documento digitalizado dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación.

Cuando la rectificación corresponda a la descripción de la mercancía, esta se realiza igual que lo señalado en el punto 2 precedente.

La inclusión o modificación de los regímenes precedentes de admisión temporal con posterioridad a la regularización del régimen de exportación procede siempre y cuando el embarque se haya realizado dentro del plazo del régimen de admisión temporal y adjunte la liquidación de cobranza cancelada por la infracción tipificada en el artículo 192 inciso b) numeral 6 de la Ley: «No consignen o consignen erróneamente en cada serie de la declaración, los datos del régimen aduanero precedente».

La inclusión o rectificación del régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria o del código del procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios con posterioridad a la regularización del régimen procede cuando en la declaración conste alguna expresión que manifieste la voluntad de acogerse a dicho régimen o procedimiento.

Son modificables aquellas declaraciones regularizadas que producto de revisiones posteriores por parte de la autoridad aduanera, afecten el interés fiscal.

8.2.4 CARECER DE DOCUMENTACIÓN ADUANERA PERTINENTE.

El artículo 197^o inciso b) de la Ley General de Aduanas establece que se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: «Carezca de la documentación aduanera pertinente».

Esta infracción es aplicable a toda mercancía que no cuenta con la documentación aduanera pertinente, y que resulta necesaria para que una mercancía pueda ingresar, permanecer o transitar o salir del territorio aduanero; pudiendo ser una declaración del régimen autorizado por la

Administración Aduanera o los documentos especiales establecidos en la Ley General de Aduanas y/o en disposiciones legales específicas y/o acuerdos o convenios internacionales correspondientes, según sea el caso. Por tanto la carencia de tal documentación debe ser de tal relevancia que tiene como consecuencia la imposición de la sanción de comiso, esto es la pérdida definitiva de la propiedad de la mercancía a favor del Estado; se trata entonces de una mercancía que se encuentra en una situación de ilegalidad que hace necesario y oportuno que la autoridad aduanera en ejercicio de su potestad tome una medida de aprehensión sobre la mercancía que cause la pérdida de la propiedad a favor del Estado³⁰⁹.

El carecer de la documentación aduanera, implica que la mercancía se encuentra en una situación de ilegalidad, la cual tiene como consecuencia la imposición de la sanción de comiso, es decir, la pérdida definitiva de la propiedad de la mercancía, ya que la Autoridad Aduanera en ejercicio de la potestad que le confiere la Ley General de Aduanas, adopta una medida de aprehensión sobre la mercancía que cause la pérdida de la propiedad a favor del Estado.

La falta de documentación aduanera pertinente se encuentra referida a aquella documentación cuya falta hace que la mercancía no pueda acreditar su ingreso, permanencia o tránsito o salida del territorio aduanero; legal al país y no a toda la documentación que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 60° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, resulta exigible para el trámite de la destinación aduanera al régimen que corresponda, por lo que la falta de la misma determina la inviabilidad del trámite del régimen aduanero solicitado.

Debemos entender como documento aduanero, a “todo escrito que prueba, confirma, demuestra o justifica cierta situación requerida por la normatividad aduanera que ampara una mercancía en un determinado trámite aduanero” concluyéndose que (...) “el término documento aduanero debe ser entendido a la individualidad del documento que se trate, expedido en función a la

³⁰⁹ SUNAT Memorándum Electrónico N° 00017-2011-3A1300.

mercancía cuya circunstancia particular se acredita (adquisición, transporte, origen, cumplimiento de requisitos sanitarios, entre otros)³¹⁰.

En consecuencia, la documentación aduanera es exigida en función a determinada mercancía acreditando una situación particular, los documentos deben considerarse en forma individualizada en función a las mercancías respecto de las cuales han sido expedidos. Dicha documentación es exigible por encontrarse así en la normatividad pertinente y tiene además la calificación de documento aduanero. Los documentos utilizados en los regímenes aduaneros se encuentran previstos en el artículo 60° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, siendo para el régimen de exportación definitiva los documentos exigibles los siguientes:

1. Declaración Aduanera de Mercancías;
2. Documento de transporte; y
3. Factura o Boleta de Venta, según corresponda, o declaración jurada en caso que no exista venta.

Además de los documentos antes señalados, los que se requieran por la naturaleza u origen de la mercancía, conforme a disposiciones específicas sobre la materia; y, excepcionalmente, cuando las características, cantidad o diversidad de las mercancías lo ameriten, la Administración Aduanera puede solicitar información adicional, según se establezca mediante procedimiento.

Conforme a lo señalado en el Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02, puede solicitarse la exportación de cualquier mercancía, siempre que no se encuentre prohibida. La exportación de mercancías restringidas está sujeta a la presentación de autorizaciones, certificaciones, licencias o permisos y de requerirlo la norma específica, a reconocimiento físico obligatorio. Es una causal de suspensión del despacho las incidencias de mercancías de exportación prohibida o restringida. En caso que la incidencia sea subsanada, el jefe del área puede disponer la continuación del despacho, debiendo el funcionario aduanero dejar constancia del hecho en su diligencia.

³¹⁰ SUNAT Informe N° 066-2007-SUNAT/2B4000 del 20/09/2007.

Sin embargo, una mercancía restringida que no cuente con el documento autorizante establecido como requisitos por las normas que regulan la materia para ese fin, es una mercancía que carece del documento que de acuerdo a las normas especiales le resulta exigible para ese fin, y en consecuencia, se encontrará objetivamente incurso en la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197' de la Ley General de Aduanas, correspondiéndole ser sancionada con el comiso.

En consecuencia, se trata de una mercancía de exportación restringida, la misma que por su naturaleza requiere para su exportación de la presentación del documento autorizante exigido por las normas especiales que regulan la materia; podemos señalar que el mencionado documento constituirá en el caso particular de la exportación de la mercancía restringida, un documento aduanero necesario para el trámite del mencionado régimen.

Entonces nos encontramos «frente al supuesto de mercancía restringida que carece del documento que de acuerdo a las normas especiales le resulta aduaneramente exigible para ese fin, y en consecuencia, se encontrará objetivamente incurso en la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas sancionada con comiso»³¹¹.

Otro ejemplo de mercancía que carece de documentación aduanera pertinente, es el caso expuesto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 07352-A-2005312: «producida la incautación de una mercancía, el interesado al pretender su devolución, legalmente está obligado a acreditar su derecho de propiedad o de posesión respecto de la misma, lo cual significa que debe presentar la documentación correspondiente que acredite tal derecho así como también está obligado a subsanar las observaciones efectuadas por la Aduana.

³¹¹ SUNAT Informe N° 75-2014-SUNAT/5D1000 del 18/09/2014.

³¹² De fecha 30/11/2005.

Así la recurrente solicita la devolución de la referida mercancía, indicando que ésta se encuentra consignada en el ítem 1 de la Declaración Simplificada N° 172-2004-18-005225 presentando la Factura N° 24097 (...) que sustenta: “calcetines para dama sin marca, sin modelo, tipo acrílico”. (...) Sin embargo la mercancía incautada ha sido descrita por la Administración como “calcetines con figuras infantiles cuyo uso es exclusivamente para niños y no para damas, lo que se corrobora con la verificación de las tallas (...) que son 20, 22, 24, tallas para niños o niñas, descripción que no coincide con la mercancía consignada en el ítem 1 de la Declaración Simplificada N° 172-2004-18-005225, por lo que lo que la Declaración Simplificada presentada no sustenta la importación de la mercancía incautada, careciendo ésta efectivamente de la documentación aduanera pertinente, resultando procedente el comiso decretado por la Aduana».

8.2.5 MERCANCIAS NO DECLARADAS

Según el artículo 192° numeral 10) del inciso c) de la Ley General de Aduanas: «Cometen infracciones sancionables con multa: Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: Exista mercancía no consignada en la declaración aduanera de mercancías, salvo lo señalado en el segundo párrafo del artículo 145»³¹³.

Respecto de mercancías no declaradas tenemos dos supuestos:

- a) Mercancía en exceso del mismo tipo a la consignada en la declaración aduanera de mercancías.
- b) Mercancía en exceso de otro tipo a la consignada en la declaración aduanera de mercancías.

³¹³ Ley General de Aduanas, artículo 145°.- Mercancía declarada y encontrada.

Si la Autoridad Aduanera durante el reconocimiento físico encontrara mercancía no declarada, ésta caerá en comiso o a opción del importador, podrá ser reembarcada previo pago de una multa y siempre que el reembarque se realice dentro del plazo de treinta (30) días computados a partir de la fecha del reconocimiento físico de la mercancía. De no culminarse el reembarque, la mercancía caerá en comiso.

Corresponde en estos casos, rectificar la declaración y los documentos de despacho, incluyendo las mercancías no declaradas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 199° del Reglamento de la Ley General de Aduanas³¹⁴.

“En tal sentido, podemos concluir que los alcances de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 145° de la Ley General de Aduanas, sólo resultan aplicables respecto de mercancías que constituyan un excedente a la mercancía declarada, sea que ese exceso sea de mercancía distinta o del mismo tipo al declarado en la declaración correspondiente, debiendo entenderse en ese sentido el término "mercancía distinta" usada en la redacción del mencionado párrafo y en el artículo 199' del Reglamento de la Ley General de Aduanas; en consecuencia, lo dispuesto en los mencionados artículos no ampara la rectificación de la declaración cuando la mercancía encontrada no constituya un exceso a lo declarado, sino más bien mercancía que ha llegado al país en lugar de aquella que fue solicitada a consumo y por cuya importación se cancelaron los tributos correspondientes”³¹⁵.

Ahora bien, los supuestos antes explicados son aplicables de mercancías de importación y no para el caso de la exportación definitiva, materia del presente; veamos nuevamente:

En los casos que no se declaren las mercancías, se configuraría la infracción prevista en el artículo 192° numeral 10) del inciso c) de la Ley General de Aduanas; sin embargo, observamos que según la Tabla de Sanciones

³¹⁴ Reglamento de la Ley General de Aduanas, artículo 199°.- Rectificación con posterioridad al levante.

Conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 145° de la Ley, el dueño o consignatario podrá solicitar la rectificación de la declaración aduanera dentro de los tres (03) meses transcurridos desde la fecha del otorgamiento del levante en caso encontrara mercancía en mayor cantidad o distinta a la consignada en la declaración de mercancías. La Autoridad Aduanera aceptará la rectificación de la declaración previa presentación de la documentación sustentatoria y del pago de la deuda tributaria aduanera y recargos que correspondan

³¹⁵ SUNAT Informe N° 109-2014-SUNAT/5D1000 del 06/11/2014.

Aduaneras³¹⁶ se sanciona a dicha infracción con una sanción de multa equivalente al 50% de los tributos y recargos aplicables a la mercancía; sin embargo veíamos en capítulos anteriores que en la exportación definitiva no existe pago de tributos, motivo por el cual la presente sanción resulta inaplicable al mencionado régimen.

8.3 ERRORES DE TRANSCRIPCIÓN O DE BUENA FE

Por otro lado, el artículo 191º de la Ley General de Aduanas, establece que los errores en las declaraciones que no tengan incidencia en los tributos y/o recargos, no son sancionables en los supuestos que se trate de:

a) Errores en las declaraciones o relacionados con el cumplimiento de otras formalidades aduaneras que no tengan incidencia en los tributos o recargos y que puedan ser determinados de la simple observación de los documentos fuente pertinentes siempre que se trate de:

1.-Error de transcripción: Es el que se origina por el incorrecto traslado de información de una fuente fidedigna a una declaración o a cualquier otro documento relacionado con el cumplimiento de formalidades aduaneras, siendo posible de determinar de la simple observación de los documentos fuente pertinentes.

2.-Error de codificación: Es el que se produce por la incorrecta consignación de los códigos aprobados por la autoridad aduanera en la declaración aduanera de mercancías o cualquier otro documento relacionado con el cumplimiento de formalidades aduaneras, siendo posible de determinar de la simple observación de los documentos fuente pertinentes.

³¹⁶ Aprobada con Decreto Supremo N° 031-2009-EF.

- b) Hechos que sean calificados como caso fortuito o fuerza mayor; o
- c) Fallas en los sistemas internos o falta de implementación informática, atribuibles a la SUNAT.

Cuando una declaración ha sido formulada con errores, la Administración Aduanera no debe aceptarla así, si no que debe rectificarla, y en aquellos casos en los que la Aduana aceptó una declaración que contravenía disposiciones aduaneras sin haberla rectificado durante el despacho aduanero, debe proceder a rectificarla con posterioridad a éste en virtud de su facultad de fiscalización.

Que es necesario precisar, que los principios de buena fe y presunción de la veracidad admiten prueba en contrario de conformidad con lo previsto en el numeral 1.7 del Artículo IV del Título Preliminar del TUO de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, dispositivo legal que no colisiona con la potestad aduanera regulada en el artículo 164 de la Ley General de Aduanas.³¹⁷

Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras que no cuenten con evidencia en contrario. Reflejo del principio de presunción de inocencia previsto en la Constitución.

8.4 LA LEY DE DELITOS ADUANEROS Y EL RÉGIMEN DE EXPORTACION DEFINITIVA

En esta parte del trabajo nos avocaremos a los delitos aduaneros que podrían ser aplicables al régimen de exportación definitiva, analizando si el contrabando de exportación se encuentra tipificado en nuestra legislación, para

³¹⁷ Resolución del Tribunal Fiscal N° 13801-A-2014 del 14/12/2014.

ello haremos una descripción de la configuración del delito de contrabando, su definición, su regulación en la Ley de Delitos Aduaneros.

Revisaremos los tipos básicos de contrabando y defraudación de rentas de aduanas; así como el tráfico de mercancías prohibidas y restringidas tipificadas en la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008.

Es necesario precisar que “se ha limitado la intervención penal a los comportamientos dolosos, excluyendo así, los comportamientos culposos o descuidados. La limitación sobre los comportamientos dolosos tiene como sustento la aplicación del artículo 12 del Código Penal, el mismo que señala que las penas previstas en el Código Penal sólo se aplicarán a las conductas realizadas dolosamente, y que por excepción se aplicarán a conductas culposas cuando expresamente lo señale el correspondiente tipo penal. En el caso de delitos de defraudación tributaria, las normas penales que lo regulan en ningún momento hacen referencia a comportamientos culposos, por lo cual solo es posible de cometerse el mencionado delito a título de dolo.(...) Sobre este aspecto, adquiere suma relevancia el tema del error del agente respecto a la existencia del tributo, o lo que es lo mismo al nacimiento de la obligación tributaria”³¹⁸.

8.4.1 CONTRABANDO

El vocablo "contrabando" en su etimología está compuesta de la preposición “contra” del latín “contra” y del sustantivo “bando” que significa ley o edicto, por lo que se puede interpretar el que está en contra de la ley.

³¹⁸ BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. El Delito Tributario: criminalización y tipificación. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 32. Lima. Junio 1997. p. 53, 54.

Según el Diccionario de la Lengua Española, contrabando tiene las siguientes acepciones: (1) La introducción en un país o exportación de mercancías sin pagar los derechos de aduana a que están sometidas legalmente. (2). Comercio de mercancías prohibidas por las leyes a los particulares. (3). Mercaderías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente en un país. (4). Aquello que es o tiene apariencia de ilícito, aunque no lo sea. (5). Cosa que se hace contra el uso ordinario. (6). m. ant. Cosa hecha contra un bando o pregón público”.

El Diccionario del Español Jurídico lo define como «Delito o infracción tributaria, según sus características y gravedad, que se produce por la importación o exportación de mercancías sin presentarlas a su despacho en la aduana, o comerciar, producir, poseer o poner en circulación géneros estancados, prohibidos o protegidos, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos. Entre las normas tipificadas de delito de contrabando están la ocultación de la mercancía a la acción de la Administración aduanera, es decir la no presentación al despacho de la misma, la realización de operaciones de comercio sin cumplir los requisitos legalmente previstos para su ilícita importación o destinar a consumo mercancías en tránsito.»

Para Cabanellas la definición del término contrabando es “Comercio o producción prohibidos por la legislación vigente. Productos o mercancías que han sido objeto de prohibición legal. Lo ilícito o encubierto. Antiguamente, de ahí su etimología, lo hecho contra un bando o pregón público”.

Respecto del contrabando, Sanabria Ortiz señala que “...el significado de la palabra se vinculó a la violación de leyes de carácter fiscal; es recién en esta etapa que el contrabando como término se vincula al tránsito de objetos cuya importación o exportación ha sido prohibida. La noción del contrabando como

concepto esencialmente aduanero fue afirmándose en el tiempo a medida que la noción fiscal iba entrando a figurar en las prohibiciones penales”³¹⁹.

Artículo 1° Contrabando:

«El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias (...).

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.»

En el Informe N° 74-2011-SUNAT/2B4000 se explican con detalle las conductas ilícitas tipificadas como contrabando:

SUSTRAER: El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define por “sustraer” el acto de separar o apartar; asimismo en el Diccionario Enciclopédico de Guillermo Cabanellas se indica que “sustraerse” significa el acto por el cual se elude una obligación.

En tal sentido, la acción de sustraerse del control aduanero debe entenderse en el sentido de elusión o apartamiento del sujeto activo en los lugares habilitados para el ingreso al país de mercancías procedentes del exterior o la extracción de los que se encuentran en el territorio aduanero, donde la Autoridad Aduanera habitualmente ejerce su labor de control, evitando o impidiéndose la intervención de la autoridad aduanera para ejercer el control.

³¹⁹ SANABRIA ORTIZ, Rubén. “Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios”. Editorial san Marcos. Tercera edición, Junio 1997. Lima. p 678.

ELUDIR: Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “eludir”, es el acto de evitar con astucia una dificultad o una obligación, en este caso, es el acto de evitar con astucia el control aduanero.

La acción de eludir supone una multiplicidad de acciones que implican evitar o huir de una dificultad, lo cual origina que la acción sea calificada como clandestina.

Se puede considerar al ingreso de mercancías por lugares no habilitados, desvío de los puestos de control, pasar por vías habilitadas pero fuera del horario de atención, no declarar mercancías.

La modalidad del “pampeo” es una forma de eludir el control aduanero, al utilizar vías alternas, pampas o trochas.

La “culebra” que es una caravana de vehículos que transporta gran cantidad de contrabando, acompañadas de “liebres” camionetas de doble tracción con las que abren camino y están atentos a la presencia de las autoridades y utilizando armas, de ser el caso, también sería una forma de eludir el control aduanero.

BURLAR: En el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas “burlar” implica engañar, hacer burla, evitar, frustrar, así como eludir con habilidad los impuestos mediante argucia o con impunidad.

Dentro de esta conducta se encuentra la acción de engañar o hacer creer lo que no es verdad a la Autoridad Aduanera; con la sustitución de mercancías, el acondicionamiento de recipientes, camuflarlas en otros espacios o transportando las mercancías por lugares no habilitados.

La modalidad de “caleta” donde se camuflan o esconden las mercancías en compartimientos de vehículos o dentro de otras mercancías, ejemplo dentro de monitores de computadoras se ocultan memorias, dentro de cubrecamas se ocultan sábanas, fundas, entre otros.

NO PRESENTAR MERCANCÍAS PARA SU VERIFICACIÓN O RECONOCIMIENTO FÍSICO: La no presentación de mercancías es la omisión de la obligación del operador de comercio exterior de presentar o exhibir la mercancía a la Administración Aduanera para su verificación o reconocimiento físico.

En este supuesto se encuentra incluido aquellos casos en que el importador dispone de las mercancías almacenadas antes que la SUNAT autorice su levante. Un claro ejemplo lo constituye el cambio de mercancías, en el caso de mercancía de importación se cambia una de gran valor por otra de poco valor a fin de que los tributos a pagar sean mínimos, y en el caso de mercancías de exportación se presentan a reconocimiento físico mercancías de alto valor, que luego son cambiadas por otras de muy bajo valor, embarcándose estas últimas, ello con la finalidad de obtener un mayor beneficio con la devolución del IGV o acogerse al beneficio del *Drawback*.

8.4.2 DEFRAUDACIÓN DE RENTAS DE ADUANAS

Artículo 4°.- Defraudación de Rentas de Aduana

«El que mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario (...).»

La defraudación de rentas de aduanas, comprende tres partes:

a) Dejar de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación.

Ejemplo de este tipo de fraude se descubrió detectando la importación de un gran volumen de calzado (sandalias). Se identificó que la empresa consignaba

en su declaración un país de origen falso, a fin de evadir el pago de los derechos antidumping.

Se mencionaba como país de procedencia de los productos a Malasia, sin embargo, eran de China. Cabe precisar que este tipo de investigaciones y cruces de información se efectúan teniendo como sustento Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua en Materias Aduaneras entre los Gobiernos, que señalan que entre las autoridades aduaneras deberán prestarse cooperación y asistencia mutua para la adecuada aplicación de la legislación aduanera en la prevención, investigación y represión de las infracciones aduaneras.

Los derechos antidumping son establecidos por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual (INDECOP) y sirven para combatir las prácticas desleales del comercio internacional.

Los países los aplican a determinados productos para evitar que los bajos precios de los bienes importados perjudiquen a la industria nacional.

b) Aprovechar ilícitamente una franquicia.- Franquicia es toda exención total o parcial al pago de los tributos.³²⁰ Esta debe ser dispuesta por Ley o norma con rango de Ley como los Tratados suscritos por el Perú como ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración), CAN (Comunidad Andina de Naciones). Esta franquicia supone la existencia de una norma que fija un hecho imponible, que al realizarse dará nacimiento a una obligación tributaria.

Los casos de este tipo es la declaración falsa del origen de las mercancías o la triangulación para evitar se pueda detectar el país de origen de las mercancías; es decir se declara un país con el cual haya un convenio o tratado, cuando en realidad las mercancías son originarias de un tercer país.

³²⁰ Ley General de Aduanas. Artículo 2 Definiciones.

c) Aprovechar ilícitamente un beneficio tributario. Beneficio tributario es toda disposición legal que favorece al operador de comercio exterior o al contribuyente según las disposiciones de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Es aplicable a regímenes vinculados a las exportaciones, o que tiene como régimen de precedencia la exportación definitiva como: la restitución simplificada de derechos arancelarios (*Drawback*), mediante la cual se obtiene la devolución del 5% del valor FOB de las mercancías fabricadas con insumos importados, que son exportadas³²¹.

El sujeto activo del delito, conforme a la concreta descripción típica, debe ser la persona que defrauda al Estado para dejar de pagar un tributo o aprovecharse de un beneficio tributario (el autor debe defraudar para dejar de pagar o aprovecharse); que de ello se colige que solo puede ser autor del delito: i) la persona que, obligada a pagar un tributo, defrauda al Estado para no pagarlo, y ii) la persona que, no correspondiéndole un beneficio tributario, defrauda al Estado para obtenerlo.

Una forma de aprovechar ilícitamente una franquicia o un beneficio tributario es mediante la sobrevaloración de las mercancías en las exportaciones, para obtener mayores montos devueltos o restituidos a los que realmente

³²¹ Una infracción que se aplica al régimen de *Drawback*, y que tiene vinculación con el tema que estamos tratando es el artículo 192, inciso c, numeral 3 de la Ley General de Aduanas establece que cometen infracciones sancionables con multa los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: «Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de *drawback*». Por aplicación a lo dispuesto en el artículo 3° de la Resolución Ministerial N° 136-95-EF/15, y al no haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos, se acogió indebidamente a dicho régimen. Ejemplo de incidencias vinculadas a acogimiento indebido son: no acreditar la adquisición, el traslado o el origen de la materia prima; no acreditar haber realizado directamente o a través de terceros las etapas del proceso productivo; incongruencia en las fechas de emisión de las facturas de prestación de servicio respecto de la fecha de adquisición de la materia prima, embarque de las mercancías, etc.; no utilización de los medios de pago señalados en el artículo 5° del Decreto Supremo N° 150-2007-EF; no acreditar el origen de los insumos importados; no sustentar el valor FOB sujeto a restitución.

corresponden; en tanto que la subvaluación incide en las importaciones con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos a la importación, debido a que se disminuye la base imponible y en consecuencia el adeudo es menor.

Es importante diferenciar la defraudación de rentas de aduanas, regulada por la Ley de Delitos Aduaneros N° 28008, de la defraudación tributaria, regulado en Ley Penal Tributaria aprobada por Decreto Legislativo N° 813 y modificatorias, cuando se trata de los casos de devolución del saldo a favor del exportador regulado por la Ley del Impuesto General a las Ventas:

«Artículo 4.- La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:

a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos».

8.4.3 TRÁFICO DE MERCANCÍAS PROHIBIDAS O RESTRINGIDAS

Artículo 8°.- Tráfico de mercancías prohibidas o restringidas

«El que utilizando cualquier medio o artificio o infringiendo normas específicas introduzca o extraiga del país mercancías por cuantía superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años y con setecientos treinta a mil cuatrocientos sesenta días-multa.» (*) Artículo sustituido por Decreto Legislativo N° 1111 del 29.06.2012

El bien jurídico tutelado de este tipo penal, es igualmente, el control aduanero, debe verificarse si estas mercancías restringidas cumplen o no con

autorización del sector competente, asimismo se protegen los bienes jurídicos como la salud pública, el medio ambiente o la seguridad pública.

Este artículo 8 también es un tipo penal en blanco, porque nos debemos remitir al Procedimiento Específico “Control de Mercancías Restringidas y Prohibidas” INTA-PE.00.06 (Versión 3)³²² define a las mercancías prohibidas y restringidas y contiene un listado de mercancías restringidas:

- Mercancía prohibida: Aquella que por ley se encuentra impedida de ingresar o salir del territorio nacional.
- Mercancía restringida: Aquella que requiere para su ingreso, tránsito o salida del territorio nacional, además de la documentación aduanera, contar con el documento de control que la autorice.

Son mercancías restringidas y el sector competente, los siguientes:

1.- Superintendencia Nacional de Control de Servicios de Seguridad, Armas, Municiones y Explosivos de Uso Civil – SUCAMEC Ministerio Del Interior.

Armas, municiones, explosivos y artículos conexos de uso civil Nitrato de amonio y sus elementos componentes

2.- Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas – DIGEMID. Ministerio de Salud.

- Productos farmacéuticos, sanitarios y dispositivos médicos
- Estupefacientes, Psicotrópicos y Precursores

3.- Dirección General de Salud Ambiental – DIGESA. Ministerio de Salud

- Alimentos y bebidas industrializadas de consumo humano
- Desinfectantes y plaguicidas de uso doméstico o salud pública
- Residuos sólidos
- Juguetes

³²² Aprobado con la Resolución de Intendencia Nacional N° 24-2016-SUNAT/5F0000 de fecha 23/07/2016.

- Útiles de escritorio
 - Asbesto crisolito y sus productos
- 4.- Servicio Nacional de Sanidad Agraria – SENASA. Ministerio de Agricultura y Riego
- Productos y subproductos de origen vegetal
 - Plaguicidas agrícolas
 - Productos y subproductos de origen animal
 - Productos veterinarios terminados, alimentos, aditivos
- 5.- Servicio Nacional Forestal y de Fauna Silvestre – SERFOR. Ministerio de Agricultura y Riego
- Flora y fauna
- 6.- Dirección de Límites. Ministerio de Relaciones Exteriores
- Material en el que se representen o hagan referencia a los límites del Perú
- 7.- Ministerio de Transportes y Comunicaciones – MTC
- Equipos y aparatos de telecomunicaciones
 - Vehículos usados no motorizados
- 8.- Viceministerio de Pesca y Acuicultura. Ministerio de la Producción
- Recursos hidrobiológicos
- Cetáceos menores
 - Especies hidrobiológicas CITES
- 9.- Dirección General de Patrimonio Cultural – DGPC. Ministerio de Cultura
- Bienes culturales muebles
- 10.- Dirección de Insumos Químicos y Productos Fiscalizados - DIQPF
- Ministerio de la Producción
- Elementos componentes del nitrato de amonio
 - Alcohol metílico
 - Sustancias para la fabricación de armas químicas

- Alcohol etílico

11.- Dirección General de Asuntos Ambientales – DGAA. Ministerio de la Producción.

- Sustancias agotadoras de la capa de ozono - SAO
- Equipos de refrigeración que pueden utilizar SAO

12.- Instituto Peruano de Energía Nuclear – IPEN. Ministerio de Energía y Minas. Material nuclear, máquinas y equipos con fuentes de radiación ionizantes nuevas, usadas o repotenciadas

13.- Dirección General de Hidrocarburos – DGH. Ministerio de Energía y Minas

- Combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos

14.- Dirección General de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas – DGJCMT. Ministerio de Comercio Exterior y Turismo

- Juegos de casino, máquinas tragamonedas y memorias de solo lectura de programas de máquinas tragamonedas

15.- Dirección de Regulación. Ministerio de la Producción

- Pilas y baterías de Zinc y Carbón
- Neumáticos
- Conductores eléctricos

16.- Ministerio de la Producción. Servicio Nacional de Sanidad Pesquera - SANIPES

- Productos pesqueros y acuícolas

17.- Intendencia Nacional de Insumos Químicos y Bienes Fiscalizados – INIQyBF. Ministerio de Economía y Finanzas

- Bienes fiscalizados (insumos químicos y productos fiscalizados)
- Bienes fiscalizados (insumos para minería)

En principio, debemos tener presente que para la configuración de la conducta delictiva, a diferencia de las infracciones tipificadas en la Ley General de Aduanas que son de carácter objetivo, no basta que ésta se produzca para considerarla como un delito, sino que es preciso que dicha conducta, se encuentre integrada por los elementos esenciales constitutivos del delito, como son la acción, la antijuridicidad, la tipicidad, la culpabilidad y la punibilidad.

“Los elementos del tipo objetivo son los siguientes:

- a) Sujetos: el activo es cualquier persona, lo que denota un tipo penal común, pues no se requiere ninguna condición especial para cometer el delito. El sujeto pasivo es el Estado.
- b) Acción típica: es introducir o extraer, se sanciona al que efectúe el ingreso o retiro del territorio aduanero de bienes que son objeto de importación o exportación.
- c) Medios: la norma es amplia, pues se puede utilizar cualquier medio, artificio, o infracción de normas específicas.
- d) Objeto de la acción: que son las mercancías con una cuantía superior a las cuatro unidades impositivas tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida. En este aspecto el legislador utilizó la técnica de la ley penal en blanco, pues para determinar si la mercancía es prohibida o restringida se tienen que recurrir a las normas de derecho aduanero sobre el particular.

Por lo que no será típica la conducta que: i) No haya ingresado o extraído bienes del territorio nacional, respetando las reglas del *iter criminis*. ii) Quien realiza la acción descrita sin ningún tipo de artificio o no haya infringido norma que reglamenta la importación o exportación. iii) Reaiga sobre bienes cuyo precio sea menor a cuatro unidades impositivas tributarias. iv) No recaiga sobre una mercancía cuya exportación o importación no esté prohibida ni restringida”³²³

³²³ Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 26/03/2016 recaída en el expediente N° 508-2013. Tacna.

Artículo 33°.- Infracción administrativa

«Constituyen infracción administrativa los casos comprendidos en los artículos 1°, 2°, 6° y 8° de la presente Ley cuando el valor de las mercancías no exceda de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 3° de la presente Ley».

8.4.4 POSICIONES RESPECTO DEL CARÁCTER DEL CONTRABANDO EN EXPORTACIONES

A fin de asumir una posición clara respecto de las infracciones y delitos en que puede estar incurso la conducta del régimen de exportación definitiva, es necesario revisar

Una primera posición es la que sostiene que el contrabando es un delito fiscal como la asumida por Giuliani Fonrouge³²⁴. También Fernández Lalanne ha considerado al contrabando como un delito fiscal, por infringir normas aduaneras tributarias que tienen su razón y sustento en la economía de la Nación³²⁵.

Según Morel, “el delito de contrabando fundamentalmente afecta la economía del Estado y que, por lo tanto, todas las normas represivas tienden a protegerla como bien jurídico”³²⁶.

La tesis de la integridad o incolumidad de la renta de aduanas sostiene que los ingresos públicos representan un derecho pecuniario del Estado, por lo que

³²⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho financiero, Depalma, Buenos Aires, 1962, t. II, p. 604.

³²⁵ FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro, Derecho aduanero, Depalma, Buenos Aires, 1966, t. II, p. 1033 y siguientes.

³²⁶ MOREL, Clemente. Leyes especiales: delito de contrabando. Manual de derecho penal: parte especial Levene, Ricardo (h). Buenos Aires 1976. p. 563.

eludirlos representa una amenaza para el patrimonio del Estado y por ende para la sociedad³²⁷.

Por su parte Fernández Muñoz³²⁸ sostiene que el bien jurídico tutelado penalmente en nuestro ordenamiento jurídico mediante el tipo básico de contrabando es proteger la recaudación de tributos por parte del Estado, mediante el control aduanero de mercancías, teniendo como sustento: i) En el texto original del Código Penal de 1991 el tipo básico de contrabando estaba ubicado sistemáticamente en el Título XI del Libro Segundo que se refería expresamente a los delitos tributarios (al igual que los tipos penales de defraudación de rentas de aduanas y defraudación tributaria).

Agrega que de la Exposición de Motivos del texto original del Código Penal de 1991, se desprende que la represión del delito de contrabando respondía a la necesidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Agrega que postular que el bien jurídico en el tipo básico del contrabando sea el control aduanero de mercancías, sin importar si es que se perjudica o no el fisco nacional, es incorrecto, ya que lo previsto expresamente en el artículo 60° de la Ley General de Aduanas, en nuestro país la operación de exportación definitiva de mercancías está inafecta al pago de tributos aduaneros, es decir, al Estado no le corresponde recaudar tributo alguno por concepto de dicho régimen aduanero. En consecuencia, afirman, es ilegítimo que se pretenda el ejercicio del *ius puniendi* por el tipo básico de contrabando cuando su imputación se basa en una operación de exportación definitiva de mercancías, pues es imposible la concurrencia de un elemento objetivo del tipo penal consistente en lesionar o poner en peligro el bien jurídico tutelado con la

³²⁷ VARELA Raúl Vicente, Cuestiones de derecho aduanero (Buenos Aires: Ediciones Ponidille, 1971). Citado por HUAMAN SIELER, Marco Antonio en El delito de contrabando en el Perú. y en el contexto internacional. En LEX N° 18 - AÑO XIV - 2016 - II / ISSN 2313 – 1861. p.298.

³²⁸ FERNANDEZ MUÑOZ, Carlos Alberto. La exportación definitiva de mercancías y el tipo penal básico de contrabando. Revista IUS ET VERITAS N° 41. Lima. 2011. p. 313-135.

prohibición del comportamiento contenido en él. Es decir, la exportación definitiva de mercancías es atípica en lo que se refiere a dicha imputación.

El mismo criterio, es el que sustenta la Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977, respecto de la inaplicación de la sanción de comiso al régimen de exportación definitiva en el Perú. Dicha Ley con la cual se buscó evitar costos innecesarios, mayor rapidez y eficiencia en los despachos de mercancías que ingresan y salen del territorio aduanero, se flexibilizaron ciertos controles entre los cuales se encontraba el siguiente: artículo 13: Sanciones en la exportación:

«Precísase que las mercancías nacionales o nacionalizadas sometidas a los regímenes de exportación definitiva o temporal no constituyen mercancías susceptibles de la aplicación de la sanción prevista en el inciso i) del artículo 108° de la Ley General de Aduanas por no afectar el interés fiscal. La autoridad aduanera deberá proceder a la rectificación respectiva cuando la Declaración sea sometida a reconocimiento físico.»

El artículo 108° i) de la Ley General de Aduanas establecía se aplicará la sanción de comiso cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa, que según la Tabla de Sanciones³²⁹ era equivalente al valor FOB de la mercancía, determinado por la Autoridad Aduanera.

Con la vigencia de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053, se cambia el concepto de “mercancía no declarada” por “mercancía no consignada en la declaración” y la Tabla de Sanciones³³⁰

³²⁹ “Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por el D. Leg. 809 y modificada por el D. Leg. 951”, aprobada mediante Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

³³⁰ “Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo 1053”, aprobada mediante Decreto Supremo N° 031-2009-EF.

dispone una sanción de multa equivalente al 50% de los tributos y recargos aplicables a la mercancía; y como vimos anteriormente, el régimen de exportación al no estar afecto al pago de tributos, no le es aplicable dicha infracción ni su respectiva multa.

Bajo ese criterio, el hecho de no consignar mercancías en la declaración aduanera no constituye infracción aduanera, mucho menos constituiría una conducta delictiva.

Respecto del criterio antes señalado consideramos que si bien el régimen de exportación definitiva está exenta del pago de tributos; sin embargo, luego de su regularización, puede ser pasible de beneficios como el *Drawback* o la devolución del saldo a favor del exportador.

Por su parte, el modelo de Código Tributario para América Latina establece que el contrabando es: *«toda acción u omisión en la entrada o salida de mercancías que eludiendo la intervención de los funcionarios aduaneros o induciéndoles a error, violen las leyes establecidas por razones de orden público o perjudique la percepción de los tributos que deben recaudarse en ocasión de la operación. La configuración del contrabando no exige necesariamente la concurrencia de perjuicio fiscal»*³³¹.

Según Bielsa³³² “actualmente la palabra contrabando, tiene una acepción circunscrita al derecho fiscal aunque el contrabando no implique siempre un daño al fisco, pues lo mismo se comete cuando por puertos, caminos y horas no habilitados se introducen cosas exentas de impuestos aduaneros, o bien de tasas de policía.”

³³¹ Modelo de Código Tributario para América Latina citado por WITTMANN STENGEL, Susana en *Delitos Aduaneros: Aspectos Teóricos y Prácticos*. 1ra Edición. San José de Costa Rica. 2009. p.162.

³³² BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal*. Buenos Aires, 1952, p. 127.

El artículo 211° de la Ley General de Aduanas de Costa Rica estipula lo siguiente: *«Quien introduzca en el territorio nacional o extraiga de él mercancías de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el ejercicio del control aduanero, aunque con ello no cause perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías objeto de contrabando»*

El Código Penal Colombiano (Ley 599 del 2000) establece que:

«Artículo 310. Exportación o importación ficticia. El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes»³³³,

advirtiéndose, desde luego, que en el artículo 310 basta la simulación, con lo que estamos frente a un tipo penal de peligro³³⁴.

El legislador –explica la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina, en un fallo señero en materia aduanera³³⁵- “ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del artículo 863 del Cód. Aduanero circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes

³³³ Código Penal Colombiano actualizado, comentado y compilado por BOTERIO BERNAL, José Fernando. Grupo de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Medellín.

³³⁴ HERNANDEZ QUINTERO, Hernando A. El nuevo delito de fraude a subvenciones en Revista Derecho Penal y Criminología. Volumen XXXIV, número 96, enero-julio 2013 pág. 50.

³³⁵ CSJN, octubre 19-989, “Legumbres S.A. y otros”, publicado en LL, t. 1991-A, p. 73 y ss., con nota a fallo de SPOLANSKY, Norberto E., “Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: el bien jurídico protegido y la Constitución Nacional” citado por AROCENA, Gustavo. Contrabando. En Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico www.ciidpe.com.ar.

acuerdan al servicio aduanero «para el control sobre las importaciones y las exportaciones».

“El contrabando no es ya, en el marco del universo normativo argentino que lo contempla, un entuerto atinente sólo a la vulneración de intereses estatales referidos a la percepción tributaria”³³⁶.

Por su parte Tosi asevera que, en realidad, el cobro de tributos es una consecuencia del control de la mercadería, y se cumplirá exclusivamente en los casos en que ese traslado se encontrare gravado³³⁷.

Edwards lo presenta en los siguientes términos: “El bien jurídico que se tutela por medio de la figura penal de contrabando es el ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías, que ejerce el servicio aduanero, y que se concreta en un doble objetivo: la aplicación y fiscalización de las prohibiciones de importar y exportar, y la percepción tributaria”³³⁸.

Para Romero Villanueva, en el delito de contrabando el bien jurídico tutelado es el adecuado ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercadería asignada a las aduanas, función que, sostiene, se desarrolla “a los fines del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de las restricciones a la importación y la exportación, y, respecto de estas últimas, del pago de los estímulos que correspondieren.”³³⁹

³³⁶ AROCENA, Gustavo. Contrabando. En Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico www.ciidpe.com.ar.

³³⁷ TOSI, Jorge L., Derecho aduanero, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996, p. 9.

³³⁸ EDWARDS, Carlos E., Régimen penal y procesal penal aduanero. Editorial Astrea. 1995 pág. 9.

³³⁹ ROMERO VILLANUEVA, Horacio, “Un paso atrás sobre el delineamiento del bien jurídico protegido en el delito de contrabando”. Suplemento de Jurisprudencia Penal, a cargo de Francisco J. D’Albora, La Ley, del 30-7-99. p. 304.

En todas las legislaciones anteriores se considera delito de contrabando, así no tenga un perjuicio fiscal, es más en el Código Penal Colombiano se considera la figura de “exportaciones ficticias”, bastando para configurarse la simulación, siendo entonces un tipo penal de peligro, a diferencia del delito de contrabando que es un tipo penal de resultado. Respecto de la figura de exportaciones ficticias tenemos sentencia de Corte Suprema de Justicia de Colombia - Sala de Casación Penal N° 20818 de 22 de setiembre de 2005: "No obstante, se estableció durante la investigación iniciada con base en la denuncia formulada por ÁLCALIS DE COLOMBIA LIMITADA, cuando los hechos quedaron totalmente al descubierto, que la sal supuestamente exportada hacia Panamá (puerto de Cocosolo) lejos de llegar a su destino, fue descargada en el Puerto de Buenaventura, y posteriormente comercializada nuevamente en Colombia; y de igual manera que el producto con destino a Tulcán (Ecuador), jamás traspasó la frontera ni menos llegó a ese destino, sino que fue vendido en el país, y se comprobó, además, que la supuesta firma importadora llamada "IMPOREXPO-PANAMA" es inexistente en dicho país, o lo que es igual, inventada con el claro propósito de simular con éxito las importaciones mencionadas".

Existen varios puntos que los defensores de la posición que las exportaciones no tiene incidencia tributaria y por ende no es posible de aplicarse el comiso por “mercancía no declarada” y que al ser el bien jurídico tutelado del contrabando la recaudación aduanera, también es atípico que a una carga de exportación se le tipifique como contrabando.

En primer lugar, como bien señalamos anteriormente, la exportación definitiva es un proceso transversal que nace con la numeración de la declaración de exportación, (en la cual se debe manifestar la voluntad de acogimiento a un régimen de aplicación como el de reposición de mercancías con franquicia arancelaria o el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios) y concluye, en la parte aduanera, con la regularización del régimen; dando lugar por un lado al nacimiento de los regímenes de aplicación antes mencionados, mediante los cuales se solicitan los beneficios arancelarios explicados en su momento. En estos casos el régimen de importación definitiva es el punto de partida tanto para la reposición de mercancías con franquicia arancelaria y para el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios (*Drawback*). Todo ello ocurre en el ámbito aduanero.

Cuando posteriormente se acogen al beneficio de saldo a favor del exportador (SFE) o saldo a favor materia del beneficio (SFMB), también, el punto de partida es el régimen de exportación. Esto último en el ámbito tributario.

Tenemos entonces que las consecuencias del régimen de exportación definitiva no concluyen con la regularización del régimen, sino que concluyen con la aprobación o denegatoria del beneficio tributario o aduanero, según corresponda. En consecuencia, no puede afirmarse que no existe incidencia tributaria por no estar afecta al pago de tributos al momento de la exportación, así según la información publicada en el portal www.sunat.gob.pe respecto de las devoluciones efectuadas por fecha de emisión y según régimen,

apreciamos que la devolución por exportación fue en el 2015 de 6,995.32 y en el 2016 de 9,860.29 millones de soles; lo que representó el 65% y 64 % el total de la devolución de tributos internos en los años 2016 y 2017 respectivamente.

Mientras que la devolución por el beneficio de restitución arancelaria - *Drawback* fue en el 2015 de 783.9 mientras que en el 2016 fue de 693.3; esto representó el 87% y el 85% de la devolución total de tributos aduaneros en el 2016 y 2017 respectivamente. La importante incidencia que representan las devoluciones de tributos internos y arancelarios vinculados al régimen de exportación definitiva están plenamente demostrados.

En segundo lugar, se debe tener bastante claro el rol de la Aduana en el siglo XXI, la misma que no es sólo recaudar, sino velar por la seguridad y el crimen organizado, ya que las cadenas logísticas del comercio internacional son vulnerables a actividades ilícitas como la elusión y evasión de derechos e impuestos, el tráfico de drogas, de mercancías prohibidas y peligrosas, el lavado de activos o el comercio de mercancías falsificadas. Implementación del Marco Normativo SAFE de la OMA para asegurar y facilitar el comercio global de mercancías para asegurar y facilitar el comercio global. Ello además de los riesgos ya conocidos como el contrabando de mercancías, la subfacturación, el fraude en materia de origen, clasificación arancelaria incorrecta.

Hace que se demanden de la Aduana mayores controles de calidad y seguridad, protegiendo las amenazas de la salud pública, sobre la fauna y la flora, así como del medio ambiente, entre otros aspectos.

En tercer lugar, es importante tener claro el concepto de control aduanero, que bien hemos detallado en el Capítulo IV “El Control Aduanero”, como el “conjunto de medidas adoptadas por la Administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas”³⁴⁰. Ese cumplimiento de la legalidad respecto de mercancías, medios de transporte y personas vinculadas al comercio internacional de mercancías, implica un control, basado en gestión de riesgos, de todos los aspectos citados en el punto anterior.

Otro aspecto a tener en cuenta es evolución de la estructura arancelaria en el Perú, así en el año de 1998 teníamos cuatro tasas arancelarias: 5788 SPN con una tasa arancelaria del 12%, 48 con 12% más 5% de sobretasa adicional, 752 con 20% y 302 con 20% más 5% de sobretasa adicional, lo que hacía un promedio de 13.5% de tasa arancelaria. En abril del 2017 tenemos 5,486 SPN con 0% de tasa arancelaria, 1,621 con 6%, 682 con 11% lo cual hace un promedio de 2.2% de tasa arancelaria, lo cual significa una reducción del 11.3%³⁴¹. Si bien, esta estructura arancelaria es aplicable al régimen de importación definitiva, nos muestra que el tema recaudatorio en Aduanas, es cada vez menor.

³⁴⁰ COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA. (2012) Régimen Andino sobre Control Aduanero - Decisión 778. Lima Perú.

³⁴¹ Fuente: Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística-SUNAT en www.sunat.gob.pe. Elaborado en base a Normas Legales El Peruano.

8.5 MEDIDAS PREVENTIVAS

8.5.1 DEFINICIÓN

Según el Diccionario de la Lengua Española, prevenir tiene entre sus significados, los siguientes: (a). Preparar, aparejar y disponer con anticipación lo necesario para un fin. (b). Prever, ver, conocer de antemano o con anticipación un daño o perjuicio. (c). Precaver, evitar, estorbar o impedir algo. (d). Anticiparse a un inconveniente, dificultad u objeción. (e) Disponer con anticipación, prepararse de antemano para algo.

“Hay que hacer notar que las sanciones administrativas no sólo tienen una finalidad de castigo del infractor por la infracción cometida, sino también la de poner fin a la infracción cometida e incluso la de disuadir para que en el futuro no se cometan nuevas infracciones.”³⁴²

Como lo ha destacado J. González Pérez y F. Gonzales Navarro, hablar de medida provisional o medida cautelar es hablar de lo mismo aunque atendiendo a dos de sus características. Es provisional en tanto que se anticipa a una medida definitiva que será adoptada la final del procedimiento y es cautelar en el sentido asegurador citado³⁴³.

Estas medidas deben ser proporcionales, deben ser adecuadas al fin perseguido, deben tener carácter provisional y están sujetas a un plazo máximo, el cual no puede exceder de un plazo prudente que no puede exceder lo que exija la situación de riesgo que lo motivó.

³⁴² TARDÍO PATO, José Antonio. Las Medidas Provisionales en el Procedimiento Administrativo. En: En: Revista jurídica de Navarra N. 38 (jul.-dic. 2004), p. 113-130.

³⁴³ GONZALEZ PEREZ J. y GONZALEZ NAVARRIO F. Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. 3ra Edición. Ed. Thomson-Civitas. Madrid 2003. p. 1829 citado por TARDÍO PATO, José.

Antonio. Las Medidas Provisionales en el Procedimiento Administrativo. En: Revista jurídica de Navarra N. 38 (jul.-dic. 2004).

El Tribunal Constitucional de España en su Sentencia 108/1984 señala que la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares siempre que se adopten por resolución fundada en Derecho, que cuando no es reglada ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso.

“Si bien, como demuestra M. Rebollo Puig, en su completo análisis de las similitudes y diferencias de las medidas provisionales del procedimiento administrativo con las medidas cautelares de los procesos judiciales, aunque obedecen a problemas similares y buscan igualmente la solución en un equilibrio entre la garantía de las formalidades y la eficacia, surgen diferencias capitales especialmente en lo que se refiere a su significado para la posición de la Administración y el administrado, pues, en el proceso judicial, se presentan como garantía del administrado, como manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva (tutela cautelar) y, en el procedimiento administrativo, suelen manifestarse como una nueva facultad de la Administración que exime a ésta de respetar las garantías que el procedimiento administrativo conlleva, como actos de gravamen que suponen una ejecución anticipada de la resolución final del procedimiento (aunque no tiene por qué ser siempre así, como ocurre con la suspensión del acto impugnado, en el procedimiento en vía de recurso, que es la misma del proceso contencioso-administrativo). Por ello entiende que debe prevenirse contra precitadas soluciones comunes o frente a una indiscriminada recepción de las normas de las medidas cautelares de los procesos judiciales”³⁴⁴.

8.5.2 EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

³⁴⁴ M. REVOLLO PUIG “Medidas provisionales en el procedimiento administrativo”, en la obra colectiva “Estudios en Homenaje al. Ed. Profesor Jesús González Pérez Civitas S.A. Madrid 1993, Tomo I, págs. 662-665 citado por TARDÍO PATO, José Antonio en “Las Medidas Provisionales en el Procedimiento Administrativo”.

Según lo define el cuarto párrafo del artículo 225° del Reglamento de la Ley General de Aduanas vigente, «*las medidas preventivas son acciones de control realizadas por la Administración Aduanera.*» Esta definición no es del todo correcta ya que confunde la acción de control aduanero con las medidas que puede adoptar el funcionario aduanero en el marco de dicha acción de control.

Asimismo, según la Ley General de Aduanas, son dos las medidas preventivas, inmovilización e incautación. El artículo 2 define ambos términos:

- a) Inmovilización es la medida preventiva mediante la cual la Autoridad Aduanera dispone que las mercancías deban permanecer en un lugar determinado y bajo la responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.

- b) Incautación es la medida preventiva adoptada por la Autoridad Aduanera que consiste en la toma de posesión forzosa y el traslado de la mercancía a los almacenes de la SUNAT, mientras se determina su situación legal definitiva.

Como “incautación”, el Código Procesal Penal de 2004³⁴⁵ ha establecido dos instituciones jurídico-procesales, una como medida de búsqueda de pruebas con restricción de derechos y otra como medida de coerción. En ambos casos es un acto de autoridad que limita las facultades de dominio respecto de bienes o cosas relacionadas, de uno u otro modo, con el hecho punible. En el primer caso, su función es primordialmente conservativa, de aseguramiento de fuentes de prueba material, y, luego, probatoria. En el segundo caso, su función es substancialmente de prevención del ocultamiento de bienes sujetos a decomiso y de impedimento a la obstaculización de la averiguación de la verdad. Aun cuando en la identificación de los bienes sujetos a una u otra medida existen

³⁴⁵ Decreto Legislativo N° 957 promulgado el 22/07/2004 y publicado el 29/07/2004 artículos 316 al 320.

ámbitos comunes, pueden cumplir funciones similares, lo esencial estriba en la función principal que cumplen, básicamente de cara a la posibilidad de una consecuencia accesoria de decomiso.³⁴⁶

La incautación como precedente al decomiso, es una de las limitaciones al derecho de propiedad regulado en el Título III Capítulo IV artículos 218 al 223 del Código Procesal Penal, asimismo ha sido objeto de desarrollo en el Acuerdo Plenario N° 5-2000/CJ-116 en el cual se precisaron el objeto, régimen, efectos procesales y reexamen de la incautación. Se define como una medida cautelar de carácter real, por lo que recae en el patrimonio del imputado; en el precitado Acuerdo Plenario N° 5-2000/CJ-116 en su fundamento 7 define como una medida procesal, que presenta una configuración jurídica dual: i) como medida de búsqueda de pruebas y restricciones de derechos –propiamente medida instrumental restrictiva de derechos, y ii) como medida de coerción –una típica función cautelar-; y respecto a los ilícitos aduaneros, el Tribunal Constitucional en la STC N° 1210-2004-AA/TC, fundamento 6 señaló: “la incautación en el ámbito aduanero es una medida preventiva y provisional, consistente en el apoderamiento forzoso, por parte de las autoridades competentes, de los bienes objeto de los delitos de contrabando o defraudación de rentas de aduanas, hasta la expedición de la sentencia o resolución que decida su situación legal”.³⁴⁷

Es importante saber cuál ha sido el tratamiento que se le ha dado en las leyes de aduanas. En el Decreto Legislativo 809, Ley General de Aduanas anterior, no se definía las medidas preventivas, pero sí se señalaba en el artículo 108 que se aplicará la sanción de incautación o comiso de las mercancías cuando:

³⁴⁶ Corte Suprema de Justicia Sentencia de Casación del 11/06/2014 recaída en el expediente N° 136-2013. Tacna.

³⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 03/11/2015 recaída en el expediente N° 423-14 Puno.

1. Habiendo ingresado al amparo de un beneficio tributario se incumpla la finalidad y demás condiciones para el cual fue otorgado;
2. Carezca de la documentación aduanera pertinente.

Precisaba que si las mercancías incautadas que no son reclamadas, en el plazo de veinte días, caerán en comiso por el sólo mandato de la Ley, sin requisito previo de expedición de Resolución Administrativa correspondiente, ni de notificación o aviso al dueño, consignatario o consignante.

Verificados los supuestos contenidos en el Artículo 108° de la Ley General de Aduanas, el servidor de ADUANAS interviniente procedía a la incautación de la mercancía objeto de la infracción y al levantamiento del Acta de Inmovilización de la mercancía. Es decir, la inmovilización era una medida previa a la incautación.

Dentro del plazo de veinte días computados a partir de la fecha de la incautación de la mercancía, mediante expediente de reclamación, el infractor podía acreditar su derecho de propiedad o posesión y subsanar las observaciones formuladas por la autoridad aduanera. En caso de ser procedente se disponía la devolución de las mercancías. Vencido el término antes señalado, sin que se hubiere presentado reclamo a la incautación, la mercancía caía automáticamente en comiso y estaba a disposición de ADUANAS para su remate, adjudicación o destrucción.³⁴⁸

Por su parte el Decreto Legislativo N° 722 tampoco definía la medida preventiva, y en el artículo 195° se refería solo al comiso como sanción, además de la multa y el recargo, no considerándose la incautación como una sanción, como si lo hizo después el Decreto Legislativo N° 809.

³⁴⁸ Decreto Supremo N° 121-96-EF artículo 167°.

Respecto del comiso, Tocunaga Ortiz ³⁴⁹ refiere que esta sanción consiste en la retención temporal o definitiva de las mercancías, cuyo internamiento no se encuentre amparado por ley o sea contrario a la ley. Aquí la sanción viene a ser la pérdida de la posesión del bien (comiso temporal), o la pérdida de la propiedad del bien (comiso definitivo). Bajo este criterio la pérdida de la posesión serían las medidas preventivas de inmovilización e incautación y la pérdida de la propiedad, el comiso administrativo.

Para el Decreto Legislativo 809 la incautación era una sanción previa al comiso; sin embargo no figuraba como supuesto de reclamación en el artículo 135° del Código Tributario, ni el artículo 108 inciso a) del Decreto Legislativo 809 y en el artículo 167 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, señala expresamente el trámite a seguir en los supuestos de incautación, el cual tiene como única finalidad que se disponga la devolución de la mercancía:

«Artículo 167° Verificados los supuestos contenidos en el Artículo 108° de la Ley, el servidor de ADUANAS interviniente procederá a la incautación de la mercancía objeto de la infracción y al levantamiento del Acta de Inmovilización de la mercancía.

Dentro del plazo de veinte (20) días computados a partir de la fecha de la incautación de la mercancía, mediante expediente de reclamación, el infractor podrá acreditar su derecho de propiedad o posesión y subsanar las observaciones formuladas por la autoridad aduanera. En caso de ser procedente se dispondrá la devolución de las mercancías. Vencido el término antes señalado, sin que se hubiere presentado reclamo a la incautación, la mercancía caerá automáticamente en comiso y estará a disposición de ADUANAS para su remate, adjudicación o destrucción.»

³⁴⁹ TOCUNAGA ORTIZ Alberto. Comentarios a la Nueva Ley General de Aduanas. D.L. N° 722. Instituto Peruano del Derecho Aduanero.1992.

Como bien se hace referencia en la RTF N° 207-A-2000 en los casos que efectuada la incautación de una mercancía, se presente la llamada “reclamación” con el objeto de obtener su devolución por haberse acreditado el derecho de propiedad o posesión, así como subsanar las observaciones de la Autoridad Aduanera; la resolución que confirma tal medida al declarar improcedente la “reclamación” que implica reclamar la devolución de la mercancía y ordenar el comiso administrativo de la misma, en concordancia con otras normas legales que resultan aplicables al caso concreto, como puede ser el caso de la Ley de Delitos Aduaneros N° 26461; constituye un acto administrativo que puede ser objeto de una reclamación de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 165 del Código Tributario, por ser el que aplica las sanciones reclamables de comiso y multa.

Ambas medidas preventivas (inmovilización, incautación) resultan aplicables en el marco de la Ley General de Aduanas y la Ley de Delitos Aduaneros. Según la Ley General de Aduanas se puede:

- a) Inmovilizar para realizar una acción de control, la Administración Aduanera dispone la inmovilización de las mercancías o medios de transporte ordenando que permanezcan en un lugar determinado y bajo la responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.
- b) Inmovilizar cuando se determine incidencia en una acción de control, si como consecuencia de una acción de control el funcionario de la SUNAT determina una incidencia, inmoviliza la mercancía o los medios de transporte, para lo cual formula el Acta de Inmovilización - Incautación. El plazo de la inmovilización es de diez días hábiles contado a partir de la fecha de efectuada, prorrogable por un plazo igual. Excepcionalmente, se puede disponer la prórroga por un plazo

máximo de sesenta días hábiles, para lo cual debe emitirse la resolución correspondiente.

c) Incautar si como consecuencia de una acción de control, el funcionario de la SUNAT determina una incidencia, dispone la incautación de las mercancías o medios de transporte, toma posesión forzosa de estos, los traslada a sus almacenes y los custodia, hasta que se determina su situación legal definitiva. El plazo de la incautación es de veinte días hábiles contado a partir de la fecha de la notificación del Acta de Inmovilización - Incautación.

Según la Ley de Delitos Aduaneros se puede:

a) Incautar, el funcionario de la SUNAT dispone la incautación de las mercancías cuando tenga indicios de la comisión de una infracción administrativa prevista en la Ley de los Delitos Aduaneros, para tal efecto formula el Acta de Inmovilización - Incautación; asimismo, dispone la incautación de los medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto material de la presunta infracción administrativa.

Esta incautación puede efectuarla otras entidades debiendo comunicarse a la Administración Aduanera dentro de las veinticuatro horas de realizada. Las mercancías, bienes y medios de transporte incautados son puestos bajo custodia y a disposición del almacén de la SUNAT de la circunscripción, o de la División de Almacenes tratándose de incautaciones realizadas en las provincias de Lima y Callao, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes de efectuada la incautación.

b) Inmovilizar, para lo cual, el funcionario de la SUNAT comunica al fiscal para que disponga la medida de inmovilización en los casos establecidos en el artículo 26 de la Ley de los Delitos Aduaneros³⁵⁰.

³⁵⁰ Ley de Delitos Aduaneros artículo 26°.- Situación de naves y aeronaves. En los casos de naves y aeronaves, el fiscal dispondrá su inmovilización en coordinación con las autoridades de transporte competentes para su depósito y custodia, en tanto se determine el grado de

Ante la inmovilización se presenta la solicitud de levantamiento de inmovilización de mercancías o medios de transporte y deben ser resueltas mientras dure la inmovilización.

Ante una incautación se presenta una solicitud de devolución, el plazo para resolver las solicitudes de devolución de una incautación al amparo de la Ley General de Aduanas, es de cuarenta y cinco días hábiles contados a partir del día siguiente de su presentación.

El plazo para resolver las solicitudes de devolución provenientes de la Ley de los Delitos Aduaneros, es de sesenta días hábiles, contado a partir del día siguiente de su presentación. El plazo para el ofrecimiento y actuación de pruebas es de quince días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud de devolución, sin perjuicio de las pruebas de oficio que pueda requerir el funcionario de la SUNAT.

Una especial mención merece la devolución de los bienes vinculados al delito de contrabando en la etapa jurisdiccional, a propósito de la Sentencia de Casación recaída en el expediente N° 113-2013 la misma que da una respuesta adecuada a las distintas interpretaciones en torno a la devolución de los bienes incautados en los procesos por delitos aduaneros. Ello debido al Decreto Legislativo N° 1111 del 29.06.2012³⁵¹ que modificó el artículo 13° de la

responsabilidad del propietario en los hechos materia de investigación, salvo que se trate de aeronaves del Estado, las que serán entregadas inmediatamente a la autoridad de transporte competente, luego de la investigación correspondiente.

³⁵¹ Artículo 13°.- Incautación.- El Fiscal ordenará la incautación y secuestro de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como los instrumentos utilizados para la comisión del mismo, los que serán custodiados por la Administración Aduanera en tanto se expida el auto de sobreseimiento, sentencia condenatoria o absolutoria proveniente de resolución firme, que ordene su decomiso o disponga su devolución al propietario.

Queda prohibido bajo responsabilidad, disponer la entrega o devolución de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como de los medios de transporte o cualquier otro instrumento empleados para la comisión del mismo, en tanto no medie sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento proveniente de resolución firme que disponga su devolución dentro del proceso seguido por la comisión de delitos aduaneros.

Ley de Delitos Aduaneros N° 28008 elevó la cuantía a cuatro unidades impositivas tributarias. Dado que el vehículo clonado (ingresado ilícitamente al territorio nacional) había sido valorado en un monto menor a dicha cuantía, el Fiscal solicitó el sobreseimiento del delito de contrabando, lo que fue amparado por el Juez de Investigación Preparatoria quien además ordenó la devolución del vehículo incautado.

En tal sentido, sostiene la Corte Suprema que la emisión de un auto de sobreseimiento faculta al juez solo el “levantamiento” de la medida de incautación, mas no la “devolución” del bien, la que corresponderá decidir a la Administración Aduanera, previa verificación de si se ha configurado o no una infracción administrativa.

Fundamenta la Corte Suprema que si una mercancía que es incautada por estar incurso en un acto de contrabando, y al no haberse acreditado judicialmente el delito, este debe ser devuelto; sin embargo, cuando el bien producto del contrabando es intrínsecamente, sustancialmente o constitutivo de un delito no resulta razonable que éste sea devuelto para su comercialización, venta, alquiler, etc., pues esta mercancía al no tener Declaración Aduanera, no se puede determinar su lícita procedencia, en tal medida no puede ser devuelta

En el caso de vehículos o bienes muebles susceptibles de inscripción registral, queda prohibido, bajo responsabilidad, sustituir la medida de incautación o secuestro de estos bienes por embargos en forma de depósito, inscripción u otra que signifique su entrega física al propietario o poseedor de los mismos.

La prohibición de disponer la entrega o devolución de las mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito, así como de los instrumentos empleados para su comisión, alcanza igualmente a las resoluciones o disposiciones dictadas por el Ministerio Público, si luego de la investigación preliminar o de las diligencias preliminares, se declare que no procede promover la acción penal o se disponga el archivo de la denuncia. En dichos caso corresponderá a la Administración Aduanera la evaluación de la devolución de estas mercancías, bienes, efectos, medios de transporte e instrumentos del delito, previa verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras que amparen su ingreso lícito, internamiento, tenencia o tránsito en el territorio nacional.

De incautarse dichas mercancías, medios de transporte, bienes y efectos que constituyan objeto del delito por otras autoridades, lo incautado será puesto a disposición de la Administración Aduanera con el documento de ley respectivo, en el término perentorio de tres (3) días hábiles. Esta disposición regirá sin perjuicio del deber de comunicar a la Administración Aduanera la incautación efectuada, dentro del término de veinticuatro (24) horas de producida(*).

(*) Artículo sustituido por Decreto Legislativo N° 1111 del 29.06.2012

o entregada a la persona a quien se le incautó, sino a quien tenga legítimo derecho sobre el mencionado bien, entonces, necesariamente quien tiene derecho a que se le restituya o entregue el bien por las circunstancias del caso es al Estado Peruano, representado en este caso por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, SUNAT; desarrollándose interpretativamente por extensión el artículo 320 inciso 1 del nuevo Código Procesal Penal³⁵² cuando establece que “tratándose de bienes intrínsecamente delictivos no procede su restitución o devolución al procesado.”

Considera, además, que la ley dentro de un sistema constitucional de derecho no puede ser utilizada para que un acto que la contraviene se cubra con un manto de legalidad a través de una decisión judicial; en consecuencia, observando que la ley procesal penal, en un nivel infraconstitucional ordena la devolución del bien incautado, que constituye el objeto material del delito de contrabando, despenalizado a través del Decreto Legislativo N° 1111, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 29 de junio de 2012 y, ello no debe hacerse efectivo en tanto el espíritu de la ley procesal penal no ha considerado al momento de ordenarse el levantamiento de las medidas coercitivas, que el mencionado bien materia del delito, sirvió para que se configurara el delito de contrabando. Proceder en sentido contrario, es decir, devolver la mercancía incautada conforme a lo prescrito por el ordenamiento procesal penal vigente, constituiría una mera interpretación literal, la que nos alejaría de una solución con criterio de justicia.

En el caso de delitos aduaneros, si bien el fiscal o juez puede disponer se levante la medida de incautación judicial, esto no debe implicar la entrega inmediata de los bienes vinculados al delito (medios de transporte o mercancías), por cuanto es competencia de la Administración Aduanera pronunciarse sobre la posible existencia de infracción administrativa y, en su

³⁵² Código Procesal Penal, artículo 320 Pérdida de eficacia de la incautación.-

1. Dictada sentencia absolutoria, auto de sobreseimiento o de archivo de las actuaciones, los bienes incautados se restituirán a quien tenga derecho, salvo que se trate de bienes intrínsecamente delictivos. El auto, que se emitirá sin trámite alguno, será de ejecución inmediata.

caso, imponer la sanción que corresponda. No olvidemos que la Ley de Delitos Aduanera N° 28008 regula no solo los delitos aduaneros sino también las infracciones vinculadas al delito de contrabando.

Veamos ahora la legislación aduanera de Colombia y México respecto de las medidas preventivas.

8.5.3 EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

8.5.3.1 En la legislación de Colombia

La legislación de Colombia la denomina medida cautelar,³⁵³ describiendo que son las que adopta la Autoridad Aduanera sobre las mercancías o sobre las pruebas. Tratándose de medida cautelar sobre las mercancías, se realiza para garantizar la aplicación del decomiso; o para mantener las mercancías a disposición de la autoridad aduanera mientras se acredita su legal ingreso y permanencia dentro del país; o el cumplimiento de los requisitos de los regímenes de exportación, o de tránsito y cabotaje. Mientras que para las medidas cautelares sobre las pruebas, se adoptan para garantizar la utilización de un determinado medio probatorio dentro de un proceso administrativo.

Agrega que las medidas cautelares serán proporcionales y adecuadas a los fines que se persigan, precisando que cuando se adopte una medida cautelar, se levantará un Acta donde conste el tipo de medida, el término de su duración y las mercancías o pruebas sobre las que recae.

Tenemos la medida cautelar de inmovilización y aseguramiento de la carga³⁵⁴ que es una facultad otorgada a los funcionarios aduaneros en el procedimiento

³⁵³ Resolución N° 4020 del 2000, artículo 431.

³⁵⁴ Que se encuentra consagrada en el artículo 73-1 de la Resolución Reglamentaria 4240 de 2 de Junio del 2000 (Colombia).

de reconocimiento de carga cuando se produzcan alguno de los siguientes eventos:

- a) Para verificar los documentos que justifiquen las inconsistencias reportadas referentes a excesos o sobrantes en número de bultos o exceso de peso si se trata de mercancía a granel.
- b) Cuando existan errores en la identificación de las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 del Decreto 2685 de 1999.
- c) Para ejercer control de la carga previa autorización del Jefe de la División de Gestión de Control de la Carga o quien haga sus veces, motivando las razones de este requerimiento.

En todos los casos debe confeccionarse un acta motivada en la que se indique el número de bultos, peso, número de unidades de carga, descripción genérica de la mercancía y el sustento legal correspondiente. Una vez el transportador o agente de carga según el caso, suscriba el acta de diligencia, la misma se entenderá notificada.

Cuando la inmovilización de la carga se produzca en el depósito o la zona franca en la que fue descargada directamente la mercancía, hasta tanto no se levante la medida cautelar, no procederá la presentación de la declaración de importación.

Con la verificación y aceptación por parte de la autoridad aduanera de los documentos presentados como justificación, se procederá a levantar la medida cautelar de inmovilización a través del acta de diligencia, para que el transportador o agente de carga documente la carga cuando a ello hubiere lugar, y continúe con el traslado o entrega de la misma, en la forma prevista en las disposiciones vigentes.

La inmovilización de la carga procederá por un plazo máximo de cinco días, término del cual el usuario podrá presentar la documentación correspondiente que justifique las inconsistencias encontradas.

En caso de no aceptarse la justificación o no presentarse la misma dentro de la oportunidad establecida, procederá la aprehensión³⁵⁵ de las mercancías³⁵⁶ cuando el transportador o el Agente de Carga Internacional no entregue en la oportunidad legal los documentos de transporte que justifiquen las inconsistencias informadas a la autoridad aduanera, en los casos de sobrantes en el número de bultos o exceso en el peso en la mercancía a granel, respecto de lo consignado en el Manifiesto de Carga, o en los documentos que lo adicionen, modifiquen o expliquen, sin perjuicio de las sanciones establecidas para el transportador, si a ello hubiere lugar.

A su vez, las causales de aprehensión y decomiso de la carga, se encuentran previstas en el artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, distinguiendo la norma según el régimen del cual se trate: importación, exportación y tránsito.

1. Cuando se oculte o no se presente a la autoridad aduanera mercancías que han arribado al territorio aduanero nacional, salvo cuando las mercancías estén amparadas con documentos de destino a otros puertos.
2. Cuando el ingreso de mercancías se realice por lugares no habilitados, salvo que se configure el arribo forzoso legítimo.
3. Cuando las mercancías sean descargadas sin que el transportador haya entregado previamente el Manifiesto de Carga a la autoridad aduanera o, el Agente de Carga Internacional no entregue el Manifiesto de la Carga Consolidada, o cuando el transportador y/o el Agente de Carga Internacional no entreguen los documentos de transporte que les corresponda, dentro del plazo previsto.
4. Cuando el transportador o el Agente de Carga Internacional no informe por escrito a las autoridades aduaneras dentro del plazo,

³⁵⁵ Aprehensión.- Es una medida cautelar consistente en la retención de mercancías respecto de las cuales se configure alguno de los eventos previstos en el artículo 502o. del presente Decreto.

³⁵⁶ De conformidad con lo previsto en el numeral 1.5 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999.

acerca de los sobrantes detectados en el número de bultos o sobre el exceso en el peso en la mercancía a granel respecto de lo consignado en el Manifiesto de Carga, o en sus adiciones, modificaciones o explicaciones, o cuando se encuentre mercancía que carezca de documento de transporte o amparada en documentos de transporte no relacionados en el Manifiesto de Carga, o en los documentos que lo adicionen, modifiquen o expliquen.

5. Cuando el transportador o el Agente de Carga Internacional no entregue en la oportunidad legal los documentos de transporte que justifiquen las inconsistencias informadas a la autoridad aduanera, en los casos de sobrantes en el número de bultos o exceso en el peso en la mercancía a granel, respecto de lo consignado en el Manifiesto de Carga, o en los documentos que lo adicionen, modifiquen o expliquen.

6. Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una Planilla de Envío, Factura de Nacionalización o Declaración de Importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la Declaración de Importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, salvo que estos últimos se hayan subsanado en la forma prevista, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión.

7. Cambiar la destinación de mercancía que se encuentre en disposición restringida a lugares, personas o fines distintos a los autorizados.

8. Enajenar sin autorización de la Aduana, cuando esta se requiera, mercancías introducidas bajo la modalidad de importación con franquicia.

9. Enajenar mercancía importada bajo la modalidad de importación temporal en desarrollo de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, mientras se encuentre en disposición restringida, a personas o fines diferentes a los autorizados.

10. No dar por terminada dentro de la oportunidad legal, la modalidad de importación temporal en desarrollo de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación.

11. Encontrar en la diligencia de inspección aduanera cantidades superiores o mercancías diferentes a las declaradas.
12. Cuando transcurrido el término no se presente Declaración de Legalización respecto de las mercancías sobre las cuales, en la diligencia de inspección aduanera, se hayan detectado errores u omisiones parciales en la serie o número que las identifican.
13. Cuando transcurrido el término, no se presente Declaración de Legalización respecto de las mercancías sobre las cuales, en la diligencia de inspección aduanera, se hayan detectado errores u omisiones en la descripción diferentes a la serie o número que las identifican, o descripción incompleta que impida su individualización.
14. La mercancía importada temporalmente a corto plazo para reexportación en el mismo Estado, cuando vencido el término señalado en la Declaración de importación, no se haya terminado la modalidad.
15. No exportar dentro del plazo establecido por la autoridad aduanera, los bienes resultantes de la transformación, procesamiento o manufactura industrial de las mercancías importadas temporalmente para procesamiento industrial, salvo que se pruebe su destrucción, su importación ordinaria, o que las materias primas e insumos se hubieren reexportado, destruido o sometido a importación ordinaria.
16. No reexportar el vehículo de turismo importado temporalmente dentro del plazo autorizado.
17. Cuando haya lugar a la efectividad de la garantía por incumplimiento de las obligaciones inherentes a la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital.
18. Alterar la identificación de mercancías que se encuentren en disposición restringida.
19. Cuando el viajero omita declarar equipaje sujeto al pago del tributo único y la autoridad aduanera encuentre mercancías sujetas al

pago del mismo, o mercancías en mayor valor o cantidad a las admisibles dentro del equipaje con pago del tributo único, o mercancías diferentes a las autorizadas para la modalidad de viajeros, o el viajero no cumple las condiciones de permanencia mínima en el exterior, procederá la aprehensión y decomiso o, cuando se destinen al comercio mercancías introducidas bajo la modalidad de viajeros.

20. Cuando se introduzcan al resto del territorio aduanero nacional mercancías procedentes de las Zonas de Régimen Aduanero Especial, bajo la modalidad de envíos o de viajeros, con precios por debajo de los precios indicativos o del margen inferior de los precios estimados establecidos por la Dirección de Aduanas.

21. Almacenar en los depósitos habilitados mercancías no consignadas al titular del depósito o distintas a las permitidas por las normas aduaneras para cada uno de estos.

22. No regresar al territorio insular dentro del término previsto, los vehículos, máquinas y equipos y las partes de los mismos, que hayan salido temporalmente del Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina hacia el territorio continental.

23. Someter al sistema de envíos desde el Puerto Libre de San Andrés, Providencia y Santa Catalina o desde las Zonas de Régimen Aduanero Especial, mercancías que superen los cupos establecidos en este decreto y,

24. Cuando en ejercicio de las facultades establecidas se ordene el registro de los medios de transporte en aguas territoriales, y se adviertan circunstancias que podrían derivar en el incumplimiento de las normas aduaneras, tributarias o cambiarias, o en la ilegal introducción de mercancías al territorio aduanero nacional.

25. Cuando dentro de los términos, o dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada o, cuando vencidos los términos señalados en los numerales 6 y 9 del mismo artículo no se presentaron en debida forma los documentos

soporte que acreditan que no se encuentra incurso en restricción legal o administrativa.

26. Cuando se encuentren mercancías de prohibida importación en el territorio aduanero nacional.

En el Régimen de Exportación:

1. Transportar mercancías con destino a la exportación por rutas diferentes a las autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;

En el Régimen de Tránsito:

1. Cuando en la diligencia de reconocimiento o inspección, se encuentre carga en exceso respecto de la amparada en el documento de transporte.

2. No entregar la mercancía sometida al régimen de tránsito aduanero al depósito o a la Zona Franca.

3. Cuando el depósito encuentre mercancías en exceso al momento de recibir la carga del transportador.

4. Cuando durante la ejecución de una operación de tránsito aduanero se encuentren mercancías que hubieren obtenido la autorización del régimen de tránsito aduanero, a pesar de estar sometidas a las restricciones de que trata el artículo 358 del presente Decreto.

8.5.3.2 En la Legislación de México

La legislación mexicana lo denomina “embargo precautorio” y tiene su sustento en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera. «Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.»³⁵⁷

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

1. Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado o cuando las mercancías extranjeras en tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.
2. Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujeta a las regulaciones y restricciones no arancelarias y no se acredite su cumplimiento o sin acreditar el cumplimiento de las normas oficiales mexicanas o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
3. Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en esta Ley para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país y cuando no se acredite su legal estancia o tenencia, o se trate de vehículos

³⁵⁷ Código Fiscal de la Federación. Última reforma DOF 04-06-2009. Artículo 145°.

conducidos por personas no autorizadas. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

4. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.

5. Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

6. Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.

7. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, salvo que se haya otorgado la garantía respectiva.

“Más que una forma de comprobación, la retención de mercancías de comercio exterior representa una sanción de carácter administrativo que deberá fundarse y motivarse en un Acta circunstanciada de hechos y notificada al interesado. Es realizada por las aduanas del país en los recintos fiscales de acuerdo a sus facultades de comprobación, en los casos expresamente señalados en la legislación aduanera, con el propósito de verificar que los contribuyentes hayan satisfecho las obligaciones y créditos fiscales generados por la entrada al territorio nacional de mercancías de comercio exterior o de su salida, así como

para permitir que los contribuyentes cumplan con ciertos requisitos necesarios para el desaduanamiento de las mercancías, y en su caso, para poner las mercancías de comercio exterior a disposición de las autoridades competentes, para lo cual deberán levantar el Acta de circunstancias de hechos correspondientes.³⁵⁸

La retención de las mercancías y los medios de transporte procede en los siguientes casos:

1. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o verificación de mercancía en transporte, no se presente el documento en el que conste el depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía en el caso de que el valor declarado sea inferior al precio estimado.
2. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero no se acredite el cumplimiento de normas oficiales mexicanas de información comercial.
3. Asimismo, procederá la retención de los medios de transporte de las mercancías que hubieran ocasionado daños en los recintos fiscales, en este supuesto las mercancías no serán objeto de retención.

Las autoridades aduaneras en el acta de retención que para tal efecto se levante, harán constar la fundamentación y motivación que dan lugar a la retención de la mercancía o de los medios de transporte, debiendo señalarse al interesado que tiene un plazo de quince días, para que presente la garantía efectuada en la cuenta aduanera de garantía cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca la Secretaría, o de treinta días para que dé cumplimiento a las normas oficiales mexicanas de información comercial o se garanticen o paguen los daños causados al recinto fiscal por el medio de transporte, apercibiéndolo que de no hacerlo, la mercancía o el medio de transporte, según corresponda, pasarán a propiedad del Fisco Federal, sin

³⁵⁸ Ley Aduanera (México). Última reforma DOF 09-12-2013. artículo 151.

que para ello se requiera notificación de resolución alguna. Los plazos señalados en este párrafo se computarán a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acta de retención³⁵⁹.

³⁵⁹ Ley Aduanera (México). Última reforma DOF 09-12-2013. artículo 158. México.

CAPÍTULO IX.
LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN
EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN
DEFINITIVA

9.1 LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN EL RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA EN EL PERÚ

Como vimos en el Capítulo II, la exportación definitiva es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo. Tampoco le son aplicables las reglas de valoración de la OMC.

En el marco de la legislación aduanera, el valor FOB de exportación consignado en la Declaración se acredita conforme al numeral 3) del inciso d) del artículo 60º del Reglamento de la Ley General de Aduanas, con los siguientes documentos: factura o boleta de venta, según corresponda, o con declaración jurada en los casos que no exista venta.

En el supuesto que con posterioridad a la numeración de la Declaración, el exportador solicite la rectificación del valor FOB inicialmente declarado, dicha modificación sea para aumentar o disminuir el valor FOB declarado, deberá estar sustentada en una nota de crédito o de débito, respectivamente³⁶⁰.

Las notas de débito se emiten para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros.³⁶¹

El Reglamento de la Ley del IGV en su artículo 6 inciso c) del numeral 2.1, dispone que las modificaciones en el valor de las operaciones de venta,

³⁶⁰ Numeral 77), literal A), del rubro VII - Descripción del Procedimiento INTA-PG.02.

³⁶¹ Numeral 2.1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago.

prestación de servicios o contratos de construcción, se sustentarán en el original de la nota de débito o crédito, según corresponda.

Por su parte, el artículo 37 b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula la determinación el valor de las exportaciones a que se refiere el Artículo 64³⁶² de la Ley:

El valor de venta de los bienes exportados se determinará como sigue:

1. Valor CIF, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos los derechos y otros tributos que graven la internación de dichos bienes en el país de destino, así como los gastos de despacho de Aduana y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes del destinatario; y
2. Valor FOB, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos todos los conceptos referidos en el numeral anterior, así como el flete y el seguro.

Por el valor vigente en el mercado de consumo, se entiende el precio de venta al por mayor que rija en dicho mercado. En caso que el referido precio no fuera de público y notorio conocimiento, o que su aplicación sobre bienes de igual o similar naturaleza pudiera generar duda; se tomarán los precios obtenidos por otras empresas en la colocación de bienes de igual o similar naturaleza, en el mismo mercado y dentro del ejercicio gravable.

También regula, la citada norma legal, la forma de acreditar el valor de exportación de los productos perecibles frescos:

³⁶² TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 64°. (...) Asimismo, para los efectos de esta ley, el valor asignado a las mercaderías o productos que sean exportados, no podrá ser inferior a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los gastos, en la forma que establezca el Reglamento, teniendo en cuenta los productos exportados y la modalidad de la operación. Si el exportador asignara un valor inferior al indicado, la diferencia, salvo prueba en contrario, será tratada como renta gravable de aquél.

Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32°-A de esta ley.

- a) Los documentos de soporte de la operación remitidos por el importador que señalen, como mínimo, la modalidad de venta pactada, la relación de los gastos incurridos por el importador para colocar los bienes en el mercado de destino, la forma de determinación del valor de exportación y la indicación de los términos de entrega. De no contar con la documentación anterior, podrán presentar los documentos que acrediten la aceptación de las condiciones propuestas por el agro exportador, siempre que incluyan la información mínima señalada; y,
- b) El documento denominado liquidación de compra remitido por el importador que evidencie el precio de exportación.

Los documentos mencionados en el párrafo anterior podrán ser remitidos vía correo electrónico, courier, fax, telex o por cualquier otro medio del cual se deje constancia escrita.

Conforme a lo establecido por el artículo 64º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la base imponible del Impuesto en las operaciones de agro-exportación de productos perecibles frescos es el valor de exportación, que es el valor inicialmente facturado ajustado, de ser el caso, por las notas de crédito o las notas de débito emitidas para reflejar el valor de exportación definitivo, según lo dispuesto en el artículo anterior.

Si la SUNAT, constatará que el valor de exportación es inferior al valor real determinado con arreglo a las reglas establecidas por el artículo 37º, salvo prueba en contrario, la diferencia será tratada como renta gravable del exportador.

Con Ley N° 29198 se regula la acreditación de medios probatorios del valor FOB de exportaciones antes de la vigencia del D.S. N° 271-2007-EF:

- a) Las facturas emitidas por el exportador, siempre que indiquen los términos de entrega, que podrán ser los establecidos por las reglas

internacionales para la interpretación de los términos comerciales empleadas en transacciones internacionales; y,

b) las liquidaciones de compra emitidas por el importador, que evidencien los precios de exportación.

Los documentos antes mencionados podrán ser remitidos por sus emisores vía correo electrónico, courier, fax, télex o por cualquier otro medio del cual se deje constancia escrita.

Distingue la presentación de medios probatorios del valor de exportaciones en la vía administrativa y en la vía judicial. Los medios probatorios antes citados, son válidos siempre y cuando la Administración Tributaria no hubiera determinado deuda tributaria vía notificación de Resoluciones de Determinación o de Multa, por cuestionamientos al valor de exportación.

Sin perjuicio de lo antes señalado, debe puntualizarse que diferente supuesto es el que se produce cuando el exportador solicita acogerse a los beneficios establecidos 'en el Procedimiento simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, aprobado por el Decreto Supremo N° 104-94-EF y demás normas modificatorias; en cuyo caso, el exportador deberá proporcionar la documentación e información necesaria que sustente la procedencia del beneficio ante la Administración Aduanera, como dependencia encargada de verificar de manera selectiva la veracidad de la información proporcionada por los solicitantes del *drawback*.

El Tribunal Fiscal ha adoptado ciertos criterios, los mismos que podrían considerarse como lineamientos en esta materia:

- El valor FOB, es resultado de las negociaciones que se llevan a cabo entre el exportador y su comprador, como parte de un contrato internacional, reflejando la voluntad de ambos; de manera que una modificación del mismo tiene necesariamente las mismas características. El hecho de que por cualquier

razón, el exportador no pueda cobrar el precio pactado, es un problema de carácter financiero que no supone la modificación del valor FOB³⁶³.

- En caso de no existir transacción internacional que sustente el valor FOB de las mercancías exportadas, éste estaría únicamente conformado por los costos y gastos en que haya incurrido el exportador hasta poner la mercancía sobre el medio de transporte que la sacaría del país en el lugar de origen; sin que proceda a incluir en dicho valor FOB margen de utilidad, ya que al no existir transacción internacional, tampoco existe utilidad alguna.

- Asimismo, bajo dicho criterio el valor FOB que el vendedor consigna en la Factura y en la Declaración, puede variar porque el precio se determina en destino o por cualquier otra razón, y a consecuencia de ello, el exportador acepta dicha modificación y emite la respectiva Nota de Crédito o Nota de Débito, según sea el caso; correspondiendo entonces que se solicite a la Administración Aduanera la rectificación del valor FOB consignado en la Declaración y en la Declaración de *Drawback*, de ser el caso.

- Si la Administración Aduanera verifica que los estados de cuenta corriente de los bancos consignan transferencias del extranjero a favor del exportador que no identifican las facturas de exportación que se cancelan ni la empresa que efectúa dichos pagos desde el extranjero, de manera que no se puede atribuir con certeza dichos pagos a una factura en particular, lo cual origina inconsistencias en la evaluación de la contabilidad del exportador, específicamente en las Cuentas caja bancos y la cuenta exportaciones.

- El hecho que los abonos en las cuentas bancarias del exportador estén registrados en su contabilidad, no prueba que corresponda a un pago en particular, si éste no indica las facturas de exportación que se cancelan ni la empresa que efectúa dichos pagos en el extranjero.

³⁶³ Resolución del Tribunal Fiscal N° 1148-A-2009 del 09/02/2009.

En tal sentido, considerando que el valor FOB de las facturas de exportación constituyen la base imponible para el cálculo del *Drawback*, por ejemplo, la falta de pruebas sobre su cancelación, así como la falta de pruebas de los cobros efectuados por la empresa exportadora, corresponde a Aduanas realizar acciones a fin de verificar el valor FOB consignado en las declaraciones de exportación y determinar el valor FOB de exportación real.

El artículo 14º de la Decisión 778 de la Comisión de la Comunidad Andina, señala que Una vez autorizado el levante o el embarque de las mercancías y con el objeto de garantizar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en la declaración, las autoridades aduaneras podrán proceder al control posterior de: a) Mercancías, documentos y demás datos relativos a las operaciones de importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate; b) Documentos y datos relativos a las operaciones comerciales posteriores o anteriores vinculadas a la importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate, incluyendo el Documento Único Aduanero (DUA) y la Declaración Andina del Valor (DAV); c) Operaciones de transformación, elaboración, montaje, reparación y otras a las que estén sometidas las mercancías importadas al amparo de un régimen de perfeccionamiento activo, así como los productos obtenidos de estas operaciones; o d) El cumplimiento de los requisitos exigidos a las mercancías en importación temporal y demás regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, o sujetos a tratamientos preferenciales y a las mercancías importadas al amparo de los demás destinos aduaneros.

Las acciones de control posterior sobre las declaraciones, manifiesto de carga y demás documentos comerciales, contables y bancarios relativos a una determinada operación comercial, comprenderán el reconocimiento de las mercancías en el lugar en el que se encuentren.

Mientras, el artículo 16º señala que « *Las Administraciones Aduaneras constituirán unidades de control posterior integradas por funcionarios con conocimientos y experiencia en materia aduanera, fiscal, de comercio exterior, contable, de auditoría y de otras áreas de especialización que se requieran.*

Las unidades de control posterior se podrán estructurar en cada País Miembro en unidades centrales, nacionales o regionales, de acuerdo con el ámbito de su actuación territorial, dotándolas de las facultades y competencias que les permita cumplir con su función.».

9.1.1 RECTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DEL VALOR FOB POSTERIOR A LA REGULARIZACIÓN DEL RÉGIMEN

Según lo dispuesto en el Procedimiento Específico de Exportación Definitiva – INTA-PG.02, el exportador o despachador de aduana puede rectificar el valor FOB de la declaración producto de la emisión de notas de crédito o débito a través del portal del Operador de Comercio Exterior - OCE, para cuyo efecto, registra su RUC y Clave SOL en la opción: Procesos de salida/Solicitud de rectificación del valor FOB, registra los datos requeridos por el formato electrónico e inserta la nota de crédito o débito (digitalizada). Cuando la nota de crédito o débito ha sido emitida por vía electrónica, solo se consigna el número de este documento.

Cuando la fecha de emisión de la nota de crédito o débito que sustenta la rectificación sea anterior a la transmisión de la información complementaria de la declaración, el solicitante registra el número de la liquidación de cobranza cancelada por declaración incorrecta del valor.

Si el valor FOB declarado disminuye, el exportador o despachador de aduana registra el número de la liquidación de cobranza cancelada incluyendo los intereses moratorios, siempre que la empresa exportadora haya percibido indebidamente la restitución de derechos arancelarios.

El sistema valida la información, de ser conforme, numera la solicitud y comunica la selección de aprobación, como:

- a) Procedente automática o;
- b) Previa evaluación del funcionario.

De ser seleccionada a “Procedente automática”, el sistema rectifica el valor FOB declarado en la serie, modifica el monto de la declaración; y genera un aviso electrónico al solicitante.

De ser seleccionada a “Previa evaluación del funcionario” el sistema asigna al funcionario aduanero y genera un aviso electrónico al solicitante. El funcionario aduanero designado accede al portal del funcionario aduanero, a la opción “Evaluación de las solicitudes de rectificación” para su revisión; el resultado puede ser procedente, procedente en parte, o improcedente.

La autoridad aduanera comunica al solicitante, a través de su buzón SOL, el resultado de la solicitud de rectificación; asimismo, este resultado puede ser consultado por el solicitante a través del portal del OCE.

En el caso que la nota de crédito o de débito ampare más de una factura y más de una declaración, además de los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, deben contener la siguiente información: número de la declaración, número de la factura y de la serie, así como el monto de la diferencia del valor FOB.

9.2 LA DECLARACIÓN DEL VALOR EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

9.2.1 EN LA LEGISLACIÓN DE ARGENTINA

El artículo 735^o del Código Aduanero establece que los derechos de exportación se calculan sobre el denominado “valor imponible” de la mercadería que se exportare para consumo.

Agrega el artículo 745^o que *«el objeto de la definición del valor imponible es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se*

exportare, en los lugares a que se refiere el artículo 736º, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno del otro. Este concepto tiene un alcance general y es aplicable, haya sido o no la mercadería que se exportare objeto de un contrato de compraventa, y cualesquiera que fueren las condiciones de este contrato».

Más adelante, los artículos 747º y 748º facultan a la Autoridad Aduanera a dudar del precio declarado por el exportador cuando éste no constituya una base idónea para determinar el valor imponible, en cuyo caso corresponderá utilizar bases de valoración alternativas, tales como:

- a) El valor obtenido por estimación comparativa con mercadería idéntica o, en su defecto, similar competitiva, que hubiere sido objeto de despacho, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- b) El valor obtenido a partir de la cotización internacional de la mercadería, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- c) El valor obtenido mediante la aplicación de precios preestablecidos para períodos ciertos y determinados, resultantes de procesar y promediar precios usuales de mercadería idéntica o, en su defecto, de similar competitiva, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- d) El valor obtenido a partir del precio de venta en el mercado interno del país de destino, pagado o estimado, de la mercadería que se exportare o, en su defecto, de la idéntica o similar competitiva, previa deducción de los costos, gastos y tributos ocasionados o exigibles en aquel país así como del flete, seguro y demás gastos ocasiones, luego de la salida de la mercadería del territorio aduanero y de los derechos y demás tributos que gravaren en éste su exportación, tomando consideración las modalidades inherentes a la exportación;

- e) El valor obtenido a partir del costo de producción, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación;
- f) El valor de la mercadería que se exportare obtenido a partir del precio de venta, pagado o estimado, en el mercado interno del territorio aduanero de exportación, tomando en consideración las modalidades inherentes a la exportación y el mercado al cual la misma hubiere de destinarse;
- g) El valor obtenido sobre la base del importe total presunto del alquiler o su equivalente durante el tiempo de duración útil de la mercadería, con los ajustes necesarios para determinar el valor imponible, cuando se tratase de mercadería que se exportare sobre la base de un contrato de locación, *leasing* o similar.

Tomando en consideración estas reglas, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) emitió la Resolución General 620 (B.O. 28/6/1999) con el fin de adecuar las disposiciones referidas al control de valor de mercaderías de exportación.

El Anexo II del reglamento detalla los “Procedimientos a seguir para la Valoración de los Permisos de Embarque”. Allí se establece que en los supuestos en los que las Áreas de Valoración resuelvan no aceptar el valor declarado por el exportador, deberán observar el siguiente procedimiento:

- 1) Las áreas de valoración confeccionarán un listado de los ajustes de valor que en principio estime aplicables, indicando el fundamento de los mismos.
- 2) Dicho listado será publicado por un (1) día en el Boletín Oficial de la República Argentina, para conocimiento de los Exportadores y/o Despachantes de Aduana intervinientes, en forma semanal.

3) Dentro del plazo de quince (15) días contados a partir del día siguientes al de la publicación aludida en el Boletín Oficial; los interesados podrán suministrar, a las áreas de valoración, elementos y/o explicaciones que a su juicio permitan al Servicio Aduanero determinar la base de valoración aplicable, ya sea ratificando o modificando su posición original. Si venciera el plazo sin que el exportador aportara información que respalde su declaración, la determinación del valor deberá realizarse en forma inmediata. Por aplicación del artículo 1007º del Código Aduanero, se deben computar días hábiles administrativos.

4) Concluidas estas consultas, el servicio aduanero deberá expedirse en el término de diez (10) días hábiles administrativos, contados a partir del vencimiento del plazo de la publicación en el Boletín Oficial.

5) Para el caso en que se considere procedente el ajuste de valor, se remitirá la carpeta del Permiso de Embarque a la Aduana de Registro correspondiente; con un informe donde consten las fundamentaciones técnicas de tal decisión, a los efectos de practicarse la liquidación, intimación y cobro de los cargos por la diferencia de tributos y/o estímulos, para las Aduanas del Interior.

6) En el caso del Área Metropolitana, la División Fiscalización y Valoración de Exportación, confeccionará y suscribirá la planilla de cargos, y la División Control de Cargos y Pagos procederá a la notificación y control de los mismos.

7) La notificación de los cargos citados en el punto anterior, deberá practicarse en el domicilio constituido por el Exportador en Sede Aduanera por los medios previstos en el artículo 1013º y en la forma contemplada en los artículos 1014º, 1015º y 1037º del Código Aduanero. En la notificación deberá consignarse el número del documento que origina la deuda (diferencia de tributos y/o estímulos

más los intereses que correspondan), y la liquidación detallada de la misma, haciendo mención al valor declarado y al ajustado, por cada ítem o subítem que han sido objeto de observación. Además, deberá hacerse constar la fundamentación técnica que la originó. El cargo deberá ser suscripto por el funcionario que orgánicamente tenga facultades para ello.

8) El acto de notificación de los cargos deberá hacer expresa mención que el interesado tiene la posibilidad de deducir contra el mismo, el Recurso de Impugnación contemplado en el artículo 1053^o y subsiguientes del Código Aduanero, dentro del plazo de diez (10) días hábiles contados desde la notificación (artículo 1055 del Código Aduanero).

La Resolución General 620 también contempla la posibilidad de que el exportador decida supeditar la determinación del valor a una investigación. Asimismo, el reglamento establece que cuando se observare la existencia de presuntas infracciones en base a los antecedentes de mercaderías idénticas o similares comparables a la que se encuentra bajo análisis, o a las investigaciones practicadas, el área de valoración respectiva formulará la denuncia pertinente según lo dispuesto en el artículo 1082^o y subsiguientes del Código Aduanero³⁶⁴.

³⁶⁴ Resolución General 620 Numeral 2.1.2.3.) FORMULAR DENUNCIA.

Cuando se observare la existencia de presuntas infracciones en base, a los antecedentes de mercaderías idénticas o similares comparables a la que se encuentra bajo análisis, o a las investigaciones practicadas, el área de valoración respectiva formulará la denuncia pertinente según lo dispuesto en el artículo 1082 y subsiguientes del Código Aduanero.

En tal caso deberá comunicarlo a la Región Aduanera correspondiente, al Departamento Fiscalización de Operaciones Aduaneras o al Departamento Técnica de Exportación, según corresponda.

La jefatura responsable la remitirá al Departamento Procedimientos Legales Aduaneros para las destinaciones documentadas en las Aduanas de BUENOS AIRES y EZEIZA, o al Administrador de la Aduana de Registro para las destinaciones registradas en las demás Aduanas, a los fines de aplicar lo dispuesto el artículo 1087 del Código Aduanero.

Asimismo, se enviará copia del Permiso de Embarque y del informe respecto a la denuncia a la Dirección de Inteligencia Fiscal para que tome conocimiento de lo actuado a los fines de su competencia, quien evaluará la remisión a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, para que esta actúe en el marco de la Ley Penal Tributaria.

En los casos en que se torne aplicable el artículo 864 del Código Aduanero, también se actuará de acuerdo a lo expresado precedentemente.

Para ser claros: el procedimiento admite la recomposición de la base de cálculo de los tributos sin que ello signifique la atribución de responsabilidad penal al exportador.

Fernando G. Camauër³⁶⁵, analiza los criterios que el Tribunal Fiscal de Argentina ha venido desarrollando como doctrina que interpreta los supuestos y la prueba que se exige al servicio aduanero, para justificar los ajustes a los valores FOB de exportación.

La observación que la Aduana haga a los precios de venta al exterior que se documentan, debe tener un principio de justificación en los antecedentes de valores comparables que se registran en el organismo; y la decisión posterior de ajustar ese valor debe estar debidamente fundada en elementos de prueba que la respalden suficientemente

Es así que el Tribunal Fiscal revocó los ajustes de valor asumiendo los siguientes criterios:

- 1) El ajuste aduanero se había efectuado sobre cotizaciones internacionales, si esas cotizaciones no correspondían a una mercadería idéntica o similar a la exportada³⁶⁶.
- 2) El ajuste se fundó en destinaciones de mercaderías supuestamente comparables, si de los datos aportados no surge fecha de oficialización de los permisos de embarque ni la posición arancelaria ni su calidad, por tratarse de datos fundamentales para efectuar la comparación³⁶⁷.

³⁶⁵ CAMAUËR Fernando G. Ajustes de valor en Exportación. Consultado el 07 octubre 2015. <http://www.cda.org.ar/index.php/noticias/destacadas/13508-ajustes-de-valor-en-exportacion>

³⁶⁶ Compañía General de Combustibles S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, Expte. 27.009-A, Sala G, 07/05/2012 (Argentina).

³⁶⁷ Transmarítima Cruz del Sud S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, Expte. 25.064-A, Sala F, 24/05/2012. (Argentina).

3) El ajuste sólo se fundó mediante la agregación de una copia de la factura de exportación emitida un año antes de la operación cuestionada y no se agregó la destinación respectiva, lo que impide constatar datos esenciales relativos a la misma, como: fecha, posición arancelaria, calidad, valor, nivel comercial, cantidad exportada, destino de la misma, etc., que resultan determinantes o incidentes en los precios a documentar³⁶⁸.

4) El ajuste no tomó en cuenta que el artículo 748^o incisos a), b) y c) del Código Aduanero requiere para fundarlo, que el servicio aduanero disponga de antecedentes que difieran notoriamente del precio pagado o por pagar y, en el caso, se pueden producir importantes diferencias de precio entre la fecha del cierre de venta y la fecha de oficialización, debido al período transcurrido entre una y otra³⁶⁹.

5) El ajuste se fundó en antecedentes que no son válidos para desestimar el valor, por cuanto para que una destinación constituya un antecedente comparable, debe ser equivalente en todos sus aspectos, es decir, en cuanto al país de destino, la cantidad, calidad, especie, variedad de la mercadería que se exporta, embalaje, tiempo y nivel comercial, aspectos estos que no se vieron comprobados en autos³⁷⁰

Estos pronunciamientos se alinean con los criterios que el Tribunal Fiscal ya venía sosteniendo desde años anteriores:

1) El ajuste tuvo como base únicamente la baja en las utilidades del exportador, lo que no constituye por sí sólo base suficiente para ajustar

³⁶⁸ Hilandería Fueguina S.A.I.C. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte. N° 12.477-A, Sala F, 10/04/2012 (Argentina).

³⁶⁹ Chargeurs Wool Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte. 29.882-A, Sala E, 10/05/2012. (Argentina).

³⁷⁰ Tres Ases S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte. 25.487-A, Sala G, 30/03/2012 (Argentina).

los precios, porque ella puede tener por finalidad procurarse nuevos mercados³⁷¹.

2) El ajuste sobre el valor desestima el valor declarado sobre la base del valor en el mercado interno de un producto similar publicado en un folleto, y no encuentra sustento en otros permisos de exportación ni en ningún otro tipo de investigación³⁷².

3) El ajuste se basa en antecedentes que datan de un año atrás, y las características de la mercadería (fruta fresca) implica que los valores pueden variar en grandes proporciones en razón de múltiples factores: climáticos, oferta y demanda, etc³⁷³.

9.2.2 EN LA LEGISLACIÓN DE URUGUAY

Para la legislación de Uruguay, la exportación definitiva es el régimen aduanero por el cual se permite la salida del territorio aduanero, con carácter definitivo, de la mercadería de libre circulación, sujeta al pago de los tributos de exportación cuando corresponda, y al cumplimiento de todas las formalidades aduaneras exigibles³⁷⁴.

El Decreto 32/2014 Determinación de la Devolución de Tributos³⁷⁵ busca establecer en forma fehaciente la base de cálculo para la determinación de la devolución de tributos que integran el costo de bienes exportados, generados en ocasión de las operaciones aduaneras de exportación, de acuerdo a lo

³⁷¹ (Patagonia Fruits Trade S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Exp. 21.326-A, Sala E, 24/11/2006, (Argentina).

³⁷² (Albe S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Exp. 19.899-A, Sala E, 04/12/2006 (Argentina).

³⁷³ (Patagonia Fruits Trade S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Exp. 20.985-A, Sala F, 01/10/2007 (Argentina).

³⁷⁴ Código Aduanero - Ley N° 19.276, artículo 109.

³⁷⁵ Del 11 febrero del 2014.

dispuesto por los artículos 43^o a 45^o³⁷⁶ de la Ley de Reactivación Económica N^o 17.555, de 18 de setiembre de 2002.

Para ello, tiene en cuenta las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de la OMC para la valoración aduanera de las operaciones de importación³⁷⁷, asimilando definiciones y criterios consistentes para las operaciones aduaneras de exportación.

El Valor Aduanero de Exportación es el resultado del método del Valor de Transacción (definido como el precio realmente cobrado o por cobrar por el exportador de su comprador) aplicado a la correspondiente operación de comercio exterior relacionada; siempre que se cumplan determinadas condiciones y contemplando determinados ajustes.

El Valor Aduanero de Exportación se determina sobre los precios, cantidades, características y condiciones de la mercadería objeto de la exportación al momento de su salida del territorio aduanero nacional; en consecuencia, la Aduana debe establecer el Valor en Aduanas de las mercancías objeto de exportación, independientemente del valor que se declare en los

³⁷⁶ Artículo 43. (Trámites de exportación).- El Ministerio de Economía y Finanzas asumirá todos los cometidos que en materia de créditos de exportación disponen los organismos públicos, de acuerdo con lo dispuesto por las Leyes N^o 13.268, de 9 de julio de 1964, N^o 13.695, de 24 de octubre de 1968 y N^o 16.492, de 2 de junio de 1994, concordantes y complementarias. Sin perjuicio de lo dispuesto en general, le corresponderán a dicho Ministerio la administración, reconocimiento y control de los créditos, expedirá los certificados respectivos, a partir de la fecha que establezca la reglamentación, quedando además facultado a determinar la forma y condiciones de transmisión de dichos créditos.

El Ministerio de Economía y Finanzas podrá delegar las atribuciones expresadas en un organismo o unidades ejecutoras dependientes del mismo.

Artículo 44.- A efectos de determinar la cuantía y la procedencia de los créditos, las entidades beneficiarias de los tributos y prestaciones pecuniarias a que refiere el artículo 40 de esta ley, prestarán su colaboración técnica, en las condiciones que establezca el Poder Ejecutivo.

El Ministerio de Economía y Finanzas no hará efectiva la expedición de los certificados de créditos a los beneficiarios que no se encuentren al día en los pagos a que se refiere el artículo 40 de esta ley, de acuerdo con la comunicación efectuada por los respectivos organismos acreedores, en la forma que determine la reglamentación.

Artículo 45.- Los Capítulos V y VI del Código Tributario serán aplicables a las infracciones y delitos que se cometieren en la obtención o utilización de los certificados de créditos a que refiere el artículo 44 y en el reconocimiento de créditos inexistentes.

³⁷⁷ Regulado en Uruguay por la Ley 16.671, de 13 de diciembre de 1994.

documentos³⁷⁸. Se entiende por Valor en Aduanas el valor sobre las importaciones y exportaciones sobre las que se pagan impuestos y se cobran las devoluciones de tributos.

Cuando se trate de una venta al exterior de entrega en envíos sucesivos, escalonados o fraccionados; el precio de cada operación resultará del precio de la venta total final, al igual que cuando se trate de una venta al exterior pactada en consignación o con precio revisable.

El Valor de Transacción se tomará como base para el cálculo del VAE, siempre que se cumpla con la totalidad de las siguientes condiciones:

- a) Que el precio corresponda a una venta para la exportación.
- b) Que la venta no se encuentre condicionada o limitada por el exportador a su comprador en su disponibilidad, cesión o uso.
- c) Que el precio no dependa de ninguna condición o contraprestación ajena al valor de la mercadería objeto de la exportación.
- d) Que de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías, no se revierta directa o indirectamente alguna parte al exportador; salvo que se pueda ajustar, según se mencionará más adelante relacionado con cánones, derechos de licencia, etc.
- e) Que no exista vinculación comercial en los términos previstos por el artículo 15 numeral 4) del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII de la OMC, entre el exportador y el comprador; salvo que se demuestre ante la autoridad aduanera que la misma no ha influido en el valor de transacción. En los casos en que la vinculación comercial haya influido sobre el valor de transacción, previo estudio de la Dirección Nacional de Aduanas, se podrá aplicar el presente método determinando el correspondiente ajuste de acuerdo a lo que se mencionará más adelante, en lo que refiere a cánones, derechos de licencia, etc.

³⁷⁸ Decreto 32/2014 artículo 2.

En cuanto a los ajustes, éstos pueden ser positivos o negativos. Ajustes positivos: para la determinación del VAE, se adicionarán al precio realmente cobrado o por cobrar, cuando correspondan por no estar ya incluidos:

- a) Los cánones, derechos de licencia y cualquier otra reversión que, como condición de la venta, el exportador deba recibir directa o indirectamente del comprador, relacionados con la mercadería.
- b) Los gastos y costos de flete, carga, manipulación y seguro, ocasionados hasta el punto de salida del territorio aduanero nacional.
- c) Los pagos indirectos que realice el comprador a un tercero, impuestos por el exportador como condición de venta de la mercadería objeto de valoración.

Ajustes negativos: para la determinación del VAE, se deducirán del precio realmente cobrado o por cobrar, cuando corresponda por estar incluidos en dicho valor:

- a) Los gastos y costos de flete, descarga, manipulación y seguro realizados fuera del territorio aduanero nacional.
- b) Los intereses de financiación.
- c) Las comisiones y gastos de corretaje

Se han adoptado criterios que antes solo eran de aplicación a las importaciones

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El concepto de exportación definitiva ha ido variando en la legislación con el transcurso de los años. Para que se considere como tal, debe producirse la salida de la mercancía del territorio nacional, ésta puede ser nacional o nacionalizada, debe estar destinada para su uso o consumo definitivo en el exterior y no estar afectar al pago de tributos. El Convenio de Kyoto lo denomina Exportación a Título Definitivo, y lo define como el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que abandonen el territorio aduanero y que estén destinadas a permanecer definitivamente fuera de éste. Agrega que la aduana no exigirá sistemáticamente una prueba de llegada de las mercancías a un país extranjero.

La legislación nacional no exige una prueba de que las mercancías exportadas hayan llegado a su destino, basándose en el principio de buena fe y presunción de la veracidad, como lo exigía el Código de Procedimientos Aduaneros de 1926; actualmente se efectúa el control de embarque por parte de las empresas transportistas, y solo es exigible la presentación de la documentación de ingreso al país de destino cuando se solicite subsanar o rectificar errores en la descripción de las mercancías declarada con datos provisionales. Cabe precisar que anteriormente el control de embarque estaba a cargo de la Autoridad Aduanera. El embarque se equipara a la salida del país, así por ejemplo, la legislación chilena se refiere al “embarque o salida al exterior” de las mercancías. El Decreto Ley N° 20165(1974) y el Decreto Legislativo N° 503(1988) emplean el término “salida legal del país”.

Las mercancías a exportarse pueden ser nacionales o nacionalizadas; Kyoto emplea el término “mercancías de libre circulación” lo mismo que Ecuador y Uruguay. En el Perú, desde 1926 con el Código de Procedimientos Aduaneros

hasta 1988 con el Decreto Legislativo N° 503, se empleó el término mercancía nacional o nacionalizada; mientras que los Decretos Legislativos Nos. 722 y 809 empleaban el término “mercancía de libre circulación”. En el Anexo General se define que las mercancías en libre circulación son aquellas de las cuales se puede disponer sin restricciones por parte de la aduana.

Esta exportación es para su uso o consumo en el exterior; el Convenio de Kyoto señala que será por carácter definitivo, lo mismo que Uruguay. La legislación chilena precisa que la exportación se entenderá consumada cuando la mercancía amparada por la declaración correspondiente haya sido legal y efectivamente enviada al exterior, con la intención de ser usada o consumida; la legislación de México y Argentina establece que deben permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado o indeterminado.

El Convenio de Kyoto no hace referencia si las mercancías están afectas o no al pago de tributos, ya que eso es parte de la legislación de cada país. En el Perú no está afecta al pago de tributos, lo mismo que en Chile. En Argentina, México, Ecuador y Uruguay las mercancías si están afectas al pago de tributos

SEGUNDA.- La promoción de exportaciones es el conjunto de políticas fiscales, financieras, monetarias, industriales y administrativas que establece un Estado para incentivar el aparato productivo, aprovechando sus ventajas comparativas y competitivas, en las cuales deben participar las empresas para adquirir nuevas técnicas en comercialización, decisión administrativa y nuevas formas de unidades empresariales; a fin de que incrementar el número de mercados atendidos y bienes exportados o expandir las ventas externas a mercados ya servidos o de productos ya comerciados que suponen enfrentarse con obstáculos de distinta magnitud.

Bajo ese contexto, el Perú ha venido promoviendo de manera gradual las exportaciones, partiendo de la desgravación del pago de tributos para las exportaciones no tradicionales con el Decreto Ley N° 22342 modificado por el Decreto Legislativo N° 291, y posteriormente con la Devolución del IGV Decreto Ley 666 (1991), siendo el de mayor importancia el Decreto Legislativo N° 668

(1991) mediante el cual se liberaliza el comercio exterior, considerándolo fundamental para el desarrollo del país. Es así que el impuesto a la exportación tradicional solo estuvo vigente hasta 1991, y se estableció el principio de presunción de veracidad como base para todo trámite administrativo en el comercio exterior e interior.

Posteriormente, la Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977 (2007) estableció disposiciones que buscaron simplificar los trámites aduaneros relacionados con el despacho de mercancías que ingresan o salen del territorio nacional, independientemente de su precedencia. Se buscó evitar sobrecostos, y mayor rapidez y eficiencia en los despachos de mercancías que ingresan o salen de nuestro territorio. Uno de los efectos de esta Ley, estaba relacionado con las sanciones vinculadas al régimen de exportación; así, las mercancías sometidas al régimen de exportación definitiva o temporal, no constituyen mercancías susceptibles de la aplicación de la sanción de comiso prevista en el inciso i) del artículo 108° del TUO de la Ley General de Aduanas, aprobada con Decreto Supremo N° 129-2004-EF (vigente en dicha fecha), por considerar que no afectaba el interés fiscal, debiendo la Autoridad Aduanera proceder con la rectificación respectiva cuando la Declaración sea sometida a reconocimiento físico.

TERCERA.- Los beneficios tributarios a la exportación más significativos e importantes son el saldo a favor en materia del beneficio del exportador, y la restitución de derechos arancelarios o *drawback*.

El saldo a favor en materia del beneficio del exportador es un mecanismo tributario que busca compensar y/o devolver el crédito fiscal del IGV que otorga la SUNAT al exportador por las compras realizadas dentro del Perú, generadas por operaciones de exportación que se consignaron en los comprobantes de pago por operaciones de compra de bienes, servicios, contratos de construcción y las declaraciones de importación. Este beneficio es independiente de cualquier régimen de perfeccionamiento activo al que se acoja la empresa exportadora. El límite para solicitar saldo a favor en materia de beneficio es el equivalente al porcentaje de la tasa del Impuesto General a

las Ventas, incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal (la tasa actual es del $16\% + 2\% = 18\%$), sobre las exportaciones realizadas en el período. El plazo para resolver la solicitud de devolución del Saldo a Favor en Materia del Beneficio del Exportador es de cinco (05) días hábiles y un (1) día hábil si se presentó garantía con la solicitud de devolución.

En la Ley General de Aduanas se encuentra estipulado, como el régimen aduanero de promoción a las exportaciones, la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios o *Drawback*, cuyo principal objetivo es evitar que el monto de los tributos pagados en la importación de los insumos forme parte del precio de venta final del producto exportado. El *Drawback* se encuentra regulado tanto en la Ley General de Aduanas como en el Decreto Supremo N° 104-95-EF. La Ley General de Aduanas lo clasifica como un régimen de perfeccionamiento activo, que consiste en la devolución al exportador de los tributos que pagó al momento de importar los insumos y que se encuentran incorporados materialmente en el producto compensador. Con respecto, al Decreto Supremo No. 104-95-EF, señala el Reglamento que debe aplicarse para la tramitación del Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria, estableciendo requisitos, plazos y condiciones que deben cumplir todos los beneficiarios y las Aduanas de la República para su otorgamiento.

El monto a restituir es equivalente al tres por ciento (3%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del cincuenta por ciento (50%) de su costo de producción, correspondiendo aplicar la tasa vigente al momento de la aprobación de la Solicitud. Este monto tiene naturaleza tributaria. Cuando la solicitud es aprobada, la SUNAT autoriza al Banco de la Nación a abonar en la cuenta bancaria del beneficiario, o emite y entrega el cheque no negociable dentro del plazo de cinco (5) días hábiles computado a partir del día siguiente de la fecha de: a) La numeración de la Solicitud, si no fue seleccionada a revisión documentaria o; b) La presentación de la documentación sustentatoria, si fue seleccionada a revisión documentaria.

Tanto en el saldo a favor del exportador como en la restitución de derechos arancelarios, los plazos de atención son perentorios y rápidos, los mismos que

requieren de manera paralela mecanismos de control y gestión de riesgos adecuados a estos tiempos de atención.

CUARTA.- La potestad tributaria no es irrestricta, no es ilimitada, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución; de tal manera que a quien se le otorga dicha potestad, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo. Por ello la potestad tributaria del Estado, de acuerdo al Tribunal Constitucional, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad– y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad–. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51).

Según el principio de supremacía de la Constitución, todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como a gobernados, incluida la Administración pública. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74° de la Ley Fundamental establece que “*no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo*”. La actual Constitución señala expresamente sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro límites que debe respetar quien ejerce potestad tributaria: i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona y iv) No Confiscatoriedad.

De acuerdo al criterio del Tribunal Fiscal la potestad tributaria “originaria y exclusiva” del Poder Ejecutivo en materia arancelaria, y que ésta se extiende no sólo a la fijación de la cuantía de los aranceles, sino que permite la creación de los tipos tributarios, es una posición mayoritaria de la doctrina constitucional tributaria peruana. El ejercicio de la potestad tributaria en materia arancelaria mediante Decretos Supremos, se encuentra subordinado a la Constitución y a los Principios del Derecho, más no se encuentra subordinado en cuando a su contenido, a las normas legislativas con rango de ley. No obstante, el ejercicio del poder tributario en materia arancelaria debe tener en cuenta los

compromisos asumidos por el Perú en el marco de foros internacionales de negociación arancelaria, como son la Organización Mundial de Comercio - OMC- y la Comunidad Andina de Naciones –CAN.

De acuerdo con el principio de legalidad, el decreto supremo es la norma que regula los aranceles (también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación), entendidos como aquellos impuestos establecidos por el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importados al territorio aduanero. Ello está relacionado con el artículo 118º inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias. El hecho que la Constitución haya previsto esto, tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar, en la complejidad y especialización de la materia aduanera y, en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles.

Para los supuestos contemplados en el artículo 74º de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo. En cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ellos, se debe tener en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; pero será menor cuando se trate de otros elementos.

QUINTA.- El control aduanero, está orientado a la aplicación adecuada de las leyes y al cumplimiento de los requisitos regulatorios, o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de la Administración Aduanera.

El control aduanero busca, de igual modo, facilitar el comercio internacional; para ello, los controles deben ser los mínimos indispensables y se deben llevar a cabo de manera selectiva, empleando en lo posible, técnicas de gestión de riesgo, así como procedimientos simplificados que incidirán en la reducción de tiempos de atención y de costos para los usuarios de comercio exterior.

El control tiene sustento la potestad aduanera que es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero; así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

La legislación peruana distingue entre el control ordinario y el control extraordinario, el primero de ellos se efectúa como parte del despacho aduanero y el segundo es adicional a él. Las fases del control aduanero se distinguen de acuerdo al momento en que se efectúan; así tenemos, el control anterior o previo a la declaración de las mercancías, y el posterior para la autorización de levante o embarque de las mercancías.

La gestión de riesgos permite a la Administración Aduanera, asumir eficazmente sus responsabilidades más importantes, así como organizar y distribuir los recursos para mejorar su desempeño. La gestión de riesgos puede ser estratégica, táctica y operativa. El proceso de gestión de riesgos se puede aplicar a todos estos niveles.

SEXTA.- La buena fe constituye actualmente un principio general del derecho, reconocido no solo por el Derecho Aduanero, sino también por el Derecho Internacional a nivel de convenios internacionales, doctrina y jurisprudencia. La presunción de la veracidad es un principio básico en todo trámite administrativo, consagrado en Ley del Procedimiento Administrativo General.

En la tramitación del procedimiento administrativo se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma

prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

Solo cuando la Administración cuente con evidencia convincente de la existencia de fraude y no meras especulaciones o desconfianza, podrá considerar que existe evidencia en contrario para afectar a la presunción legal que contiene este principio.

De acuerdo con la Ley General de Aduanas, todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior se rige por el principio de buena fe y presunción de veracidad. En virtud de dicho principio, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que la Administración Aduanera debe asumir que el usuario del servicio aduanero le proporciona información que se ajusta a la realidad y que es correcta, debiendo proceder conforme a ella. Dicha presunción es de naturaleza *iuris tantum* por tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y, por tanto, que puede ser objeto de fiscalización posterior, momento en el que la Administración Aduanera debe adoptar las medidas correctivas necesarias, e imponer las sanciones que correspondan cuando verifica la configuración de infracciones. Una interpretación en sentido contrario, desnaturalizaría el sistema lógico y jurídico aduanero, ya que obligaría a la Administración Aduanera a revisar de forma exhaustiva y minuciosa cada una de las solicitudes que se le formulen antes de acceder a ellas; entorpeciendo y dificultando las operaciones de comercio internacional, contraviniendo de esta manera el principio de facilitación del comercio exterior consagrado en la Ley General de Aduanas.

SEPTIMA.- El abuso del derecho consiste en un acto, en principio lícito, que formalmente constituye el ejercicio de un derecho subjetivo, pero que atenta contra la armonía de la vida social y contraría al espíritu o los principios del Derecho durante su ejecución. Es una figura por la cual se ejerce un derecho fuera de la finalidad económica social para la que fue concebido, atropellando un interés legítimo, aún no protegido jurídicamente.

El abuso del derecho no se encuentra amparado por el ordenamiento nacional sino, más bien, es expresamente rechazado y se encuentra prohibido. El artículo II del Título Preliminar del Código Civil contiene la posición del ordenamiento nacional acerca del abuso del derecho.

Es así, que los exportadores tienen el derecho de acogerse a los mecanismos promotores de facilitación de las exportaciones que brinda el Estado (acto lícito), pero su uso indebido conlleva necesariamente un perjuicio no solo para el propio ordenamiento jurídico, sino un perjuicio fiscal, vulnerando los principios de buena fe y presunción de la veracidad consagrados en la Ley General de Aduanas.

A su vez, el fraude es la elusión de los efectos de una prerrogativa legal, desconociendo su verdadero sentido o alcance. El fraude a la ley presupone no solo la existencia de una norma permisiva, sino además de una norma que confiere poder. El Código Civil peruano no regula el fraude a la ley, tampoco define el fraude cometido mediante actos jurídicos en perjuicio de los acreedores. En el Título VII del Libro II se limita a disciplinar la acción pauliana, que es uno de los remedios contra el fraude.

OCTAVA.- La potestad sancionadora es aquella facultad de la Administración Pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo; entendida la sanción administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita, con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber. A través de la potestad sancionadora, la Administración puede cumplir sus fines constitucionales y debe entenderse como la facultad administrativa que tiene todo organismo público; entre ellos, la Administración Aduanera, cuya finalidad es la de garantizar el cumplimiento de sus normas y que sirve como elemento de coerción respecto de los administrados para sancionar el incumplimiento de las mismas. En tal sentido, bien durante el proceso de despacho aduanero o durante los procesos de control ejecutados por la Administración Aduanera, es importante que principios como el de legalidad, tipicidad, *non bis in ídem*, no contradicción, razonabilidad u otros como el de continuación de infracciones, sean tomados en cuenta a efectos de

que la sanción no pierda su carácter disuasivo o corrector, y se convierta, estrictamente, en represiva.

De acuerdo al TUO del Código Tributario, La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias.

Respecto de la facultad discrecional que tiene la Administración Tributaria para determinar y sancionar las infracciones tributarias prevista en los artículos 82° y 166° del TUO del Código Tributario, debemos señalar que la Circular N° 045-2004 del 04.10.2004 emitida por la SUNAT, establece criterios y requisitos para la aplicación de la discrecionalidad en la administración de sanciones; entre ellos puntualiza que se podrá dejar de sancionar en los casos que estime conveniente para el cumplimiento de sus objetivos. Es decir, que la Administración tributaria debe hacer un juicio de oportunidad para ejercerla, y ese momento es el de la situación previa a la imposición de la sanción.

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones, en la forma y condiciones que ella establezca. También ha empleado esta facultad, de manera excepcional, para no determinar ni sancionar infracciones aduaneras, en aquellos casos que el usuario no haya tenido responsabilidad, como cuando se implementan nuevos sistemas informáticos, casos fortuitos o de fuerza mayor, entre otros.

Mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración, mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto arbitrario frente a uno discrecional.

La potestad sancionadora de la Administración no cuenta con reconocimiento expreso en nuestra carta política, como sí lo tiene en el artículo 171° del TUO del Código Tributario: «*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*». Estos deben estar alineados a los principios constitucionales de

reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. El Tribunal Constitucional también fija principios y límites para el ejercicio de la potestad sancionadora, como el principio de legalidad y subprincipio de taxatividad en el derecho sancionador, la garantía constitucional de la motivación del acto administrativo sancionador, y el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador.

NOVENA.- Respecto del principio de legalidad, la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, en su capítulo referido a las infracciones aduaneras, señala que para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma (artículo 188). La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades.

La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo (artículo 189). Las sanciones aplicables a las infracciones del presente Decreto Legislativo son aquellas vigentes a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, las vigentes a la fecha en que la Administración Aduanera detectó la infracción (artículo 190).

Las diferencias que se presentan entre el procedimiento sancionador regulado en el TUO de la Ley N° 27444, con las aplicadas por la Ley General de Aduanas son: a) La posibilidad de aplicar sanciones, sin un procedimiento que permita desvirtuarlo, a los ciudadanos-infractores con carácter previo a cualquier cargo imputado por la Administración Tributaria, lo que podría considerarse una vulneración de las garantías del debido procedimiento, la presunción de inocencia y la interdicción de condena en ausencia, entre otros valores constitucionales; b) El derecho de defensa únicamente se ejerce tras la notificación de la sanción y no en el procedimiento tramitado para la generación de la misma; y c) La “objetividad” de las infracciones, principio de la responsabilidad subjetiva del autor de un acto ilícito.

Respecto del principio de tipicidad, la Ley General de Aduanas, en su artículo 188 señala que no procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma. El Principio de Tipicidad obliga a las entidades públicas a no efectuar interpretaciones extensivas o analógicas de las conductas y de las sanciones señaladas en la norma, de tal manera que al calificar una infracción e imponer la sanción correspondiente; los funcionarios competentes deben ceñirse a la tipificación prevista en la ley, y no extender los efectos de dicha tipificación a conductas que no encajan en la descripción, o aplicar sanciones que no han sido señaladas expresamente en la norma.

En cuanto al principio del *non bis in ídem*, será pertinente analizar *strictu sensu* sus componentes, esto es: a) Identidad de la persona física o identidad de sujeto; b) Identidad del objeto o identidad objetiva; e c) Identidad de la causa de persecución o identidad de fundamento.

El trámite paralelo se sustenta en que ambos procesos obedecen a finalidades distintas; así el proceso penal está destinado a probar las acciones dolosas que afectan el patrimonio del Tesoro Público, mientras que el procedimiento contencioso tributario tiene como objetivo establecer la existencia de la obligación tributaria aduanera a través de la revisión de los actos de acotación realizados por las Administraciones Tributarias.

Respecto del principio de proporcionalidad, en el ámbito del derecho administrativo sancionador dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad, 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. Este principio está configurado en la Constitución en los artículos 3 y 43, y plasmado expresamente en su artículo 200°, último párrafo.

Por otra parte, se da el concurso de Infracciones cuando una misma conducta califique como más de una infracción; entonces, se aplicará la sanción prevista

para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes. Tenemos la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal N° 02856-A-2009, que determina que el monto de la multa adicional a la sanción de comiso que corresponde aplicar cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada, de acuerdo con el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° e inciso i) del artículo 108° del TUO de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF (no vigente actualmente), sería aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso concreto: a) el equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía, y b) el equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera, conforme a la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

En cuanto al principio de No Confiscatoriedad reconocido en el artículo 74° de nuestra Constitución política, está referida a la no confiscatoriedad de los tributos y no propiamente de las multas, salvo que se constate una extrema irracionalidad, ya sea por su cuantía o por su falta de adecuación a la gravedad de la infracción sancionada. A decir del Tribunal Constitucional, se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado, en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica. Sin embargo, la multa es una sanción pecuniaria que se impone por la comisión de una infracción relacionada con el cumplimiento de una obligación tributaria. Su aplicación no es una facultad discrecional de la Administración, sino una potestad reglada y, en el presente caso, el presupuesto habilitante está previsto en la Ley General de Aduanas.

DECIMA.- El carácter provisional de las exportaciones es un elemento importante, en el artículo 83° del Reglamento de la Ley General de Aduanas se establece que la regularización del régimen la realiza el declarante con la

transmisión electrónica de la información complementaria de la declaración y de los documentos digitalizados que sustentaron la exportación, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, con la presentación física de la declaración y de los documentos que sustentaron la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera. En ese contexto, resulta evidente que la declaración de exportación es provisional hasta el momento de su regularización, donde adquiere calidad de definitiva; el despachador de aduana puede desdoblarse o abrir series, y rectificar la subpartida nacional, cantidad y valor, siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada.

En tal sentido, la información consignada en la declaración provisional puede ser complementada o modificada, sin que se tipifique la infracción de incorrecta declaración de mercancías hasta el momento en que se regulariza el régimen, por constituir información de carácter provisional. La información que se consigna en la declaración provisional es susceptible de modificación, sin que su rectificación pueda constituir infracción aduanera en la medida que la información declarada no tiene carácter definitivo, al ser susceptible de ser “complementada” en virtud al artículo 83º del Reglamento de la Ley General de Aduanas, a excepción de los datos a que se refiere el numeral 58 del rubro VII Descripción del Procedimiento General INTA-PG.02 Exportación Definitiva. En el artículo 135º de la Ley General de Aduanas se establece que una declaración puede ser objeto de enmienda de constatarse errores, y puede ser rectificadas antes de la selección del canal de control sin la aplicación de sanciones, siempre que no exista una medida preventiva y se cumplan con los requisitos establecidos por la Administración Aduanera.

La declaración aduanera tiene carácter de declaración jurada, así como las rectificaciones que el declarante realiza respecto de las mismas. La rectificación puede efectuarse a pedido de parte o de oficio. Las rectificaciones pueden efectuarse al momento de la regularización. La rectificación de la descripción de la mercancía declarada se solicita mediante expediente, el cual debe ser presentado por el despachador de aduana en la intendencia de aduana respectiva adjuntando como sustento la documentación respectiva.

El Procedimiento de Exportación Definitiva regula las rectificaciones en varios momentos del proceso, y estas se pueden hacer hasta después de la regularización de la declaración. Se puede desdoblar o abrir series, y rectificar la subpartida nacional, cantidad y valor; siempre y cuando la mercancía se encuentre declarada. El número del RUC, nombre o razón social del exportador o consignante, y la descripción de la mercancía no puede diferir entre la consignada en la declaración y la información complementaria. a) Cuando se trate solo de errores de descripción de mercancía en cuanto a calidad, composición y otras especificaciones que no alteren la naturaleza de la mercancía o que no signifiquen cambio de la subpartida arancelaria nacional: declaración jurada del exportador, factura, documento de transporte, guía de remisión cuando corresponda y otros que contengan información que sustenten lo solicitado. b) En los demás casos, adicional a lo señalado en el inciso anterior: Impresión del documento oficial de ingreso electrónico numerado en la aduana del país de destino; copia del documento oficial de ingreso correspondiente que haya sido numerado en la aduana del país de destino, legalizada ante la cámara de comercio o el consulado o por notario público; o copia de la autorización o permiso del sector competente, en caso de mercancías restringidas, emitido hasta la fecha de embarque, salvo que la normativa de la entidad competente disponga que la referida documentación se emita en un momento distinto.

Cuando surgen diferencias entre lo consignado y lo encontrado al momento del reconocimiento físico, proceden su rectificación siempre que no se traten de causa de suspensión de despacho.

Cuando no existan tributos ni recargos dejados de pagar, la multa será: por cada declaración en los casos de origen, país de adquisición o de embarque o condiciones de la transacción, o por cada tipo de mercancía, hasta un máximo de 1.5 UIT por declaración.

Se aprecia que se permite hasta el momento de la regularización la rectificación, constituyendo la sanción más severa la rectificación de 0.1 IUT, siendo la UIT para el 2017 S/. 4,050 soles el 0.1 equivale a S/. 450 soles.

DECIMO PRIMERA.- Respecto de la sanción prevista en el artículo 197º inciso b) de la Ley General de Aduanas, establece que se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: «*Carezca de la documentación aduanera pertinente*». El carecer de la documentación aduanera implica que la mercancía se encuentra en una situación de ilegalidad, la cual tiene como consecuencia la imposición de la sanción de comiso; es decir, la pérdida definitiva de la propiedad de la mercancía, ya que la Autoridad Aduanera en ejercicio de la potestad que le confiere la Ley General de Aduanas, adopta una medida de aprehensión sobre la mercancía que causa la pérdida de la propiedad a favor del Estado. La falta de documentación aduanera pertinente se encuentra referida a aquella documentación cuya falta hace que la mercancía no pueda acreditar su ingreso, permanencia, tránsito o salida del territorio aduanero; y no a toda la documentación que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 60º del Reglamento de la Ley General de Aduanas, resulta exigible para el trámite de la destinación aduanera al régimen que corresponda, por lo que la falta de la misma determina la inviabilidad del trámite del régimen aduanero solicitado.

En consecuencia, la documentación aduanera es exigida en función a determinada mercancía acreditando una situación particular; los documentos deben considerarse de forma individualizada en función de las mercancías respecto de las cuales han sido expedidos. Sin embargo, una mercancía restringida que no cuente con el documento autorizante establecido como requisito por las normas que regulan la materia para ese fin; es una mercancía que carece del documento que, de acuerdo a las normas especiales, le resulta exigible para ese fin y, en consecuencia, se encontrará objetivamente incurso en la infracción prevista en el inciso b) del artículo 197 de la Ley General de Aduanas, correspondiéndole ser sancionada con el comiso.

DECIMO SEGUNDA.- Según el artículo 192º numeral 10) del inciso c) de la Ley General de Aduanas: «*Cometen infracciones sancionables con multa: Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: Exista mercancía no consignada en la declaración aduanera de mercancías, salvo lo señalado en el segundo párrafo del artículo 145*». En los casos que no se declaren las

mercancías, se configuraría la infracción prevista en el artículo 192° numeral 10) del inciso c) de la Ley General de Aduanas; sin embargo, observamos que según la Tabla de Sanciones Aduaneras, se sanciona a dicha infracción con una sanción de multa equivalente al 50% de los tributos y recargos aplicables a la mercancía; mientras que veíamos en el texto de este trabajo que, en la exportación definitiva, no existe pago de tributos, motivo por el cual la presente sanción resulta inaplicable al mencionado régimen.

DECIMO TERCERA.- Según la Ley de Delitos Aduaneros, se entiende por contrabando: *«El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias (...). La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación».*

La acción de sustraerse del control aduanero debe entenderse en el sentido de elusión o apartamiento del sujeto activo en los lugares habilitados para el ingreso al país de mercancías procedentes del exterior, o la extracción de los que se encuentran en el territorio aduanero donde la Autoridad Aduanera habitualmente ejerce su labor de control, evitando o impidiéndose la intervención de la Autoridad Aduanera para ejercer el control.

La acción de eludir supone una multiplicidad de acciones que implican evitar o huir de una dificultad, lo cual origina que la acción sea calificada como clandestina. Se puede considerar al ingreso de mercancías por lugares no habilitados, desvío de los puestos de control, pasar por vías habilitadas pero fuera del horario de atención, no declarar mercancías. El “pampeo” o la “culebra” (como expresiones habitualmente utilizadas a nivel coloquial para ello) son formas de eludir el control aduanero.

Dentro de esta conducta se encuentra la acción de engañar o hacer creer lo que no es verdad a la Autoridad Aduanera; con la sustitución de mercancías, el acondicionamiento de recipientes, camuflarlas en otros espacios, o transportando las mercancías por lugares no habilitados. La “caleta” (como expresiones habitualmente utilizadas a nivel coloquial para ello) es una forma de burlar el control aduanero.

La no presentación de mercancías, es la omisión de la obligación del operador de comercio exterior de presentar o exhibir la mercancía a la Administración Aduanera para su verificación o reconocimiento físico. Ejemplo de ello es cambio de mercancías, donde se presentan para el control aduanero mercancías de alto valor, pero se embarcan otras de muy bajo valor, con la finalidad de obtener un mayor beneficio con la devolución del saldo a favor del exportador o acogerse al beneficio del *Drawback*.

DÉCIMO CUARTA.- Según la Ley de Delitos Aduaneros, se entiende por defraudación de Rentas de Aduana: «*El que mediante trámite aduanero, valiéndose de engaño, ardid, astucia u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación o aproveche ilícitamente una franquicia o beneficio tributario (...)*» La defraudación de rentas de aduanas, comprende tres partes:

- a) Dejar de pagar en todo o en parte los tributos u otro gravamen, o los derechos antidumping o compensatorios que gravan la importación.
- b) Aprovechar ilícitamente una franquicia.
- c) Aprovechar ilícitamente un beneficio tributario.

Esto último puede ser aplicable a regímenes vinculados al régimen de exportación definitiva, como la restitución simplificada de derechos arancelarios mediante la cual se obtiene la devolución del 3% del valor FOB de las mercancías fabricadas con insumos importados, que son exportadas. Una forma de aprovechar ilícitamente una franquicia o un beneficio tributario, es mediante la sobrevaloración de las mercancías en las exportaciones para

obtener mayores montos devueltos o restituidos a los que realmente corresponden.

DÉCIMO QUINTA.- Según la Ley de Delitos Aduaneros, se entiende por tráfico de mercancías prohibidas o restringidas «El que utilizando cualquier medio o artificio o infringiendo normas específicas introduzca o extraiga del país mercancías por cuantía superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias cuya importación o exportación está prohibida o restringida (...)». El bien jurídico tutelado de este tipo penal, es igualmente el control aduanero; debe verificarse si estas mercancías restringidas cumplen o no con autorización del sector competente; asimismo se protegen los bienes jurídicos como la salud pública, el medio ambiente o la seguridad pública. Este artículo 8 también es un tipo penal en blanco, porque nos debemos remitir al Procedimiento Específico “Control de Mercancías Restringidas y Prohibidas” INTA-PE.00.06 (Versión 3) que define a las mercancías prohibidas y restringidas, y contiene un listado de mercancías restringidas: mercancía prohibida es aquella que por ley se encuentra impedida de ingresar o salir del territorio nacional, y mercancía restringida es aquella que requiere para su ingreso, tránsito o salida del territorio nacional, además de la documentación aduanera, contar con el documento de control que la autorice.

DÉCIMO SEXTA.- La posición que ha flexibilizado los controles y el régimen sancionador en el régimen de exportación definitiva, que es la misma que considera que el contrabando no es aplicable a las exportaciones, y que sostiene no poder considerar que el bien jurídico en el tipo básico del contrabando sea el control aduanero de mercancías, sin importar si se perjudica o no el fisco nacional; es incorrecto, ya que la exportación definitiva de mercancías está inafecta al pago de tributos aduaneros. El mismo criterio es el que sustenta la Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977, respecto de la inaplicación de la sanción de comiso al régimen de exportación definitiva en el Perú: «Precísase que las mercancías nacionales o nacionalizadas sometidas a los regímenes de exportación definitiva o temporal no constituyen mercancías susceptibles de la aplicación de la sanción prevista en el inciso i) del artículo 108° de la Ley General de Aduanas por no afectar el interés fiscal.

La autoridad aduanera deberá proceder a la rectificación respectiva cuando la Declaración sea sometida a reconocimiento físico».

El artículo 108° i) de la Ley General de Aduanas establecía que se aplicaba la sanción de comiso cuando se detectaba la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicaba una multa que, según la Tabla de Sanciones, era equivalente al valor FOB de la mercancía, determinado por la Autoridad Aduanera; pero con la vigencia de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N° 1053, se cambia el concepto de “mercancía no declarada” por “mercancía no consignada en la declaración”, y la Tabla de Sanciones dispone una sanción de multa equivalente al 50% de los tributos y recargos aplicables a la mercancía; y como hemos visto, al régimen de exportación al no estar afecto al pago de tributos, no le es aplicable dicha infracción ni su respectiva multa. Bajo ese criterio, el hecho de no consignar mercancías en la declaración aduanera no constituye infracción aduanera, y mucho menos constituiría una conducta delictiva.

DÉCIMO SEPTIMO.- Según la doctrina, actualmente la palabra contrabando, tiene una acepción circunscrita al derecho fiscal aunque el contrabando no implique siempre un daño al fisco, pues lo mismo se comete cuando por puertos, caminos y horas no habilitados se introducen cosas exentas de impuestos aduaneros, o bien de tasas de policía. El bien jurídico que se tutela por medio de la figura penal de contrabando es el ejercicio de la función de control del tráfico internacional de mercaderías, que ejerce el servicio aduanero, y que se concreta en un doble objetivo: la aplicación y fiscalización de las prohibiciones de importar y exportar, y la percepción tributaria.

Similar posición se tiene en el Modelo de Código Tributario para América Latina; la Ley General de Aduanas de Costa Rica, la legislación argentina o el Código Penal Colombiano tienen una figura específica de exportación o importación ficticia: el que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial, simule exportación o importación total o parcialmente, advirtiéndose que basta la simulación, con lo que estamos frente a un tipo penal de peligro.

La exportación definitiva es un proceso transversal que nace con la numeración de la declaración de exportación (en la cual se debe manifestar la voluntad de acogimiento a un régimen de aplicación como el de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, o el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios) y concluye, en la parte aduanera, con la regularización del régimen; dando lugar por un lado al nacimiento de los regímenes de aplicación antes mencionados, mediante los cuales se solicitan los beneficios arancelarios explicados en su momento. En estos casos el régimen de importación definitiva es el punto de partida, tanto para la reposición de mercancías con franquicia arancelaria como para el procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios (*Drawback*). Todo ello ocurre en el ámbito aduanero. Cuando posteriormente se acogen al beneficio de saldo a favor del exportador (SFE), también el punto de partida es el régimen de exportación. Esto último ocurre en el ámbito tributario.

Las consecuencias por tanto del régimen de exportación definitiva no concluyen con la regularización del régimen, sino que concluyen con la aprobación o denegatoria del beneficio tributario o aduanero, según corresponda. En consecuencia, no puede afirmarse que no existe incidencia tributaria por no estar afecta al pago de tributos en el momento de la exportación; así, según la información publicada en el portal www.sunat.gob.pe respecto de las devoluciones efectuadas por fecha de emisión y según su régimen, apreciamos que la devolución por exportación fue en el 2015 de 6,995.32 millones de soles, y en el 2016 de 9,860.29 millones de soles; lo que representó el 65% y 64% del total de la devolución de tributos internos en los años 2016 y 2017, respectivamente.

Mientras que la devolución por el beneficio de restitución arancelaria o *Drawback* fue en el 2015 de 783.9 millones de soles, en el 2016 fue de 693.3 millones de soles, lo que representó el 87% y el 85% de la devolución total de tributos aduaneros en el 2016 y 2017 respectivamente. La importante incidencia que representan las devoluciones de tributos internos y arancelarios vinculados al régimen de exportación definitiva está plenamente demostrada.

En segundo lugar, se debe tener bastante claro el rol de la Aduana en el siglo XXI, que no es sólo recaudar, sino velar por la seguridad y el crimen organizado; ya que las cadenas logísticas del comercio internacional son vulnerables a actividades ilícitas como la elusión y evasión de derechos e impuestos, el tráfico de drogas, de mercancías prohibidas y peligrosas, el lavado de activos o el comercio de mercancías falsificadas. Ello, además de los riesgos ya conocidos que suponen el contrabando de mercancías, la subfacturación, el fraude en materia de origen o la clasificación arancelaria incorrecta, entre otras conductas.

DÉCIMO OCTAVO.- Por su parte, según define el cuarto párrafo del artículo 225° del Reglamento de la Ley General de Aduanas vigente, «*las medidas preventivas son acciones de control realizadas por la Administración Aduanera*». Esta definición no es correcta, ya que confunde la acción de control aduanero en sí, con las medidas que puede adoptar el funcionario en el marco de dicha acción de control.

Son dos las medidas preventivas, según la Ley General de Aduanas, inmovilización e incautación. La inmovilización es la medida preventiva mediante la cual, la Autoridad Aduanera dispone que las mercancías deban permanecer en un lugar determinado y bajo la responsabilidad de quien señale, a fin de someterlas a las acciones de control que estime necesarias.

La incautación es la medida preventiva adoptada por la Autoridad Aduanera que consiste en la toma de posesión forzosa y el traslado de la mercancía a los almacenes de la SUNAT, mientras se determina su situación legal definitiva.

Bajo la definición del artículo 225, la inmovilización y la incautación son acciones de control, pero aunque ambas tienen vinculación con ello, no se puede decir que ambas medidas preventivas sean estrictamente acciones de control. Lo que sí es correcto es que éstas se producen en el marco de una acción de control.

Este error data del Decreto Legislativo N° 809 que no definía la medida preventiva en el glosario de términos aduaneros. La incautación era

considerada como sanción (artículo 108), y se aplicará esta sanción de incautación o comiso de las mercancías cuando:

1. Habiendo ingresado ésta, al amparo de un beneficio tributario, se incumpla la finalidad y demás condiciones para el cual fue otorgado.
2. Se carezca de la documentación aduanera pertinente.

Verificados los supuestos contenidos en el Artículo 108º de la Ley General de Aduanas, el funcionario interviniente procedía a la incautación de la mercancía objeto de la infracción y al levantamiento del Acta de Inmovilización de la mercancía. Precisaba que, si las mercancías incautadas no son reclamadas en el plazo de veinte días, caerán en comiso por el sólo mandato de la Ley, sin requisito previo de expedición de Resolución Administrativa correspondiente, ni de notificación o aviso al dueño, consignatario o consignante.

Como vemos, la inmovilización era una medida previa a la incautación y ésta, a su vez, era previa al comiso. Siendo una sanción, no era, sin embargo, no estaba considerado como un supuesto de reclamación en el artículo 135 del Código Tributario, ni en los artículos 108 a) de la Ley General de Aduanas y 167 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Este problema se presenta solo con el Decreto Legislativo N° 809 y su TUO de la Ley General de Aduanas aprobada con Decreto Supremo N° 129-2004-EF, ya que el Decreto Legislativo N° 722 no definía la medida preventiva y la incautación no era considerada sanción.

La resolución del Tribunal Fiscal N° 207-A-2000, jurisprudencia de observancia obligatoria, interpretó el carácter de la llamada “sanción de incautación” en el caso de que la mercancía fuese reclamada dentro de los veinte días; la Administración tiene dos posibilidades: disponer la devolución de las mercancías si el recurrente acredita la propiedad de la misma o subsana las observaciones formuladas por la Administración o, caso contrario, declarar improcedente la devolución de la mercancía y disponer el comiso de la misma, según dispone el artículo 108 de la Ley General de Aduanas indicada.

Por otro lado, la llamada “sanción de incautación”, al no figurar como supuesto de reclamación en el Código Tributario ni en la Ley General de Aduanas, y dado que el artículo 167 dispone que su finalidad es que se disponga la devolución de la mercancía; resulta evidente que era una medida preventiva y transitoria. De otro lado, el acto que resuelve la “reclamación” o solicitud de devolución cuando se declara improcedente la misma y ordena el comiso administrativo, de acuerdo a la Ley de Delitos Aduaneros o la Ley General de Aduanas, constituye un acto que puede ser objeto de un recurso de reclamación de acuerdo con el artículo 135 del Código Tributario. Teniendo en cuenta esta resolución de observancia obligatoria, en el Decreto Legislativo N° 1053 ya no se considera a la incautación como sanción, dándose una definición de la misma como medida preventiva.

Por tanto, considerando el Acuerdo Plenario N° 5-2000/CJ-116 en el cual se precisaron el objeto, régimen, efectos procesales y reexamen de la incautación, podemos definir la incautación como una medida procesal, que presenta una configuración jurídica dual: i) como medida de búsqueda de pruebas y restricciones de derechos -propiamente medida instrumental restrictiva de derechos-, y ii) como medida de coerción -una típica función cautelar-; y respecto a los ilícitos aduaneros, teniendo en cuenta la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 1210-2004-AA/TC, la incautación en el ámbito aduanero es una medida preventiva y provisional, consistente en el apoderamiento forzoso, por parte de las autoridades competentes, de los bienes objeto de los delitos de contrabando o defraudación de rentas de aduanas, hasta la expedición de la sentencia o resolución que decida su situación legal. En consecuencia, corresponde modificar el cuarto párrafo del artículo 225° del Reglamento de la Ley General de Aduanas en el cual se define la “medida preventiva”.

DÉCIMO NOVENO.- Finalmente, en el Perú la exportación definitiva no está afecta a ningún tributo. Tampoco le son aplicables las reglas de valoración de la OMC. En el marco de la legislación aduanera, el valor FOB de exportación consignado en la Declaración se acredita conforme al numeral 3) del inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, con la factura o boleta de venta, según corresponda, o con la declaración jurada en los casos

que no exista venta. En el supuesto que con posterioridad a la numeración de la Declaración, el exportador solicite la rectificación del valor FOB inicialmente declarado o dicha modificación sea para aumentar o disminuir el valor FOB declarado, deberá estar sustentada en una nota de crédito o de débito, respectivamente. De acuerdo con la Ley N° 29198, se acredita el valor FOB de exportaciones con las facturas emitidas por el exportador, siempre que indiquen los términos de entrega, que podrán ser los establecidos por las reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales empleadas en transacciones internacionales; y las liquidaciones de compra emitidas por el importador, que evidencien los precios de exportación.

Según criterio del Tribunal Fiscal, en caso de no existir transacción internacional que sustente el valor FOB de las mercancías exportadas, éste estaría únicamente conformado por los costos y gastos en que haya incurrido el exportador hasta poner la mercancía sobre el medio de transporte que la sacaría del país en el lugar de origen; sin que proceda incluir en dicho valor FOB margen de utilidad, ya que al no existir transacción internacional, tampoco existe utilidad alguna. Asimismo, bajo dicho criterio, el valor FOB que el vendedor consigna en la Factura y en la Declaración, puede variar porque el precio se determina en destino o por cualquier otra razón, y a consecuencia de ello, el exportador acepta dicha modificación y emite la respectiva Nota de Crédito o Nota de Débito, según sea el caso; correspondiendo entonces que se solicite a la Administración Aduanera la rectificación del valor FOB consignado en la Declaración y en la Declaración de *Drawback*, de ser el caso. Considerando que el valor FOB de las facturas de exportación constituye la base imponible para el cálculo del *Drawback*, por ejemplo, en los supuestos de falta de pruebas sobre su cancelación así como en la falta de pruebas de los cobros efectuados por la empresa exportadora, corresponde a Aduanas realizar acciones a fin de verificar el consignado en las declaraciones de exportación, y determinar el valor FOB de exportación real.

Sin embargo y frente a esto para terminar, en Argentina y Uruguay, países donde las exportaciones están afectas al pago de tributos, también se efectúa la valoración de estas mercancías. El Código Aduanero de Argentina por una

parte, faculta a la Autoridad Aduanera a dudar del precio declarado por el exportador cuando éste no constituya una base idónea para determinar el valor imponible. Para ello, han dictado normas internas de valoración. El Tribunal Fiscal de dicho país ha revocado varios ajustes de valor realizados, debido a que los efectuados en base a cotizaciones internacionales no se correspondían con mercancías idénticas o similares; no se tenía fecha de embarque de las mercancías, ni su clasificación arancelaria, o tampoco la calidad de las mercancías; se contó con antecedentes que difieran notoriamente del precio pagado o por pagar; o cuando el ajuste se fundó en antecedentes que no son válidos para desestimar el valor, por cuanto para que una destinación constituya un antecedente comparable debe ser equivalente en todos sus aspectos, es decir, en cuanto al país de destino, la cantidad, calidad, especie, variedad de la mercadería que se exporta, embalaje, tiempo y nivel comercial, aspectos estos que no se vieron comprobados.

Mientras de otro lado, para Uruguay, el Valor Aduanero de Exportación es el resultado del método del Valor de Transacción (definido como el precio realmente cobrado o por cobrar por el exportador de su comprador) aplicado a la correspondiente operación de comercio exterior relacionada; siempre que se cumplan determinadas condiciones y contemplando determinados ajustes. El Valor Aduanero de Exportación se determina sobre los precios, cantidades, características y condiciones de la mercadería objeto de la exportación al momento de su salida del territorio aduanero nacional; en consecuencia, la Aduana debe establecer el Valor en Aduanas de las mercancías objeto de exportación, independientemente del valor que se declare en los documentos. Allí se entiende por Valor en Aduanas el valor sobre las importaciones y exportaciones sobre las que se pagan impuestos y se cobran las devoluciones de tributos, adoptándose criterios que antes solo eran de aplicación a las importaciones.

BIBLIOGRAFÍA

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel. *Derecho Penal Económico. Parte Especial*. Editorial IDEMSA. 2000.

ABUSADA R. DU BOIS F. & VALDERRAMA J. *La Reforma Incompleta: rescatando los noventa*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico; Instituto Peruano de Economía. 2000.

ALAIS, Horario Félix. *Principios del derecho aduanero*. 1ra.Edición. Buenos Aires. Marcial Pons Argentina.2008.

ALVA FALCÓN, César. *Alcances y comentarios a la Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977*. En Revista Peruana de Derecho Tributario. Año 1. Número 3. 2007.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes*. Memorias del Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero: Los Nuevos Paradigmas del Derecho Aduanero. Barcelona – España. Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas AC (IIFA). 2007.

BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo y Fiscal*. Buenos Aires. 1952.

BRAMONT-ARIAS TORRES, Luis Felipe. *El Delito Tributario: criminalización y tipificación*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 32. Lima. Junio 1997.

BRAVO CUCCI, Jorge. *Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del estado en materia administrativa*. Gaceta del Tribunal Constitucional N° 3, julio-setiembre 2006.

BURGOS ORIHUELA, Ignacio. *El juicio de amparo*. 33ª edición. México. Porrúa 1997.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. *Derecho Aduanero*. Décima cuarta edición. Editorial Porrúa. México 2007.

DURÁN ROJO, Luis Alberto. *El deber de contribuir en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano*. En Gaceta del Tribunal Constitucional N° 3, Julio – Setiembre 2006.

EDWARDS, Carlos E. *Régimen penal y procesal penal aduanero*. Editorial Astrea. 1995.

GAMBA VALEGA, César. *Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Reserva de Ley y Obligados Tributarios* en IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario; Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2006.

GAMBA VALEGA César M. (De nuevo) *sobre los principios que regulan la potestad sancionadora de las administraciones tributarias*. Revista Peruana de Derecho Tributario. Revista Electrónica de la Universidad San Martín de Porres. N° 68.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal*. Derecho Fiscal Penal. Primera Edición. México 1982.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1962.

HERNANDEZ QUINTERO, Hernando A. *El nuevo delito de fraude a subvenciones*. Revista Derecho Penal y Criminología. Volumen XXXIV, número 96, enero-julio 2013.

HUAMAN SIELER, Marco Antonio en El delito de contrabando en el Perú y en el contexto internacional. En LEX N° 18 - AÑO XIV - 2016 - II / ISSN 2313 – 1861.

JORDANO FRAGA Francisco. *La responsabilidad contractual*. Editorial Civitas S.A. Madrid. 1987.

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS. *25 Años de vigencia del Código Penal. Decreto Legislativo N° 635*. Décimo Segunda Edición Oficial.

MORALES MEJIA, Jaime. *Algunas Consideraciones en torno al concepto aduanero y tributario de exportación*. Revista de Análisis Especializado de Jurisprudencia. Tomo 44. Febrero 2012.

MOREL, Clemente. *Leyes especiales: delito de contrabando*. Manual de derecho penal parte especial Levene, Ricardo (h). Buenos Aires 1976.

MORON URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Décima Edición. Gaceta Jurídica. 2014.

NORTHCOTE SANDOVAL, Christian. *Importancia de la Tipicidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador*. Actualidad Empresarial, N° 191 - Segunda Quincena de Setiembre 2009.

OSPINA FERNANDEZ Guillermo y OSPINA ACOSTA Eduardo. *Teoría General de los Actos o Negocios Jurídicos*. Editorial Temis. Bogotá. 1980.

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa. México. 2001.

PARDO Germán. *El contenido del derecho aduanero actual y la relación con el derecho tributario*. Revista de Aduanas y Comercio Exterior. Diciembre 2012.

PEÑA CABRERA Freyre, Alonso y JIMÉNEZ VIVAS, Javier. *Principios y garantías del derecho administrativo sancionador*. Revista Actualidad Jurídica, Gaceta Jurídica, T. 189, agosto 2009.

PEREZ ROYO, Fernando. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Hacienda Pública Española número 14. Instituto de Estudios Fiscales. España, 1972.

SANABRIA ORTIZ, Rubén. *Comentarios al Código Tributario y los Ilícitos Tributarios*. Editorial San Marcos. Tercera edición. Lima. Junio 1997.

SANTOS BALLESTERIOS, Jorge. *Instituciones de Responsabilidad Civil*. Tomo 1. Pontificia Universidad Javeriana. Segunda Edición 2006.

SIERRALTA RÍOS, Aníbal. *Contratos de Comercio Internacional*. Tercera Edición. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú. 1998.

ROMERO Emilio. *Historia económica del Perú*. (p. 221) Fondo Editorial de la UNMSM. Lima Septiembre del 2006.

ROMERO VILLANUEVA, Horacio, *Un paso atrás sobre el delineamiento del bien jurídico protegido en el delito de contrabando*. Suplemento de Jurisprudencia Penal, a cargo de Francisco J. D´Albora, La Ley, del 30/7/99.

RUBIO CORREA, Martín. *El Estado Peruano según la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Fondo Editorial PUCP. Lima. 2011.

SANCHEZ GIL, Rubén. *El control difuso de la constitucionalidad en México. Reflexiones en torno a la tesis P./J. 38/2002. Cuestiones Constitucionales*. Revista Mexicana de Derecho Constitucional. N° 11, julio-diciembre.2004.

TARDÍO PATO, José Antonio. *Las Medidas Provisionales en el Procedimiento Administrativo*. Revista jurídica de Navarra N° 38 (jul.-dic. 2004).

TOCUNAGA ORTIZ Alberto. *Comentarios a la Nueva Ley General de Aduanas*. D.Leg. N° 722. Instituto Peruano del Derecho Aduanero.1992.

TOSI Jorge Luis. *Diccionario de Derecho Aduanero*. Ediciones De Palma. Buenos Aires. 1994.

TOSI, Jorge L., *Derecho aduanero*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1996.

TREJO VARGAS, Pedro. *El Sistema Aduanero de México*. Serie Académica N° 1. México. 2003.

VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. *Estudio del Impuesto al Valor agregado en el Perú*. ESAN Ediciones. Lima 2001.

WIEAKER, Franz. *El Principio General de la Buena Fe*. 2da Edición. Madrid. Editorial Civitas. 1986.

WITTMANN STENGEL, Susana en *Delitos Aduaneros: Aspectos Teóricos y Prácticos*.1ra Edición. San José de Costa Rica. 2009.

ZAFFARONI, Eugenio R. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires. Ediar. 2002.

PÁGINAS WEB CONSULTADAS

ALONSO REGUEIRA, Enrique M. *El control judicial de la discrecionalidad administrativa, a la luz de los precedentes de la Corte Interamericana de*

Derechos Humanos. Infojus. Sistema Argentino de Información Jurídica. 13/05/2013.

http://www.infojus.gov.ar/doctrina/dacf130093-alonso_requeira-control_judicial_discrecionalidad_administrativa.htm;jsessionid=15z2t8weldp801dbiqobg7fhlt?0

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*. Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo I. Número 13. Año 1981.

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=jurid&n=13>

BUITRAGO DUARTE, Bibiana. *La no confiscatoriedad como expresión de la Capacidad Contributiva y Garantía en los Tributos sobre la Propiedad Inmueble*. En

http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/BibianaBuitrago.pdf

CAMAUËR Fernando G. Ajustes de valor en Exportación. Consultado el 07 octubre 2015.

<http://www.cda.org.ar/index.php/noticias/destacadas/13508-ajustes-de-valor-en-exportacion>

CARRUITERO LECCA, Francisco. Límites constitucionales a la potestad sancionadora de la Administración Pública. En

<https://es.slideshare.net/diebrun940/potestad-sancionadora-de-la-administracion-publica-francisco-carruitero>

CORVACHO CUEVA, Ricardo. *La Sanción Aduanera y Los Principios Jurídicos de la Potestad Sancionadora* en

<http://www.apdaci.com/p/ricardo-corbacho.html>

CSJN, octubre 19-989, “Legumbres S.A. y otros”, publicado en LL, t. 1991-A, p. 73 y ss., con nota a fallo de SPOLANSKY, Norberto E., “Contrabando, divisas y robo. Aspectos comunes: el bien jurídico protegido y la Constitución Nacional”

citado por AROCENA, Gustavo. Contrabando. En Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico www.ciidpe.com.ar

FRANCO, Marccello. El principio de tipicidad como garantía fundamental de certeza jurídica en el campo del derecho penal fiscal. En http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/franco_derecho-penal-fiscal.pdf

GAMBA VALEGA, CÉSAR. La prohibición de aplicar más de una sanción por un mismo acto ilícito en el ámbito tributario. Revista Peruana de Derecho Tributario USMP Tax Law Review. Revista Electrónica. Año 1. Número 5 – 2007

MORALES HERNÁNDEZ, José Ramón. Aplicación del principio non bis in ídem en el ámbito fiscal de Derecho Fiscal. <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/aplicaciondelprincipio.pdf>.

PANDO VÍLCHEZ, Jorge M. La administración frente a la norma inconstitucional: ¿control de constitucionalidad y control de legalidad administrativa? En http://www.congreso.gob.pe/Juridica/documentos/ctrl_legal_administrativo.pdf

RIVA Giancarlo. Apuntes sobre el principio de buena fe y presunción de la veracidad en materia aduanera. En <http://www.ius360.com/publico/aduanero/apuntes-sobre-el-principio-de-buena-fe-y-presuncion-de-veracidad-en-materia-aduanera/>

ROBLES MORENO, Pilar. En Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>.

RODRÍGUEZ, Antonio. Aspectos Conceptuales. En Diplomado en Derecho Administrativo y Gestión Pública: Derecho Constitucional y Derecho Administrativo. Colegio de Abogados de Lima http://www.cal.org.pe/pdf/diplomados/aspecto_con.pdf

RUBIO BARBOZA, Eduar. Control constitucional: el sistema difuso de constitucionalidad. 23/02/2011 p.2 En

<http://eduardubarboza.blogspot.com/2011/02/supremacia-constitucional-control.html>

Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística-SUNAT en www.sunat.gob.pe.

EXPOSICIONES

TRUJILLO MEZA, Julio César. Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. En XIV Convención Nacional de Tributación Tributa 2008.

VICENTE MONTES, Freddy. Potestad Sancionadora y Procedimiento Sancionador (diapositivas). Lima. Perú. Colegio de Abogados de Lima. 2010.

NORMAS LEGALES PERUANAS

Código de Procedimientos Aduaneros del Perú aprobado mediante Decreto Ley N° 4380 04/11/1921. Compilación de la Legislación Peruana.

Código Penal de 1991. Decreto Legislativo N° 635. Diario Oficial “El Peruano” 08/04/1991

Código Procesal Constitucional. Ley N° 28237. Diario oficial “El Peruano”. 31/05/2004.

Código Procesal Penal. Decreto Legislativo N° 957. Diario Oficial “El Peruano”

Constitución Política del Perú. 1993

Constitución Política del Perú. 1979

Decreto Legislativo que permite la regularización de exportaciones y dispone que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT establecerá el procedimiento para la subsanación de errores en las Declaraciones de Exportación.

Decreto Legislativo N° 1000 del 02/02/2008

Decreto Legislativo N° 291 del 20/07/1984 que modifica el Decreto Ley N° 22342.

Decreto Ley N° 22342 Ley de Promoción de Exportaciones no Tradicionales” del 22/11/1978

Decreto Ley N° 20153. Dictan Medidas Adecuadas para Eficiente Control de Tránsito Comercial a Través de la Frontera. (1973)

Ley General de Aduanas. Decreto Ley N° 20165. (1972).

Ley General de Aduanas. Decreto Legislativo N° 503. Diario Oficial “El Peruano 01/12/1988.

Ley General de Aduanas. Decreto Legislativo N° 722. Diario Oficial “El Peruano 11/11/1991.

Ley General de Aduanas. Decreto Legislativo N° 809. Diario Oficial “El Peruano 19/04/1996.

Ley General de Aduanas. Decreto Legislativo N° 1053. Diario Oficial “El Peruano” 27/06/2008.

Ley de Facilitación del Comercio Exterior N° 28977. Diario Oficial “El Peruano” 09/02/2017.

Ley del Registro Único de Contribuyentes. Decreto Legislativo N° 943

Ley de Represión del Contrabando y Defraudación de Rentas de Aduana N° 16185 (1966)

Ley Penal Tributaria. Decreto Legislativo N° 813. Diario Oficial “El Peruano” 20/4/1996

Ley de Delitos de Contrabando y de Defraudación de Rentas de Aduana N° 24939. (1988)

Ley de Tributación Minera N° 2187 del 13/11/1915.

Procedimiento Específico “Control de Mercancías Restringidas y Prohibidas” INTA-PE.00.06 (V 3). Resolución de Intendencia Nacional N° 24-2016-SUNAT/5F0000 de fecha 23/07/2016 y modificatorias.

Procedimiento Específico: Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras INTA-PE.00.03. Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta N° 061-2010-SUNAT/A y modificatorias.

Procedimiento Específico “Regularización de Exportaciones – Decreto Legislativo N° 1000 - IFGRA.PE.36. Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 261-2008/SUNAT/A

Procedimiento General de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (v6). Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 137-2009/SUNAT/A y modificatorias.

Reglamento LGA N° 20165. Decreto Supremo N° 020-74-MINCOM (1974)

Reglamento LGA N° 722. Decreto Supremo N° 052-92-EF.

Reglamento LGA N° 809. Decreto Supremo N° 121-96-EF.

Reglamento LGA N° 1053. Decreto Supremo N° 010-2009-EF.

Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa.
Decreto Supremo N° 182-2013-EF del 25/07/2013 y modificatorias

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 122-94-EF
y normas modificatorias.

Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos
Arancelarios. Decreto Supremo N° 104-95-EF. Diario Oficial “El
Peruano”23/06/1995

Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por
Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29.06.2007, modificado por
Decretos Supremos Nos 207-2012-EF y 049-2016-EF.

Texto actualizado al 12/12/2016, fecha de publicación de la Resolución de
Superintendencia N° 318-2016/SUNAT. Reglamento de Comprobantes de
Pago. Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT (24/01/1999)

Texto actualizado del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a
las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por el Decreto Supremo
N° 055-99-EF

Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo N° 133-1203-
EF.

Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General

Decreto Supremo N° 006-2017-JUS. Diario Oficial “El Peruano” 20/03/2017.

Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por el D. Leg. N° 809 y modificada por el D. Leg. N° 951. Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por D. Leg. 1053. Decreto Supremo N° 031-2009-EF.

NORMAS LEGALES INTERNACIONALES

Código Aduanero (Argentina) aprobado por Ley N° 22.415.

Código Aduanero (Uruguay) Ley N° 19.276.

Código Fiscal de la Federación. Última reforma DOF 04/06/2009 (México).

Código Penal Colombiano. Ley 599 de 2000. Actualizado, comentado y compilado por BOTERIO BERNAL, José Fernando. Grupo de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Medellín.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (Ecuador)
Publicación: Registro Oficial Suplemento 351. 29/12/2010.

Determinación de la Devolución de Tributos Decreto 32/2014 (Uruguay)
19/02/2014.

Ley N° 16.671 del 13 de diciembre de 1994 - Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales Acuerdos Firmados Resultantes de los Contenidos en la Carta Final Suscrita en Marrakech.

Ley Aduanera (México). Publicación en D.O.F.15/12/1995. Última actualización D.O.F. 29/12/2014.

Ley de Reactivación Económica N° 17.555 (Uruguay) 18/09/2002.

Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido N° 37/1992 (España) de 28/12/1992.

Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición).

Resolución Reglamentaria 4240 (Colombia). Diario Oficial N° 44.037 del 09/06/2000.

Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley de Hacienda N° 213, de 1953, Sobre Ordenanza de Aduanas (Chile).

NORMAS LEGALES ORGANISMOS INTERNACIONALES

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ), Banco Interamericano de Desarrollo (BID). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana*. Panamá. Mayo 2015.

COMISIÓN DE LA COMUNIDAD ANDINA. (2012) Régimen Andino sobre Control Aduanero - Decisión 778.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (1973) Consejo de Cooperación Aduanera, Convenio Internacional para la Simplificación y la Armonización de los Regímenes Aduaneros. Directivas del Anexo General. Convenio de Kyoto.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2004) Consejo de Cooperación Aduanera. Directrices de la Aduana sobre la Gestión integrada de la cadena logística.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS Marco de Estándares para Asegurar y Facilitar el Comercio Global - Marco SAFE.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2008) La aduana en el siglo 21": favorecer el crecimiento y el desarrollo a través de la facilitación de los intercambios y el fortalecimiento de la seguridad en las fronteras.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (2011) Consejo de Cooperación Aduanera. Compendio de Gestión de Riesgos Aduaneros. Volumen 1.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (2012) Directrices para la Auditoría Posterior al Despacho (APD). Volumen 1.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. Consejo de Cooperación Aduanera, Glosario de Términos Aduaneros Internacionales. Bruselas 1983.

COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL XXI. Fiscalidad y Unión Aduanera. *Guía para el análisis de riesgo en los controles aduaneros*. 1998. Impreso en Italia.

JURISPRUDENCIA NACIONAL

Tribunal Constitucional del Perú

Sentencia del Tribunal Constitucional del 20/01/2006 recaída en el expediente N° 2689-2004-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 13/04/2005 recaída en el expediente 2302-AA-TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 30/01/2003 recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 28/06/2004 recaída en el expediente N° 3303-2003-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 10/08/1999 recaída en el expediente N° 274-99-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 05/07/2004 recaída en el expediente N° 0090-2004-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 24/09/2008 recaída en el expediente N° 4168-2006-PA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA /TC

Sentencia del Tribunal Constitucional del 03/01/2003 recaída en el expediente N° 010-2002-AI/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 22/03/2007 recaída en el expediente N° 8987-2006-AA-TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 19/12/2003 recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 18/03/2014 recaída en el expediente N° 04293-2012-PA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 06/08/2002 recaída en el expediente N° 1003-98-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 29/11/2005 recaída en el expediente N° 4587-2004-HC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 16/04/2003 recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 28/10/2004 recaída en el expediente N° 1492-2003-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 14/11/2005 recaída en el expediente N° 3741-2004-AA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 08/07/2008 recaída en el expediente N° 05406-2006-PA/TC.

Sentencia del Tribunal Constitucional del 11/10/2004 recaída en el expediente N° 2192-2004-AA /TC.

Corte Suprema de Justicia del Perú

Sentencia de la Corte Suprema del 22/10/1999 recaída en el expediente N° 86-97.

Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Casación del 27/04/2006 recaída en el expediente N° 474-2013 Tacna.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 03/11/2015 recaída en el expediente N° 423-14 Puno.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 26/03/2016 recaída en el expediente N° 508-2013. Tacna.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 11/06/2014 recaída en el expediente N° 136-2013. Tacna.

Corte Suprema de Justicia. Sentencia de Casación del 16/09/2014 recaída en el expediente N° 113-2013. Arequipa.

Tribunal Fiscal del Perú

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02207-A-2010 del 02/03/2010.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06221-A-2011 del 13/04/2011.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01608-9-2011 del 28/01/2011.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02856-A-2009 del 20/03/2009.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 7117-A-1984 del 16/10/1984.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6558-A-1982 del 11/10/1982.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0692-A-97 del 25/06/1997.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 040-A-2001 del 29/03/2001.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 13801-A-2014 del 14/12/2014.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 1148-A-2009 del 09/02/2009.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0052-A-2001 del 11/01/2001.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0240-A-98 del 30/01/1998.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6699-A-1983 del 25/04/1983.

Acuerdo de Sala Plena 2003-20 del Tribunal Fiscal del 23/09/2003.

JURISPRUDENCIA EXTRANJERA

Sentencia del Tribunal Constitucional Español del 03 octubre 1982.

Compañía General de Combustibles S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, Exp. 27.009-A, Sala G, 07/05/2012 en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 222 del 28/09/2012 (Argentina).

Transmarítima Cruz del Sud S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación, Exp. 25.064-A, Sala F, 24/05/2012 en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 222 del 28/09/2012 (Argentina).

Hilandería Fueguina S.A.I.C. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Exp. N° 12.477-A, Sala F, 10/04/2012 en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 222 del 28/09/2012 (Argentina).

Chargeurs Wool Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación Exp. 29.882-A, Sala E, 10/05/2012 en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 222 del 28/09/2012 (Argentina).

Tres Ases S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación Exp. 25.487-A, Sala G, 30/03/2012 en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 218 (Argentina).

Patagonia Fruits Trade S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Exp. 21.326-A, Sala E, 24/11/2006, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 218 (Argentina).

Albe S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Exp. 19.899-A, Sala E, 04/12/2006, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 120 (Argentina).

Patagonia Fruits Trade S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Exp. 20.985-A, Sala F, 01/10/2007, en Guía Práctica de Comercio Exterior N° 145 (Argentina).

INFORMES SUNAT

SUNAT Informe N° 001-2008-SUNAT/2B4000 del 09/01/2008.

SUNAT Informe N° 13-2014-SUNAT-5D1000 del 21/05/2014.

SUNAT Memorándum Electrónico N° 00017-2011-3A1300.

SUNAT Informe N° 066-2007-SUNAT/2B4000 del 20/09/2007.

SUNAT Informe N° 75-2014-SUNAT/5D1000 del 18/09/2014.

SUNAT Informe N° 109-2014-SUNAT/5D1000 del 06/11/2014.

SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA. Exposición de Motivos del Decreto Legislativo que modifica la
Ley N° 28008, Ley de Delitos Aduaneros. 24 de julio del 2012.