

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-06

TEMA : ESTABLECER CÓMO SE CALCULA LA MULTA IMPUESTA DE MANERA ADICIONAL A LA SANCIÓN DE COMISO, POR HABERSE DETECTADO LA EXISTENCIA DE MERCANCÍA NO DECLARADA, DE ACUERDO CON EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 129-2004-EF, Y LA TABLA DE SANCIONES APLICABLES A LAS INFRACCIONES PREVISTAS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADA POR DECRETO SUPREMO N° 013-2005-EF.

FECHA : 25 de marzo de 2009  
HORA : 9:30 a.m.  
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Marco Huamán S. Elizabeth Winstanley P. José Martel S.  
Zoraida Olano S.

I. ANTECEDENTES:

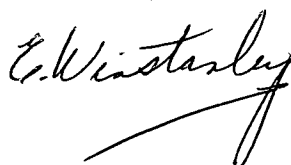
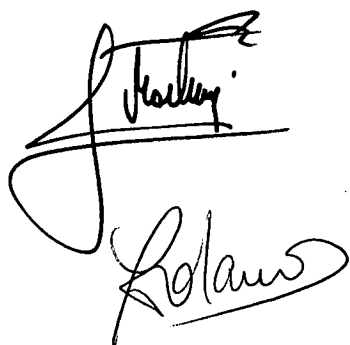
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

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

***“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-EF, será aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso en 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 con la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.***

***El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano.”***



TEMA: ESTABLECER CÓMO SE CALCULA LA MULTA IMPUESTA DE MANERA ADICIONAL A LA SANCIÓN DE COMISO, POR HABERSE DETECTADO LA EXISTENCIA DE MERCANCÍA NO DECLARADA, DE ACUERDO CON EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 129-2004-EF, Y LA TABLA DE SANCIONES APLICABLES A LAS INFRACCIONES PREVISTAS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADA POR DECRETO SUPREMO N° 013-2005-EF.

PROPUESTA ÚNICA		PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
PROPUESTA 1		PROPUESTA 2	
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-EF, será aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso en 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 con la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.		El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario..	
Fundamento: ver propuesta única del informe		El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	
	SI		
Vocales			
Dra. Olano	X	X	
Dr. Huamán	X	X	
Dra. Winstanley	X	X	
Dr. Martel	X	X	
Total	4	4	

*J. C. E.*

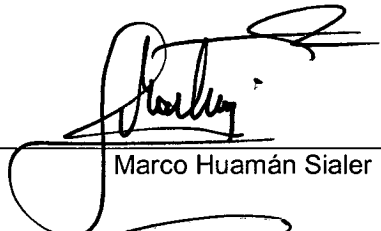
*E*

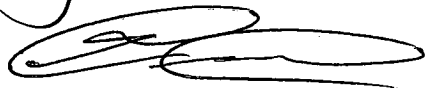
*[Signature]*

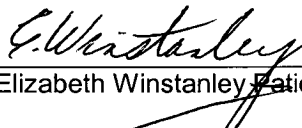
**III. DISPOSICIONES FINALES:**


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

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

  
\_\_\_\_\_  
Marco Huamán Sialer

  
\_\_\_\_\_  
José Martel Sánchez

  
\_\_\_\_\_  
Elizabeth Winstanley Zúñiga

  
\_\_\_\_\_  
Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2009-06

## INFORME FINAL

**TEMA: ESTABLECER CÓMO SE CALCULA LA MULTA IMPUESTA DE MANERA ADICIONAL A LA SANCIÓN DE COMISO, POR HABERSE DETECTADO LA EXISTENCIA DE MERCANCÍA NO DECLARADA, DE ACUERDO CON EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 129-2004-EF, Y LA TABLA DE SANCIONES APLICABLES A LAS INFRACCIONES PREVISTAS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADA POR DECRETO SUPREMO N° 013-2005-EF.**

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo con lo establecido por los artículos 44° y 46° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF<sup>1</sup>, mediante la declaración formulada en el documento aprobado por la Administración Aduanera se solicita la destinación aduanera de la mercancía ante la aduana bajo cuya jurisdicción se encuentra. Asimismo, dicha declaración, aceptada por la Autoridad Aduanera, sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.

El ordenamiento ha previsto sanciones relacionadas con la obligación de llevar a cabo la mencionada declaración y en tal sentido, el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° de la citada ley prevé que cometen infracción sancionable con multa, los dueños, consignatarios o consignantes, cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada. De igual modo, el inciso i) del artículo 108° de la misma ley, establece que se aplicará la sanción de comiso en caso de detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa.

Ahora bien, respecto del cálculo de la sanción de multa, la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF, publicado el 28 de enero de 2005, prevé dos fórmulas distintas:

- a) El equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso, para efecto del numeral 12) del inciso e) del artículo 103° de la citada ley; y
- b) El equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera, para efecto del inciso i) del artículo 108° de la indicada ley.

Bajo este contexto normativo, resulta necesario determinar cómo debe ser calculada la sanción de multa que debe imponerse de manera adicional al comiso de la mercancía, pues en caso contrario, podrían determinarse sanciones según una u otra fórmula legal, lo cual atenta contra la seguridad jurídica.

En ese sentido, de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, corresponde que se someta a la Sala Plena el presente tema a fin de determinar cuál es la norma aplicable para establecer el monto de la multa en el caso planteado, en el marco de la citada Ley General de Aduanas y la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por dicha ley.

### 2. ANTECEDENTES

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

<sup>1</sup> Publicado el 12 de setiembre de 2004. Esta norma fue derogada por el Decreto Legislativo N° 1053, publicado el 27 de junio de 2008, que entrará en vigencia de acuerdo con lo dispuesto por su Primera Disposición Complementaria y Final.



### 3. PROPUESTA ÚNICA

#### DESCRIPCIÓN

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-EF, será aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso en 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 con la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

#### FUNDAMENTO

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 47° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF<sup>2</sup>, *“El tráfico de mercancías por las Aduanas de la República será objeto de los regímenes, operaciones y destinos aduaneros especiales o de excepción señalados en este Título. Las mercancías sujetas a Convenios y Tratados Internacionales se rigen por lo dispuesto en ellos”*.

Asimismo, según lo previsto por el artículo 44° de la citada ley, *“Mediante declaración formulada en el documento aprobado por ADUANAS se solicitará la destinación aduanera ante la aduana bajo cuya jurisdicción se encuentran las mercancías, dentro del plazo de treinta (30) días computados a partir del día siguiente al término de la descarga, que será presentada por los Despachadores de Aduana y demás personas legalmente autorizadas”*.

A su vez, el artículo 46° de dicha ley establece que la declaración aceptada por la autoridad aduanera sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.

Por otro lado, el artículo 85° de la indicada ley dispone que se produce el abandono legal cuando la mercancía no haya sido solicitada a destinación aduanera en el plazo de treinta días computados a partir del día siguiente del término de la descarga, así como también aquellas que habiendo sido solicitadas a destinación aduanera, no hayan culminado su trámite dentro de los treinta días siguientes a la fecha de numeración de la declaración.

De acuerdo con las disposiciones citadas, existe la obligación de consignar en la declaración aduanera la totalidad de las mercancías que se pretenden acoger a algún régimen, operación, destino aduanero especial o de excepción, no pudiendo disponerse de ellas mientras no hayan sido objeto de una destinación aduanera, previéndose sanciones aplicables a las infracciones relacionadas con el incumplimiento de dicho deber.

En efecto, según lo establecido por el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° de la ley en referencia, cometen infracción sancionable con multa, los dueños, consignatarios o consignantes, cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada. Asimismo, de acuerdo con lo previsto por el inciso i) del artículo 108° de la citada ley se aplicará la sanción de comiso en los casos que se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo caso adicionalmente se aplicará una multa.

Como se aprecia, el supuesto de hecho vinculado a la detección de mercancía no declarada se encuentra tipificado como infracción en dos normas distintas de la misma ley, por lo que en primer orden debe dilucidarse si existe un concurso de infracciones.

<sup>2</sup> Publicado el 12 de setiembre de 2004. Esta norma fue derogada por el Decreto Legislativo N° 1053, publicado el 27 de junio de 2008, que entrará en vigencia de acuerdo con lo dispuesto por su Primera Disposición Complementaria y Final.



Sobre el particular, el artículo 171° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981<sup>3</sup> establecía que “cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave”. A partir de la mencionada modificación, dicha norma establece que “La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables”.

Por su parte, el numeral 6) del artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, dispone que el concurso de infracciones se presenta cuando una misma conducta califique como más de una infracción, en cuyo caso corresponderá aplicar la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad. Sobre el concurso de infracciones, MORÓN URBINA señala que esta norma regula el supuesto en el que dentro de un mismo régimen y procedimiento sancionador, la conducta ilícita pueda calificar en más de un supuesto de la relación de hechos típicos<sup>4</sup>.

No obstante, en el caso de las disposiciones objeto de análisis, se observa 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 caso de concurso de infracciones, en los términos de la normativa citada, sino de una concurrencia de dispositivos legales que regulan de forma duplicada la misma situación jurídica, cuyo sentido y alcance resulta pertinente examinar.

En efecto, de una lectura conjunta de las normas citadas y bajo una interpretación sistemática<sup>5</sup> e integral del régimen de infracciones y sanciones establecido por la citada Ley General de Aduanas, se aprecia que la infracción prevista por el inciso i) del artículo 108° es la misma a la que se hace alusión en el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° de la ley, cual es, que se detecte la existencia de mercancía no declarada. De dicho modo, cuando este hecho se presente, corresponderá la aplicación de las sanciones de comiso y de multa<sup>6</sup>, sin que ello

<sup>3</sup> Publicado el 15 marzo 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

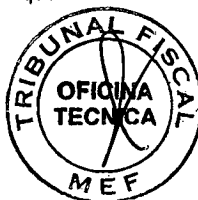
<sup>4</sup> Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 633.

Respecto del concurso de infracciones, CANO CAMPOS advierte que la teoría de los concursos es plenamente aplicable al ámbito del Derecho Administrativo Sancionador. Así, explica que debe distinguirse entre el concurso de normas y el concurso de infracciones. El primer supuesto tiene lugar cuando un comportamiento realiza el supuesto de hecho de dos o más normas pero solo una de ellas basta por sí misma para abarcar el total desvalor del hecho. Por dicha razón, a tal situación se le denomina concurso aparente pues en realidad estas no concurren sino que existe una sola infracción ya que el contenido de ilícito de un hecho sancionable ya está contenido en otro. Por ejemplo, explica el referido autor, en el ámbito penal se suele citar el caso de quien mata a otro con alevosía, pudiéndose subsumir dicho acto en el tipo de asesinato y en el de homicidio, siendo que el primero basta por sí solo para abarcar el total del desvalor del hecho.

Por otro lado, en el concurso de infracciones sí existe una pluralidad de ilícitos y puede ser real o ideal (también existe un concurso medial, que se presenta cuando una infracción es medio para cometer otra). En el primer caso, concurren varias hechos que constituyen varias infracciones por lo que normalmente se imponen las sanciones que correspondan a cada una de las faltas cometidas. En cambio, en el concurso ideal de infracciones, un solo hecho da lugar a dos o más infracciones porque es pluriofensivo, es decir, lesiona diversos intereses o bienes jurídicos que han sido protegidos en distintos tipos infraccionales sin que ninguno de ellos abarque la totalidad del desvalor del hecho. Al respecto, véase, CANO CAMPOS, Tomás, “Non Bis In Idem, Prevalencia de la Vía Penal y Teoría de los Concursos en el Derecho Administrativo Sancionador”, *Revista de la Administración Pública*, N° 156, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, Madrid, pp. 212 y ss.

<sup>5</sup> Según el método de interpretación sistemático por comparación de normas: “si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra”. Al respecto, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *Interpretación de las Normas Tributarias*, ARA Editores, 2003, Lima, p. 140.

<sup>6</sup> Lo cual puede ser corroborado de la lectura del Decreto Supremo N° 013-2005-EF, publicado el 28 de enero de 2005, mediante el cual se aprobó la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas. En efecto, en el cuadro E) del apartado I de dicho decreto supremo, relativo a las sanciones aplicables a los dueños, consignatarios o consignantes, se establece que el monto de la multa será equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía “objeto de comiso”, es decir, se parte de considerar que la mercancía ha sido objeto de comiso para proceder a aplicar la multa.



implique la existencia de un concurso de infracciones que, conforme con lo expuesto, se trata de una situación jurídica totalmente distinta, pues en el supuesto bajo análisis se está ante un único tipo infractor y no varios.

Ahora bien, en lo que respecta a la aplicación de tales sanciones, el artículo 102° de la ley bajo comentario dispone 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, y que la Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las tablas que se aprobarán por decreto supremo.

Sobre el particular, por Decreto Supremo N° 013-2005-EF, publicado el 28 de enero de 2005, se aprobó la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, estableciéndose en el numeral 12) del cuadro E) del apartado I que la detección de mercancía no declarada será sancionada con una multa equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso, al amparo de lo dispuesto por el numeral 12) del inciso e) del artículo 103° de la citada ley.

Asimismo, el numeral 2) del cuadro J) del mismo apartado prevé que el monto de la multa aplicable a las personas sancionadas con comiso, en los casos que se detecte la existencia de mercancía no declarada, será el equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera, de acuerdo con lo previsto en el inciso i) del artículo 108° de la referida ley.

Conforme se observa, en el caso específico de la sanción de multa, las disposiciones previstas en la referida tabla establecen dos maneras diferentes de calcular su monto pecuniario. En ese sentido, la concurrencia de dos dispositivos legales que ante el mismo supuesto (la aplicación de la multa por la infracción consistente en la detección de la existencia de mercancía no declarada) plantean simultáneamente dos consecuencias jurídicas distintas (fórmulas para calcular el *quantum* de la multa), implica la ausencia de un parámetro claro para la actuación de la Autoridad Aduanera en el ejercicio de su potestad sancionadora.

Ante tal situación, resulta pertinente señalar que si bien la unidad de todo ordenamiento jurídico implica que todas las normas deben guardar una relación de coherencia, existen situaciones como el supuesto bajo análisis en que éstas devienen en incompatibles, dando lugar a una antinomia, puesto que perteneciendo al mismo orden y siendo coincidentes en sus ámbitos de validez, ofrecen dos soluciones distintas para el cálculo de la sanción de multa.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional señala que la falta de coherencia o antinomia jurídica consiste en aquella situación *“en que dos normas pertenecientes al mismo ordenamiento y con la misma jerarquía normativa son incompatibles entre sí, por tener el mismo ámbito de validez”*<sup>7</sup>. Sin embargo, en la medida que el mismo ordenamiento tiende a eliminar tales contradicciones y mantener su unidad -al entenderse como un sistema-, se han establecido criterios de interpretación para dichas situaciones: el jerárquico, el cronológico, el de especialidad y el de competencia<sup>8</sup>.

---

Como antecedente de lo expuesto se tiene que el artículo 108° de la derogada Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, estableció que cuando en un bulto se encuentre mercancías no declaradas, además del comiso se aplicará una multa de acuerdo con lo señalado por el reglamento, el cual señalaba que la multa era equivalente al 20% de los tributos aplicables a las mercancías no manifestadas

<sup>7</sup> Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00047-2004-AI/TC, de 24 de abril de 2006. Asimismo, agrega el citado Tribunal que en estos casos se acreditan situaciones en las que dos o más normas que tienen similar objeto prescriben soluciones incompatibles entre sí, de forma tal que el cumplimiento o aplicación de una de ellas implica la violación de la otra, ya que la aplicación simultánea de ambas normas resulta imposible.

<sup>8</sup> En tal sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06906-1-2008 de 30 de mayo de 2008, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló que de acuerdo con el criterio jerárquico, en caso se observe que dos normas regulan un mismo supuesto, prevalecerá la norma de rango superior. Asimismo, el principio de competencia señala que la norma válida será aquella que emana de la autoridad o funcionario que ha recibido la



No obstante, tal como señala BOBBIO, en caso de no ser aplicables las reglas derivadas de dichos criterios, la solución queda exclusivamente en manos del intérprete del Derecho, quien deberá valerse de todas las técnicas de la hermenéutica jurídica<sup>9</sup>, para lo cual podría optar por tres posibilidades a) eliminar una de las normas, b) eliminar las dos, c) conservar las dos, siendo esta última la más frecuente, si se considera que los operadores del derecho tienden, en cuanto les es posible, a la conservación de las normas dadas, en reconocimiento a una regla tradicional de interpretación jurídica, según la cual, la exigencia del sistema no debe ir en perjuicio del principio de autoridad, esto es, que las normas adquieren existencia por el solo hecho de ser promulgadas<sup>10</sup>.

Por tanto, toda vez que la incompatibilidad observada en nuestro ordenamiento jurídico, está referida a dos disposiciones que entraron en vigencia conjuntamente, con el mismo rango y carácter de especialidad, y que han sido emitidas por la misma autoridad competente, los criterios interpretativos a los que se ha hecho referencia precedentemente no resultan aplicables a fin de dilucidarla, por lo que se debe acudir a otros criterios permitidos por nuestro sistema jurídico.

En este contexto, se debe recurrir a los principios que rigen la potestad sancionadora del Estado a fin de establecer la norma aplicable a efecto de determinar el monto de la multa a aplicar en el supuesto bajo análisis<sup>11</sup>.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido que la aplicación de una sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuya validez está condicionada al respeto de la Constitución y los derechos fundamentales de la persona (sustantivos y procesales), así como a la observancia de ciertos principios, entre otros, el de proporcionalidad<sup>12</sup>.

Así, debido a que en el presente caso no existe certeza respecto del monto de la multa a aplicarse en el supuesto que se detecte la existencia de mercancía no declarada, pues la ley ha previsto dos soluciones distintas, es pertinente evaluar si el principio de proporcionalidad en materia sancionadora permite establecer la norma que fundamente dicho cálculo.

El principio de proporcionalidad (también denominado "prohibición de exceso") es aquel según el cual, la intervención pública debe ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, de modo que ésta se entienda como necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos. Asimismo, dicha intervención debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada, por derivarse de aquélla más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores, en particular, los derechos y libertades<sup>13</sup>.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, se trata de un principio general del derecho expresamente positivado, cuya satisfacción ha de analizarse en cualquier ámbito

---

atribución para tal efecto. Por otro lado, el criterio cronológico, es aquel según el cual entre dos normas incompatibles prevalece la posterior. Finalmente, el criterio de especialidad establece que una ley especial debe prevalecer sobre la ley general.

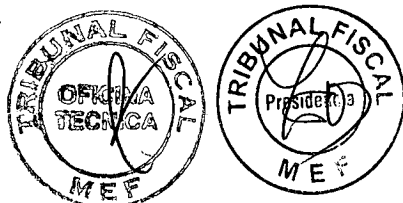
<sup>9</sup> Al respecto, véase: BOBBIO, Norberto, *Teoría General del Derecho*, Temis, 1992, Bogotá, pp. 198 y ss.

<sup>10</sup> En tal sentido, véase: *Ibidem*.

<sup>11</sup> Cabe anotar que la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley General de Aduanas establece que en lo no previsto en la referida ley ni en su reglamento se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Tributario, cuya Norma IX prevé que en lo no previsto por éste o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Asimismo, dispone que supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los del Derecho Administrativo y los principios generales del derecho.

<sup>12</sup> Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

<sup>13</sup> En este sentido, véase: BARNES, Javier, "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario" en: *Revista de la Administración Pública*, N° 135, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, Madrid, p. 500.





del Derecho. Agrega dicho Tribunal que éste se halla constitucionalizado en el último párrafo del artículo 200° de la Constitución Política del Estado, y que en su condición de principio, su ámbito de proyección no se circunscribe solo al análisis del acto restrictivo de un derecho bajo un estado de excepción, pues como lo dispone dicha disposición constitucional, ella sirve para analizar cualquier acto restrictivo de un atributo subjetivo de la persona, independientemente de que aquél se haya declarado o no<sup>14</sup>.

En el ámbito del derecho administrativo sancionador, dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad<sup>15</sup>, de modo que respecto de la potestad sancionadora, la falta de una norma clara no puede ser entendida como una habilitación en blanco a favor de la Administración para que colme dicho vacío de la manera que juzgue más conveniente<sup>16</sup>, como ocurre en el presente caso ante la ausencia de un parámetro legislativo claro que enmarque la actuación de la Administración Aduanera en los casos que le corresponda aplicar la sanción de multa por la infracción bajo comentario.

Ante tal situación, debe considerarse que de acuerdo con el principio en mención, el administrado tiene derecho a que las actuaciones de la Administración que le afecten sean llevadas en la forma menos gravosa posible, evitándose cualquier exceso en la punición<sup>17</sup>. En igual sentido, el Tribunal Constitucional, luego de señalar que el principio de proporcionalidad está estructurado por tres subprincipios: de necesidad, de adecuación (o idoneidad) y de proporcionalidad en sentido estricto, ha referido que cuando se haya establecido la necesidad de imponer una sanción, la medida que se adopte debe ser la más idónea y la que menos afecte los derechos de los administrados<sup>18</sup>.

De acuerdo con el subprincipio de idoneidad toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido. Asimismo, según el subprincipio de necesidad, no debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado. Finalmente, de acuerdo con el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, el grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental<sup>19</sup>.

En esa línea de argumentación, resulta plenamente aplicable el principio "*favoralia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda*", según el cual, las normas que imponen sanciones deben ser interpretadas de modo estricto<sup>20</sup>. Así, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que

<sup>14</sup> Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC de 3 de enero de 2003 (fundamento N° 195).

<sup>15</sup> Cabe precisar que igual fin persigue el principio de legalidad. En tal sentido, MORÓN URBINA explica que dicho principio evita que la Administración sea creativa al momento de afectar el patrimonio o los derechos de los administrados. Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 625.

<sup>16</sup> Al respecto, véase: SÁNCHEZ HUETE, Miguel, "Una Visión Crítica del Sistema Sancionador de la L.G.T." en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Aranzadi, 2006, Pamplona, pp. 13 y ss.

<sup>17</sup> Sobre el particular, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 627. En igual sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-1998-AA/TC de 6 de agosto de 2002 que de acuerdo con el principio *pro homine* y *pro libertatis* de la interpretación constitucional, "*ante eventuales diferentes interpretaciones de un dispositivo legal, se debe optar por aquella que conduzca a una mejor protección de los derechos fundamentales, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio*".

<sup>18</sup> En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC antes citada.

<sup>19</sup> Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1767-2007-PA/TC de 14 de abril de 2007.

<sup>20</sup> Según explica SARMIENTO MÉNDEZ, de acuerdo con la máxima "*odiosa sunt restringenda*" no se puede acudir a interpretaciones extensivas de la norma y análogas cuando se trate de limitación de derechos y de disposiciones sancionadoras. En este sentido, véase: SARMIENTO MÉNDEZ, José, "Interpretación Jurídica y Técnica Legislativa: Una Visión Jurisprudencial" en: *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia Constitucional*, N° 17, Aranzadi, 2008, Pamplona, p. 12. En igual sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Perjuicio Económico de la Hacienda Pública" en: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 635, 2004, Pamplona, p.1.



para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho.

En consecuencia, ante el defecto de la legislación aduanera para establecer la fórmula de cálculo de la multa aplicable para los casos en que se detecte la existencia de mercancía no declarada, corresponderá que la Administración Aduanera opte por la que sea menos gravosa para el administrado en cada caso concreto, en aplicación del principio de proporcionalidad y sus alcances antes citados.

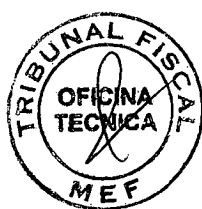
En tal sentido, para establecer el cálculo de la sanción, se deberá comparar en cada caso concreto: a) el equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía, de acuerdo con el numeral 12) del cuadro E) del apartado I de la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, y b) el equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera, de acuerdo con el numeral 2) del cuadro J) del apartado I de la misma Tabla.

Así, luego de practicada la valoración aduanera y la liquidación de tributos y derechos respecto de la mercancía no declarada (cuya situación legal amerita la sanción de comiso), se deberá efectuar la comparación de los resultados que arroje la aplicación de las fórmulas de cálculo previstas por la Tabla de Sanciones antes citada, a fin de que la autoridad aduanera aplique el menos gravoso para el administrado aduanero.

#### IV. CRITERIO A VOTAR

##### PROPUESTA ÚNICA

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-EF, será aquel más favorable para el administrado aduanero, luego de comparar en cada caso en 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 con la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.



## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

##### Artículo 2°.- Derechos fundamentales de la persona

*"Toda persona tiene derecho (...)*

*24. A la libertad y a la seguridad personales. En consecuencia (...)*

*d. 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..."*

#### TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 129-2004-EF

**Artículo 44°.-** *"Mediante declaración formulada en el documento aprobado por ADUANAS se solicitará la destinación aduanera ante la aduana bajo cuya jurisdicción se encuentran las mercancías, dentro del plazo de treinta (30) días computados a partir del día siguiente al término de la descarga, que será presentada por los Despachadores de Aduana y demás personas legalmente autorizadas.*

*Transcurrido este plazo la mercancía sólo podrá ser sometida al régimen de importación definitiva".*

**Artículo 46°.-** *"La declaración aceptada por la autoridad aduanera sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatare errores, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan.*

*Sin embargo, podrá ser dejada sin efecto por la autoridad aduanera cuando legalmente no haya debido ser aceptada, se acepte el cambio de destinación, no se hubiera embarcado la mercancía o ésta no apareciera, y otros que determine la autoridad aduanera, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento".*

**Artículo 103°.-** *"Cometen infracciones sancionables con multa: (...)*

*e) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: (...)*

*12. Se detecte la existencia de mercancía no declarada."*

**Artículo 108°.-** *"Se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: (...)*

*i) Se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa; (...)*

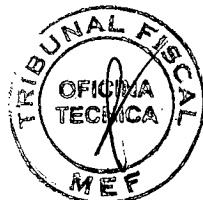
*Si decretado el comiso la mercancía no fuere hallada o entregada a la autoridad aduanera, se impondrá al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía..."*

#### TABLA DE SANCIONES APLICABLES A LAS INFRACCIONES PREVISTAS EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS - DECRETO SUPREMO N° 013-2005-EF

##### "I. INFRACCIONES SANCIONABLES CON MULTA: (...)

##### E) APLICABLES A LOS DUEÑOS, CONSIGNATARIOS O CONSIGNANTES, CUANDO: (...)

INFRACCIÓN	REFERENCIA	SANCIÓN
12) Se detecte la existencia de mercancía no declarada.	Numeral 12 Inciso e) Art. 103°	Equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso."



**J) APLICABLES A LAS PERSONAS SANCIONADAS CON COMISO, CUANDO: (...)**

<b>INFRACCIÓN</b>	<b>REFERENCIA</b>	<b>SANCIÓN</b>
2) Se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa.	Inciso i) Art. 108º	Equivalente al valor FOB de la mercancía, determinado por la autoridad aduanera.

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF**

**Artículo 171°.- CONCURSO DE INFRACCIONES**

*“Cuando por un mismo hecho se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave”.*

**TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF; MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 981<sup>21</sup>**

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

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

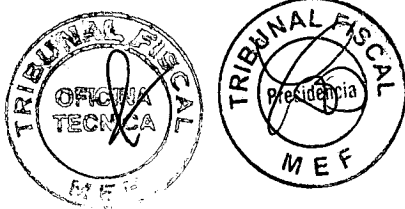
**LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, LEY N° 27444**

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

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

*3. Razonabilidad.- Las autoridades deben prever que la comisión de la conducta sancionable no resulte más ventajosa para el infractor que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; así como que la determinación de la sanción considere criterios como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción. (...)*

*6. Concurso de Infracciones.- Cuando una misma conducta califique como más de una infracción se aplicará la sanción prevista para la infracción de mayor gravedad, sin perjuicio que puedan exigirse las demás responsabilidades que establezcan las leyes”.*



<sup>21</sup> Publicado el 15 marzo 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

##### **Sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC (06-08-2002)**

*“La aplicación de una sanción administrativa constituye la manifestación del ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración. Como toda potestad, no obstante, en el contexto de un Estado de Derecho (artículo 3º, Constitución), 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. Al respecto, debe resaltarse la vinculatoriedad de la Administración en la prosecución de procedimientos administrativos disciplinarios, al irrestricto respeto del derecho al debido proceso y, en consecuencia, de los derechos fundamentales procesales y de los principios constitucionales (v.gr. legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad) que lo conforman”.*

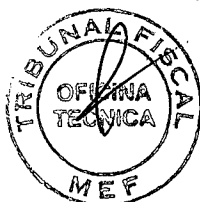
##### **Sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC (11-10-2004)**

*“15. 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 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.*

*16. El principio de proporcionalidad ha sido invocado en más de una ocasión por este Tribunal, ya sea para establecer la legitimidad de los fines de actuación del legislador en relación con los objetivos propuestos por una determinada norma cuya constitucionalidad se impugna (Exp. N° 0016-2002-AI/TC), ya sea para establecer la idoneidad y necesidad de medidas implementadas por el Poder Ejecutivo a través de un Decreto de Urgencia (Exp. N° 0008-2003-AI/TC), o también con ocasión de la restricción de derechos fundamentales en el marco del proceso penal (Exp. N.º 0376-2003-HC/TC). No obstante, este Colegiado no ha tenido ocasión de desarrollar este principio aplicándolo al control de la potestad sancionadora de la Administración, ámbito donde precisamente surgió, como control de las potestades discrecionales de la Administración.*

*17. En efecto, es en el seno de la actuación de la Administración donde el principio de proporcionalidad cobra especial relevancia, debido a los márgenes de discreción con que inevitablemente actúa la Administración para atender las demandas de una sociedad en constante cambio, pero también, debido a la presencia de cláusulas generales e indeterminadas como el interés general o el bien común, que deben ser compatibilizados con otras cláusulas o principios igualmente abiertos a la interpretación, como son los derechos fundamentales o la propia dignidad de las personas. Como bien nos recuerda López González, “En la tensión permanente entre Poder y Libertad que protagoniza el desenvolvimiento del Derecho Público y por ello también el del Derecho Administrativo, el Estado de Derecho a través de la consagración que formula el principio de legalidad y de la garantía y protección de los derechos fundamentales, exige un uso jurídico proporcionado del poder, a fin de satisfacer los intereses generales con la menos e indispensable restricción de las libertades”.*

*18. El principio de proporcionalidad, como ya se adelantó, está estructurado por tres subprincipios: de necesidad, de adecuación y de proporcionalidad en sentido estricto. “De la máxima de*



proporcionalidad en sentido estricto se sigue que los principios son mandatos de optimización con relación a las posibilidades jurídicas. En cambio, las máximas de la necesidad y de la adecuación se siguen del carácter de los principios como mandatos de optimización con relación a las posibilidades fácticas". Esto supone que cuando el Tribunal se enfrenta a un caso donde existe conflicto entre dos principios constitucionales, deberá realizar no sólo un ejercicio argumentativo enjuiciando las disposiciones constitucionales en conflicto (ponderación), sino también deberá evaluar también todas las posibilidades fácticas (necesidad, adecuación), a efectos de determinar si, efectivamente, en el plano de los hechos, no existía otra posibilidad menos lesiva para los derechos en juego que la decisión adoptada (...)

c) Una vez establecida la necesidad de la medida de sanción, porque así lo ordena la ley correctamente interpretada en relación a los hechos del caso que han sido conocidos y valorados en su integridad, entonces el tercer elemento a tener en cuenta es que la medida adoptada sea la más idónea y de menor afectación posible a los derechos de los implicados en el caso".

#### **Sentencia recaída en el Expediente N° 1767-2007-PA/TC (14-04-2007)**

"13. (...) El principio de proporcionalidad se encuentra contenido en el artículo 200° de la Constitución Política (último párrafo) y supone proporción entre los medios utilizados y la finalidad perseguida. Debe existir una correlación entre la infracción cometida y la sanción a aplicar. Se deberá entonces determinar en cada caso concreto si hubo una excesiva afectación de los derechos fundamentales del actor con la Resolución de Destitución cuestionada.

Este principio está estructurado a su vez por tres subprincipios: a) *Idoneidad*: Toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido; b) *Necesidad*: No debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado, y c) *Proporcionalidad*: el grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental".

#### **Sentencia recaída en los Expedientes N° 00009-2007-AI/TC Y N° 00010-2007-AI/TC (29-08-2007)**

"103. Por todo ello, a la hora de valorar la legitimidad del ejercicio de este poder sancionador, el Tribunal Constitucional deberá verificar si se cumplen sucesivamente las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos indicados. De forma, que pueda garantizarse que no se configuren supuestos de vulneración de otros bienes constitucionales, entre ellos de manera especialísima la libertad de expresión, pues el derecho de asociación opera como una garantía instrumental de su adecuado desenvolvimiento dentro de un Estado democrático.

104. En consecuencia, es que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto, de modo que sólo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho de asociación, en cada una de las manifestaciones de su contenido esencial tal como ha sido definido jurisprudencialmente por este Tribunal. Coadyuvan en ello, los principios materiales del derecho sancionador del Estado y las garantías del derecho del debido proceso (entre éstas, especial relevancia tienen los derechos de defensa y de prohibición de ser sancionado dos veces por el mismo hecho".

### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL**

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 11543-A-2008 (26-09-2008)**

"Es materia de grado verificar la procedencia del fallo de la Administración que declaró infundado el reclamo contra la sanción de multa por la comisión de la infracción aduanera tipificada en el inciso 1) del artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, por la existencia de mercancía no declarada en la importación en cuestión.



El inciso i) del artículo 108° de la norma citada establece que se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa.

De lo actuado se tiene que mediante el Artículo Primero de la Resolución de Oficina N° 235 3E1100/2005- 000025 de 16 de noviembre de 2005 se impuso la sanción de comiso sobre la mercancía considerada como no declarada en la importación materia de autos y con el Artículo Segundo de la misma resolución, se aplicó la multa equivalente a los tributos dejados de pagar correspondientes a la mercancía incautada.

Mediante la Resolución Directoral N° 235 3E1000/2006-000286 de 25 de julio de 2006 se declaró infundado el reclamo contra las sanciones de comiso y multa decretadas y se dispuso la reformulación de dicha multa por el importe del valor FOB de la mercancía afectada”.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 7045-A-2008 (05-06-2008)**

“Que mediante la Declaración Única de Aduanas N° 235-2005-10-037830-01-9-00 (canal rojo) se solicitó a despacho la importación de 12 bultos conteniendo cierres de cremallera y etiquetas de tela, efectuándose la diligencia del reconocimiento físico el 13 de mayo de 2005, momento en el que se verificó la existencia de mercancía no declarada y en exceso sin amparo documentario, consistente en 29,000 unidades de etiquetas tejidas, por lo que se emitió el Acta de Inmovilización-Incautación-Comiso N° 235-2005-0101 N° 000090;

Que ante estos hechos la Administración emite la Resolución de División N° 235 3E1300/2006-000182 disponiendo el comiso administrativo de las citadas mercancías y sancionando al importador en su calidad de infractor, con una multa equivalente al valor FOB de las mercancías ascendente a US\$ 1 160,00, conforme a lo previsto en el inciso 1) del artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, generándose la Liquidación de Cobranza N° 2006-028063;

Que la recurrente interpone reclamación contra la Resolución de División N° 235 3E1300/2006-000182, alegando estar de acuerdo con la infracción detectada por la Administración y por la cual se le aplicó el comiso y multa respectiva, sin embargo considera en cuanto a la multa que ésta debió ser calculada en razón de los tributos y derechos aplicables a dichas mercancías conforme a lo dispuesto en el numeral 12 inciso e) del artículo 103° de la citada ley, más no por el monto calculado por la Aduana ya que según señala ésta sólo era factible de aplicar si las mercancías comisadas no fueran entregadas o halladas, lo que no sucede en este caso”.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 6857-A-2006 (15-12-2006)**

“Que según el artículo 44° de la Ley General de Aduanas cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N° 129-2004-EF “Mediante declaración formulada en el documento aprobado por ADUANAS se solicitará la destinación aduanera ante la aduana bajo cuya jurisdicción se encuentran las mercancías.”;

Que de acuerdo al inciso i) del artículo 108° de la misma norma, se aplica la sanción de comiso de las mercancías, cuando: “...Se detecte la existencia de mercancía no declarada, en cuyo supuesto adicionalmente se aplicará una multa (...)

Que en tal sentido, la resolución de la Aduana que declara el comiso administrativo de dicha mercancía no declarada así como la aplicación de una multa equivalente a (...), se encuentra ajustada a lo dispuesto en el inciso i) del artículo 108° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas en concordancia con el numeral 12 del inciso e) del artículo 103° del mismo cuerpo normativo, pues los hechos evidencian que la recurrente sólo cumplió con declarar parte de la mercancía que efectivamente fue encontrada al momento de efectuarse el reconocimiento físico”.

