



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

EXPEDIENTE Nº : 2007011919
INTERESADO : **G.W. YICHANG & CIA S.A.**
COSMOS CALLAO S.A. AGENTES DE ADUANA
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Aérea del Callao
FECHA : Lima, 26 de marzo de 2009

VISTA la apelación interpuesta por **G.W. YICHANG & CIA S.A.** con RUC Nº 20100030838 representada por **COSMOS CALLAO S.A. AGENTES DE ADUANA** con RUC Nº 20101426956, contra la Resolución Directoral Nº 235 3E1000/2007-000181 de 22 de junio de 2007 emitida por la Intendencia de Aduana Aérea del Callao, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de División Nº 235 3E1300/2006-000471 de 07 de setiembre de 2006, que decretó el comiso de las mercancías consignadas en el Acta de Inmovilización - Incautación - Comiso Nº 235-2006-0101 Nº 000005, e impuso una multa, por la comisión de la infracción prevista en el inciso i) del artículo 108º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. Se produjo el robo de parte de las mercancías amparadas en la Declaración Única de Aduanas Nº 235-2006-10-001543-01-5-00, siendo sustituida por bienes encontrados durante la diligencia de reconocimiento físico, sobre los cuales recae la sanción de comiso por ser mercancía no declarada, tienen menor valor que la mercancía faltante, y habrían sido utilizados para mantener el peso de la carga y ocultar el delito.
2. No tiene responsabilidad por dichas circunstancias, ni interés alguno sobre la mercancía hallada en el reconocimiento físico como "no declarada", pues no es de su propiedad ni corresponde a su proveedor, siéndole inaplicable la multa impuesta.
3. En el supuesto negado de establecer la procedencia de la aplicación de la multa adicional al comiso, ésta debe ascender al monto equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso, en los términos del numeral 12 del inciso e) del artículo 103º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF, pues este supuesto está reservado para los casos en que el infractor es el dueño, consignatario o consignante de las mercancías sometidas a despacho aduanero.

Que la Administración Aduanera señala:

1. Habiéndose verificado de manera objetiva la detección de mercancía no declarada -sin que la recurrente haya acreditado las circunstancias que alega a fin de desvirtuarla, mediante denuncia policial, fiscal o proceso judicial-, corresponde aplicar las sanciones de comiso y multa conforme a nuestra legislación aduanera, sin que exista condición previa o que una excluya a la otra.
2. En cuanto al monto de la multa adicional al comiso, refiere que la aplicación de dichas sanciones para los casos de detección de mercancía no declarada, se encuentra prevista con la jerarquía legal correspondiente, de manera expresa y especial, en el inciso i) del artículo 108º de la Ley General de Aduanas. De modo que al concordar dicho supuesto con aquel reservado para su aplicación en la Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Supremo Nº 013-2005-EF, se tiene que la multa a aplicar equivale al valor FOB de la mercancía, determinado por la autoridad aduanera, por lo que se excluye la aplicación de la multa a que se refiere el numeral 12 del inciso e) del artículo 103º de la misma ley.

/...



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

/...

Que de lo actuado se tiene:

De los argumentos planteados durante el presente procedimiento se aprecia que la recurrente cuestiona su responsabilidad respecto del comiso y la multa aplicables por la comisión de la infracción referida a la detección de mercancía no declarada, así como del monto a que asciende dicha sanción pecuniaria, por lo que estos aspectos son los puntos controvertidos en el presente caso.

En efecto, nuestra legislación aduanera ha previsto que cuando se incurra en la infracción referida a que se detecte la existencia de mercancía no declarada, corresponderá el comiso de ésta, así como la aplicación adicional de una multa, de acuerdo al numeral 12 del inciso e) del artículo 103º e inciso i) del artículo 108º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF. No obstante, respecto del cálculo de dicha multa, la Tabla de Sanciones aplicables a las Infracciones previstas por la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo Nº 013-2005-EF, publicado el 28 de enero de 2005, prevé dos fórmulas distintas:

1. El equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso.
2. El equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera.

El tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2009-06 de 25 de marzo de 2009, el siguiente criterio¹:

“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 103º e inciso i) del artículo 108º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 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 Nº 013-2005-EF.”.

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 47º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF², “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 44º 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 46º 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.

//...

¹ Cabe indicar que el tema sometido conllevó a una propuesta única.

² Publicado el 12 de setiembre de 2004. Esta norma fue derogada por el Decreto Legislativo Nº 1053, publicado el 27 de junio de 2008, que entrará en vigencia de acuerdo con lo dispuesto por su Primera Disposición Complementaria y Final.

2



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

//...

Por otro lado, el artículo 85º 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 103º 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 108º 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.

Sobre el particular, el artículo 171º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo Nº 981³ 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 ídem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables".

Por su parte, el numeral 6) del artículo 230º de la Ley Nº 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 típicos⁴.

///...

³ Publicado el 15 marzo 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

⁴ 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 varios 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*, Nº 156, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, Madrid, pp. 212 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

///...

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 sistemática⁵ 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 108º es la misma a la que se hace alusión en el numeral 12) del inciso e) del artículo 103º 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 multa⁶, sin que ello 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 102º 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 Nº 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 103º 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 108º 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.

////...

⁵ 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.

⁶ Lo cual puede ser corroborado de la lectura del Decreto Supremo Nº 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.

Como antecedente de lo expuesto se tiene que el artículo 108º de la derogada Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo Nº 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.



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

////...

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". 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 competencia⁸.

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 jurídica⁹, 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 promulgadas¹⁰.

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 análisis¹¹.

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 proporcionalidad¹².

//////...

⁷ Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 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.

⁸ En tal sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 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 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.

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

¹⁰ En tal sentido, véase: *Ibidem*.

¹¹ 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.

¹² Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente Nº 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.

JF 5 Ely [Signature] S



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

//////...

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 libertades¹³.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, se trata de un principio general del derecho expresamente positivizado, cuya satisfacción ha de analizarse en cualquier ámbito del Derecho. Agrega dicho Tribunal que éste se halla constitucionalizado en el último párrafo del artículo 200º 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 no¹⁴.

En el ámbito del derecho administrativo sancionador, dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad¹⁵, 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 conveniente¹⁶, 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 punición¹⁷. 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 administrados¹⁸.

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 fundamental¹⁹.
//////...

¹³ En este sentido, véase: BARNES, Javier, "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario" en: *Revista de la Administración Pública*, Nº 135, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, Madrid, p. 500.

¹⁴ Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente Nº 010-2002-AI/TC de 3 de enero de 2003 (fundamento Nº 195).

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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 Nº 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 aquélla que conduzca a una mejor protección de los derechos fundamentales, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio".

¹⁸ En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente Nº 2192-2004-AA/TC antes citada.

¹⁹ Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 1767-2007-PA/TC de 14 de abril de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

//////...

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 estricto²⁰. Así, en la sentencia recaída en el Expediente Nº 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho.

En 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."

De autos se aprecia que el 06 de enero de 2006 la recurrente numeró la Declaración Única de Aduanas Nº 235-2006-10-001543-01-5-00, solicitando a consumo: treinta (30) bultos conteniendo diversas unidades de autoradios, con reproductor de CD, marca JVC, modelos KD-S11 y KD-S31, amparados en la Factura Comercial Nº 12396 y Guía Aérea Nº 01051, correspondiente al Manifiesto de Carga Nº 235-2006-107, siendo seleccionados a revisión física.

Durante la diligencia de reconocimiento físico efectuada el 09 de enero de 2006, el especialista en aduanas de actuación detectó faltantes respecto de los bienes consignados en la declaración aduanera, así como la existencia de mercancía no declarada, consistente en: platos de embrague, discos de embrague, por lo que se elaboró el Acta de Inmovilización - Incautación - Comiso Nº 235-2006-0101 Nº 000005.

Tal como se señala en las resoluciones emitidas en el presente caso, como resultado de las labores de control respecto de la Declaración Única de Aduanas Nº 235-2006-10-001543-01-5-00, la autoridad aduanera detectó la existencia de mercancía no declarada, consistente en repuestos de vehículos, hecho que la recurrente no cuestiona.

Dicha circunstancia implica la comisión de la infracción referida a que se detecte la existencia de mercancía no declarada, por lo que al haberse determinado objetivamente conforme al mandato dispuesto en el artículo 102º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF, resultan aplicables las sanciones de comiso y multa, de acuerdo a lo previsto en el numeral 12 del inciso e) del artículo 103º e inciso i) del artículo 108º del referido cuerpo normativo, y por consiguiente, corresponde confirmar la apelada.

//////...

²⁰ Según explica SARMIENTO MÉNDEZ, de acuerdo con la máxima "odiosa sunt restringenda" no se puede acudir a interpretaciones extensivas de la norma y analógicas 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*, Nº 17, Aranzadi, 2008, Pamplona, p. 12. En igual sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Perjuicio Económico de la Hacienda Pública" en: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 635, 2004, Pamplona, p.1.



Tribunal Fiscal

Nº 02856-A-2009

///////...

Toda vez que la recurrente tiene la condición de consignataria de las mercancías solicitadas a despacho mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 235-2006-10-001543-01-5-00, respecto de la cual la autoridad aduanera detectó la existencia de mercancía no declarada, no cabe duda que es la responsable por los hechos que nuestra legislación aduanera califica como infracción, así como por sus efectos legales, de manera que no resultan atendibles los argumentos esgrimidos a fin de eximirse de dicha imputación (referidos al robo de mercancías faltantes, y su sustitución por otras de menor valor, sobre las cuales recae el comiso), más aún si no se ha presentado durante el procedimiento elemento de prueba alguno que acredite tales hechos.

En cuanto al monto de la multa, según se aprecia de los fundamentos del criterio adoptado en el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2009-06 de 25 de marzo de 2009, ante el defecto de la legislación aduanera para establecer un parámetro claro para el cálculo de la misma, corresponderá que la Administración Aduanera determine la fórmula que sea menos gravosa para el administrado aduanero en cada caso concreto, en virtud al principio de proporcionalidad y sus alcances citados.

Por tanto, en vía de ejecución de este fallo deberá compararse: a) el equivalente a los tributos y derechos antidumping o compensatorios aplicables a la mercancía objeto de comiso, y b) el equivalente al valor FOB de la misma, determinado por la autoridad aduanera; a fin que se aplique el monto resultante que sea menos gravoso para la empresa recurrente.

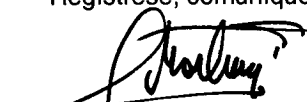
Con los vocales Winstanley Patio y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente el vocal Huamán Sialer;


RESUELVE:

- 1º.- **CONFIRMAR** la Resolución Directoral Nº 235 3E1000/2007-000181 de 22 de junio de 2007 emitida por la Intendencia de Aduana Aérea del Callao, debiendo la Administración Aduanera proceder conforme a los términos de la presente resolución.
- 2º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"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 103º e inciso i) del artículo 108º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 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 Nº 013-2005-EF."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL


FALCONI SINCHE
Secretario Relator
HS/FS/AQ/ot