

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

Carrera de **DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**

**“SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA  
FALTANTE EN EL REGIMEN DE DEPOSITO,  
ENTRE LOS AÑOS 2015 Y 2019”**

Tesis para optar al título profesional de:

**Abogada**

**Autor:**

Maria Elena Menacho Guibovich

**Asesor:**

Mg. Lic. Alcides Pelayo Chavarry Correa

<https://orcid.org/0000-0003-3629-404X>

Lima - Perú

2023

**JURADO EVALUADOR**

Jurado 1 Presidente(a)	<b>ANA CAROLINA RIVERA GAMARRA</b>
	ANA CAROLINA RIVERA GAMARRA

Jurado 2	<b>DILMER ADILIO ECHEVARRIA AGUIRRE</b>
	ANDRES MEGO SILVA

Jurado 3	<b>ALCIDES PELAYO CHAVARRY CORREA</b>
	ALCIDES PELAYO CHAVARRY CORREA

## INFORME DE SIMILITUD

SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL  
REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS 2015 Y 2019

## ORIGINALITY REPORT

<b>2</b> %	<b>2</b> %	<b>0</b> %	<b>1</b> %
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

## PRIMARY SOURCES

<b>1</b>	<b>myslide.es</b> Internet Source	<b>1</b> %
<b>2</b>	<b>freddytorres.solsitecinova.com</b> Internet Source	<b>1</b> %

Exclude quotes On  
Exclude bibliography On

Exclude matches < 1%

## DEDICATORIA

Dedicado a todos a los que un día nos dijeron y nos  
dirán que ya es muy tarde; demostremos que solo es tarde  
cuando se detiene el reloj.

**AGRADECIMIENTO**

Agradecimiento a mis hijas y nietos por el tiempo que distraje en mi proyecto, a mis amigas hermanas por la confianza y sobre todo a CLI GESTIONES ADUANERAS S.A. porque creyeron en mí e hicieron este sueño realidad.

**Tabla de contenido**

Jurado calificador .....	2
Informe de similitud .....	3
Dedicatoria.....	4
Agradecimiento.....	5
Tabla de contenido .....	6
Índice de tablas .....	7
Índice de figuras .....	8
Resumen .....	9
Capítulo I: Introducción .....	11
Capítulo II: Metodología .....	52
Capítulo III: Resultados .....	64
Capítulo IV: Discusión y Conclusiones .....	85
Referencias .....	96
Anexos .....	99

**Índice de tablas**

Tabla N° 1: Ad Valorem en relación al Arancel de Aduanas.....	17
Tabla N° 2: Especialistas participantes en la muestra.....	55
Tabla N° 3: Muestra documental.....	56
Tabla N° 4: Procedimiento de recolección de datos.....	61
Tabla N° 5: Análisis documental de Sentencias y Resoluciones relacionadas.....	69
Tabla N° 6: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número uno.....	78
Tabla N° 7: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número dos.....	78
Tabla N° 8: Relación de resultados del Instrumento Guía de Entrevista respecto a la pregunta número tres.....	80
Tabla N° 9: Relación de resultados del Instrumento Guía de Entrevista respecto a la pregunta número cuatro.....	81
Tabla N° 10: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número cinco.....	83
Tabla N° 11: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número seis.....	84

**Índice de figuras**

Figura N° 1: Esquema de las multas aplicadas por Mercancía Faltante en el Régimen de Depósito.....	12
Figura N° 2: Organigrama SUNAT.....	13
Figura N° 3: Sanciones según el Informe N° 139-2013-SUNAT.....	15
Figura N° 4: Regímenes Aduaneros aprobados por SUNAT.....	27
Figura N° 5: Diagrama del Despacho Aduanero según SUNAT.....	30
Figura N° 6: Diagrama de Almacenes Aduaneros aprobados por SUNAT.....	32
Figura N° 7: Guía de entrevista y preguntas relacionados a los objetivos.....	59

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación desarrolla la hipótesis que la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao - SUNAT, aplicó en las declaraciones numeradas bajo el Régimen de Depósito Aduanero entre los años 2015 y 2019 dos sanciones por falta de mercancía importada en el traslado del punto de llegada hasta el depósito aduanero fuera de los alcances del Principio de Legalidad y una tercera ante el incumplimiento de la segunda; para lo cual, analizaremos Informes emitidos por SUNAT que se relacionan al caso y Resoluciones de la Aduana Marítima; así como, Resoluciones del Tribunal Fiscal y Sentencias del Poder Judicial con un método deductivo, para determinar si estas sanciones han sido imputadas fuera del marco legal al ser aplicadas sobre la misma mercancía, el mismo importador, la misma declaración aduanera en el mismo proceso. Y como refuerzo a lo investigado compartiremos las entrevistas realizadas a Representantes Legales de Agencias de Aduana, especialistas en aduanas e importadores cuyas opiniones fueron de mucha ayuda para llegar a la conclusión que no se vulnera el Principio de Legalidad; pero que el valor de la multa es exorbitante y contraviene el Principio de Razonabilidad, más aún cuando el supuesto daño al fisco por esta mercancía faltante serían los tributos dejados de pagar, que en el peor de los casos correspondería al 30 por ciento del valor FOB y no al 100 por ciento que se aplicaba en estos años; finalmente, demostraremos que el importador se encuentra en un estado de indefensión ante la SUNAT, que obra de juez y parte en los procesos no contenciosos para terminar en un Tribunal Fiscal que solo analiza el punto en controversia a pesar de reconocer que algunas pruebas no fueron tomadas en cuenta.

¿Entonces si el daño al fisco es solo por lo derechos dejados de pagar porque la sanción que se aplicaba era del valor FOB de la mercancía faltante?

**PALABRAS CLAVES:** Multas y Sanciones, Principio Legalidad, Régimen de Deposito Aduanero, Falta de Mercancías

## ABSTRACT

This research work develops the hypothesis that the Maritime Customs Administration of Callao - SUNAT, applied in the numbered declarations under the Customs Warehousing Regime between the years 2015 and 2019 two sanctions for lack of imported merchandise in the transfer from the point of arrival to the customs warehouse outside the scope of the Principle of Legality and a third for non-compliance with the second; for which, we will analyze reports issued by SUNAT that are related to the case and Resolutions of the Maritime Customs; as well as, Resolutions of the Tax Court and Judgments of the Judiciary with a deductive method, to determine if these sanctions have been imputed outside the legal framework by being applied to the same merchandise, the same importer, the same customs declaration in the same process. And as reinforcement of what was investigated, we will share the interviews carried out with Legal Representatives of Customs Agencies, customs specialists and importers whose opinions were very helpful in reaching the conclusion that the Principle of Legality is not violated; but that the value of the fine is exorbitant and contravenes the Principle of Reasonableness, even more so when the alleged damage to the treasury for this missing merchandise would be the unpaid taxes, which in the worst case would correspond to 30 percent of the FOB value. and not at the 100 percent that was applied in these years; Finally, we will demonstrate that the importer is in a state of defenselessness before the SUNAT, which acts as a judge and party in non-contentious processes to end up in a Tax Court that only analyzes the point in controversy despite recognizing that some evidence was not taken into account.

So if the damage to the treasury is only for the duties not paid because the penalty that was applied was the FOB value of the missing merchandise?

**KEYWORDS:** Fines and Sanctions, Legality Principle, Customs Warehousing Regime, Lack of Goods

**CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN****Realidad problemática**

La Intendencia de la Aduana Marítima del Callao que pertenece a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT entre los años 2015 y 2019, ha sancionado a los importadores en aplicación del numeral 12, inciso c) del artículo N° 192° de la Ley General de Aduanas - LGA modificado por el D.S. 062-2010-EF, por el valor FOB de la mercancía faltante; además en el mismo proceso se sancionaba con la aplicación del inciso f) del artículo N° 197° de la LGA con el comiso de la mercancía faltante y luego nuevamente por el valor FOB ante el incumplimiento de la entrega de la mercancía declarada en comiso; en una interpretación amplia de la norma, la SUNAT sostenía que al pagar la multa, el importador reconocía la falta de mercancía y aceptaba que esta se encontraba en territorio nacional sin haber cumplido con los procedimientos aduaneros normados; por lo que, como resultado declaraba el comiso de la supuesta mercancía faltante sin presentar pruebas fehacientes de la existencia de la misma, ni aceptar pruebas en contra.

La Intendencia de la Aduana Marítima del Callao es una de las Intendencias operativas más importantes de la SUNAT, ya que es la que registra mayor movimiento de Importaciones y Exportaciones, en consecuencia, mayor recaudación; dentro del organigrama de la SUNAT se encuentra en una línea directa a la Alta Dirección sobre las Intendencias de provincia.

*Figura N° 1: Organigrama SUNAT*



*Fuente: Elaboración Propia*

Las sanciones mencionadas fueron aplicadas en las declaraciones numeradas bajo el régimen de depósito aduanero entre los años 2015 y 2019, considerándose como mercancía faltante a la diferencia de peso que registraba la balanza del Punto de Llegada al Depósito Aduanero. De acuerdo al numeral 12, inciso c) del artículo N° 192° de la LGA correspondía la multa por el valor FOB de la mercancía faltante; además aplicaban el inciso f) del artículo N° 197° de la LGA vigente en esos años que ordenaba el comiso de la mercancía faltante, ya que se consideraba que había ingresado al país de forma irregular; y por último, al no cumplir con entregar la mercancía dentro del plazo otorgado para el comiso, se aplicaba el último párrafo del artículo N° 197° de la misma ley y se volvía a sancionar al importador con el valor FOB de la mercancía faltante.

*Figura N° 2: Esquema de las multas aplicadas por Mercancía Faltante en el Régimen de Depósito*



*Fuente: Elaboración Propia*

En este sentido, el Tribunal Fiscal<sup>1</sup> comparte el mismo criterio y en diferentes resoluciones se pronuncia aseverando: “que la pérdida de mercancías durante su traslado al depósito aduanero donde se ejecutará el régimen de depósito, configura el supuesto de hecho recogido en el mencionado inciso f), que prevé que en caso se detecte el ingreso, traslado, permanencia o salida de mercancías por lugares, ruta u hora no autorizados corresponde aplicar la sanción de comiso respecto de tales mercancías, ya que estas revestirían dicha condición al ignorarse su paradero” (FISCAL, 2019). Entendiéndose, que el Tribunal Fiscal hace suya la interpretación de SUNAT, confirmando la existencia de la mercancía faltante y más aún, confirma que se encuentran dentro del territorio nacional ilegalmente.

<sup>1</sup> Resolución del Tribunal Fiscal N° 9326-A-2019 de fecha 16 de octubre de 2019.

Por su parte, SUNAT en su Informe N° 139-2013-SUNAT/4B4000 emitido por la Gerencia Jurídica Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica, desarrolla el concepto de Régimen de Incentivos<sup>2</sup> para las multas por falta de mercancía; y primero identifica a los operadores responsables, determinando que si la falta de mercancía se da desde el punto de llegada hasta el depósito aduanero el responsable será el dueño o consignatario; pero si la falta de mercancía se daba en pleno trayecto, el responsable sería el transportista.

Este informe explica que el incumplimiento en la custodia de la mercancía que genere la pérdida de la misma, configura en sí la sanción; pero al ser la única posibilidad para subsanar esta infracción, encontrar la mercancía faltante o pérdida, hecho que resulta imposible entonces se confirma la infracción; en consecuencia estas mercancías tendrán condición de no habidas; por lo que, concluye “la cancelación de la multa supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar esta” (Intendencia Nacional Jurídica, 2013). Entonces, si el importador se autoliquida aceptando la comisión de la infracción por el faltante de mercancía, SUNAT debería dar por subsanada la infracción ante la imposibilidad del importador de entregar la mercancía faltante por desconocer su ubicación y/o existencia. ¿Por qué sanciona con el comiso de la mercancía faltante si ya acepto que es imposible retroceder el tiempo para recuperar la mercancía?

De igual forma, el Tribunal Fiscal se pronuncia a través de la Resolución N° 7151-A-2011<sup>3</sup> y concluye que, para subsanar la infracción, no es indispensable que se encuentre la mercancía perdida, al contrario, dispone que la cancelación de la autoliquidación con el

---

<sup>2</sup> Régimen de Incentivos, de acuerdo a los artículos 200 al 203 de la LGA facultaban a los operadores de comercio exterior a acceder a la rebaja de determinadas multas en porcentajes que iban del 50% al 90%, siempre que se cumplieren los requisitos y condiciones previstos a tal efecto.

<sup>3</sup> RTIFS 7151-A-2011 pág. 3 (...) y en consecuencia la subsanación de la misma implicaría en este caso, que la recurrente encuentre o halle la mercancía perdida lo cual no se ha producido, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 112 citado en los considerandos precedentes cuando señala que la cancelación de la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar esta;

**SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL  
REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019**

régimen de incentivos supondrá la subsanación de la infracción, validando así lo ya expresado por SUNAT.

Este Informe N° 139-2013-SUNAT es muy importante porque en el año 2013 concluye:

“que si los responsables no encuentran las mercancías pérdidas o faltantes después que les han sido determinadas y aplicadas las sanciones correspondientes a las infracciones previstas en los numerales 12 inciso c) y 5 inciso d) del artículo N° 192° de LGA, es factible cumplir con el requisito de subsanación de dichas infracciones para el acogimiento al régimen de incentivos, mediante la cancelación de la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable y los intereses moratorios.” (Intendencia Nacional Juridica, 2013).

**Figura N° 3: Sanciones según el Informe N° 139-2013-SUNAT**

ARTICULO 192° LGA		SANCIÓN TABLA D.S. N° 031-2009-EF	Art. 203° LGA
Num. 12 inc. c)	Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando:  En el régimen de depósito aduanero, se evidencie la falta o pérdida de las mercancías durante el traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero.	Equivalente al valor FOB de las mercancías determinado por la autoridad aduanera.	
Num 5 inc.d)	Los transportistas o sus representantes en el país, cuando:  Se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad;	Equivalente al valor FOB de la mercancía, determinado por la autoridad aduanera.	
Num.5 inc.f)	Los almacenes aduaneros, cuando:  Se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad.	Equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera.	<b>Excluida del Régimen de Incentivos</b>

**Fuente: Tabla de Sanciones SUNAT**

Entonces SUNAT al seguir aplicando las sanciones de comiso a las declaraciones numeradas desde el año 2015 hasta el año 2019, y la consecuente multa por el incumplimiento de la entrega de la misma en el plazo otorgado, estaba haciendo una interpretación extensiva de la norma para aseverar que la carga se encontraba en territorio nacional; y más aún, aplicaba un criterio diferente al de la Intendencia Nacional Jurídica, que podríamos entender como una dualidad de criterios. A pesar que por el Informe N° 139-2013-SUNAT, la autoridad aduanera aceptaba la imposibilidad de encontrar o ubicar la mercancía faltante y subsanar la infracción, aplica el artículo N° 197° de la LGA y sanciona con el comiso; valiéndose de su “ius puniendi”<sup>4</sup>.

Es importante señalar que para la SUNAT el concepto de “ius puniendi” se relaciona a la facultad para imponer sanciones y penalidades en casos de incumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.

Pero debemos entender que por el fin del régimen de depósito, el importador tiene más tiempo para poder destinar, si así lo desea, al régimen de importación definitiva su mercancía con la cancelación de los derechos y tributos correspondientes; entonces si para el importador, existen los beneficios arancelarios en aplicación de los Tratados de Libre Comercio por los que podría incluso pagar cero por ciento de Ad Valorem, cuál sería la ganancia del importador de generarse una mercancía faltante, por la cual estaría pagando al final del proceso:

1. VALOR FOB por la comprar venta internacional
2. VALOR FOB por la multa por mercancía faltante

---

<sup>4</sup> Artículo 171°. - (239) PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA (239) Título sustituido por el Artículo 42° del Decreto Legislativo N.º 981, publicado el 15 de marzo de 2007. (240) 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.

3. VALOR FOB por no cumplir con entregar la mercancía comisada dentro del plazo otorgado.

*Tabla N° 1: Ad Valorem en relación al Arancel de Aduanas*

AD VALOREM según Arancel de Aduanas	Valor de Aduanas = FOB + Flete + Seguro
11% del Valor de Aduanas	
6% del Valor de Aduanas	
0% del Valor de Aduanas	

*Fuente: Elaboración Propia*

Es importante revisar los Principios Aduaneros que aplican los países de la región para verificar si compartimos las mismas normas y sanciones, en el entendido que se apunta a una uniformidad de criterios en la región que deberían favorecer a los operadores involucrados en el proceso; y, que en todo caso no somos el único país en la región que puede aplicar tres sanciones sucesivas a un mismo proceso. Asimismo, analizaremos el Principio de Legalidad según la LGA y según la Ley N° 27444 Ley de Procedimientos Administrativos Generales – LPAG, para concluir con el cuestionario realizado a Agentes de aduanas, Importadores y Especialistas en Aduanas con una opinión muy interesante del tema.

Para terminar, diremos que con la cancelación de la autoliquidación de acuerdo al régimen de incentivos se debió dar por subsanada la infracción; por lo que, la aplicación de la sanción de comiso según el inciso f) del artículo N° 197° de la LGA resulta ser una interpretación extensiva de la norma; por la cual, SUNAT indica que la mercancía se encuentra en territorio nacional; sin aceptar prueba en contrario, ni presentar prueba de lo

que afirma. El Informe N° 29-2015-SUNAT, comparte el pronunciamiento del Tribunal Constitucional<sup>5</sup> en el siguiente sentido:

“El derecho de presunción de inocencia garantiza que toda persona no sea sancionada si es que no existe prueba plena que, con certeza, acredite su responsabilidad, administrativa o judicial, de los cargos atribuidos. Evidentemente se lesiona ese derecho a la presunción de inocencia tanto cuando se sanciona, pese a no existir prueba plena sobre la responsabilidad del investigado, como cuando se sanciona por actos u omisiones en los que el investigado no tuvo responsabilidad.”

A través de vLex ubicamos la Sentencia de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros – Expediente N° 225-2022 (EJE) en los seguidos por el Grupo Parachique Perú S.A.C. contra el Tribunal Fiscal y SUNAT por Nulidad de actos administrativos. En esta sentencia se desarrolló el concepto de Vigencia del Principio de Verdad Material consagrado en la Ley N° 27444 que señala:

“La autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.

Además, hace hincapié a lo mencionado por el jurista Morón Urbina:

“(…) Las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la

---

<sup>5</sup> STC No. 2868-2004-AA/TC

realidad independientemente de cómo hayan sido alegados, y en su caso, probadas por los administrados participantes en el procedimiento.” (Urbina, 2014)

Por su parte el Tribunal Constitucional en la sentencia de Expediente N° 03891-2011-PA/TC Fundamento Jurídico 13 ha puntualizado que:

“El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables, y por tanto están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo”.

Por lo que, el debido proceso administrativo supone en toda circunstancia el respeto por parte de la administración pública o privada de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere la misma sentencia en su Fundamento Jurídico 18:

“(…) a nivel de doctrina se considera que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la Administración, siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación” (...). E igualmente en su Fundamento Jurídico 19 donde indica:” El derecho a la debida motivación de las resoluciones; importa pues, que la administración exprese las razones o justificaciones objetivas que la lleva tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás pueden y deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso.”

De lo antes expuesto, se desprende que la SUNAT está en la obligación de motivar sus resoluciones con pruebas fehacientes de que las mercancías declaradas como faltantes se encuentren en territorio nacional para declarar el comiso y no solo con la presunción de que, si el importador cancela la autoliquidación por la multa, está aceptando la existencia

de mercancía faltante; sin considerar, que cada caso es particular y más aún sin considerar las pruebas ofrecidas por los importadores; hecho que violenta el derecho de defensa del usuario.

## **Legislación Regional**

### **Colombia**

En Colombia los temas aduaneros son regulados por el Decreto Ley N° 685 de 1999 y la Resolución Reglamentaria 4240 del 2000 con sus modificatorias, normas que se enmarcan en la Constitución para establecer las disposiciones que regirán el comercio exterior; sin dejar de lado los Tratados Internacionales y los Acuerdos Comerciales.

Sus pilares son los Principios Generales de acuerdo a su Código de Procedimientos Administrativos y de lo Contencioso Administrativo y del Código General del Proceso:

Principio de Favorabilidad: Se examinará la normativa que beneficie al usuario para determinar la firmeza del acto que impone la sanción de decomiso, y la autoridad aduanera la aplicará de manera automática.

Principio de Justicia: Rige las actividades aduaneras y que impide a la autoridad requerir al usuario algo que no esté establecido por la Ley.

Principio de prohibición de doble sanción por la misma infracción o aprehensión: Principio análogo al Principio non bis in ídem, que establece que no se puede sancionar al mismo usuario dos veces por la misma falta o infracción.

Principio de prohibición de la analogía, No se admite la interpretación amplia o extensiva de las normativas.

**Chile**

El comercio exterior en Chile se rige por el Decreto 329 DFL -Decreto con Fuerza de Ley que aprueba la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, depende del Ministerio de Hacienda, teniendo la facultad de vigilar y fiscalizar las mercancías que ingresan y salen de costa a costa por fronteras y aeropuertos además de intervenir en la recaudación de impuestos por la importación y exportación entre otros. Sin embargo, no tienen los principios estructurados como los conocemos.

**Bolivia**

Ley General de Aduanas - Ley N° 1990 del 28 de julio del 1999 autoriza a la autoridad aduanera al uso de la facultad fiscalizadora para intervenir en el tránsito de mercancías de frontera a frontera; no define cada principio, pero si hace alusión a los Principios de Buena Fe, Transparencia y Facilitación del Comercio.

Como podemos ver no todos los países de América Latina tienen tan detallados los Principios sobre los cuales basa su estructura legal en materia de comercio exterior; sin embargo, coinciden en que las normas no deben aplicarse extensivamente o por analogía.

**Legislación Nacional**

En el Perú, el comercio exterior se rige por las normas establecidas en la Ley General de Aduanas - LGA modificado por el D.S. N° 062-2010-EF, que desarrolla sus procedimientos en base a los principios que son los pilares de la legalidad y seguridad jurídica para los usuarios, entre ellos tenemos Principio de:

- Facilitación del comercio exterior
- Cooperación e intercambio de información
- Participación de agentes económicos

- Gestión de la calidad y uso de estándares internacionales
- Buena fe y presunción de veracidad
- Publicidad

Además, la LGA le dedica el artículo N° 188<sup>6</sup> al Principio de Legalidad para explicar de manera clara que para que una acción o falta sea considerada como infracción, debe estar definida y enmarcada dentro de los límites establecidos por la ley o el reglamento; siendo inaceptable que en este contexto se considere como infracción una interpretación extensiva o presunción en cualquiera de sus formas. Es importante destacar que el Código Tributario también recoge los mismos criterios; en consecuencia, según el Principio de Legalidad las entidades del Estado están sujetas a ley, y a su vez, vinculados al Principio de Tipicidad; esto implica que las infracciones cometidas por los usuarios, deben estar previamente establecidas como faltas o delitos antes de que ocurran, a fin de aplicar una sanción sin necesidad de realizar interpretaciones amplias o suposiciones sobre la norma.

Por su parte la Ley N° 27444 desarrolla en su artículo IV los Principios que sirven de base para las Leyes y normas que son aplicadas en las entidades del Estado:

- Principio de Legalidad,
- Principio del debido procedimiento
- Principio de impulso de oficio
- Principio de razonabilidad

---

<sup>6</sup> **Artículo N° 188°.- Principio de Legalidad**

Para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previamente previsto como tal en una norma con rango de ley. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma. (\*)

- Principio de imparcialidad
- Principio de informalismo
- Principio de presunción de veracidad
- Principio de conducta procedimental
- Principio de celeridad
- Principio de eficacia
- Principio de verdad material
- Principio de participación
- Principio de simplicidad
- Principio de uniformidad
- Principio de predictibilidad
- Principio de privilegio de controles posteriores

En este punto solo nos enfocaremos en algunas opiniones relevantes sobre el Principio de Legalidad como el que brinda el Poder Judicial, que lo define como el principal obstáculo para que el Estado ejerza su poder punitivo, explicando que solo podrán aplicar las sanciones y penas si las infracciones se encuentran definidas como delito en la ley; ya que el Estado solo podrá atribuir la pena a las conductas que de manera previa estén definidas como delito por la ley penal, entonces se desprende que las leyes deberán estar claramente redactadas para que no haya dudas en su imputación. (Cristobal Tamara, 1997)

En el XLVII Seminario de Derecho Aduanero sobre Infracciones y Sanciones Aduaneras más recurrentes de los Operadores de Comercio Exterior dictado el 19 de septiembre de 2015, el doctor Walter Robles Gonzales señala que los principios más

importantes en los que se basa la LGA es el Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad que lo considera como base de todos los trámites aduaneros porque SUNAT reconoce que el usuario le está brindando información que se ajusta a la realidad; sin embargo, esta información es de naturaleza “iuris tantum”; es decir, que admite prueba en contrario debiendo considerarse que si en un control posterior, se identificara alguna infracción esta será sancionada; de esta forma el proceso aduanero fluye en aplicación del Principio de Facilitación del Comercio Exterior.

Es importante destacar que, por el Principio de Presunción de Veracidad, se presume que los documentos presentados por los usuarios según ley se ajustan a la verdad que ellos afirman. Pero esta presunción no es definitiva ni concluyente, es relativa; pues le corresponde a la administración la carga de la prueba de la invalidez de lo presentado; por lo que se entiende que la Presunción de Veracidad acepta una declaración “iuris tantum”, porque acepta prueba en contra. Este concepto también es compartido en el artículo N° 49<sup>7</sup> de la Ley N° 27444 que dispone que toda documentación presentada por los usuarios se presume verificados por quien hace uso de ellos, salvo prueba en contrario.

Es decir que la SUNAT debe aceptar la buena fe de los usuarios para no lesionar el proceso aduanero; pero de probar una acción culposa deberá aplicar la multa que corresponda, pero si se tratara de una acción dolosa deberá calificarla como delito aduanero.

Consideramos que la palabra clave es “probar” en el caso que nos ocupa, SUNAT no puede probar que la mercancía faltante se encuentra en territorio nacional; sin embargo, conmina al importador a entregarla declarando el comiso sabiendo que es un imposible

---

<sup>7</sup> Artículo N° 49.- Presentación de documentos sucedáneos de los originales (...)  
49.2 La presentación y admisión de los sucedáneos documentales, se hace al amparo del Principio de Presunción de Veracidad y conlleva la realización obligatoria de acciones de fiscalización posterior a cargo de dichas entidades con la consecuente aplicación de las sanciones previstas en el numeral 34.3 del artículo N° 34° si se comprueba el fraude o falsedad.

material que no podrá cumplir; así lo demuestra el Informe N° 139-2013-SUNAT, pero aun así haciendo uso indiscriminado de su “ius puniendi” sanciona al importador con multas consecutivas.

En cuanto a la carga de la prueba en el derecho peruano vemos que se considera a la responsabilidad que tienen los usuarios de presentar las pruebas o evidencias que respalden sus afirmaciones dentro de un proceso. Sin embargo, mientras que en un proceso legal la carga de la prueba recae en la parte que acusa; en un proceso ante SUNAT la carga de la prueba recae en el importador; es decir que el importador debe demostrar que es inocente de lo que se le imputa. Incluso presentando pruebas en contrario no son aceptadas ni validadas dentro del proceso administrativo. En un proceso ante SUNAT, el importador es culpable hasta que el importador demuestre lo contrario.

## **MARCO TEORICO**

### **Regímenes Aduaneros**

La ley General de Aduanas – LGA, debidamente aprobada el Decreto Legislativo N° 1053 de fecha 27 de agosto de 2008 y sus modificatorias, autoriza cinco Regímenes Aduaneros que se dividen en:

- Regímenes Definitivos:
  - Regímenes de Importación:
    - Regímenes de Importación para el consumo,
    - Reimportación en el mismo estado
    - Admisión Temporal para Reimportación en el mismo estado
  - Regímenes de Exportación:
    - Exportación Definitiva

SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL  
REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019

- Exportación Temporal para reimportación en el mismo estado
- Regímenes Temporales y de Perfeccionamiento
  - Regímenes de Perfeccionamiento:
    - Admisión Temporal para perfeccionamiento Activo
    - Exportación Temporal para perfeccionamiento pasivo,
    - Drawback y
    - Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria
- Régimen de Depósito:
  - Depósito Aduanero
- Otros Regímenes Aduaneros o de excepción

*Figura N° 4: Regímenes Aduaneros aprobados por SUNAT*



*Fuente: Extraída de la presentación Labor Aduanera de la SUNAT*

En el artículo N° 2° de la LGA encontraremos los conceptos que nos ayudarán a entender el caso que se presenta:

- Declaración Aduanera, es el documento por el cual el usuario expresa su voluntad para solicitarle a SUNAT el régimen al cual va a ingresar su mercancía.
- Depositario, entendemos que se trata del local físico donde se almacenan las mercancías.
- Punto de Llegada, se refiere a la zona primaria donde llega la mercancía al bajar de la nave.
- Depósito Temporal, es el lugar físico considerado el almacén donde se mantendrá la mercancía hasta contar con el levante autorizado.
- Depósito Aduanero, local donde se ubicarán las mercancías destinadas al régimen de depósito, pueden ser públicos o privados.

### **Régimen de Importación Definitiva**

En el artículo N° 49<sup>08</sup> de la LGA, se define el concepto de Importación Definitiva, como el régimen aduanero en el que una mercancía importada se convierte en mercancía nacional una vez que ha cumplido con los requisitos y formalidades establecidos por la normatividad, que incluyen el pago de los derechos e impuestos correspondientes.

### **Régimen de Depósito Aduanero**

En el artículo N° 88<sup>09</sup> de la LGA, se describe el Régimen de Depósito Aduanero como un régimen suspensivo; por el cual las mercancías importadas ingresan a un depósito aduanero previo requisito de no haber sido destinadas anteriormente a otro régimen, y que tampoco se encuentren en situación de abandono. Si se acepta la numeración del régimen

---

<sup>8</sup> **Artículo N° 49<sup>0</sup>.- Importación para el consumo**

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 hubiere, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante.

<sup>9</sup> **Artículo N° 88<sup>0</sup>.- Depósito aduanero**

Régimen aduanero que permite que las mercancías que llegan al territorio aduanero pueden ser almacenadas en un depósito aduanero para esta finalidad, por un periodo determinado y bajo el control de la aduana, sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo, siempre que no hayan sido solicitadas a ningún régimen aduanero ni se encuentren en situación de abandono.

de depósito, pueden permanecer por un plazo de 12 meses sin el pago de los derechos aduaneros (como en la importación). En este tiempo el importador podrá decidir nacionalizar parcial o totalmente su carga. El mayor beneficio que brinda este régimen, es que el importador que no cuente con solvencia económica para cubrir el pago de los derechos aduaneros para la importación definitiva, puede ir nacionalizando su mercancía conforme la vaya vendiendo y con ese capital que le genere la venta podrá cancelar los derechos aduaneros para su nacionalización.

SUNAT en aplicación de sus facultades, publica el Procedimiento General “Depósito Aduanero” INTA-PG.03 (Versión 5) con vigencia desde el 05 de julio de 2016; en el que establece las reglas para la aplicación correcta de este régimen suspensivo; entre las que destaca la responsabilidad del importador o transportista según sea el caso, cuando se trate de mercancía faltante.

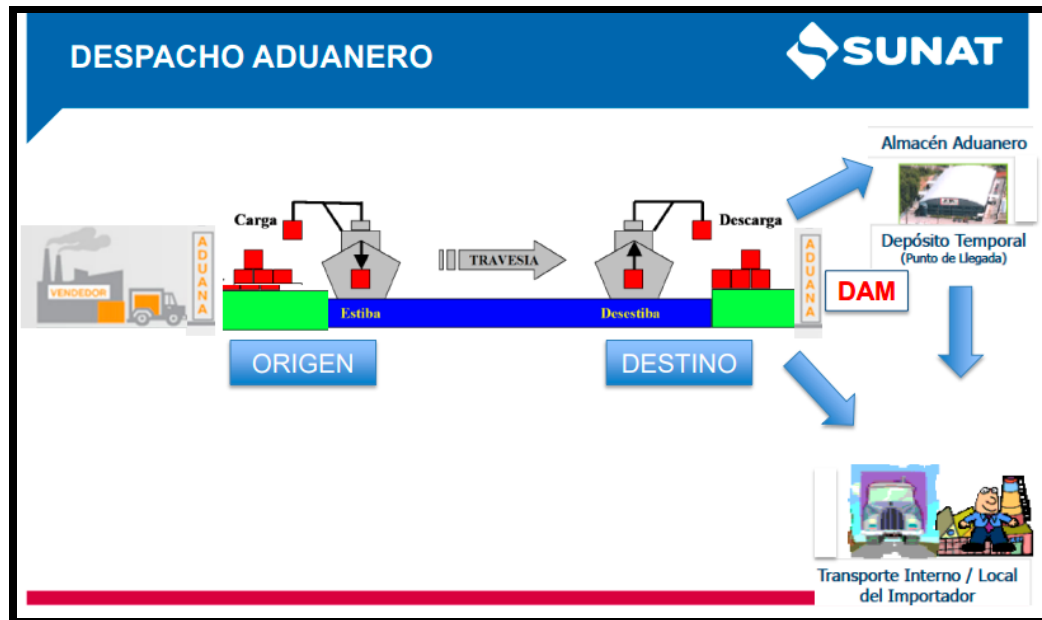
Como vemos son dos momentos diferentes que se consideran para el control del peso de la mercancía importada que ingresa al Régimen de Depósito:

- Cuando se descarga la mercancía desde el Punto de Llegada e ingresa al Depósito Temporal que puede ser Portuario o Extraportuario,
- Cuando se traslada del Depósito Temporal al Depósito Aduanero;

En cualquiera de los dos casos, si SUNAT determina una diferencia de peso mayor a la permitida por mercancía faltante según lo establecido en la LGA; se procede a la aplicación de la multa por el valor FOB de la mercancía importada faltante; y de forma extensiva asume que la mercancía se encuentra en territorio nacional; por lo que, declara el comiso al desconocer su ubicación y confirma su ingreso de forma irregular; y como ya hemos visto anteriormente resulta materialmente imposible que el importador cumpla con

entregar la mercancía faltante dentro del plazo otorgado; entonces SUNAT aplicaba otra multa por el valor FOB de la misma mercancía más los intereses generados.

*Figura N° 5: Diagrama del Despacho Aduanero según SUNAT*



*Fuente: Presentación de Proceso Aduanero - SUNAT*

### Valor FOB: Free on Board

El Incoterm "Libre a bordo" o "puesto a bordo" se utiliza en la adquisición de bienes y servicios en un mercado extranjero, y en su definición no incluye los costos de seguro y flete, por lo que se refiere exclusivamente al precio de compra de la mercancía.

En la Tesis "Diseño e implementación de un modelo de gestión para incrementar las exportaciones en una empresa comercializadora de Stevia" de Renzo Minchola, se presenta el concepto de FOB como "libre a bordo," lo que implica que la mercancía se entrega en el momento en que es cargada a bordo de la nave que la transportará. En este punto, la responsabilidad del vendedor se transfiere al comprador o al transportista una vez que la nave inicia su viaje. (Guardia, 2019)

### Comiso Administrativo

Un término también usado en este trabajo es el comiso, que se encuentra definido en el artículo N° 197<sup>10</sup> de la LGA, como la sanción que priva al importador de su mercancía, dejándola bajo potestad aduanera; siempre que cumpla ciertos supuestos de infracción entre los cuales se encuentra que haya ingresado al país por lugares no autorizados, permaneciendo en territorio nacional sin autorización aduanera. Y, además, ordena que ante el incumplimiento de entregar la mercancía decretada en comiso la sanción es el valor FOB de la mercancía. Dos sanciones como consecuencia de un mismo hecho.

En esta última parte, SUNAT interpreta que si ingresa una cantidad de mercancía por el Puerto del Callao, esa misma cantidad debe llegar al depósito aduanero, si hubiera un faltante definitivamente se encuentra en territorio nacional porque llegó y desembarcó; por lo que decreta el comiso y conmina al importador que la entregue en un plazo determinado, para luego ante el incumplimiento volver a sancionarlo con el valor FOB de la mercancía; sin embargo, luego de haber visto los Principios de Buena Fe y Presunción de Veracidad, consideramos que SUNAT podría creerle al importador que la mercancía no llegó, o que fue un error de las cantidades declaradas, o que la diferencia en el peso se debe a la calibración de las balanzas según INACAL o incluso fueron robadas en el trayecto y calificarlo como caso fortuito o fuerza mayor; y, continuar con el control posterior, en el cual debería probar fehacientemente que la mercancía declarada como faltante sí se encuentra en territorio nacional para no vulnerar el Principio de Verdad Material, y así

---

<sup>10</sup> **Artículo N° 197°. - Sanción de comiso de las mercancías**

Se aplicará la sanción de comiso de las mercancías, cuando: (...)

f) Se detecte su ingreso, traslado, permanencia o salida por lugares, ruta u hora no autorizados; o se encuentren en zona primaria y se desconoce al consignatario; (...)

Si decretado el comiso la mercancía o el medio de transporte no fueran hallados o entregados a la autoridad aduanera, se impondrá además al infractor una multa igual al valor FOB de la mercancía

determinar la comisión dolosa o culposa de la falta; en ese caso, si correspondería la aplicación de la multa por el incumplimiento en la entrega de la mercancía declarada en comiso.

### Responsables según la LGA

De acuerdo a la LGA, mediante el artículo N° 192° se aplicaba la Tabla de Sanciones según se hayan identificado a los responsables por la mercancía faltante en cada etapa del proceso del régimen de depósito:

- Si la falta de mercancía se daba durante el traslado desde el punto de llegada hasta la entrega en el depósito aduanero el responsable era el importador.
- Si la falta de mercancía se daba mientras estaba en pleno traslado la responsabilidad era del transportista.
- Pero si la falta de mercancía se daba mientras estaba bajo la responsabilidad del almacén aduanero este era el responsable.

En los tres supuestos las sanciones eran las mismas el valor FOB de la mercancía faltante y las demás consecutivas.

*Figura N° 6: Diagrama de Almacenes Aduaneros aprobados por SUNAT*



*Fuente: Presentación de Clasificación de los Almacenes Aduaneros por el Diario del Exportador*

## Sanciones y Multas

Cuando hablamos de multas la Real Academia Española desarrolla el concepto como la pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores. (Anonimo, 2023)

Por otro lado, Manuel Revollo<sup>11</sup> analiza las sanciones según su ámbito de aplicación considerando a la Sanción administrativa pecuniaria como la obligación de pagar una cantidad de dinero, pudiendo ser su cuantía superior a la de las multas penales. (Rebollo Puig, 2010)

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3587-A-2006<sup>12</sup> la Sala Aduanera se pronuncia indicando que en materia aduanera y tributaria para determinar una sanción es suficiente que se identifique el supuesto de infracción como la acción que describe la norma que la califica como tal. (Fiscal, 2006)

El artículo N° 164<sup>o13</sup> del TUO del Código Tributario, señala que cualquier hecho que vulnere alguna norma tributaria, se considera una acción sancionable de acuerdo a lo establecido en la ley; pero deberá cumplir con los elementos de antijuricidad (incumplimiento de obligación por acción u omisión), elemento de tipicidad (la acción debe estar claramente identificada en la ley) y elemento objetivo (solo se reprocha el incumplimiento no la intención).

---

<sup>11</sup> "Las sanciones pecuniarias son absolutamente dominantes. Sobre todo, las multas. Hasta el punto de que cabe identificar sanciones pecuniarias y multas (...) Frente a lo que sucede en Derecho Penal en el que la multa ocupa un lugar relativamente secundario, aunque creciente en los últimos tiempos, en el Derecho Administrativo sancionador domina por completo. Así, no es extraño que algunas Leyes no establezcan más sanciones administrativas que las multas y, cuando prevén otras sanciones, es muy frecuente que las multas se presenten como la principal e incluso que las demás solo puedan imponerse acompañando a estas". Rebollo Puig, M, **Diccionario de Sanciones Administrativas**, (pág., 986)

<sup>12</sup> Que en materia aduanera y tributaria, la calificación de infracción se determina de manera objetiva, tal como lo mandan los artículos N° 102° y 165° de la LGA aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809° y el Código Tributario cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF, es decir, basta que se identifique el supuesto de hecho examinado con la figura legal descrita como infracción para calificar que el referido hecho efectivamente constituye infracción, con lo cual resulta legalmente innecesario determinar si existe acuerdo o consentimiento por parte de la persona jurídica dedicada al transporte público para que su vehículo sea utilizado en la comisión de infracciones. Resolución Tribunal Fiscal N° 3587-A-2006 emitida el 27 de junio de 2006 (pág. 2).

<sup>13</sup> Artículo N° 164°. - CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos. T.U.O. del Código Tributario (pág. 136)

En la Tesis “Las sanciones aduaneras como medidas restrictivas del comercio: una revisión a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina”, Gamarra Podbrscek concluye entre otros puntos que:

“las sanciones aduaneras que incluyan propuestas de multas desproporcionadas puedan ser consideradas como medidas restrictivas del comercio (...) lo cual se podría aplicar en nuestro caso al ser que por la misma mercancía faltante se aplican tres sanciones resultando desproporcional, más aún cuando el valor de la mercancía no califica como delito aduanero y la SUNAT no tiene la certeza de que esa mercancía faltante se encuentre en el territorio nacional”. (Gamarra Podbrscek, 2017)

Por otro lado en la Tesis “Sanciones Aduaneras y el Régimen Aduanero Especial de Envíos de Entrega Rápida en la Intendencia de la Aduana Aérea del Callao en el año 2019” Valdivia Acevedo desarrolla los tipos de sanciones y trata el Principio de Buena fe para determinar que la autoridad acepta de forma objetiva como validos los datos declarados en la Declaración de Aduanas bajo la presunción que se declara la información que corresponde a la mercancía; y de forma subjetiva porque a pesar que puedan existir errores se pueden considerar de buena fe sin sanción. En cuanto a la relación que existe entre el Principio de buena fe, y el Principio de Presunción de Veracidad contemplado en la Ley N° 27444, señala que no es absoluta, ya que tiene carácter “iuris tantum”, tal como comentamos anteriormente acepta prueba en contrario por lo que estará sometida a un control posterior. (Valdivia Acevedo, 2019)

Por la investigación que se realiza en la Tesis “Interpretación jurídica de la norma de infracciones y sanciones aduaneras, dentro del marco de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador, Callao 2018” Vega Palomino, analiza el factor de

Razonabilidad de la SUNAT, ante la aplicación de sanciones, considerando que este principio es la garantía constitucional de la determinación justa de las sanciones; entonces debemos entender que ante la vulneración de este principio, terminan siendo las sanciones aplicadas de forma excesiva una vulneración a la garantía constitucional y por ende se encontraría fuera del marco legal del Derecho Administrativo Sancionador, en contradicción con la Ley N° 27444. (Vega Palomino, 2018)

### **Ius Puniendi**

En el Perú tenemos un conjunto de normas que desde el año 2016 tienen un carácter común, la Ley N° 27444 que son de aplicación para todas las acciones punitivas de las entidades del estado. Dicho de otra manera, ninguna entidad del estado podrá emitir normas menos favorables a esta ley común, por el contrario, deberán incluir sus principios en su proceso sancionador, como un derecho fundamental del usuario; por el cual, estarían protegidos de la aplicación del “ius puniendi” del Estado con la seguridad que este se ejercerá dentro del marco legal establecido.

El “ius puniendi” en el derecho peruano se refiere al derecho que tiene el Estado para sancionar y castigar a las personas naturales o jurídicas que hayan cometido infracciones o delitos en evidente violación a las leyes o normas vigentes.

Por este concepto el Estado a través de sus autoridades competentes o entidades tienen la facultad de investigar, procesar y sancionar a los infractores para mantener el orden y la seguridad en la sociedad.

**Principio Non bis in ídem**

El Principio de “Non bis in ídem” busca prohibir que se castigue varias veces el mismo comportamiento, que no se repita la sanción a la misma conducta así sea penal o administrativa, o dos sanciones administrativas sobre la misma conducta. Aunque haya normas punitivas que tipifiquen la misma vulneración al mismo principio jurídico; como es el caso de una actividad minera que puede estar sancionada por infracciones mineras, infracciones ambientales, e infracciones laborales y en cada una se protege un bien común diferente. Cuando un mismo ilícito es subsumido en la misma infracción no se debe aplicar diferentes sanciones.

El Principio “Non bis in ídem” tiene dos dimensiones o dos facetas:

1. Sustantiva, no puede haber dos sanciones ya sea administrativa o penal para el mismo sujeto, por la misma acción.
2. Procesal, se da cuando existen dos procesos penal y administrativo, o dos procesos administrativos; esta es la parte que no tiene regulación específica en el caso peruano.

Los requisitos para que opere el Principio “Non bis in ídem” son la triple identidad:

1. Objetiva, las pretensiones punitivas se sustenten en los mismos hechos facticos constitutivos de la acción,
2. Subjetiva, tiene que ser el mismo administrado, la doctrina española acepta en el caso de persona jurídica la aplicación de la sanción administrativa y la sanción penal para el representante, aunque hay autores que cuestionan este procedimiento.

3. Causal, si es que existe identidad en el fundamento de las imputaciones, es el mismo bien jurídico tutelado. Principio constitucional “Non bis in ídem”. (Jaen Vallejo, 2003)

Y como vimos anteriormente se aplica para todas las entidades del estado por lo que, en este caso, el Código Procesal Penal adopta el mismo concepto en la interdicción de la persecución penal múltiple donde agrega que el derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo, pero igualmente no acepta la doble sanción al mismo sujeto por la misma acción punible.

En cuanto al precedente de observancia obligatoria: advierte que no se puede considerar vulneración al Principio “Non bis in ídem” cuando no se presenta la misma identidad de fundamento. (Dante, 2013)

En conclusión, en nuestro caso no se vulnera el Principio “Non bis in ídem” porque no se cumple la Identidad Causal, al ser la primera sanción por el valor FOB de la mercancía faltante aplicada por el bien tutelado “**tributos dejados de pagar**” y la segunda sanción de comiso atribuida al bien tutelado “**mercancía ilegal en territorio nacional**” y la tercera sanción imputada al bien tutelado “**incumplimiento de lo ordenado**”. En estricto derecho estas sanciones son consecutivas, por lo que no vulneran el Principio “Non bis in ídem”.

### **Principio de Legalidad**

En la Tesis “Interpretación jurídica de la norma de infracciones y sanciones aduaneras, dentro del marco de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador”, Vega Palomino sostiene que la SUNAT ostenta su facultad sancionadora en el Principio de Legalidad, de lo contrario sus acciones estarían dejando fuera de toda protección a los usuarios, quienes estarían en estado de indefensión ante el “ius puniendi” de la entidad

aduanera. Estamos totalmente de acuerdo con esta apreciación porque ante la SUNAT los importadores se encuentran sin poder ejercer sus derechos legales, terminando en una telaraña de sanciones pecuniarias y administrativas. (Vega Palomino, 2018)

Así también lo describe Salvador Ortega en su Tesis “La Vulneración del Principio de Legalidad por parte de la SUNAT en el procedimiento de acreditación de la propiedad y/o posesión de bienes comisados” cuando concluye que su investigación ha evidenciado que la SUNAT dentro del procedimiento de comiso estaría vulnerando el Principio de Legalidad al no brindar la oportunidad a los usuarios de ejercer su derecho a defensa. (Salvador Ortega, 2018)

Para el Principio de Legalidad debemos volver a tomar la Ley N° 27444, porque como se ha visto es la norma base para todas las entidades del estado; y contiene este Principio, como aquel que genera la necesidad al Estado de respetar que la condición para que toda sanción o multa sea aplicada debe encontrarse enmarcada en una ley.

Por su parte la LGA en su artículo N° 188<sup>14</sup> describe el Principio de Legalidad en el mismo sentido de que no se pueden aplicar sanciones o multas que no estén debidamente sustentadas en una ley; SUNAT relaciona los Principios de Legalidad y Tipicidad para la aplicación de sus sanciones y las sustenta en la misma ley; dado que para la aplicación de la sanción se deberá determinar la acción tipificada como infracción con el fin que los hechos se subsuman a la norma, sin que se acepte interpretación extensiva.

Del artículo elaborado por Cristóbal Tamara, “El Principio de Legalidad como exigencia mínima de legitimación del poder penal del Estado” podemos extraer la relación del Principio de Legalidad relacionado al literal d) del inciso 24 del artículo N° 2° de la

---

<sup>14</sup> **Artículo N° 188°.- Principio de Legalidad**

Para que un hecho sea calificado como infracción aduanera, debe estar previamente previsto como tal en una norma con rango de ley. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma. (\*)

Constitución del Perú, por el que se 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”. Con esto se afirma que el Principio de Legalidad actúa como una exigencia mínima del poder, volviéndose un parámetro para la facultad sancionadora del Estado. (Cristobal Tamara, 1997)

### **Principio de Presunción de Veracidad**

De acuerdo al artículo N° 42° de la Ley N° 27444 el Principio de Veracidad consiste en que los documentos que presentan los usuarios para solicitar los procedimientos administrativos, se deben presumir revisados por quien los recibe, de contenido verdadero a no ser que se demuestre lo contrario. (...)

Por su parte la LGA desarrolla el Principio de Veracidad en el mismo sentido que la Ley N° 27444.

En cambio, Mario Palacios en su Tesis “La trasgresión de la Presunción de Veracidad en las propuestas presentadas por el postor en la contratación pública y la aplicación del Principio de Conservación del acto administrativo” sustenta el concepto del Principio de Presunción de Veracidad como el deber que tiene en este caso la SUNAT, de suponer que los documentos presentados por los usuarios son verdaderos según los hechos que se afirman. Es importante entender que esta obligación presume prueba en contrario, según el “iuris tantum” siempre que la administración pruebe la irregularidad. Finalmente, este principio está íntimamente ligado al Principio de Impulso de Oficio desarrollado por la Ley N° 27444 como la facultad que tienen las autoridades para impulsar de oficio el procedimiento que sea necesario para aclarar y resolver lo que sea necesario. (Mario, 2015)

En este sentido, consideramos que SUNAT de forma extensiva confirma la existencia de la mercancía faltante dentro del territorio nacional y declara su comiso, vulnerando el Principio de Legalidad; y por el Principio de Veracidad, la SUNAT debería presentar las pruebas fehacientes de la existencia de la mercancía faltante; o, evaluar y de ser el caso desvirtuar los sustentos que presentan los usuarios en reclamo a las sanciones consecutivas impuestas por la pérdida de mercancía para aplicar las sanciones correspondientes.

### **Principio de Razonabilidad**

De acuerdo al artículo IV, numeral 1.4)<sup>15</sup> del Título Preliminar del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley N° 27444, el principio de razonabilidad exige que las autoridades administrativas, al imponer sanciones u tomar decisiones, se adhieran a los límites de su competencia y aseguren que haya una adecuada proporción entre los medios empleados y los intereses públicos que deben salvaguardarse. Esto implica que las medidas deben ser proporcionales y necesarias para alcanzar sus fines.

La sentencia en Casación N° 24504-2018 Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, señala que el principio de razonabilidad exige que las decisiones de la autoridad administrativa, especialmente cuando imponen sanciones, se tomen dentro de los límites de su autoridad y manteniendo una proporción adecuada entre los medios utilizados y los objetivos públicos que deben protegerse.

En la Tesis "El Principio de Razonabilidad: Origen, desarrollo y utilización en la doctrina y la jurisprudencia costarricense," Daniel Sánchez, se propone como objetivo

---

<sup>15</sup> Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

principal abordar el concepto de principio general del derecho, desvinculándolo de las diversas denominaciones que ha recibido y resaltando su importancia en el campo del derecho. La conclusión a la que llega es que el principio de razonabilidad se deriva de la estructura de cualquier sistema legal y se puede considerar un Principio General del Derecho Constitucional, en particular a partir del principio de supremacía constitucional. Además, este principio de razonabilidad se incluye en la categoría de Principios Generales del Derecho, que conforman una parte fundamental de nuestro sistema legal. (Delgado, 2015)

Adoptando los conceptos expuestos, SUNAT vulnera el principio de razonabilidad al aplicar una sanción por el valor FOB de la mercancía que se considera faltante cuando el perjuicio al estado en el supuesto que el importador decidiera nacionalizar dicha mercancía solo correspondería al 30 por ciento del valor en aduanas que incluye en su cálculo el valor FOB.

### **Carga de la Prueba**

Cuando nos referimos a la carga de la prueba debemos revisar el artículo N° 139° numeral 3 de la Constitución del Perú<sup>16</sup> que establece el derecho de cada persona a tener un debido proceso, que incluya el derecho a presentar pruebas y ser notificado de los actos procesales. Mientras que el artículo N° 197° del Código Procesal Civil plantea la forma para la presentación y evaluación de las pruebas en los casos civiles.

Consideramos que se ha cometido una infracción normativa en este contexto, y nos referimos a que la SUNAT no ha respetado los derechos y procedimientos relacionados a

---

<sup>16</sup> Artículo N° 139°.- Principios de la Administración de Justicia. Son Principios y derechos de la función jurisdiccional:(...)

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, cualquier sea su denominación.

la prueba, al no aceptar las presentadas por el importador y en algunos casos ni tomarlas en cuenta para la motivación de la resolución.

Y sustentamos nuestra posición con la opinión de la Casación N° 24413-2018-Lima emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República que señala que en el artículo N° 139° inciso 5 de la Constitución Político del Perú se establece que la motivación de las decisiones judiciales es un principio que garantiza que los jueces sin importar su nivel jerárquico, expliquen el razonamiento que los llevó a resolver un caso en particular. Esto asegura que el ejercicio del poder judicial se ajuste a la Constitución y las leyes y, al mismo tiempo, facilita que las partes involucradas tengan una defensa adecuada.

Igualmente, en el Expediente N° 03433-2013-PA/TC, el Tribunal Constitucional hizo referencia a la importancia de la motivación adecuada y expresó lo siguiente en el fundamento 4:

” El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás, pueden y deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso”.

Asimismo, en el Expediente N° 00728-2008-HC, en el fundamento 7 de la sentencia, se abordó la cuestión de la motivación inexistente o meramente aparente, y se expresó lo siguiente:

“a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. La falta de motivación o la mera apariencia de motivación constituyen una clara violación al derecho a una decisión adecuadamente justificada. Esto sucede cuando la motivación es

completamente inexistente o cuando, aunque presente, no proporciona las razones fundamentales que respaldan la decisión. Asimismo, puede ocurrir que no aborde de manera adecuada las argumentaciones presentadas por las partes en el proceso, limitándose a cumplir formalidades sin ofrecer un sustento fáctico o jurídico real (...).

Ante lo expuesto, se demuestra que las resoluciones que emite la SUNAT deberían estar debidamente motivadas, con pruebas fehacientes de la existencia de la mercancía faltante de lo contrario su motivación aparente estaría en estrecha vulneración al debido proceso; y en otros casos el no tomar en cuenta las pruebas que presenta el importador configuraría una inobservancia al Principio de la Presunción de Veracidad y Buena fe.

### **Resoluciones de sanción – SUNAT**

#### **Caso N° 1:**

1. Resolución Jefatural de División N° 118-3D5300-2019-527 de fecha 13 de diciembre de 2019 por la cual se sanciona al importador por el valor FOB de la mercancía faltante en el Régimen de Depósito, indicando que la fecha de comisión de la infracción fue el 23 de abril de 2015; por lo que, deberán calcular los intereses moratorios correspondientes. Además, dispone el comiso de la mercancía faltante y ordena la entrega en un plazo de 20 días hábiles.
2. Resolución jefatural de División N° 118-3D7100-2020-1726 de fecha 11 de agosto de 2020 por la cual el importador presenta reclamo contra la Resolución anterior, siendo declarada Fundada en parte, es decir que acepta el pago de la autoliquidación cancelada por el importador y anula la liquidación generada, pero declara infundado el reclamo por el comiso a pesar que entre los sustentos presentados por el importador indica que al tratarse de mercancía perdida no es posible entregarla por ser no hallada, esta solicitud deviene en

una interpretación extensiva de la norma y no acorde a la realidad de los hechos acontecidos. (...) Además se pronuncia por la aplicación de varias sanciones a un mismo supuesto. Y finalmente indica que la multas se fundamentan en la posibilidad que el infractor haya hecho uso ilegal de las mercancías o se haya dispuesto de ellas, sin que este argumento se haya probado fehacientemente, más aún cuando en este caso la diferencia de cantidades se debe a una mala declaración, es decir que la mercancía nunca existió.

SUNAT, indica que “de la revisión documentaria comprueba el faltante de la mercancía”, solo por los tickets de peso y tampoco se pronuncia por el sustento del importador en el punto de que corresponde a un error de declaración. Además, señala “esta es mercancía extranjera sometida al régimen de depósito aduanero que fue trasladado de un punto a otro sin el pago de derechos arancelarios y demás tributos de importación. Tener presente que los derechos arancelarios y demás tributos de importación corresponden al 30 por ciento más o menos del valor de aduanas, y no al valor FOB de la mercancía; por lo que en este punto SUNAT aplica una sanción desproporcionada, en evidente vulneración al principio de razonabilidad.

Continúa su sustento, señalando que “no cabe duda que la responsabilidad aduanera por el faltante de la mercancía recae en la recurrente, y que la propia recurrente en su reclamo ha señalado que procedió a cancelar la multa con acogimiento al régimen de incentivos lo cual implica el reconocimiento por parte de esta de la comisión de la infracción; lo que no solo sustenta la aplicación de la multa materia de reclamo sino también la existencia de mercancía extranjera en situación irregular en el territorio aduanero pasible de comiso”. Sin embargo, debatimos este fundamento en el sentido que si el importador sabe que la multa es por el valor FOB y más barato le va a salir acogerse a los incentivos por los cuales podía llegar a pagar hasta el 90 por ciento menos (valor

FOB), aplicando la razón de costo-beneficio pagaría la multa acogiéndose al incentivo sin que esto signifique que acepta la pérdida de la mercancía.

Resolución de División N° 118-3D5300-2022-296 de fecha 23 de noviembre de 2022 que sanciona al importador con el valor FOB de la mercancía declarada en comiso con la Resolución N° 118-3D5300-2019-527 por haberse vencido el plazo sin que se cumpla con la entrega de lo comisado.

En este punto debemos indicar que el importador al autoliquidarse se está acogiendo al beneficio de pagar solamente el 90% de la sanción; entonces es obvio pensar que va a tomar esta opción sin que esto signifique la aceptación de la existencia de la mercancía faltante. Simplemente que sabiendo que va a terminar pagando igualmente el valor FOB de la mercancía por la segunda multa que le van a aplicar, trata de generarse el menor costo posible.

Como se puede observar SUNAT hace de juez y parte y de forma parcializada resuelve los reclamos forzando al importador a seguir la vía administrativa para llegar al Tribuna Fiscal.

#### **Caso N° 2:**

1. Resolución de División N° 256-2022-SUNAT/3D5300 de fecha 07 de noviembre de 2022 que declara el comiso de la mercancía faltante en el régimen de depósito de una declaración del 2018, al ser que la recurrente se autoliquidó por la multa correspondiente al valor FOB de la mercancía; señalándose que al no haber ingresado la mercancía al depósito aduanero se encuentran en situación irregular en territorio nacional; por lo que, se declara el comiso debiendo en un plazo de 20 días hábiles, entregarla; sin embargo, este fundamento solo se basa en la interpretación que hace la SUNAT, de que si el importador se autoliquidó acepta la mercancía faltante; sin tomar en cuenta, una vez más, lo indicado

en el Informe N° 139-2013-SUNAT por el pago de la multa acogiendo al régimen de incentivos.

**Caso N° 3:**

1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 9326-A-2019 de fecha 16 de octubre de 2019 por la apelación presentada contra la Resolución Jefatural de División N° (en blanco) que declara infundado el reclamo contra la Resolución de División N° (en blanco) que sancionó con multa por mercancía faltante en el traslado del Régimen de Depósito, además de disponer el comiso y entrega de la mercancía en un plazo de 20 días.

Que, como consecuencia del reconocimiento físico, se constató la existencia de mercancía faltante. Esta diferencia se sustenta entre lo que se registra con el Certificado de Peso de APM, que registra 9,927.770 kg, y el peso que recibió CUSA por 9,917,930 kg generando una diferencia de 9,840 kg de Sulfato de Sodio Anhidro y se le otorga un plazo de 20 días para entregar la mercancía.

Con fecha 20 de diciembre de 2017 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las mencionadas sanciones de multa y comiso, siendo declarado infundado por la resolución apelada.

El importador fundamenta su reclamo en el hecho de que tanto las balanzas de APM como de CUSA tienen un margen de error de +/- 30 kilogramos por pesaje, lo cual se encuentra dentro de los márgenes permitidos por las regulaciones de INACAL. Argumenta que, dado que se realizaron 300 viajes entre el terminal y el depósito aduanero, la diferencia detectada de 9,840.00 kg debería considerarse como un margen de error razonable según las normas de INACAL y, por lo tanto, estar respaldada adecuadamente. No obstante, SUNAT rechaza los certificados de calibración de INACAL como prueba válida. Por su parte, el Tribunal emite una opinión contradictoria, donde, si bien señala que la postura de

SUNAT resulta ilógica al negar el valor probatorio de las normas de INACAL, finalmente respalda las sanciones evitando emitir opinión sobre las pruebas presentadas al no ser materia de su competencia.

El Tribunal se centra en la ubicación de la mercancía faltante; sin considerar los motivos que pudieron generar esa pérdida como las mermas que se generan durante el proceso de carga y traslado. En este escenario, vemos que el importador se encuentra en una situación de indefensión ante una entidad que aplica sanciones de manera consecutiva sin un análisis específico de cada caso, y un Tribunal Fiscal que, a pesar de reconocer las incoherencias en la posición de SUNAT, respalda las sanciones en todos sus aspectos.

En la misma línea, el buscador vLex nos muestra la Sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima Sexta Sala Especializada en lo contencioso administrativo subespecialidad en temas tributarios y aduaneros – Expediente N° 06605-2021 que confirma la sentencia apelada emitida mediante la Resolución N° 06 que declara infundada la demanda en todos sus extremos; desarrollando el concepto que el Certificado de INACAL no sustenta la diferencia de peso en las balanzas a pesar que en este caso la diferencia era de 9.230 TM de las 27,461.49 TM que ingresaron, representando el 0.033623% del peso total, no se debe a diferencia de balanza y que el concepto de que no existen balanzas al 100% exactas según informes de INACAL no son sustentos válidos. Y más bien si valida los certificados emitidos por el Sistema de Gestión de Calidad con el Certificado ISO 9001-2015 considerando a INACAL como un tercero; a pesar de tratarse del Instituto Nacional de Calidad que es un Organismo Público Técnico Especializado, adscrito al Ministerio de la Producción.

## **Justificación**

### **Justificación Teórica**

La justificación a nivel teórico de esta investigación se fundamenta en la utilización de fuentes de datos específicas, como los portales de vLex, el sitio Web de SUNAT y la página del Ministerio de Economía y Finanzas para ubicar las resoluciones del Tribunal Fiscal. Estas fuentes proporcionaron las Sentencias del Poder Judicial que son fundamentales para verificar la posible violación del debido proceso por parte de SUNAT, especialmente en lo que respecta a la falta de motivación en sus resoluciones y la transferencia de la carga de la prueba al importador. Además, se recurre a estas fuentes para obtener información clave que contribuirá a la comprensión del tema de investigación.

En cuanto al marco teórico y los antecedentes nacionales e internacionales., se sigue un riguroso respeto por los derechos de autor a través de las citas indirectas o el parafraseo, pero siempre acompañados de sus respectivas referencias bibliográficas.

### **Justificación Metodológica**

La justificación desde el punto de vista metodológica se basa en la elección de instrumentos específicos para la recopilación y análisis de datos, que incluyen una Guía de Entrevista y una Guía de Análisis Documental. Estos instrumentos están diseñados para proporcionar resultados sólidos a través del método comparativo. Se llevará a cabo un análisis exhaustivo de las resoluciones aduaneras, las decisiones del Tribunal Fiscal y las opiniones de expertos en temas aduaneros. El objetivo es examinar la información de manera que se pueda demostrar que SUNAT, al emitir resoluciones basadas en la LGA sin respaldo probatorio de la existencia real de la mercancía faltante, vulnera el Principio de Legalidad; asimismo, al aplicar multas consecutivas exorbitantes también vulnera el Principio de Razonabilidad. En última instancia, esta metodología se ha seleccionado con el propósito de contribuir al logro de los tres objetivos de investigación de manera efectiva.

## **Justificación Práctica**

Desde una perspectiva práctica, la justificación de este estudio radica en su potencial contribución a la comunidad aduanera y a investigaciones futuras. Aunque este tema no ha sido ampliamente explorado en trabajos previos, es importante destacar que SUNAT aún sigue emitiendo notificaciones de infracción por mercancía faltante en declaraciones aduaneras del régimen de depósito entre los años 2015 y 2019. Esto es problemático, dado que el Poder Judicial, a través de la Sentencia del Expediente N° 225-2022 (EJE) ha instado a SUNAT a motivar sus resoluciones y a seguir las normas de la Ley N° 27444 para respaldar sus afirmaciones con pruebas sólidas. En última instancia, esta investigación pretender ser una herramienta de apoyo para los importadores cuyos derechos a la defensa están siendo vulnerados, y busca que se reconozcan y acepten las pruebas que presentan en su favor, en estricto derecho al debido proceso.

## **El Problema**

### **Problema General**

¿Las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad?

### **Problema Específico 1**

¿Al aplicarse la sanción por el valor FOB de la mercancía, cuando el daño al fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al 30% del valor de aduanas, SUNAT está abusando de su “ius puniendi”?

## **Problema Específico 2**

¿Al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador?

## **Objetivos**

### **Objetivo General**

Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.

### **Objetivo Específico 1**

Probar que al aplicarse la sanción por el valor FOB de la mercancía, cuando el daño al fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al 30 por ciento del valor de aduanas, SUNAT está abusando de su “ius puniendi”.

### **Objetivo Específico 2**

Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.

**CAPÍTULO II: METODOLOGÍA**

La metodología utilizada es de tipo básica, porque tiene como objetivo ampliar el conocimiento existente sin tener una aplicación práctica en el proceso (C., 1991). El propósito de la investigación es evidenciar que, durante el periodo de años del 2015 al 2019, SUNAT ha aplicado sanciones a los importadores que resultan significativamente más gravosas que el posible perjuicio causado al tesoro público, debido a la pérdida de mercancía en el régimen de depósito; vulnerando así, el principio de razonabilidad que afecta directamente el derecho al debido proceso. Además, se busca demostrar que SUNAT vulnera el derecho de defensa de los importadores al no considera las pruebas presentadas, incluso cuando provienen de informes emitidos por otras entidades estatales. Se ha diseñado el proyecto de manera que sea viable y que pueda ofrecer información relevante para investigaciones futuras relacionadas con este caso.

Este estudio es de metodología cualitativa, porque su enfoque reside en analizar y descifrar la realidad tal y como se presentó en su momento, construyendo una comprensión cognitiva de la misma. La investigación se centró en el análisis y la identificación exhaustiva de los datos recopilados, involucrando el examen de las Resoluciones de División emitidas por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao, las Resoluciones del Tribunal Fiscal, las Sentencias de la Corte Suprema y Casaciones del Tribunal Constitucional relacionadas con los casos de comiso de mercancía faltante, en los cuales no se tomó en cuenta las pruebas presentadas por el importador y no se proporcionaron pruebas fehacientes de la existencia de la mercancía faltante.

Por lo que, se llevó a cabo un análisis de la doctrina con el fin de abordar, reconocer, analizar y comprender la problemática objeto de estudio.

Este trabajo, se enmarca en el enfoque de Diseño no Experimental, ya que no se realizaron manipulaciones intencionadas de las categorías con el propósito de observar sus efectos (C., 1991). También se le conoce como investigación Ex Post Facto, porque es de naturaleza retrospectiva y el investigador no tiene control sobre las variables, dado que los eventos estudiados ya ocurrieron en el pasado. (Bisquerra, 2009) En este contexto, el principal método empleado fue el registro documentario, a partir del cual se extrajeron parámetros, descripciones, conceptos y valoraciones.

Mantiene un nivel correlacional - explicativo, cuyo propósito radica en la descripción de las conexiones entre dos o más variables en un instante específico. (C., 1991)

En tal sentido, el objetivo fundamental es proporcionar una descripción de las relaciones entre dos o más variables para entender las sanciones aplicadas por la mercancía faltante en el régimen de depósito, en las declaraciones numeradas entre los años 2015 y 2019 para identificar si se vulnera el Principio de Legalidad y el Principio de Razonabilidad; además, de revisar si la SUNAT evalúa las pruebas ofrecidas por los importadores; se explorará cómo estas dos variables de investigación se relacionan, ya que la ausencia de pruebas en lo que se alega y sanciona representa una violación de los derechos de defensa del importador.

## **Población y Muestra**

### **Población**

La población es el grupo total o conjunto de elementos, individuos, objetos, eventos o cualquier entidad que cumple con ciertas características o atributos específicos y que es relevante para el estudio. Los especialistas que han sido entrevistados han sido

seleccionados porque conocen desde sus respectivos ámbitos de aplicación, el proceso del Régimen de Depósito. (Camacho de Baez, 2008)

### **Respecto a la Población de Especialistas**

La investigación se desarrolla con las entrevistas a 06 especialistas en Derecho Aduanero y Régimen de Depósito, quienes se desempeñan laboralmente en la SUNAT, como Representantes Legales de Agencias de Aduana y Apoderados de Importadoras.

### **Respecto a la Población Documental**

Consideramos que la población documental está formada por todas las Resoluciones, Informes, Tesis y artículos relacionados que nos permitan encontrar conceptos válidos y reales para llegar a los objetivos de nuestra investigación. (Bisquerra, 2009)

### **Muestra**

En el enfoque cualitativo los resultados de la muestra regularmente no se pretenden generalizar a una población; lo que se pretende es analizarlos intensivamente; por lo que se tratan casos individuales, no desde el punto de vista estadísticos sino por sus cualidades. (C., 1991) La muestra viene a ser el grupo seleccionado de individuos que se estudian para obtener información relevante y aplicarla a un grupo más amplio. (Camacho de Baez, 2008)

Entendemos que no vamos a analizar al cien por ciento de especialistas en aduanas de la SUNAT, ni al total de Representantes Legales de las Agencias de Aduanas menos al total de importadores del país, porque al ser un trabajo cualitativo no buscamos una estadística; lo que buscamos es un grupo de personas que sepan del tema para obtener mayor información que nos ayude a comprender el contexto relacionado a la investigación.

### Muestra de Especialistas en Aduanas

La muestra se encuentra conformada por 06 especialistas en aduanas; que han sido elegidos considerando diversos criterios i) Que conozcan el Régimen de Depósito ii) Que conozcan las sanciones por mercancía faltante en el Régimen de Depósito. Esta muestra se justifica porque necesitamos conocer todos los puntos de vista desde las diferentes posiciones del proceso aduanero.

*Tabla N° 2: Especialistas participantes en la muestra*

Nombres y apellidos	Profesión	Cargo	Experiencia
Angelica Chiri Gallegos	Administradora	Especialista en Aduanas	Mas de 10 años en la SUNAT
Francisco Llerena Torres	Economista	Especialista en Aduanas	Mas de 10 años en la SUNAT
Milagros Cubas Changa	Abogada	Representante Legal	Agencia de Aduana San Remo
Aldo Camogliano Alvarez	Administrador	Representante Legal	Agencia de Aduana Merchor
Luis Alberto Vargas Maeda	Abogado	Apoderado	Procter & Gamble Perú
Carmen Ángeles de la Prada	Administradora	Administradora	Importación & Exportación TAY S.A.

*Fuente: Elaboración Propia*

### Muestra Documental

La investigación se encuentra conformada por cuatro Resoluciones del Tribunal Constitucional mediante Sentencias de Casación obtenidas del buscador vLex, dos Sentencias del Poder Judicial obtenidas igualmente del buscado vLex, cuatro Resoluciones del Tribunal Fiscal obtenidas de la Página Web del Ministerio de Economía y Finanzas y; finalmente, cuatro Resoluciones de División emitidas por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao. Dentro de los criterios de selección se tuvo en consideración que las declaraciones a las que hagan alusión fueran numeradas bajo el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019; además que incidan con las variables de investigación: “mercancía faltante”, “carga de la prueba” y “comiso de mercancía”; su justificación se basa en identificar los criterios que se utilizaron en la decisión de casos similares, buscando encontrar el sustento o prueba presentada por SUNAT para aplicar las sanciones; o en todo caso, la consideración de las pruebas ofrecidas por los importadores para sustentar la mercancía faltante.

**Tabla N° 3: Muestra documental**

Resoluciones	Año	Entidad	Fuente
Sentencia Expediente N° 03891-2011-PA/TC	2011	Tribunal Constitucional	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/account/login_ip#search/jurisdiction:PE/expediente+03891-2011-PA%2FTC/vid/tribunal-constitucional-pleno-expte-930803953">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/account/login_ip#search/jurisdiction:PE/expediente+03891-2011-PA%2FTC/vid/tribunal-constitucional-pleno-expte-930803953</a>
Sentencia Expediente N° 03433-2013-PA/TC	2013	Tribunal Constitucional	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/account/login_ip#search/jurisdiction:PE/Expediente+03433-2013-PA%2FTC/vid/tribunal-constitucional-sala-2-844064420">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/account/login_ip#search/jurisdiction:PE/Expediente+03433-2013-PA%2FTC/vid/tribunal-constitucional-sala-2-844064420</a>

SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL  
REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019

Sentencia Expediente N° 00728-2008-HC	2008	Tribunal Constitucional	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente+00728-2008-HC/vid/tribunal-constitucional-pleno-expte-930813131">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente+00728-2008-HC/vid/tribunal-constitucional-pleno-expte-930813131</a>
Sentencia Casación N° 24413-2018- Lima	2018	Corte Suprema de Justicia de Lima	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/CASACION+24413-2018/vid/decision-corte-suprema-justicia-915146018">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/CASACION+24413-2018/vid/decision-corte-suprema-justicia-915146018</a>
Sentencia Expediente N° 225- 2022	2022	Corte Superior de Justicia de Lima	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente++225-2022/vid/decision-corte-superior-justicia-923551823">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente++225-2022/vid/decision-corte-superior-justicia-923551823</a>
Sentencia Expediente N° 06605-2021	2021	Corte Superior de Justicia de Lima	<a href="https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente+06605-2021/vid/decision-corte-superior-justicia-923550339">https://vLex.bibliotecaupn.elogim.com/ccount/login_ip#search/jurisdictio:PE/Expediente+06605-2021/vid/decision-corte-superior-justicia-923550339</a>
RTFIS N° 07151- A-2011	2011	Tribunal Fiscal	<a href="https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/A/2011_A_07151.pdf 2011_A_07151">https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/A/2011_A_07151.pdf 2011_A_07151</a>
RTFIS N° 03587- A-2006	2006	Tribunal Fiscal	<a href="https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/A/2006_A_03587.pdf 2006_A_03587">https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/A/2006_A_03587.pdf 2006_A_03587</a>
RTFIS N° 09326- A-2019	2019	Tribunal Fiscal	<a href="https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/A/2019_A_09326.pdf 2019_A_09326">https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/Descargas.htm?fullpath=http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/A/2019_A_09326.pdf 2019_A_09326</a>
Resolución de Division N° 118- 3D5300-2019-527	2019	Intendencia de la Aduana Marítima del Callao	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html</a>
Resolución de Division N° 118- 3D7100-2020-1726	2020	Intendencia de la Aduana Marítima del Callao	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html</a>

Resolución de Division N° 118- 3D5300-2022-296	2022	Intendencia de la Aduana Marítima del Callao	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html</a>
Resolución de Division N° 118- 3D5300-2022-256	2022	Intendencia de la Aduana Marítima del Callao	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superAdjunta/rsnata/index.html</a>

*Fuente: Elaboración personal*

### **Técnicas e Instrumentos de Recolección y Análisis de Datos**

Se optó por emplear la técnica de la entrevista debido a que permite obtener un registro directo de información desde una fuente primaria. Y se puede observar el comportamiento del entrevistado y la capacidad de obtener una gran cantidad de información, tanto objetiva como subjetiva. (Aragon, 2004)

Se utilizó la guía de entrevista como instrumento para recopilar las preguntas y las respuestas de las personas encuestadas como muestra. Necesitamos de instrumentos como herramientas técnicas respaldadas por teorías que nos ayuden a conseguir un análisis exhaustivo de la investigación que estamos realizando. (C., 1991)

### **Técnica Documental**

Es un proceso metódico y sistemático que se centra en la identificación, recolección y análisis de documentos pertinentes a la cuestión investigada. (Camacho de Baez, 2008) La técnica utilizada se respalda en la importancia de establecer un fundamento sólido para este estudio.

### **Técnicas de Entrevista**

Este enfoque implica un diálogo estructurado y sistemático entre el entrevistador y el entrevistado para facilitar la recopilación de datos. (Camacho de Baez, 2008) El uso de esta técnica es necesario para obtener puntos de vista de expertos como parte del

proceso; sin que se sienta que es un interrogatorio sino una conversación que nos ayudara a llegar a las conclusiones de la presente investigación.

### **Guía de Análisis Documental**

Conjunto de directrices, pasos o instrucciones que se utilizan para llevar a cabo una evaluación sistemática de documentos, textos, o información escrita para obtener datos relevantes para la investigación. (Bisquerra, 2009) En esta investigación se refiere a la obtención de las resoluciones y sentencias referidas a la mercancía faltante en el Régimen de Depósito, el derecho de defensa de los usuarios y lo importante de la carga de la prueba.

### **Guía de Entrevista**

Es un recurso que el investigador utiliza para explorar un problema específico al obtener perspectivas, puntos de vista, comentarios y otros elementos relevantes, empleando una serie de preguntas abiertas relacionadas con el tema de estudio. (Bisquerra, 2009)

*Figura N° 7: Guía de entrevista y preguntas relacionados a los objetivos*

#### **GUÍA DE ENTREVISTA**

Temario: Sanciones Sucesivas por mercancía faltante en el régimen de depósito, entre los años de 2015 y 2019.

<b>NOMBRES Y APELLIDOS DEL ENTREVISTADO:</b>	
<b>PROFESION</b>	
<b>CARGO</b>	
<b>EMPRESA / ENTIDAD</b>	
<b>AÑOS DE EXPERIENCIA LABORAL</b>	

ENTREVISTA	FECHA DE LA ENTREVISTA:	HORA DE LA ENTREVISTA:
------------	-------------------------	------------------------

Indicaciones: Esta entrevista se enmarca en un estudio que se centra en investigar las sanciones consecutivas por la falta de mercancía en el régimen de depósito durante el periodo de 2015 y 2019. Es fundamental destacar que las respuestas proporcionadas serán empleadas exclusivamente para llevar a cabo la mencionada investigación y con propósitos académicos. Además, deseamos expresar nuestro agradecimiento por su colaboración en esta investigación al responder las preguntas que se plantearan a continuación:

**OBJETIVO GENERAL:** Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.

**1.- ¿Al aplicarse las dos sanciones contempladas en el artículo N° 197° de la Ley General de Aduanas, SUNAT vulnera el Principio de Legalidad?**

Respuesta. –

**2.- ¿SUNAT cuenta con alguna prueba de que la mercancía se encuentra en territorio nacional?**

Respuesta. –

**OBJETIVO ESPECÍFICO 1:** Probar que al aplicarse la sanción por el valor FOB de la mercancía, cuando el daño al fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al 30 por ciento del valor de aduanas, SUNAT está abusando de su “ius puniendi”.

**3.- ¿A cuánto corresponde el pago de los tributos en el Régimen de importación?**

Respuesta. –

**4.- ¿Resulta desproporcionado sancionar al importador o al transportista por la falta de mercancía en el régimen de depósito con el valor FOB de la mercancía faltante?**

Respuesta. –

**OBJETIVO ESPECÍFICO 2:** Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.

**5.- ¿En qué se basa la SUNAT para aseverar que la mercancía declarada como faltante se encuentra en territorio nacional?**

Respuesta. –

**6.- ¿Las pruebas que presenta el importador son tomadas en cuenta en las Resoluciones de la SUNAT o del Tribunal Fiscal?**

Respuesta. –

**Procedimiento de Recolección de Datos**

El procedimiento de recolección de datos se refiere al conjunto de pasos y técnicas utilizados para obtener información relevante y precisa con el propósito de llevar a cabo una investigación. Este proceso implica la recopilación de datos a partir de diversas fuentes. La elección de uso y formas de herramientas específicas para la recolección de datos depende de la naturaleza de la investigación y los objetivos del estudio. (Camacho de Baez, 2008)

*Tabla N° 4: Procedimiento de recolección de datos*

---

<b>Análisis Documental</b>	<p>Las fuentes bibliográficas pertinentes fueron obtenidas a través del acceso a las plataformas del Tribunal Fiscal, de la Pagina de SUNAT y las Sentencias de la Corte Superior de Lima a través de las Plataformas vLex. Por otro lado, las tesis fueron extraídos de la Plataforma de la Biblioteca Virtual; en cuanto al marco teórico y a los antecedentes de la investigación, se recopilaron de revistas y artículos disponibles en la plataforma Google Académico.</p>
<b>Entrevista</b>	<p>Los aportes de los especialistas en Derecho Aduanero se obtuvieron al enviarles la guía de entrevista por correo electrónico, otorgándoles un plazo de 05 días hábiles para su respuesta, y quienes colaboraron proporcionando sus respuestas</p>

---

*Fuente Propia*

**Procedimiento de Análisis Documental**

El COVID-19 nos dejó entre otras cosas el Teletrabajo y las Reuniones por Plataformas Virtuales; encontrándole el beneficio en que las reuniones se pueden realizar en cualquier momento; por ello se prefirió el uso de las reuniones virtuales. Se analizaron las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre la infracción de comiso por mercancía faltante

en el Régimen de Depósito; se optó por emplear tablas con el propósito de facilitar la comprensión por parte del lector, destacando particularmente dos criterios de inclusión: i) que la documentación recopilada sea de menos de diez años de antigüedad y, ii) que estuviera relacionada con las variables de investigación, iii) la publicación en idioma español, y iv) su disponibilidad en el ámbito geográfico de Latinoamérica o España. Se empleo el método comparativo, que habilitó la comparación de los criterios adoptados por cada entidad en relación con la problemática del estudio.

Además, realizamos una búsqueda en línea de artículos, revistas y tesis tanto a nivel nacional como internacional, en relación a los objetivos de la investigación; utilizando las plataformas digitales como Google Académico y vLex; usando los mismos criterios de inclusión anteriores. Asimismo, optamos por un enfoque metodológico de naturaleza sistemática, ya que consideramos que era el más adecuado para organizar la información y respaldar nuestras conclusiones de investigación.

### **Procedimiento de Análisis de las Entrevistas**

Para realizar las entrevistas, se analizaron las perspectivas de profesionales expertos en el campo del Derecho Aduanero. Se optó por el método comparativo, ya que facilitó la comparación de los comentarios y puntos de vista expresados por cada profesional entrevistado, con el fin de determinar si efectivamente se alineaban con los supuestos jurídicos planteados en este estudio de investigación. (C., 1991)

**Aspectos Éticos**

En relación a las Sentencias del Poder Judicial se encuentran en el buscado vLex; las Resoluciones del Tribunal Fiscal se encuentran disponibles de manera pública en el Portal del Ministerio de Economía y Finanzas. Se han compartido las fuentes digitales de estas resoluciones, las cuales fueron recopiladas y sometidas a análisis.

Es relevante indicar que se aplicó el enfoque metodológico de comparación a lo largo del desarrollo de la investigación.

Por las entrevistas debemos señalar que se llevaron a cabo con fines académicos, se compartió con los entrevistados el contenido de las preguntas y se obtuvo su consentimiento para utilizar la guía de entrevista a través del correo electrónico en un plazo de atención de cinco días. En todo momento se protegió a los entrevistados, centrándose solamente las preguntas en aspectos de carácter público, evitando cualquier información confidencial.

En lo que respecta a la literatura académica, tanto a nivel nacional como internacional, así como a los antecedentes, es importante destacar que las definiciones y conceptos utilizados fueron obtenidos de diversas fuentes, como revistas especializadas, tesis académicas y artículos disponibles en bases de datos como Google Académico y repositorios universitarios. Se hizo especial énfasis en la parafraseo como método principal de referencia. Para asegurar la originalidad del trabajo de investigación, se sometió a una revisión en el sistema Turnitin, cumpliendo con los estándares establecidos en el Manual de Estilo APA en su séptima edición y sin exceder el límite de similitud permitido, que es del 20%.

### **CAPÍTULO III: RESULTADOS**

A través de la aplicación de técnicas e instrumentos de investigación, se logró reunir una variedad de documentos y llevar a cabo entrevistas. Esto permitió la descripción detallada de resoluciones emitidas por la Corte Suprema, resoluciones del Tribunal Fiscal y resoluciones de Aduana; además, se obtuvieron criterios y opiniones de expertos en el campo del Derecho Aduanero. Es importante resaltar que no se incluyeron opiniones personales en este proceso; de esta manera, la metodología empleada permitió el análisis de la problemática relacionada con las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el régimen de depósito.

#### **Resultados de la técnica de investigación**

Son los hallazgos o datos obtenidos a través de la técnica de investigación utilizada, que pueden ser Análisis Documental y Análisis de Entrevistas.

#### **Del Análisis Documental**

**Objetivo General: Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas sobre mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.**

De acuerdo a las Resoluciones de División de los años 2019, 2020 y 2022 emitidas por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao, que sancionan a los importadores por el valor FOB de la mercancía faltante en el régimen de depósito en declaraciones numeradas entre los años 2015 y 2019; además del comiso de la misma mercancía y los conminan a entregar al mercancía en un plazo de 20 días; se encuentra debidamente sustentada en los artículos N° 88° de la LGA que autoriza el régimen de depósito; el artículo

Nº 109º de la LGA que determina la responsabilidad de los involucrados en la falta de mercancía; el artículo Nº 111º del Reglamento de la LGA que sustenta la responsabilidad del importador en el traslado de la mecánica hasta la entrega al depósito aduanero; artículo Nº 153º del Reglamento de la LGA que aclara el artículo Nº 109º de LGA por el concepto de Falta o pérdida de mercancía faltante; el artículo Nº 192º numeral 12, literal c) de la LGA que determina la infracción en la Tabla de Sanciones y finalmente el artículo Nº 197º de la LGA que dispone la sanción de comiso de las mercancías que ingresan por vías no autorizadas.

Por su parte la RTFIS Nº 9605-A-2021 señala que de acuerdo al artículo Nº 188º de la LGA 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 aplica sanciones por interpretación extensiva de la norma.

Como vemos en todas las resoluciones de la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao, al igual que las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se aplican sanciones que se encuentran debidamente tipificadas en la LGA y su Reglamento; por lo que, en lo que respecta a la aplicación de las sanciones según los artículos Nº 192º y 197º de la LGA estarían debidamente tipificadas antes de que se cometieran las infracciones confirmando que se enmarcan dentro del orden legal.

Sin embargo, el Principio de Legalidad no acepta la interpretación extensiva de la norma que consideramos si se configura, cuando SUNAT como consecuencia de la cancelación de la multa por mercancía faltante, deduce que la mercancía se encuentra ilegalmente dentro de territorio nacional y aplica la sanción del artículo Nº 197 de la LGA, sin considerar que pueden haber diferentes atenuantes que concluyan con la no existencia

de esta mercancía; e incluso si se tratase de un robo o hurto, se podría calificar como un caso fortuito.

**Objetivo Específico 1: Probar que la SUNAT al sancionar al importador con el valor FOB de la mercancía cuando el daño al Fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al treinta por ciento del valor de aduanas está abusando de su “ius puniendi”.**

De acuerdo al Informe N° 74-2015-SUNAT/5D1000 la SUNAT se pronuncia en relación a la aplicación de las sanciones de multa (...) previstas en el artículo N° 192° inciso f) numeral 5 y 194° inciso a) numeral 5 de la LGA, por diferencia de peso en la mercancía validando su aplicación y legalidad.

Por su parte la RTFIS N° 9605-A-2021 de fecha 02 de noviembre de 2021 desarrolla el concepto de que la SUNAT impone sanciones como consecuencia jurídica de la determinación objetivo de la infracción administrativa cometida por el recurrente, así como el cumplimiento de la legislación aduanera pertinente no habiéndose vulnerado el Principio de causalidad.

Por la Resolución de División N° 118-3D5300-2019-527 de fecha 13 de diciembre de 2019 se sanciona la mercancía faltante de la DAM de Depósito numerada el 21 de abril del 2015 aplicándose el artículo N° 192° de la LGA por la que se indica que “ Cometan infracciones sancionables con multa, los dueños, consignatarios o consignantes, cuando : En el régimen de depósito aduanero, se evidencia la falta o pérdida de las mercancías durante el traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero”, dicha sanción es equivalente al valor FOB de las mercancías determinadas por la autoridad aduanera.

El artículo N° 193° de la LGA señala que los intereses moratorios se aplicarán a las multas y se calcularán por día calendario desde la fecha en que se cometió la infracción, o en su defecto, desde la fecha en que la Administración Aduanera detectó la infracción, hasta el día en que se realice el pago.

En conclusión, la resolución determinó que el valor FOB era US\$ 5,864.22 y que al ser la fecha comisión la infracción el 23 de abril del 2015, con el tipo de cambio de esa fecha 3.134 soles, la multa correspondía a 18,378.00 soles.

Si analizamos detenidamente esta resolución, observamos que fue emitida el 29 de diciembre de 2019 por una sanción que tuvo lugar el 21 de abril de 2015. Es lógico inferir que la carga laboral puede ser el motivo por el cual la SUNAT se toma su tiempo para imponer sanciones, más que una estrategia para aumentar la recaudación mediante la prolongación de los plazos para emitir sus pronunciamientos.

Sin embargo, esto no necesariamente demuestra un abuso por parte de la SUNAT en el ejercicio de su poder sancionador, como el hecho que el monto de las sanciones que aplica resulta más de lo que realmente se afectaría al estado en un régimen definitivo, y que además ha legalizado la aplicación de sanciones consecutivas para todos los casos de falta de mercancía en el régimen de depósito, sin analizar cada caso y más aun sin tomar en cuenta las pruebas ofrecidas.

**Objetivo Específico 2: Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.**

El inciso 5) del artículo N° 139° de la Constitución Política del Perú expresa: “La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de

hecho en que se sustentan”; por lo que, debemos de entender que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la administración, siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación.

El derecho a la debida motivación de las resoluciones implica que la administración debe proporcionar argumentos claros y objetivos que respalden su decisión. Estos argumentos deben derivar tanto del marco legal vigente como de los hechos debidamente probados durante el proceso; que se ajusten al caso.

La Sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima con Expediente N° 225-2022 (EJE) establece la plena vigencia del principio de verdad material, consagrado en el artículo IV inciso 1.11 del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 en cuya virtud; la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Por otro lado, la sentencia del Expediente N° 3891-2011-PA/TC puntualizó “el derecho al debido proceso y los derechos que contiene son invocables; y, por tanto, están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo”.

**Tabla N° 5: Análisis documental de Sentencias y Resoluciones relacionadas**

Resoluciones	Año	Entidad	Relación
Sentencia		Tribunal	“El derecho al debido proceso y los derechos que contiene son invocables, y, por tanto, esta garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también

Expediente N° 03891-2011- PA/TC	2011	Constitucional	en el ámbito del procedimiento administrativo”. Demuestra la importación del debido proceso.
---------------------------------------	------	----------------	--

En relación al debido proceso se sostiene: “El derecho fundamental al debido proceso, tal como ha sido señalado por este Tribunal en reiterada jurisprudencia, es un derecho - por así decirlo- continente puesto que comprende a su vez diversos derechos fundamentales de orden procesal”. A este respecto, se ha afirmado que: “(...) su contenido constitucionalmente protegido comprende una serie de garantías, formales y materiales, de muy distinta naturaleza, que en conjunto garantizan que el procedimiento o proceso en el cual se encuentre inmerso una persona, se realice y concluya con el necesario respeto y protección de todos los derechos que en el puedan encontrarse comprendidos”.

Sentencia Expediente N° 03433-2013- PA/TC	2013	Tribunal Constitucional
--	------	----------------------------

“a) Cuando la motivación de una decisión es inexistente o parece meramente formal, se está infringiendo el derecho a una justificación adecuada. Esto ocurre cuando no se proporcionan razones mínimas que respalden la decisión o cuando no se toman en cuenta las argumentaciones presentadas por las partes, limitándose a cumplir de manera superficial con los requisitos legales y utilizando frases sin respaldo fáctico o jurídico. (...).

Sentencia Expediente N° 00728-2008-HC	2008	Tribunal Constitucional
---	------	----------------------------

Sentencia Casación N° 24413-2018- Lima	2018	Corte Suprema de Justicia de Lima	<p>En el Perú se establece que la motivación de las decisiones judiciales es un principio que garantiza que los jueces sin importar su nivel jerárquico, expliquen el razonamiento que los llevo a resolver un caso en particular. Esto asegura que el ejercicio del poder judicial se ajuste a la Constitución y las leyes y, al mismo tiempo, facilita que las partes involucradas tengan una defensa adecuada.</p>
Sentencia Expediente N° 225- 2022	2022	Corte Superior de Justicia de Lima	<p>“La autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.</p>
Sentencia Expediente N° 06605-2021	2021	Corte Superior de Justicia de Lima	<p>Declara infundada la demanda en todos sus extremos; desarrollando el concepto que el Certificado de INACAL no sustenta la diferencia de peso en las balanzas a pesar que en este caso la diferencia era de 9.230 TM de las 27,461.49 TM que ingresaron, representando el 0.033623% del peso total, no se debe a diferencia de balanza y que el concepto de que no existen balanzas al 100% exactas según informes de INACAL no son sustentos válidos. Y más bien si valida los certificados emitidos por el Sistema de Gestión de Calidad con el Certificado ISO 9001-2015 considerando a INACAL como un tercero; a pesar de tratarse del Instituto Nacional de Calidad que es un Organismo Público Técnico Especializado, adscrito al Ministerio de la Producción.</p>

RTFIS N° 07151- A-2011	2011	Tribunal Fiscal	<p>En este contexto, se ratifica que la cancelación de la multa mediante la aplicación de incentivos equivaldría a subsanar la infracción, considerando que no es factible resolverla de ninguna otra manera. La única vía para subsanar dicha infracción, como establece el artículo N° 103° del Texto Único Ordenado (TUO) de la LGA, sería que la recurrente encontrara o entregara la mercancía que se considera faltante; hecho que no ocurre.</p>
RTFIS N° 03587- A-2006	2006	Tribunal Fiscal	<p>La sala aduanera se pronuncia indicando que en materia aduanera y tributaria la calificación de infracción se determina de manera objetiva, tal como lo mandan los artículos N° 102° y 165° de la LGA basta que se identifique el supuesto de hecho examinado con la figura legal descrita como infracción para calificar el referido hecho efectivamente consituye infracción; este enfoque pone énfasis en la característica objetiva de la calificación de infracciones, lo que implica que la mera constatación de que un hecho se ajusta a lo establecido en la ley como una infracción es suficiente para su calificación, sin necesidad de mayor prueba. Sin embargo, esta perspectiva genera controversia en torno al debido proceso, para la consideración de pruebas presentadas por el importador que buscan demostrar su defensa ante la acusación de la SUNAT.</p>
RTFIS N° 09326- A-2019	2019		<p>En los fundamentos de esta Resolución, el Tribunal Fiscal examina la argumentación</p>

Tribunal Fiscal

presentada por el importador con respecto al número de viajes realizados y la discrepancia de peso de la mercancía faltante. El importador sostiene que esta diferencia de peso se encontraría dentro del margen de error permitido, respaldando esta afirmación con informes de INACAL que indican que la variación en el peso se explica por el rango de tolerancia establecido en los certificados de calibración, los cuales se encuentran de conformidad con las regulaciones de esta entidad pública. No obstante, el Tribunal Fiscal concluye señalando que la SUNAT no justifica por qué los certificados de calibración emitidos por INACAL no se consideran medios de prueba pertinentes y, en su lugar, son rechazados. Se agrega que esta posición resulta paradójica, dado que la SUNAT acepta las normativas de INACAL para regular asuntos específicos relacionados con la materia, pero no permite que se utilicen para respaldar la falta de responsabilidad de los recurrentes.

Esta resolución se centra en el caso en que la mercancía destinada al régimen de depósito registro menor peso al ingresar al depósito temporal. SUNAT aplica varios artículos y regulaciones, incluyendo el artículo N° 88° de la LGA para aprobar el régimen de depósito, el artículo N° 109° de la LGA para determinar la responsabilidad del almacén, el artículo N° 111° del Reglamento de la LGA para establecer la responsabilidad del dueño o consignatario, y el artículo N° 153°

Resolución de  
Division N° 118-

2019

Intendencia de la  
Aduana Marítima

3D5300-2019-527

del Callao

del Reglamento de la LGA para definir la falta o pérdida de mercancía. Asimismo, se hace referencia al artículo N° 192°, que aborda la tipología de sanciones relacionadas con la mercancía faltante, y al artículo N° 193° de la LGA, que trata sobre los intereses moratorios a aplicar. Para argumentar que basta que se identifique el supuesto de hecho con la figura legal descrita como infracción para calificarla efectivamente como infracción; **sin necesidad de adjuntar mayor prueba.**

Además del cálculo de la cantidad de faltante para aplicar la multa del valor FOB; también se menciona el artículo N° 197° de la LGA, que establece la sanción de comiso para la mercancía que ingrese y se encuentre en territorio nacional sin autorización de SUNAT. Además, menciona las Resoluciones del Tribunal Fiscal que respaldan este concepto, afirmando que la mercancía que ingresa por un régimen suspensivo y no llega al depósito aduanero debe considerarse en situación irregular, lo que conlleva a la aplicación de la sanción de comiso.

Finalmente, SUNAT concluye que, al ingresar la mercancía con un peso específico a APM y observar una cantidad menor al ingresar al depósito aduanero, se configura objetivamente la infracción, según lo estipulado en el artículo N° 197° de la LGA. En consecuencia, se decide imponer la sanción de comiso para la mercancía faltante, con la sanción al importador correspondiente al valor FOB de la mercancía faltante más los intereses acumulados. Además, del comiso y entrega de

la mercancía faltante en un plazo de 20 días.

Resolución de  
Division N° 118-  
3D7100-2020-1726

2020

Intendencia de la  
Aduana Marítima  
del Callao

En esta resolución, se aborda el reclamo presentado por el importador contra la Resolución del año 2019. El importador alega que se autoliquidó la multa al acogerse al régimen de incentivos, lo que, según su perspectiva, extinguía la deuda tributaria. Además, argumenta que el comiso de la mercancía no debería aplicarse, al tratarse de una mercancía perdida y no era factible su retorno o entrega. Considera que el comiso representa una interpretación extensiva de la norma que no refleja la realidad y viola los principios establecidos en la Ley N° 27444. También alega que SUNAT aplicó múltiples sanciones a un mismo supuesto sin considerar que las multas pecuniarias se relacionan con el uso ilegal de las mercancías o su disposición, mientras que en este caso se trata de una diferencia en cantidades debido a una declaración incorrecta y no de una pérdida real de la mercancía.

Por su parte, SUNAT defiende la legalidad de las sanciones aplicadas en base a la LGA y su Reglamento. Argumenta que la revisión de los documentos respalda la existencia de la mercancía y que, al cotejar la información proporcionada por el Depósito Aduanero, se confirma el faltante de mercancía, considerada como perdida sin el pago de derechos y tributos; por lo que, la responsabilidad recae en el importador. Y, se aplica la sanción de multa por el valor FOB, además, siguiendo criterios del Tribunal Fiscal, se aplica el

Resolución de  
Division N° 118-

Intendencia de la  
Aduana Marítima del

3D7100-2020-1726 2020 Callao

comiso debido a que la mercancía se encuentra sin paradero conocido. SUNAT destaca que **el importador reconoció su responsabilidad por la mercancía faltante al pagar la multa y acogerse al Régimen de Incentivos, lo que confirma la existencia objetiva de la infracción.** Por la aplicación de múltiples sanciones por el mismo hecho se desvirtúa este punto ya que la primera sanción (autoliquidada por el importador) se deja sin efecto. Además, se enfatiza que no se ha demostrado la mala declaración alegada por el importador. En consecuencia, se declara fundado en parte el reclamo, anulando la liquidación de cobranza emitida y declarando infundado el reclamo en relación al comiso.

Intendencia de la  
Aduana Marítima  
del Callao

Resolución de  
Division N° 118- 2022  
3D5300-2022-296

En esta resolución la SUNAT de oficio aplica el artículo N° 200° de LGA y sanciona al infractor con una multa por el valor FOB de la mercancía que fue decretada en comiso al no ser halladas o entregadas dentro del plazo otorgado. Al aplicar SUNAT una segunda multa por el valor FOB de la mercancía faltante abusa de su poder sancionador porque como ya se ha visto en las anteriores resoluciones; si son mercancías faltantes o perdidas es lógico que no se van a hallar y que no se podrá cumplir con el plazo para la entregarlas; por lo que la sanción de comiso también termina siendo excesiva porque la consecuencia lógica de mercancía faltante; es eso que falte y que no se puede recuperar por eso el importador se autoliquidada acogiéndose a los beneficios porque sabe que tendrá otra multa que no se puede acoger

## SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019

a este beneficio y que será por el total del valor FOB de la mercancía.

En esta resolución del año 2022 SUNAT de oficio sanciona una declaración de depósito del año 2018 por mercancía faltante; del mismo que en las anteriores resoluciones se aplican los artículos N° 109° de la LGA, artículos N° 111° y 153° del reglamento y finalmente el artículo N° 192° de la LGA por la mercancía faltante en el régimen de depósito; basándose en la información y registros del despacho de la declaración. Este hecho genero que el importador se autoliquide acogiéndose al régimen de incentivos; pero SUNAT le aplica el artículo N° 197° de la LGA y sanciona con comiso la mercancía por detectarse que su ingreso y permanencia dentro del territorio nacional se realizaron sin autorización; en este sentido aplica la sanción de comiso de acuerdo a lo indicado por el Tribunal fiscal que desarrolla la necesidad de contar con la ubicación de la mercancía en el régimen de depósito.

Resolución de Division N° 118- 2022 3D5300-2022-253	Intendencia de la Aduana Marítima del Callao
---	--

*Nota. La tabla contiene el aporte de las resoluciones y sentencias relacionadas*

### **Del Análisis de Entrevistas**

Los resultados derivados de las entrevistas realizadas a los expertos con experiencia en el ámbito del derecho aduanero se presentan a continuación:

**Objetivo General: Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas sobre mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.**

1.- ¿Al aplicarse las dos sanciones contempladas en el artículo N° 197° de la LGA, SUNAT vulnera el Principio de Legalidad?

Según las opiniones recopiladas de los especialistas en derecho aduanero, existen diferencias de criterio en cuanto a si la imposición de una doble sanción por un mismo hecho constituye una vulneración al Principio de Legalidad. Mientras algunos argumentan que, si la ley y el reglamento lo permiten, es legítimo, otros sostienen que la legalidad no se ve afectada si ambas infracciones están tipificadas en una misma norma.

2.- ¿SUNAT cuenta con alguna prueba de que la mercancía se encuentra en territorio nacional?

Se han recopilado diferentes opiniones sobre la necesidad de contar con pruebas para sustentar los diferentes casos de mercancía faltante. Mientras algunos, como el Dr. Luis Vargas, enfatizan la importancia de pruebas concretas, la Sra. Carmen Ángeles, argumentan que la SUNAT no requiere pruebas. Por otro lado, la Dra. Milagros Cubas considera que la documentación que indica la cantidad de mercancía que ingreso al territorio nacional ya es una prueba suficiente.

***Tabla N° 6: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número uno***

Pregunta N° 1	Entrevistado	Resultado
	Luis Alberto Vargas Maeda	Considero que no, porque son momentos de supuestos diferentes.
		No, si está establecido en la ley y el reglamento, no.

¿Al aplicarse las dos sanciones contempladas en el artículo N° 197° de la LGA, SUNAT vulnera el Principio de Legalidad?	Carmen Ángeles de la Prada	
	Aldo Camogliano Alvarez	Considero que si está en la norma no es ilegal, en el momento que la multa se cobraba a la agencia si era abusivo.
	Milagros Cubas Changa	No considero que vulnera ese principio, porque las dos infracciones están tipificadas en una norma y las dos se dan.
	Angelica Chiri Gallegos	No, porque está en la ley.
	Francisco Llerena Torres	Considero que si hay doble sanción se debe determinar si es por el mismo hecho; pero en realidad ninguna se contravienen.

*Nota: como vemos la mayoría de especialistas consideran que no se vulnera el principio de legalidad*

**Tabla N° 7: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número dos**

Pregunta N° 2	Entrevistado	Resultado
	Luis Alberto Vargas Maeda	No tiene pruebas, pero lo deduce si los tickets muestran un peso y al ingreso del depósito se registra un peso menor.
	Carmen Ángeles de la Prada	No necesita prueba.
	Aldo Camogliano Alvarez	No ninguna.

¿SUNAT cuenta con alguna prueba de que la mercancía se encuentra en territorio nacional?	Milagros Cubas Changa	Por supuesto, si los documentos señalan que ingreso “x” cantidad de mercancía al territorio nacional, esa misma cantidad debe llegar al depósito temporal y al depósito aduanero; cualquier faltante se presume en territorio nacional.
	Angelica Chiri Gallegos	No la necesita porque tiene los tickets de peso.
	Francisco Llerena Torres	Por supuesto, desde que la mercancía ingresa al territorio aduanero, es prueba que está en territorio nacional.

*Nota: como vemos la mayoría de especialistas considera que la SUNAT no requiere pruebas y otros sostienen que si las tienen.*

**Objetivo Específico 1: Probar que la SUNAT al sancionar al importador con el valor FOB de la mercancía cuando el daño al Fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al treinta por ciento del valor de aduanas está abusando de su “ius puniendi”.**

3.- ¿A cuánto corresponde el pago de los tributos en el Régimen de Importación?

El monto del pago de los tributos en el Régimen de Importaciones es un aspecto que varía según diferentes factores, según los especialistas, Dr. Luis Vargas y Sr. Aldo Camogliano mencionan que depende de la partida arancelaria y del arancel de aduanas, respectivamente. La Sra. Carmen Ángeles destaca que generalmente corresponde a un porcentaje del valor de aduanas, que este compuesto por el valor FOB. La Dra. Milagros Cubas, menciona tasas específicas de 6%, 9% y 11% sobre el valor de aduanas. Por otro lado, la Sra. Angelica Chiri y el Sr. Francisco Llerena sugieren que el pago podría aproximadamente equivaler al 30% del valor de aduanas.

4.- ¿Resulta desproporcionado sancionar al importador o al transportista por la falta de mercancía en el régimen de depósito con el valor FOB de la mercancía faltante?

La opinión de los especialistas es diversa en cuanto a si resulta desproporcionado sancionar al importador o al transportista por la falta de mercancía en el régimen de depósito, con el valor FOB de la mercancía faltante. El Dr. Luis Vargas y la Sra. Carmen Ángeles están de acuerdo en que definitivamente es desproporcionado; mientras, que el Sr. Aldo Camogliano sugiere que deberían ser los tributos dejados de pagar. Por su parte, la Dra. Milagros Cubas también concuerda en que es desproporcionado, pero comprende que esta cuantía busca subsanar la falta de sustento en el pago de tributos. La Sra. Angelica Chiri aboga por que deberían ser los derechos dejados de pagar, y el Sr. Francisco Llerena considera que esta sanción es disuasiva.

**Tabla N° 8: Relación de resultados del Instrumento Guía de Entrevista respecto a la pregunta número tres**

Pregunta N° 3	Entrevistado	Resultado
¿A cuánto corresponde el pago de los tributos en el Régimen de importación?	Luis Alberto Vargas Maeda	Depende del arancel de aduanas.
	Carmen Ángeles de la Prada	Siempre será un porcentaje del valor de aduanas que está formado por el valor FOB.
	Aldo Camogliano Alvarez	Depende de la partida arancelaria.
	Milagros Cubas Changa	Depende puede ser el 6%, 9 % u 11 % del valor de aduanas.
	Angelica Chiri Gallegos	Mas o menos al 30% del valor de aduanas.

Francisco Llerena Torres Al 30% del valor de aduanas más o menos.

*Nota: como vemos los especialistas coinciden en que es un porcentaje del valor de aduanas dependiendo de la partida arancelaria.*

*Tabla N° 9: Relación de resultados del Instrumento Guía de Entrevista respecto a la pregunta número cuatro*

Pregunta N° 4	Entrevistado	Resultado
¿Resulta desproporcionado sancionar al importador o al transportista por la falta de mercancía en el régimen de depósito con el valor FOB de la mercancía faltante?	Luis Alberto Vargas Maeda	Si, definitivamente.
	Carmen Ángeles de la Prada	Definitivamente, como todas las multas que impone SUNAT.
	Aldo Camogliano Alvarez	Deberían ser los tributos dejados de pagar.
	Milagros Cubas Changa	Sí, de todas maneras, sin embargo, entiendo que el motivo de la cuantía es porque al entrar esa mercancía sin sustento ni pago de tributos, SUNAT ha tratado de subsanar ese impase.
	Angelica Chiri Gallegos	Si deberían ser los derechos dejados de pagar.
	Francisco Llerena Torres	No, lo considero disuasivo.

*Nota: en esta pregunta la mayoría de especialistas coinciden en que la sanción es excesiva.*

**Objetivo Específico 2: Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.**

5.- ¿En qué se basa la SUNAT para aseverar que la mercancía declarada como faltante se encuentra en territorio nacional?

Para los especialistas, la SUNAT fundamenta su afirmación de que la mercancía declarada como faltante se encuentra en territorio nacional principalmente en la diferencia de peso entre lo registrado en los tickets al ingreso al Puerto contra lo registrado al ingreso en el depósito aduanero. Tanto el Dr. Luis Vargas, la Sra. Carmen Ángeles, el Sr. Aldo Camogliano, la Dra. Milagros Cubas, la Sra. Angelica Chiri, y el Sr. Francisco Llerena, coinciden en que esta disparidad en los registros de peso es la base para sostener esta afirmación.

6.- ¿Las pruebas que presenta el importador son tomadas en cuenta en las Resoluciones de la SUNAT o del Tribunal Fiscal?

La consideración de las pruebas presentadas por el importador, en las Resoluciones de la SUNAT o del Tribunal Fiscal varía según las opiniones de los especialistas. Mientras que el Dr. Luis Vargas y el Sr. Francisco Llerena creen que sí son tenidas en cuenta. Los demás especialistas argumentan que para SUNAT no es necesario considerarlas.

***Tabla N° 10: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número cinco***

Pregunta N° 5	Entrevistado	Resultado
	Luis Alberto Vargas Maeda	Si llego "x" cantidad y al depósito aduanero ingresa "-x"; existe una diferencia.

	Carmen Ángeles de la Prada	En que hay diferencia de peso.
	Aldo Camogliano Alvarez	Solo en la diferencia de peso.
¿En qué se basa la SUNAT para aseverar que la mercancía declarada como faltante se encuentra en territorio nacional?	Milagros Cubas Changa	En la diferencia de peso que existe entre un ticket y otro.
	Angelica Chiri Gallegos	En los tickets de peso.
	Francisco Llerena Torres	Si llego “x” cantidad y al depósito aduanero ingresa menos; existe una diferencia.

*Nota: Para esta pregunta todos coinciden en que SUNAT se basa en los tickets de peso.*

**Tabla N° 11: Relación de resultados del instrumento guía de entrevista respecto a la pregunta número seis**

Pregunta N° 6	Entrevistado	Resultado
	Luis Alberto Vargas Maeda	Claro que sí.
	Carmen Ángeles de la Prada	No necesita.
	Aldo Camogliano Alvarez	No.
¿Las pruebas que presenta el importador son tomadas en cuenta en las Resoluciones de la SUNAT o del Tribunal Fiscal??	Milagros Cubas Changa	No.
	Angelica Chiri Gallegos	No necesita.

Francisco Llerena Torres      Claro que sí.

---

*Nota: salvo el señor Francisco Llerena todos coinciden en que SUNAT no valida las pruebas.*

### **Resultados de la técnica de la entrevista**

Los resultados de las técnicas de entrevistas se refieren a la información recopilada a través de entrevistas realizadas a los especialistas, que aportan sus opiniones, conocimientos o perspectivas sobre el tema que nos ocupa. Estos resultados incluyen respuestas a preguntas planteadas en la entrevista que contribuye a la comprensión y análisis de la problemática de investigación.

## **CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES**

### **Limitación**

Este estudio de investigación ha enfrentado limitaciones específicas al seleccionar tanto la muestra de documentos como la de entrevistas. Es por esto, que la información que pueda identificar al importador o a la mercancía han sido borrados; y nos basamos en casos ya tratados por el Tribunal Fiscal y de libre acceso al público.

### **Implicancias**

En este trabajo de investigación, se abordaron tres áreas distintas: la metodológica, la teórica y la práctica, que se describirán a continuación:

En términos metodológicos, los instrumentos utilizados para recopilar y analizar datos, como la Guía de entrevista y la Guía de análisis documental, proporcionaron resultados adecuados, a través del uso del método comparativo, que involucró el análisis de resoluciones emitidas por la Aduana Marítima del Callao, resoluciones del Tribunal Fiscal y sentencias del Tribunal Constitucional relacionadas con las sanciones consecutivas aplicadas. Además, se destacaron los criterios de las entidades y las opiniones de los especialistas en aduanas que participaron en las entrevistas, en relación con la problemática planteada.

Desde una perspectiva teórica, se obtuvo información valiosa de fuentes como vLex, Google Académico, la página web del Ministerio de Economía y Finanzas, y la página web de SUNAT que permitieron establecer conceptos fundamentales relacionados con los Principios Legales, y el debido proceso. Además, se llevó a cabo un análisis exhaustivo de la jurisprudencia de la Corte Suprema, centrado en la determinación de

sanciones aplicadas en casos de mercancía faltante en el Régimen de Depósito, en el período comprendido entre 2015 y 2019.

Por el marco teórico y al considerar antecedentes tanto nacionales e internacionales, se garantizó el respeto a los derechos de autor mediante la aplicación de parafraseo o citas indirectas, acompañadas de las referencias bibliográficas correspondientes.

En lo que respecta a la implicación práctica, este trabajo contribuyó al campo aduanero y se presenta como un aporte valioso para investigaciones futuras; a pesar que el tema de las sanciones impuestas por SUNAT ha sido objeto de investigación en el pasado, lo preocupante es que, hasta la fecha, se siguen aplicando sanciones a importadores por mercancía faltante en declaraciones del régimen de depósito numeradas entre los años 2015 y 2019.

Finalmente, el presente trabajo de investigación busca servir de ayuda a los importadores para que contar con sustento adicional para sus reclamos ante SUNAT, a fin que no se vulneren sus derechos fundamentales.

## **Discusión**

En esta sección de la investigación, se presentarán las diferencias teóricas entre los autores referidos como antecedentes y los resultados obtenidos. En primer lugar, se aborda el propósito general de la investigación, que busca validar que la imposición de sanciones consecutivas en las declaraciones numeradas bajo el Régimen de Depósito hasta el año 2019 infringió el Principio de Legalidad, el Principio de Razonabilidad y el Debido Proceso.

Para el Dr. Javier Oyarce, especialista en aduanas, el Principio de Legalidad define en materia aduanera que para que un hecho sea calificado como infracción debe estar dispuesto en la ley vigente, de forma clara y específica, antes de la comisión del ilícito. En

consecuencia, no se admiten interpretaciones que no estén claramente expresadas en la norma. (Gustavo, 2017)

Tal como se evidencia en las Tesis “La Vulneración del Principio de Legalidad por parte de la SUNAT en el Procedimiento de acreditación de la propiedad y/o posesión de bienes comisados” (Salvador Ortega, 2018); “Las sanciones aduaneras como medidas restrictivas del comercio: Una revisión a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina” (Gamarra Podbrscek, 2017); “Incumplimiento del Principio Constitucional de Tipicidad por infracción administrativo aduanera de retiro de mercancías del Punto de Llegada. Tacna 2018” (Beltran, 2022); “Disminución del plazo del despacho diferido en el procedimiento aduanero y la liquidez del importador en el Perú” (Rosado, 2017); vemos que coinciden en que el Principio de Legalidad no solo se refiere a que las sanciones se deben encontrar enmarcadas dentro de las normas aduaneras; sino que también deben guardar relación con los Principios de Presunción de Veracidad y Buena Fe, el Principio de Razonabilidad y el Debido Proceso; por los cuales SUNAT debería analizar las pruebas que los usuarios presentan en sus reclamos y/o presentar las pruebas que sustenten el fundamento de sus sanciones.

Como vemos en la RTFIS N° 9326-A-2019 donde el mismo Tribunal Fiscal observa y considera ilógico que SUNAT acepte los informes de INACAL para validar la calibración de las balanzas, pero no los acepte como prueba cuando el importador las presenta para sustentar la diferencia de peso entre las balanzas del Terminal y la balanza del Depósito Aduanero.

Por otro lado, las Tesis: “El Principio de razonabilidad: Origen, Desarrollo y Utilización en la doctrina y la jurisprudencia costarricense” (Daniel, 2015) “Interpretación jurídica de la norma de infracciones y sanciones aduaneras, dentro del marco de los

principios del derecho administrativo sancionador, Callao 2018” (Vega Palomino, 2018); nos ayudaron a sustentar el Principio de Razonabilidad aplicado en nuestro caso.

En la Tabla de Sanciones vigente al año 2019, la sanción de multa por la aplicación del inciso c) del artículo N° 192° de la LGA estaba tipificada tanto para el importador como para el transportista y se aplicaba sin que el importador tuviera la oportunidad de un proceso no contencioso justo; porque SUNAT a pesar que el importador se autoliquidaba la multa por el 90% del valor FOB de la mercancía faltante no validaba lo indicado en el Informe N° 139-2013-SUNAT, por la cual debía considerarse subsanada la infracción de acuerdo al régimen de incentivos. Por el contrario, haciendo una interpretación extensiva de la norma declaraba el comiso de la mercancía faltante, que por su misma condición de “faltante” resultaba materialmente imposible de cumplir; para finalmente volver a sancionar al importador con el valor FOB de la mercancía.

En este punto abordaremos el **Objetivo General: Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.**

En este sentido, revisamos las Resoluciones de División de la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao y vemos que en todos los casos se indica que de acuerdo al marco legal aplicable a cada caso, se tiene que LGA vigente a la fecha de los hechos, contemplaba las siguientes los artículos N° 188° 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.” (tributaria, 2008)

Y, artículo N° 189° Determinación de la infracción: “La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de

mercancías, suspensión, cancelación e inhabilitación para ejercer actividades.” (tributaria, 2008)

Del mismo modo, en el Informe N° 74-2015-SUNAT se confirma que la aplicación del Principio de Legalidad consagrado en el artículo N° 188° de la LGA, 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 procediendo aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma; principio que también es recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, donde se prescribe que no procede, en vía de interpretación, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley.

Y del mismo las opiniones de los especialistas en aduanas han coincidido que si las sanciones estaban normadas en la LGA no vulneraban el Principio de Legalidad; y en cuanto, a la certeza de la existencia de mercancía faltante, coinciden que SUNAT no requiere de pruebas para fundamentar la aplicación de las sanciones impuestas.

En consecuencia, por las multas impuestas en los casos de mercancía faltante en el régimen de depósito estarían debidamente establecidas en la LGA; por lo tanto, se ajustarían a los requisitos del principio de legalidad. Pero por la aplicación de la sanción de comiso sin probar fehacientemente, la existencia de la mercancía faltante; SUNAT estaría vulnerando el Principio de Legalidad.

**Por el Objetivo Específico 1: Probar que la SUNAT al sancionar al importador con el valor FOB de la mercancía cuando el daño al Fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al treinta por ciento del valor de aduanas está abusando de su “ius puniendi”.**

Teniendo claro, que la aplicación del artículo N° 197° de la LGA estaría enmarcado dentro de la legalidad que le da su propia norma y debidamente sustentada por la Ley N° 27444; compartimos el criterio de la Tesis” Interpretación jurídica de la norma de infracciones y sanciones aduaneras, dentro del marco de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador, Callao 2018”, por la cual Maria Vega analiza el factor de Razonabilidad de la SUNAT para la aplicación de sanciones, en este trabajo se considera que esta garantía constitucional se vulnera ante la aplicación de sanciones que se encuentran fuera del marco legal del Derecho Administrativo Sancionador, por ser drásticas y desproporcionadas. (Vega Palomino, 2018)

Tal como vemos en las Resoluciones de División emitidas por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao, las multas que se aplicaron fueron por el valor FOB de la mercancía faltante cuando en todo caso el daño al Estado eran los derechos dejados de pagar que solo alcanzaban al 30 por ciento del valor de aduanas.

En el mismo sentido, se pronuncian los especialistas en aduanas, que coinciden en que la sanción debería ser los tributos dejados de pagar en la importación; por lo que definitivamente, SUNAT haciendo uso de su “ius puniendi” aplica una multa que estaría fuera de lo razonable y legal.

**Por el Objetivo Específico 2: Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.**

El Tribunal Fiscal cuando señala:

“que la pérdida de mercancías durante su traslado al depósito aduanero donde se ejecutará el régimen de depósito, configura el supuesto de hecho recogido en el mencionado inciso f), que prevé que en caso se detecte el ingreso, traslado,

permanencia o salida de mercancías por lugares, ruta u hora no autorizados corresponde aplicar la sanción de comiso respecto de tales mercancías, ya que estas revestirían dicha condición al ignorarse su paradero” (FISCAL, 2019);

valida la postura de SUNAT que, basándose en su interpretación que el pago de la multa por mercancía faltante confirma la existencia de la misma dentro de territorio nacional, sin tener en cuenta las pruebas presentadas por el importador o analizando cada caso en particular.

Los informes de INACAL mencionados en la RTFIS N° 9326-A-2019 de fecha 16 de octubre del 2019, son pruebas que respaldan la falta de mercancía debido al margen de error permitido según sus certificados de calibración. La Sala reconoce este hecho y se refiere a los artículos N° 38°, 39° y 58° del Reglamento de la LGA, que establecen la calibración de las balanzas. Sin embargo, SUNAT rechaza estos certificados de calibración de balanzas como medios de prueba pertinentes; ante lo cual, la Sala señala que resulta ilógico que la aduana afirme que las normas de INACAL regulan aspectos específicos en la materia, pero no permiten sustentar la falta de responsabilidad de la recurrente en los hechos. Estas pruebas indicaban que, en este caso, no existía responsabilidad debido a la diferencia mínima en los pesos, que estaba dentro de los límites permitidos.

Por este tema los especialistas señalan en su mayoría que SUNAT no requiere de pruebas físicas para probar la existencia de la mercancía validando así la interpretación de la diferencia de los pesos emitidos por los tickets de los depósitos; pero que pasa en este caso en particular donde ni los informes de INACAL son tomados en cuenta para una evaluación de los hechos; definitivamente se vulnera el derecho de defensa del importador ya que inclusive el Tribunal aceptando la inconsistencia continua el proceso en favor de la

SUNAT sin hacer valer el derecho del importador a que SUNAT se pronuncie por las pruebas ofrecidas.

## **Conclusiones**

### **Primero**

Siendo que en nuestro ordenamiento jurídico el Principio de Legalidad es la base para el ordenamiento jurídico e incluso este contenido en la misma Constitución, no es posible aceptar que se pueda aplicar alguna sanción o multa que no se encuentre debidamente validada por una infracción contemplada en el ley o norma similar. Dentro de la investigación hemos encontrado las Resoluciones de División N° 118-3D5300-2019-527 de fecha 13 de diciembre del.2019, por la cual se ordena la multa por el valor FOB de la mercancía faltante y el comiso de la misma debiendo entregar la carga en un plazo de 20 días. La siguiente Resolución de División N° 118-3D710-2020-1726 de fecha 11 de agosto de 2020 por el reclamo de la resolución de división anterior, fundado en la parte que se acepte la autoliquidación de la multa que canceló el importador, pero infundado el reclamo por el caso en sí.

Y finalmente la Resolución de División N° 118-3D5300-2022-296 de fecha 23 de noviembre de 2022 que sanciona al importador con el valor FOB de la mercancía por el incumplimiento en la entrega de la mercancía declarada en comiso. Como vemos estas resoluciones nos muestran que las sanciones aplicadas en forma consecutivas se encuentran debidamente señaladas en la norma y que cada infracción se encuentra debidamente tipificada como tal, antes de su comisión; por lo que consideramos que el Principio de Legalidad no se vulnera por este punto.

**Segundo**

Para este segundo supuesto, debemos indicar que sí consideramos que la aplicación de la sanción de comiso y la posterior multa por no entregar la mercancía comisada son aplicadas en una interpretación extensiva de la norma; al ser que SUNAT al verificar que el importador se ha autoliquidado por la multa por la mercancía faltante, interpreta que está aceptando la existencia de la mercancía faltante; que en consecuencia al estar perdida o no ubicada, se encontraría en territorio nacional sin cumplir con las normas aduaneras para su ingreso; por lo que sin presentar mayor prueba que su propia deducción aplica estas sanciones. Y más aun no acepta prueba en contrario dejando así el importador en plena vulneración a su derecho de defensa.

**Tercero**

Definitivamente del presente trabajo concluimos, que la aplicación de las multas por el valor FOB de la mercancía resulta un exceso en el entendido que el daño que supuestamente se estaría realizando al Estado solamente correspondería a los derechos dejados de pagar por la mercancía faltante y de ninguna forma por el valor FOB de la misma; para lo cual, esta multa estaría vulnerando el Principio de Razonabilidad. Debemos entender que los derechos dejados de pagar en una importación corresponden al porcentaje gravado en el Arancel de Aduanas según cada partida arancelaria aplicado al valor de aduanas; y, el valor de aduanas está formado por:

$$\text{Valor de aduanas} = \text{FOB} + \text{FLETE} + \text{SEGURO}$$

Por otro lado, consideramos que en aplicación del Principio de Buena Fe y Presunción de la Veracidad que se encuentra reconocidos en el TUO de la Ley N° 27444; SUNAT debería analizar y pronunciarse por las pruebas que el importador presente; más aún si son informes de otras entidades del estado relacionadas al proceso, como INACAL.

En relación a la sanción de comiso por mercancía faltante en el régimen de depósito, es importante tener en cuenta que, si bien es cierto que la inclusión del artículo N° 192° de la LGA dentro de los alcances del beneficio del Régimen de Incentivos podría haber incentivado a algunos importadores inescrupulosos a buscar mayores ganancias; también es el motivo, por el cual SUNAT debería evaluar cada caso de manera individual. (tributaria, 2008)

Al ser la SUNAT una entidad con alcances internacionales que cuenta con todas las herramientas necesarias para determinar la veracidad de cada situación, debería tener la carga de la prueba; es por esto, que consideramos que vulnera el debido proceso cuando no realiza una revisión exhaustiva de las pruebas ofrecidas por el importador, ni verifica la validez de los informes emitidos por INACAL presentados como sustento de la diferencia de peso; o cuando no coordina con la Policía Nacional a fin de establecer la veracidad de lo expuesto por el importador por un posible robo, o incluso cuando no busca información en la Aduana del país de origen para confirmar la cantidad de mercancía realmente embarcada, en el caso que el importador alegue una diferencia peso de origen que amerita una rectificación de la declaración, entre otras medidas.

Sin embargo, lo que se ha observado es que, en lugar de considerar algunas de las opciones brindadas se han utilizado plantillas preestablecidas para emitir resoluciones de multa, como las que se adjuntan, sin un análisis detenido de las circunstancias específicas de cada situación.

### Referencias

- “El principio de Razonabilidad: Origen, d. y. (29 de octubre de 2015). “El principio de Razonabilidad: Origen, desarrollo y utilización en la doctrina y jurisprudencia costarricense. Costarrica, Costarrica.
- Anonimo. (2023). Diccionario Panhispanico del español juridico. *Real Academia Española*
- Anselmo, S. F. (2019). Fundamentos epistemicos de la investigacion cualitativa y cuantitativa: Consensos y disensos. *Departamento de Psicologia de la Facultad de Ciencias de la Salud de la Universidad Andina del Cuzo*.
- Aragon, L. E. (2004). *Fundamentos Teoricos de la Evaluacion Psicologica*. Colonia Sta Cruz Atoyac: Pax Mexico.
- Bisquerra, R. (2009). *Metodologia de la Investigacion Educativa*. Barcelona: La Muralla.
- C., H. S. (1991). *Metodologia de la Investigacion*. Juarez: Miembros de la Camara Nacional de la Industria Editorial.
- Camacho de Baez, B. (2008). *Metodologia de la Investigacion cientifica: un camino facil de recorrer para todos*. Colombia: UPTC.
- Cristobal Tamara, T. (1997). El Principio de legalidad como exigencia minima de legitimacion del poder penal del estado. *Revista Oficial del Poder Judicial*, 251.
- Dante, M. A. (2013). El non bis in idem. *A proposito del Acuerdo Plenario N° 01-2013-CG/TSRA*. Lima, Lima , Peru: Escuela Nacional de Administracion Publica.
- Delgado, D. S. (29 de octubre de 2015). Tesis “El principio de Razonabilidad: Origen, desarrollo y utilización en la doctrina y jurisprudencia costarricense. Santo Domingo, Santo Domingo, Costarrica.
- Fiscal, T. (27 de junio de 2006). Resolucion del Tribunal Fiscal 3587-A-2006. *Resolucion del Tribunal Fiscal 3587-A-2006*. Lima, Lima, Peru: Tribunal Fiscal.
- FISCAL, T. (16 de OCTUBRE de 2019). RESOLUCION DEL TRIBUNAL FISCAL. *EXPEDIENTE 2018013294*. LIMA, LIMA, PERU: TRIBUNAL FISCAL.
- FUJIMORI, A. F. (1993). *CONSTITUCION POLITICA DEL PERU*. LIMA: CONGRESO DE LA REPUBLICA DEL PERU.

- Gabriela, A. E. (2012). Unidad 3 El proceso de la Investigacion. Pachuca, Actopan, Mexico: Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo.
- Gamarra Podbrscek, G. D. (2017). Tesis Las Sanciones aduaneras como medidas restrictivas del comercio: una revision a partir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *Tesis* . Lima, Lima, Peru: Pontificia Universidad Catolica del Peru.
- Guardia, R. M. (2019). Diseño e implementación de un modelo de gestión para incrementar las exportaciones en una empresa comercializadora de Stevia.
- Gustavo, O. C. (22 de noviembre de 2017). Beneficios Tributarios Aduaneros. *Beneficios Tributarios Aduaneros*, 12. Lima, Lima, Peru: Promperu.
- Intendencia Nacional Juridica. (2013). *INFORME 139-2013-SUNAT*. CALLAO: SUNAT.
- Jaen Vallejo, M. (febrero de 2003). A proposito de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional . Madrid, Madrid, España: Dialnet.
- Mario, P. P. (junio de 2015). La transgrecion d ela presuncion de veracidad en las propuestas presentadas por el postor en la contratacion publica y la aplicacion del principio de conservacion del acto administrativo. *tesis*. Piura, Piura, Peru: Universidad de Piura.
- R, G. S. (2017). *Control Aduanero y Regimen Sancionador en las exportaciones del Peru*. Granada: Dialnet.
- Rebollo Puig, M. (2010). Diccionario de Sanciones Administrativas. En B. L. Cutanda, *Diccionario de Sanciones Administrativas* (pág. 986). Madrid: Lustel.
- Robles Moreno, C. d. (2018). La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. *Lo Esencial del Derecho*, 63.
- Salvador Ortega, A. J. (2018). Tesis La Vulneracion del Principio de Legalidad por parte de la SUNAT en el procedimiento de acreditacion de la propiedad y/o posesion de bienes comisados. *Tesis de Grado*. Lima, Lima, Peru: Pontificia Universidad Catolica del Peru.
- tributaria, s. n. (27 de 06 de 2008). Ley General de Aduanas. 27.06.2008. lima, lima, peru: sunat.

Urbina, M. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Juridica.

Valdivia Acevedo, Y. (2019). Tesis Sanciones Aduaneras y el Regimen Aduanero Especial de Envios de Entrega Rapida en la Intendencia de la Aduana Aerea del Callao en el año 2019. *Tesis*. Lima, Lima, Peru: Universidad Particular Alas Peruanas.

Vega Palomino, M. B. (2018). Tesis Interpretacion juridica de la norma de infracciones y sanciones aduaneras, dentro del marco de los principios del derecho administrativo sancionador, callao 2018. *Tesis*. Lima Norte, Lima, Peru: Universidad Particular Cesar Vallejo.

Anexos

ANEXO N° 1. Matriz de Viabilidad

PROBLEMA GENERAL	OBJETIVO GENERAL	SUPUESTO GENERAL	VARIABLES	METODOLOGIA
¿Las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad?	Probar que la aplicación de las sanciones sucesivas por mercancía faltante en el Régimen de Depósito entre los años 2015 y 2019 vulneraron el Principio de Legalidad.	Existe vulneración del principio de legalidad en la aplicación de las sanciones sucesivas por la mercancía faltante en el régimen de depósito.	<b>VARIABLES</b>  <b>Multa por el valor FOB de la mercancía faltante.</b>	<b>Tipo de Investigación:</b> Básica <b>Enfoque:</b> Cualitativo <b>Nivel:</b> Correlacional - Explicativo <b>Método:</b> Comparativo <b>Diseño de Investigación:</b> No Experimental
PROBLEMAS ESPECÍFICOS	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	SUPUESTOS ESPECÍFICOS	VARIABLE SECUNDARIA	Población y Muestra
¿Al aplicarse la sanción por el valor FOB de la mercancía, cuando el daño al fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al 30% del valor de aduanas, SUNAT está abusando de su “ <i>ius puniendi</i> ”?	Probar que al aplicarse la sanción por el valor FOB de la mercancía, cuando el daño al fisco sería por los derechos dejados de pagar que corresponden al 30 por ciento del valor de aduanas, SUNAT está abusando de su “ <i>ius puniendi</i> ”.	La sanción por el valor FOB de la mercancía faltante en el régimen de depósito excede el porcentaje que representarían los derechos dejados de pagar en el supuesto que el importador nacionalizara la carga; por lo que, resulta fuera del marco de razonabilidad.	<b>Sanción de Comiso por la misma mercancía faltante</b>	<b>Población</b>  1. 13 resoluciones entre las emitidas por la Intendencia de la Aduana Marítima del Callao, las Resoluciones del Tribunal Fiscal y Casaciones publicadas con no más de 10 años de antigüedad.  2. 06 entrevistados: Especialistas en Aduanas del ámbito público y privado que nos comparten sus opiniones sobre el tema.
¿Al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador?	Demostrar que al no probar la SUNAT que la mercancía esta faltante en el Régimen de Depósito y no aceptar prueba en contrario estaría vulnerando el ejercicio del derecho de defensa del importador.	SUNAT al no aceptar las pruebas del importador y no validar los informes de otras entidades del estado estaría vulnerando el derecho de defensa del importador.		

			<p><b>Instrumento y técnicas</b></p> <p><b>Técnica:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Análisis documental</li> <li>-Análisis de Entrevista</li> </ul> <p><b>Instrumento:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Guía de Análisis documental</li> <li>-Guía de Entrevista</li> </ul>
--	--	--	--

**INFORME N° 139-2013-SUNAT/4B4000**

**I. MATERIA:**

Régimen de Incentivos para el pago de multas - Se formula una consulta sobre las infracciones contempladas en la Ley General de Aduanas, referidas a la falta o pérdida de las mercancías, tipificadas en numeral 12 inciso c), numeral 5 inciso d) y numeral 5 inciso f) del artículo 192° de dicha Ley, para efectos de precisar en cada caso, cómo se cumpliría con el requisito de subsanación de la infracción y cuándo se encontrarían correctamente acogidos al régimen de incentivos.

**II. BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N° 1053, publicado el 27.06.2008, que aprueba la Ley General de Aduanas (en adelante Ley General de Aduanas).
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, publicado el 16.01.2009, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas (en adelante Reglamento de la Ley General de Aduanas).
- Decreto Supremo N° 031-2009-EF, publicado el 11.02.2009, que aprueba la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas (en adelante Tabla de Sanciones).



**III. ANÁLISIS:**

Con respecto a la consulta formulada, resulta pertinente señalar que las referidas infracciones y sus correspondientes sanciones se encuentran definidas en la Ley General de Aduanas de la siguiente manera:

	ARTICULO 192° LGA	SANCIÓN TABLA D.S. N° 031-2009-EF	Art. 203° LGA
Num. 12 inc. c)	Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: En el régimen de depósito aduanero, se evidencie la falta o pérdida de las mercancías durante el traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero.	Equivalente al valor FOB de las mercancías determinado por la autoridad aduanera.	
Num 5 inc.d)	Los transportistas o sus representantes en el país, cuando: Se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad;	Equivalente al valor FOB de la mercancía, determinado por la autoridad aduanera.	
Num.5 inc.f)	Los almacenes aduaneros, cuando: Se evidencie la falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad.	Equivalente al valor FOB de la mercancía determinado por la autoridad aduanera.	Excluida del Régimen de Incentivos

## SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019

Por su parte, los requisitos para el acogimiento al Régimen de Incentivos para el Pago de Multas de la Ley General de Aduanas se encuentran regulados en el artículo 201° de la misma Ley, el cual dispone expresamente lo siguiente:

*"Artículo 201°.- Requisitos para su acogimiento  
Constituyen requisitos para acogerse al Régimen de Incentivos referido en el artículo anterior:*

- 1. Que la infracción se encuentre subsanada mediante la ejecución de la obligación incumplida, ya sea en forma voluntaria o luego de producido cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera, sea éste a través de medios documentales, magnéticos o electrónicos;*
- 2. Que el infractor cumpla con cancelar la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable y los intereses moratorios, de corresponder. La cancelación supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar ésta; y*
- 3. Que la multa objeto del beneficio no haya sido materia de fraccionamiento y/o aplazamiento tributario general o particular para el pago de la misma.*

*No se acogerán al régimen de incentivos las multas que habiendo sido materia de un recurso impugnatorio, u objeto de solicitudes de devolución, hayan sido resueltas de manera desfavorable para el solicitante." (resaltado agregado)*

En este orden de ideas, de acuerdo a lo expresamente normado en la Ley General de Aduanas, para que el acogimiento al Régimen de Incentivos sea válido, no basta con la subsanación de la infracción cometida, sino que se requiere en forma adicional que se haga efectivo el pago de la multa con el porcentaje de rebaja correspondiente más los intereses respectivos. Asimismo, es preciso considerar como un requisito adicional que la infracción sea susceptible de acogerse a los beneficios del Régimen, para cuyo efecto el artículo 203° de la misma Ley ha establecido expresamente los casos de infracciones que se encuentran excluidas, así tenemos:



*"Artículo 203°.- Infracciones excluidas del Régimen de Incentivos  
Quedan excluidos de este régimen de incentivos las infracciones tipificadas: en el numeral 3 y 8 del inciso a), numerales 2 y 7 del inciso b), numerales 9 y 10 del inciso c), numeral 6 del inciso d), numeral 2 del inciso e), numerales 1, 2 y 5 del inciso f), numeral 4 del inciso h), numeral 6 del inciso i), numeral 6 del inciso j) del artículo 192° y en el último párrafo del artículo 197° del presente Decreto Legislativo". (resaltado agregado)*

Bajo el entendimiento señalado, resulta claro que para el acogimiento al Régimen de Incentivos es preciso en principio subsanar la infracción mediante la ejecución de la obligación incumplida. En tal sentido, a fin de atender la consulta formulada, corresponde evaluar respecto de cada una de las infracciones señaladas en el cuadro precedente, en qué momento se considera subsanada la infracción, salvo el caso de la prevista en el numeral 5 inciso f) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas referida a la infracción aplicable a los almacenes aduaneros cuando se evidencie falta o pérdida de las mercancías bajo su responsabilidad, en razón a que ésta se encuentra excluida por el artículo 203° del acogimiento al Régimen de Incentivos.

Dentro del contexto anotado, resulta necesario determinar las obligaciones que se desprenden de las otras dos infracciones referidas en la consulta; así tenemos:

- **Numeral 12 inciso c) del artículo 192°:**

Al hacerse mención como supuesto de hecho del tipo infraccional a la falta o pérdida de las mercancías en el régimen de depósito durante su traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero, se alude directamente a la obligación y responsabilidad general de los dueños, consignantes o consignatarios establecida en el artículo 117° de la Ley General de Aduanas, por el cuidado y control de las mercancías desde su recepción, así como a la falta, pérdida o daño de las mismas. En igual sentido, el artículo 111°<sup>1</sup> del Reglamento de la Ley General de Aduanas dispone especialmente para el caso del régimen de depósito aduanero la responsabilidad de los dueños, consignantes o consignatarios por las mercancías durante su traslado desde el punto de llegada hasta la entrega al depósito aduanero.

- **Numeral 5 inciso d) del mismo artículo 192°:**

En este caso, la infracción está vinculada al transportista o su representante, quien conforme a la definición del artículo 2° de la Ley General de Aduanas tiene la función de trasladar efectivamente las mercancías o el mando del transporte o la responsabilidad sobre éste; por lo que el supuesto de hecho del tipo infraccional está referido precisamente a la responsabilidad de los transportistas sobre las mercancías como una consecuencia propia del cumplimiento de sus funciones, de las que se desprende sus obligaciones de custodia, conservación y control sobre las mismas sancionándose el incumplimiento de dichas obligaciones; responsabilidad que conforme a lo establecido en el artículo 113° de la Ley General de Aduanas cesa con su entrega al dueño o consignatario en el punto de llegada.



De lo expuesto, es evidente que el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la custodia, cuidado y control de las mercancías por parte de los responsables tiene como consecuencia natural que no se produzca la falta o pérdida de dichas mercancías; por lo que en sentido contrario, una vez verificado el supuesto de falta o pérdida, se estará poniendo de manifiesto el incumplimiento de las obligaciones correspondientes.

En ese sentido, es obvio que dicho incumplimiento se ha producido y no es posible retroceder en el tiempo para su rectificación, debiéndose considerar por tanto como única posibilidad de subsanación posterior el encontrar la mercancía faltante o perdida, situación que en el caso en consulta no se produce, lo cual ratificaría precisamente la configuración de la referida infracción.

Consecuentemente, con la determinación de la configuración de las infracciones mencionadas en la consulta, así como de la aplicación de las respectivas sanciones, se está confirmando el supuesto de hecho de falta o pérdida de las mercancías y por tanto siendo que las mismas tienen situación de no habidas podría ser un imposible material subsanarlas revirtiendo dicha situación; por ello, precisamente, en la medida que las mercancías faltantes o perdidas no sean encontradas o halladas, el numeral 2 del artículo 201° de la Ley General de Aduanas ha previsto como un caso de excepción que "...La

<sup>1</sup> Modificado por Decreto Supremo N° 014-2010-EF del 22.01.2010

## SANCIONES SUCESIVAS POR MERCANCIA FALTANTE EN EL REGIMEN DE DEPOSITO, ENTRE LOS AÑOS DE 2015 Y 2019


*cancelación supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar ésta”, situación que aplica a los supuestos infraccionales bajo comentario.*

Cabe señalar que la Resolución N° 07151-A-2011 del Tribunal Fiscal citada en la consulta no concluye para el caso resuelto que la subsanación de la infracción implique exclusivamente que se encuentre o halle la mercancía perdida, sino que agrega que al no producirse ese hallazgo resulta de aplicación lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 112° de la entonces vigente Ley General de Aduanas, que señalaba lo mismo que la actual; es decir, que la cancelación de la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable, supondrá la subsanación de la infracción cometida cuando no sea posible efectuar esta.

#### IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo expuesto, consideramos que si el dueño, consignante o consignatario, o el transportista o su representante, no encuentran las mercancías perdidas o faltantes después que les han sido determinadas y aplicadas las sanciones correspondientes a las infracciones previstas en los numerales 12 inciso c) y 5 inciso d) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, es factible cumplir con el requisito de subsanación de dichas infracciones para el acogimiento al régimen de incentivos, mediante la cancelación de la multa considerando el porcentaje de rebaja aplicable y los intereses moratorios.

Callao, 02 AGO, 2013

  
NORA SONIA LLANERA TORRIANI  
Gerente Jurídica Aduanera  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/rnm/jtg