

# Alcances y comentarios sobre la infracción aduanera referida a la incorrecta declaración de la vinculación comercial: Ley del Procedimiento Administrativo General versus la Ley General de Aduanas

César Alva Falcón\*

Master en Comercio Internacional por la Universidad de Alicante, España. Abogado Asociado del Área de Comercio Exterior y Aduanas del Estudio Muñoz, Ramírez, Pérez-Taiman & Luna-Victoria. Profesor de Derecho Aduanero en la UPSMP

**SUMARIO:** I. Alcances previos. II. La supuesta infracción cuya multa se aplica sobre la base de la Ley del Procedimiento Administrativo General. III. La infracción tipificada en la LPAG no es aplicable por no estar dentro de los alcances establecidos en los artículos 102º y 103º de la Ley General de Aduanas. IV. La vulneración de los principios de legalidad y de interpretación de normas tributarias establecidos en el TUO del Código Tributario. V. A partir del 27 de enero de 2005 la declaración incorrecta del dato referido a la vinculación comercial con el proveedor está previsto como infracción específica en la LGA. VI. Sobre la vinculación comercial con los proveedores extranjeros. VII. Alcances del principio de tipicidad y análisis de la infracción prevista en el artículo 32º, inciso 32.3 de la LPAG. VIII. Inconsistencia con relación al interés aplicado a las multas administrativas reguladas en LPAG. IX. Conclusión.

## I. Alcances previos

Nuestra legislación aduanera está regulada a través de la norma marco que es la Ley General de Aduanas (en adelante indistintamente LGA) que fue aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809 y modificada a través del Decreto Legislativo N° 951. Ambas leyes han sido agrupadas a través de un Texto Único Ordenado (en adelante indistintamente TUO de la LGA) que es el Decreto Supremo N° 129-2004-EF. En dicho cuerpo legal podemos encontrar en el Título VIII el acápite referido a las Infracciones y Sanciones Aduaneras, cuyos alcances son de suma importancia para todos los operadores de comercio exterior<sup>1</sup> que tienen una actuación directa en el ingreso o salida de mercancías hacia o desde el Perú. Estos operadores van desde los Transportistas (aéreos, marítimos, terrestres), los Agentes de Carga Internacional, pasando por los Almacenes Aduaneros, los Despachadores de Aduana, los Dueños, Consignatarios o Consignantes, Viajeros, entre otros.

Decimos que tiene principal relevancia para los operadores dicha parte de la Ley General de Aduanas, porque allí se tipifican las conductas calificadas como infracciones que, como consecuencia natural, conllevan a la aplicación de sanciones, materializadas en multas, que afectan directamente el patrimonio y en algunos casos, por la gravedad de la infracción, hasta la continuidad de las funciones de dichos operadores.

Si bien dentro de sus facultades el Estado tiene la potestad de imponer sanciones, es importante también precisar que dicha facultad debe ser ejercida respetando principios de carácter constitucional y tributario como

es el hecho de no imponer sanciones si previamente un determinado acto no está definido o calificado como infracción en una Ley o en un Decreto Legislativo. Esto no es otra cosa que la aplicación del Principio de Legalidad o Reserva de la Ley que está reconocido en el artículo 74º de la Constitución y desarrollado en la Norma IV del Texto Único Ordenado del Código Tributario, norma aprobada mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

El presente artículo tiene como objetivo analizar específicamente la sanción que está siendo aplicada por la Administración Aduanera (también denominada indistintamente a lo largo del presente artículo como Administración Tributaria o SUNAT<sup>2</sup>), para aquellos casos en los cuales el importador de mercancías ha omitido o ha efectuado una incorrecta declaración de la vinculación comercial con su proveedor extranjero al momento de solicitar la nacionalización de los bienes hasta antes de fines de enero del año 2005, fecha en que entró en vigencia la nueva Tabla de Infracciones aduaneras<sup>3</sup>. Veremos sin temor a equivocarnos que la sanción que viene aplicando la SUNAT es por lo demás ilegal y contraviene principios básicos del derecho tributario como es el principio de legalidad y de interpretación de normas tributarias.

## II. La supuesta infracción cuya multa se aplica sobre la base de la Ley del Procedimiento Administrativo General

Uno de los puntos que la SUNAT revisa dentro de sus facultades fiscalizadoras es la información consignada por los importadores de bienes en las diferentes

\*Dedico este artículo con mucho cariño a María Luisa, María Mercedes y a la memoria de Judith Caricac.

<sup>1</sup>Los Operadores de Comercio Exterior están definidos en el Glosario de Términos Aduaneros del TUO de la Ley General de Aduanas de la siguiente manera: "Despachadores de Aduana, conductores de recintos aduaneros autorizados, transportistas, concesionarios del servicio postal, dueños, consignatarios, y en general cualquier persona natural y/o jurídica interviniente o beneficiaria, por sí o por otro, en operaciones o regímenes aduaneros previstos en la Ley sin excepción alguna."

<sup>2</sup>Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

<sup>3</sup>Esta Tabla fue aprobada mediante el Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

Declaraciones Únicas de Aduana (en adelante DUA), documento mediante el cual se solicita un bien a un régimen aduanero entre los que se encuentra la importación definitiva, conocido también como la nacionalización de bienes.

La DUA está compuesta por tres cuerpos: el **Formato "A"** en donde se indica datos como por ejemplo los referidos a la identificación del importador; la información referida al transporte internacional y el almacenaje de la mercancía (datos del Transportista, término del desembarque, nombre del Terminal de Almacenamiento), el valor en aduana sobre el cual se tributará (valor FOB, flete y seguro) así como las características generales más importantes de los bienes que están siendo importados como es la cantidad de bultos, el peso bruto y neto, las unidades físicas, la subpartida arancelaria, la descripción exacta, etc.

El **Formato "B"** consigna información de la transacción internacional relacionada con los bienes cuya importación definitiva se ha solicitado como son los datos del proveedor, los datos de la transacción, la existencia o no de vinculación comercial con dicho proveedor, la existencia o no de pago por concepto de regalías, existencia de intermediarios en la operación, etc.

Finalmente, en el **Formato "C"** es donde se consigna la liquidación de los tributos cuantificados a los que está obligado a pagar el importador como son los Derechos Ad Valorem, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de Promoción Municipal; y, de corresponder, la Sobretasa, los Derechos Específicos, Impuesto Selectivo al Consumo, Derechos Antidumping e Interés Compensatorio.

La Administración Aduanera, como producto de la revisión antes mencionada, ha venido verificando que algunas empresas importadoras declararon de manera incorrecta en el Formato "B" de las DUAs el dato referido a si existe o no vinculación con su proveedor extranjero. Es decir, en algunos casos dichas empresas declararon negativa la vinculación cuando la existía y, en otros casos, una vinculación positiva cuando no la había. Es importante precisar en este punto que las revisiones que efectúa la SUNAT están referidas a los últimos cuatro años, período en el cual la obligación tributaria aduanera está vigente y, por ende, la Administración está en la capacidad legal de requerir el pago de tributos y aplicar sanciones<sup>4</sup>.

Ahora bien, el hecho mencionado en el párrafo precedente trajo como consecuencia que la SUNAT concluyera que las empresas habían presentado, para

aquellas importaciones numeradas hasta antes de fines de enero del año 2005<sup>5</sup>, "falsa declaración del formato B" lo que implicaba que, a criterio de la Administración Aduanera, se habría incurrido en la infracción tipificada en el artículo 32, numeral 32.3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444 (en adelante indistintamente LPAG) lo cual está sancionado, a tenor de la referida ley, con una multa de entre 2 y 5 Unidades Impositivas Tributarias (UIT); sin embargo, el criterio asumido por la SUNAT para estos casos es la de aplicar la sanción equivalente a dos (2) UIT por cada proveedor del importador independientemente del número de DUAs que estén involucradas. Es decir, si un importador hubiese numerado cien (100) DUAs teniendo todas ellas el dato incorrecto referido a la vinculación comercial con el proveedor (entendiéndose que las referidas cien DUAs sólo involucran a un proveedor) entonces, sobre la base del criterio antes mencionado, la SUNAT está procediendo con aplicar una multa equivalente a dos (2) UIT. Por el contrario, bajo el supuesto que las referidas cien DUAs hayan tenido proveedores distintos (cien proveedores) la multa aplicable en este caso es de doscientas (200) UIT. Cabe precisar que este criterio de cómo y cuánto sancionar para estos casos no fue publicado ni hecho de conocimiento público, sin embargo en la práctica esto es lo que viene siendo aplicado hasta la fecha por parte de la Administración Aduanera.

Demostraremos en este acápite que la sanción que viene siendo impuesta por la SUNAT para el período que hemos mencionado (antes de fines de enero de 2005) es ilegal, puesto que no es aplicable el artículo 32, numeral 32.3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General ni tampoco otro dispositivo legal, lo que implica que a nuestro criterio dicho hecho (la incorrecta declaración de la vinculación, reiteramos durante el período antes mencionado) no constituye infracción tal como a continuación desarrollaremos.

### III. La infracción tipificada en la LPAG no es aplicable por no estar dentro de los alcances establecidos en los artículos 102º y 103º de la Ley General de Aduanas

La infracción y sanción prevista en el artículo 32, numeral 32.3 de la LPAG, tiene naturaleza estrictamente administrativa; y se aplica cuando la Administración comprueba fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación presentada por el administrado en trámites administrativos.

De acuerdo a lo anteriormente señalado, podemos afirmar que lo dispuesto en la LPAG (artículo 32, numeral 32.3) no es aplicable al hecho reparado por la

<sup>4</sup>La Ley General de Aduanas señaló en su artículo 21° que la acción de ADUANAS para determinar la deuda tributario aduanera, así como para cobrar los tributos y/o aplicar sanciones o evolver lo pagado indebidamente o con exceso prescribía a los cuatro (4) años. Si bien este dispositivo ha sido modificado por el Decreto Legislativo N° 951 (vigente desde el 27 de enero de 2005) el plazo de 4 años ha quedado intacto, cambianco sólo la forma en que debe computarse dicho plazo.

<sup>5</sup>Precisamente sólo hasta fines de enero del año 2005 porque a partir del 27 de enero de ese mismo año la SUNAT, para el mismo hecho, aplica sanciones teniendo un instrumento legal distinto pues ya no sanciona aplicando la Ley del Procedimiento Administrativo General sino la Ley General de Aduanas. Este punto ha sido desarrollado en el acápite V del presente artículo.

SUNAT por cuanto la consignación errónea del dato referido a la vinculación con el proveedor extranjero en el formato "B" se origina de un acto estrictamente tributario aduanero que es la numeración de la DUA de Importación. Es decir, se trata de aplicar una ley que tiene naturaleza administrativa a un hecho estrictamente tributario aduanero.

En efecto, el artículo 12º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas (en adelante indistintamente Ley de Aduanas o LGA), norma aprobada por el Decreto Supremo No. 129-2004-EF, señala que la obligación tributaria aduanera nace:

*a) En la importación: en la fecha de numeración de la declaración<sup>6</sup>;*

Por la disposición anterior, queda claro que el hecho de numerar una DUA de importación definitiva (y consignar todos los datos que se exigen en ella) constituye un acto que tiene naturaleza tributaria aduanera; y, en consecuencia, debe estar regulado por la legislación aduanera, es decir por la LGA y su reglamento.

Ahora bien, en lo que se refiere al tema de infracciones y sanciones la LGA claramente señala lo siguiente:

*Artículo 101.- Para que un hecho sea calificado como infracción, debe estar previsto en la forma que establece las leyes, previamente a su realización. No procede aplicar sanciones por interpretación extensiva de la norma.*

Este artículo señala que las infracciones en general deben estar previstas en las leyes (en nuestra opinión debe entenderse únicamente como aquellas leyes de naturaleza tributaria aduanera); sin embargo el subsiguiente artículo precisa este alcance en los siguientes términos:

*Artículo 102º: "La infracción será determinada en forma objetiva y podrá ser sancionada administrativamente con multas, comiso de mercancías, suspensión, cancelación o inhabilitación para ejercer actividades. La Administración Aduanera aplicará las sanciones por la comisión de infracciones, de acuerdo con las Tablas que se aprobarán por Decreto Supremo."*

Como puede verse, la propia LGA establece y restringe a la SUNAT en el sentido de que las únicas sanciones que podrá aplicar son aquellas que están establecidas en las Tablas aprobadas por Decreto Supremo. Ahora bien, si vemos la Tabla de Infracciones y Sanciones vigente en la fecha en que se numeraron las Declaraciones de Importación durante el período 2002 al 2004<sup>7</sup> podremos apreciar que en ninguna parte de la misma se tipificó sanción alguna para los "declarantes", entre los cuales se encontraba el importador, en aquellos casos en los

cuales éstos no declararan, o lo hicieran de manera incorrecta, lo relacionado al dato de la vinculación comercial con su proveedor extranjero.

Ante esta falta de tipificación en el ordenamiento legal aduanero, la Administración está acudiendo a la Ley del Procedimiento Administrativo General con el fin de aplicar de manera supletoria la sanción tipificada en dichas normas. Esto, como es claro, resulta siendo ilegal y, entre otros puntos, contraviene lo establecido en el artículo 102º y 103º de la LGA, los cuales ya hemos mencionado, puesto que se está aplicando una sanción no prevista en la Tabla de Sanciones previstas para infracciones aduaneras cuya aplicación por parte de la SUNAT debe ser de obligatorio cumplimiento, no pudiendo ir más allá de ella.

#### **IV. La vulneración de los principios de legalidad y de interpretación de normas tributarias establecidos en el TUO del Código Tributario**

Cuando la SUNAT pretende aplicar la sanción tipificada en el artículo 32.3 de la LPAG, lo que está haciendo es aplicar supletoriamente una sanción que no está tipificada en la Ley General de Aduanas y ello vulnera directamente el Principio de Legalidad (reconocido constitucionalmente) y de Interpretación de Normas Tributarias los cuales están recogidos en la Norma IV y VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, cuerpo legal que se aplica de manera supletoria al presente caso conforme lo establece la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley General de Aduanas.

Así tenemos que la Norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario señala:

*"Sólo por Ley o por Decreto Legislativo<sup>8</sup>, en caso de delegación se puede:*

*(...) d) Definir las infracciones y establecer sanciones."*

Por su parte el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que:

*"En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley."*

En tal sentido y, como lo hemos venido reiterando, la Ley General de Aduanas no establecía para el período 2002 hasta fines de enero de 2005, en el capítulo correspondiente a las Infracciones Aduaneras, ninguna tipificación por la mala declaración de la vinculación entre el importador y su proveedor extranjero.

<sup>6</sup> Léase Declaración Única de Aduanas de Importación

<sup>7</sup> La Tabla de Infracciones y Sanciones aduaneras vigente en este período fue aprobado por el Decreto Supremo N° 030-2001-EF.

<sup>8</sup> Según lo que venimos sosteniendo entiéndase como Ley o Decreto Legislativo de este principio a aquellas de naturaleza tributaria aduanera.

Entonces, cuando la Administración Tributaria acude a la LPAG con la finalidad de sancionar a nuestra empresa, lo que está haciendo es aplicar de manera extensiva el supuesto de hecho de una infracción tipificada en una ley que tiene carácter general (LPAG) y desconocer un ámbito específico aduanero que está regulado en la LGA y su Reglamento, en donde sí se tipifican de manera clara y expresa las diversas infracciones aduaneras.

Por otro lado, es importante señalar enfáticamente que la Administración Tributaria no podría argumentar la aplicación de la infracción prevista en el numeral 32.3 de la LPAG, sobre la base de los alcances de la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, la misma que establece que en lo no previsto por dicho Código Tributario, se podrán aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Asimismo, dicha Norma, señala que supletoriamente se aplicarán los principios del derecho administrativo. En el presente caso, la referida Norma IX no es aplicable debido a que de ningún modo se pueden ampliar supletoriamente las sanciones ya que, tal como lo hemos indicado al amparo de los Principios de Legalidad y de Interpretación de las Normas Tributarias, las sanciones y las penas se aplican de manera restringida, es decir, sobre la base de lo previsto expresamente en la normas que tipifican infracciones. Este es otro elemento que nos permite seguir afirmando que las multas impuestas al amparo de la LPAG no son multas de naturaleza aduanera ni tributaria y en consecuencia no son aplicables a los errores generados en las DUAs de importación.

Finalmente, sobre este acápite, debemos mencionar que los principios de Legalidad y de Interpretación de Normas Tributarias sirven como entes rectores de nuestro ordenamiento jurídico tributario y no debe ser desconocido por la propia SUNAT la misma que es la primera llamada a dar cumplimiento de las mismas.

#### V. A partir del 27 de enero de 2005 la declaración incorrecta del dato referido a la vinculación comercial con el proveedor está previsto como infracción específica en la LGA

En efecto, a partir del 27 de enero de 2005 entró en vigencia las modificaciones efectuadas a la LGA mediante el Decreto Legislativo No. 951. Entre una de las modificaciones que se dispuso fue tipificar en el artículo 103º, inciso e), numeral 1, la infracción dirigida a los dueños, consignatarios (entre los que se encuentra el importador) o consignantes de las mercancías cuando:

*“Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, respecto a: - Las condiciones de la transacción”.*

Ahora bien, el Glosario de Términos Aduaneros que está en la LGA define como “condiciones de la transacción” a

las:

*“Circunstancias de una transacción por la que se produce el ingreso o salida de una mercancía del país. Comprende los siguientes datos:*

- \* *Identificación del importador, exportador o dueño o consignatario de las mercancías;*
  - \* *Nivel Comercial del Importador;*
  - \* *Identificación del Proveedor o Destinatario;*
  - \* *Naturaleza de la Transacción;*
  - \* *Identificación del Intermediario de la Transacción;*
  - \* *Número y Fecha de Factura;*
  - \* *Incoterm (término de entrega);*
  - \* *Documento de Transporte;*
- \* *Datos solicitados dentro del rubro “Condiciones de la Transacción” de los formularios de Declaración Aduanera.”*

En tal sentido, si recurrimos a la Resolución de Intendencia Nacional No. ADT/2000-002180, norma mediante el cual se aprobó el instructivo para el llenado de la DUA, publicada el 2 de agosto de 2000, veremos, en el punto c).7.1 referido al llenado del ejemplar B en la importación, que dentro de las condiciones de la transacción se encuentra la pregunta referida a si:

*“¿Existe vinculación entre el importador y proveedor extranjero?”*

Entonces, vemos que en la actualidad (desde el 27 de enero de este año) la propia LGA prevé como un supuesto de infracción para lo que antes no lo era, el no consignar o hacerlo de manera errónea la información referida a la vinculación entre importador y proveedor extranjero. Es más, la nueva Tabla de Infracciones aprobada mediante el Decreto Supremo No. 013-2005-EF establece que dicha infracción estará sancionada con una multa equivalente a 0,10 de la UIT cuando no exista incidencia tributaria y hasta un máximo de 1,5 de la UIT por declaración. Esta sanción nada tiene que ver con el criterio asumido por la SUNAT en el sentido de aplicar la multa equivalente a dos UIT por proveedor.

En este punto, y de lo anteriormente señalado, se pone en evidencia una vez más que la SUNAT viene aplicando ilegal e indebidamente la sanción prevista el artículo 32.3 de la LPAG para aquellas importaciones numeradas hasta antes de enero de 2005.

#### VI. Sobre la vinculación comercial con los proveedores extranjeros

Si bien hemos venido demostrando que la SUNAT está sancionando de manera indebida e ilegal la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 32.3 de la LPAG, lo que resulta aún más insólito es que la Administración en muchos casos ha venido afirmando que existe una incorrecta declaración del dato referido a la vinculación con el proveedor comercial tomando como base únicamente una declaración jurada del importador. Es decir, ni siquiera ha podido demostrar que existe vinculación sobre la base lo establecido en las

reglas de valoración para la importación de bienes que han sido aprobadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) e incorporadas en nuestro país a través de la Resolución Legislativa N° 26047.

En efecto, el artículo 15, numeral 4 del Acuerdo del Valor de la OMC precisa que se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los siguientes casos:

- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c) si están en relación de empleador y empleado;
- d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- h) si son de una misma familia.

Entonces, de lo mencionado se tiene que la Administración para pretender sancionar a un importador por el hecho de haber consignado incorrectamente el dato de la vinculación con su proveedor y esto bajo el supuesto que a nuestro criterio sólo lo podrá hacer a partir del 27 de enero del año 2005, lo primero que tiene que hacer es determinar y/o requerir la información que estime conveniente a efectos de demostrar si se está frente a los supuestos mencionados en el artículo 15 del Acuerdo del Valor de la OMC. No bastará entonces una simple declaración jurada del importador para afirmar que se ha cometido una infracción y menos proceder con aplicar sanciones por ello<sup>9</sup>.

## VII. Alcances del principio de tipicidad y análisis de la infracción prevista en el artículo 32°, inciso 32.3 de la LPAG

Sin perjuicio de los puntos que ya hemos expuesto que demuestran que la multa sobre la base de la aplicación de la LPAG no debe ser aplicable por cuanto la SUNAT está invocando una norma de carácter administrativa a un hecho estrictamente tributario aduanero y, además, porque está afectando los principios de Legalidad y de Interpretación de Normas Tributarias al no estar tipificado el hecho imputado como infracción dentro de la legislación aduanera, creemos conveniente analizar, desde el punto de vista legal y doctrinario, el Principio de Tipicidad que está contenido en la Ley del Procedimiento Administrativo General con el objeto de demostrar que sus alcances refuerzan los acápites que anteriormente hemos tratado.

Asimismo pasaremos a analizar la infracción prevista en el artículo 32.3 de la LPAG, a fin de demostrar que la imputación de infracción que viene efectuando la SUNAT para estos casos es ilegal, sin perjuicio de lo ya referido, y no tiene fundamento la sanción que indebidamente viene aplicando a los importadores.

Así, el artículo 230° inciso 4 de la LPAG, establece lo siguiente:

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

Claramente este Principio de Tipicidad establece que cualquier conducta sancionable administrativamente debe estar prevista como infracción en la ley, sin que se tenga que efectuar interpretación extensiva al respecto. En tal sentido, pasaremos a analizar si, efectivamente, la infracción prevista en el artículo 32, inciso 32.3 de la LPAG es aplicable al supuesto que viene siendo reparado y sancionado por la SUNAT (supuesto error al consignar en las DUAs de importación el dato referido a la vinculación comercial con el proveedor extranjero).

En tal sentido, la tipificación de la infracción señala lo siguiente:

- 32.3 En caso de comprobar fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación presentada por el administrado, la entidad considerará no satisfecha la exigencia respectiva para todos sus efectos, procediendo a comunicar el hecho a la autoridad jerárquicamente superior, si lo hubiere, para que se declare la nulidad del acto administrativo sustentado en dicha declaración, información o documento; imponga a quien haya empleado esa declaración, información o documento una multa en favor de la entidad entre dos y cinco Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de pago; y, además, si la conducta se adecua a los supuestos previstos en el Título XIX Delitos contra la Fe Pública del Código Penal, ésta deberá ser comunicada al Ministerio Público para que interponga la acción penal correspondiente.

### Análisis referido a la "Falsedad"

El análisis sólo está referido al término "falsedad" puesto que ése es el punto que viene siendo esgrimido por la SUNAT al momento que sanciona, evidentemente se descarta el fraude debido a que la discusión dejaría de tener matices administrativos y por ende se tendría que recurrir a un análisis bajo el ámbito penal.

<sup>9</sup>Para mayores precisiones sobre los alcances del término "vinculación comercial" existe una serie de documentos como es la Opinión Consultiva 21.1 y la Nota Explicativa 4.1 ambos documentos emitidos bajo el seno de la OMC. También se recomienda consultar: (i) "Valoración de Mercancías a efectos aduaneros" por Rafael Herrera Ycañez, Escuela de Hacienda Pública, España, 1986; y (ii) "Derecho Tributario y Aduanero. Valor en Aduana y su aplicación en el Perú", por Luis Alberto Sandoval Aguilar, Editora Normas Legales, 2006.

En tal sentido vemos que por falsedad se debe entender:

Falsedad<sup>10</sup>

1. Delito consistente en la alteración o simulación de la verdad, con efectos relevantes, hechas en documentos públicos o privados, en monedas, en timbres o en marcas.

Falsedad<sup>11</sup>

1. Falsedad ideológica.- Capitant la llama "falsedad intelectual", y consiste en la alteración de la verdad que recae sobre la sustancia de un acto y que se obtiene sin falsificación material del documento. Osorio la define como "inserción en un instrumento público de declaraciones deliberadamente inexactas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio". Concretamente y siguiendo la explicación de Pena, quien califica esta institución como "la mentira escrita", la falsedad ideológica supone siempre una realización externa real, donde el documento está confeccionado por quien y en la forma que es debido, resultando la contradicción punible como consecuencia de que esa correcta exteriorización genera una desfiguración de la verdad objetiva que se desprende del texto.

Falsedad<sup>12</sup>

1. Engaño o fraude.
2. Falacia, mentira, impostura, toda disconformidad entre palabras y las ideas o las cosas, cualquier mutilación, ocultación o desfiguración de la verdad y de la realidad que produce la nulidad de los actos jurídicos según las leyes civiles o sancionada como delito en los códigos penales.
3. Falsedad y falsificación.- Se trata de dos vocablos que se emplea con frecuencia como palabras distintas. Recurriendo a alguna sutileza quizás, convendría reservar la voz falsedad para la inexactitud o malicia en las declaraciones y en los dichos; y la de falsificación para adulteración o imitación de alguna cosa, con finalidades de lucro o con cualquier otro propósito ilícito. La falsificación al ejecutar produce la falsedad de hecho; aquella se agota en la acción; mientras ésta perdura hasta descubrirse o anularse. Hay falsedad siempre que se procede con mentira o engaño, siempre que se falta voluntariamente a la verdad, sea por comisión, como cuando un testigo dice falso testimonio; sea por omisión, como cuando el testigo calla y encubre lo que debía decir; mas no hay falsificación sino cuando interviene contra acción, ficción o alteración real y efectiva de una cosa material, como de una firma, de un sello, de un testamento, de una escritura. La falsedad puede cometerse con palabras, con escritos, con hechos y por uso o abuso; y la falsificación sólo con escritos y hechos o acciones. La falsedad es, pues, el género; y la falsificación, una especie.

De todos los conceptos y acepciones anteriormente citados, vemos que el común denominador es la "alteración de la verdad" o "intención o malicia en las declaraciones o dichos". Ahora bien, bajo la definición de falsedad, la SUNAT tendría que demostrar que el importador tuvo la intención de ocultar la realidad o alterar la verdad al momento en que declaró la vinculación comercial en las DUAs de importación, ello

teniendo en consideración que la Administración tiene la carga de la prueba. Por el contrario, nosotros creemos que en este tipo de casos no existe tal "falsedad" sino que se trata de un simple error material que se cometió al momento de efectuar la declaración que por cierto en absoluto perjudica los ingresos del fisco y como tal, durante el período al que nos hemos referido, no estaba tipificado como infracción en la LGA y mucho menos se encuentra encuadrado dentro del supuesto previsto en el artículo 32, inciso 32.3 de la LPAG.

Finalmente, resulta importante resaltar lo que la doctrina señala con relación al Principio de Tipicidad (hemos resaltado y subrayado las partes que consideramos más importantes):

1) Jorge Danós Ordoñez<sup>13</sup>:

*"La vigencia del principio de legalidad en materia sancionadora administrativa impone la exigencia material absoluta de predeterminación formativa de las conductas y las sanciones correspondientes, exigencia que afecta a la tipificación de las infracciones, a la graduación y escala de las sanciones, y a la correlación entre unas y otras, de tal modo que el conjunto de las normas aplicables permita producir, con suficiente grado de certeza, el tipo y grado de sanción susceptible de ser impuesta. En tal sentido, la exigencia de tipicidad se traduce en la descripción de una conducta específica a la que se conectará una sanción administrativa."*

Está claro para Jorge Danós que una infracción debe describir una "conducta específica" a la cual debe estar conectada una sanción de carácter administrativa con la limitación natural referida a la imposibilidad de hacer interpretaciones extensivas o análogas. Así:

*"En adición a lo expuesto con relación al principio de legalidad en el acápite anterior, conviene tener presente lo siguiente:*

- a. Existe una restricción en la determinación de las conductas constitutivas de infracción administrativa (y, por tanto, sujetas a la aplicación de sanciones) a lo expresamente previsto en las normas con rango de ley, sin que pueda contemplarse la posibilidad de interpretaciones extensivas o por analogía.
- b. Se aprecia la existencia de una previsión expresa de las conductas que constituyen infracciones administrativas, la misma que deberá incluir una descripción específica de la misma, así como de los conceptos jurídicos indeterminados que, eventualmente, podrán servir de guía para tales efectos. En consecuencia (y tal como ya fuera evidenciado con relación al artículo 2º, numeral 24, de la Constitución Política), resulta desde todo punto

<sup>10</sup>Diccionario de la Lengua Española, tomo I. Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, España: Espasa Calipe, 2001, p. 1086.

<sup>11</sup>FLORES POLO, Pedro. "Diccionario Jurídico Fundamental", primera edición, Lima: Ediciones, 1988, p. 243 y 253.

<sup>12</sup>CABANELLAS, Guillermo. "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual". Tomo IV, 24ª Edición, Buenos Aires: Heliasta, 1996 p. 12 y 108.

<sup>13</sup>Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo (Ley 27444). Lima: Ara Editores, 2001, p. 492.



incompatible

1. La aplicación de la norma que tipifiquen infracciones o impongan sanciones por interpretación extensiva o por analogía. La posibilidad de la introducción de la analogía atenta contra la garantía del bloque de legalidad establecido en materia de tipificación de infracciones administrativas.
2. La previsión de normas tipificadoras de infracciones administrativas, que carezcan de todo contenido material propio, a través del simple recurso a calificar de manera genérica como infracción toda contravención a los mandatos establecidos por el ordenamiento o por una norma determinada (normas en blanco).
3. La sola prohibición de determinadas conductas, sin proceder a calificarlas como infracciones administrativas<sup>14</sup>.

2) Editora Normas Legales<sup>14</sup> tiene textos similares que ratifican el hecho que sólo pueden ser sancionables administrativamente aquellas conductas específicas calificadas como infracción en normas con rango de ley, sin admitir interpretaciones extensivas o análogas:

*“Por el Principio de Tipicidad que se confunde en ocasiones con el Principio de Legalidad sancionatoria sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas específicamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía. En tal sentido este principio se asemeja a su equivalente a nivel del derecho penal, puesto que establece que sólo la Ley puede establecer las infracciones y las sanciones respectivas, sea cual fuese el ámbito jurídico en el cual las mismas se apliquen.*

*El principio de tipicidad proviene entonces en una doble necesidad. En primer lugar, de los principios generales de libertad establecidos formalmente en la Constitución y que tienen directa relación con el establecimiento del Estado de Derecho. En segundo lugar, el citado principio es un correlato evidente en la seguridad jurídica, puesto que permite que los administrados tengan un conocimiento certero de las consecuencias de los actos que realicen.*

*Ahora bien, la Ley de Procedimiento Administrativo General señala que las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas normas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente. En nuestra opinión, resulta erróneo permitir a la administración discrecionalidad en la determinación de sanciones, dado el nulo control que existiría respecto a dicha actuación, con el consiguiente perjuicio para el administrado.*

*Además la Ley del Procedimiento Administrativo General señala, creemos que también erróneamente, la posibilidad de que la ley establezca la posibilidad de tipificar conductas por vía reglamentaria. Ello implica, una excesiva flexibilidad en principio al cual estamos haciendo referencia, que podría resultar perjudicial para los Administradores. La posibilidad de que la Administración pueda tipificar conductas permite*

*que la misma se atribuya potestades sancionadoras, sin que ello permita un control de las mismas, sea este control extremo o interno.”*

### VIII. Inconsistencia con relación al interés aplicado a las multas administrativas reguladas en la LPAG

Para finalizar este artículo nos referiremos a la pretensión de la SUNAT que tiene no sólo de cobrar una multa que resulta siendo ilegal (la misma que tendría como base la LPAG), sino también de requerir en estos casos el pago de intereses moratorios pero, esta vez, teniendo como base la LGA.

En efecto, cuando la Administración Aduanera notifica este tipo de multas a los importadores lo hace consignando en sus Cédulas de Notificación lo siguiente:

*“La deuda está sujeta a intereses moratorios desde la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible determinarla, desde la fecha en que la Administración Tributaria la detectó, hasta la fecha de pago.”*

Sobre lo anterior conviene efectuar las siguientes precisiones:

#### Con relación a los intereses moratorios

Llama la atención que la SUNAT esté aplicando un interés moratorio que, según el artículo 19º de la LGA, sólo se aplica sobre los derechos arancelarios y demás tributos exigibles. También dicho interés es aplicable, a tenor de lo dispuesto en el artículo 104º de la misma LGA (el que se encuentra dentro del capítulo referido a “Infracciones Aduaneras”), a las multas de naturaleza aduanera (no administrativas).

Entonces vemos la inconsistencia por parte de la Administración Tributaria que, por una parte, aplica una multa por una supuesta infracción prevista en la norma administrativa de carácter general y, por otra parte, tratándose del cobro de intereses, aplica la norma especial prevista para infracciones aduaneras que está en la LGA.

#### Fecha de la comisión de la infracción

Debe tenerse en cuenta que la LPAG no hace ninguna referencia a la aplicación de intereses en materia de infracciones y menos desde cuándo éstos deben computarse. Lo único que establece dicha norma general es que las Unidades Impositivas Tributarias (UIT) que se apliquen como sanción deben ser las vigentes al momento del pago.

Ahora bien, el hecho de que la SUNAT señale que los

<sup>14</sup>Normas Legales: doctrina, jurisprudencia, actividad jurídica junio 2003, tomo: 325, Editorial Editora Normas Legales, Trujillo, 2003, p. 207.

intereses "moratorios" se computarán desde la fecha en que se cometió la infracción, tiene sustento en el artículo 104º de la LGA, el cual repetimos, se encuadra dentro del capítulo referido a "Infracciones Aduaneras". Nuevamente entonces nos encontramos ante un evidente abuso por parte de la Administración Tributaria lo que no hace sino poner en evidencia que las multas que vienen imponiéndose deben ser dejadas sin efecto.

## IX. Conclusión

Hemos desarrollado los puntos del presente artículo con la finalidad de fijar posición y afirmar categóricamente que la Administración Aduanera erróneamente viene aplicando una sanción sobre la base de una interpretación extensiva que vulnera directamente principios constitucionales y tributarios no dejando de mencionar que si bien salta a la vista este hecho, que por lo demás consideramos un exceso por parte de la SUNAT, el procedimiento de impugnación de estas multas es un obstáculo para que el importador haga valer su derecho ya que, recordemos, al ser una multa impuesta al amparo de la Ley del Procedimiento

Administrativo General su impugnación se hace sobre la base de lo regulado en dicha norma, es decir, a través del recurso de reconsideración y/o apelación que en ambos casos es resuelto por la propia SUNAT la cual ya tiene una posición fijada sobre este tema. Entonces, la opción viable para el administrado que pretenda un pronunciamiento no sesgado como ya lo tiene la Administración sería recurrir al Poder Judicial para que sea el órgano jurisdiccional quien dirima de manera definitiva esta discusión. Esta opción como, es natural, no es tomada por muchos importadores por un simple análisis de costo beneficio pues si bien en algunos casos las multas resultan siendo elevadas, lo que justificaría esta opción, en otros casos se tratan de multas ascendentes a dos UIT en donde implicaría tener que gastar más del monto de la multa de pretender discutirla.

Sobre la base de todo lo tratado en este artículo, podemos afirmar entonces que la Administración Aduanera está en la obligación de dejar de aplicar esta sanción a los importadores el cual a todas luces contraviene disposiciones y principios legales.