



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

Sumilla: La aplicación supletoria de una ley respecto de otra, tiene por finalidad integrar una omisión o interpretar las disposiciones que se integren con otras normas contenidas en otras leyes y así lograr la plenitud del sistema jurídico. Sin embargo, para que resulte procedente es necesario que la ley establezca esta posibilidad previamente y que además sea congruente con los principios y reglas de la institución que se pretenda suplir.

Lima, catorce de marzo
de dos mil diecisiete.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.-----**

VISTA; con el acompañado; la causa número once mil quinientos sesenta y tres guión dos mil catorce; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los Jueces Supremos Vinatea Medina - Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; de conformidad con el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; y producida la votación con arreglo a ley, se ha emitido la siguiente sentencia:

I.- MATERIA DEL RECURSO

Se trata del recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, de fecha dieciocho de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos sesenta y nueve, contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha tres de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis, que **revocó** la sentencia apelada de fecha veinte de diciembre de dos mil diez, obrante a fojas ciento veinticinco que declaró infundada la demanda y **reformándola** la declararon **fundada**.

**II.- FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE
EL RECURSO**

Esta Sala Suprema mediante resolución de fecha trece de julio de dos mil quince, obrante a fojas sesenta y ocho del cuaderno de casación, declaró procedente el



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

recurso de casación por la causal siguiente: **Infracción normativa por inaplicación del artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General**; sostiene que se cumplió con el principio de tipicidad, pues en acción de fiscalización se comprobó que la empresa demandante había declarado falsamente que no existía vinculación entre el importador y el proveedor extranjero; no obstante, en la fiscalización se comprobó que la citada empresa sí tenía vinculación con sus proveedores de las mercancías señaladas en las citadas Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs) y que incluso en forma conjunta con sus proveedores formaban parte del holding de empresas William Holding Company; asimismo, alegaron que el artículo 4 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 809) vigente a la fecha de la numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs) estableció la aplicación de los principios de veracidad y buena fe para todo trámite administrativo. Por otro lado, sostuvieron que la Declaración Única de Aduanas (DUA) se formula con carácter de Declaración Jurada, bajo el principio de presunción de veracidad, que admite prueba en contrario (a través de un control o fiscalización posterior); siendo así agrega que, de conformidad con el artículo 32 de la Ley N° 27444, la Administración queda obligada a verificar de oficio mediante el sistema de muestreo, la autenticidad de las declaraciones, documentos, informaciones proporcionadas por el administrado, y en caso de encontrarse fraude o falsedad se aplicará una sanción; habiéndose cumplido con el supuesto de hecho.

III.- CONSIDERANDO

PRIMERO: El Proceso Contencioso Administrativo

1.1. El artículo 148 de la Constitución Política del Perú consagra al proceso contencioso administrativo como un mecanismo para el control judicial de la legalidad de la Administración Pública, mediante el cual los ciudadanos pueden acudir ante el Poder Judicial cuestionando las decisiones administrativas que los afecten¹.

¹DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. La Constitución comentada, "Proceso contencioso administrativo", Gaceta Jurídica, Tomo II, primera edición, diciembre 2005, p. 702.



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

1.2. Danós Ordóñez² entiende que la consagración constitucional del proceso contencioso administrativo cumple los siguientes objetivos: i) Garantiza el equilibrio entre los poderes del Estado, pues permite que las decisiones de la Administración Pública, de cualquiera de los tres niveles de gobierno, puedan ser revisadas por el Poder Judicial; ii) Refuerza el principio de legalidad que fundamenta a la Administración Pública, pues todo acto administrativo debe ceñirse al ordenamiento jurídico vigente, lo cual debe ser verificado por el Poder Judicial; iii) Consagra el derecho de los administrados a cuestionar las decisiones administrativas ante el órgano judicial competente, lo cual satisface el derecho a la tutela judicial efectiva; iv) Establece una tácita reserva constitucional para que el control jurisdiccional de los actos administrativos exclusivamente a través del proceso contencioso administrativo; v) No existen normas que excluyan a los actos administrativos del control jurisdiccional. Según Huapaya Tapia³, *“Precisamente, el ordenamiento ha diseñado una serie o gama de medios de control de la actuación de la Administración Pública, destinados a garantizar y efectivizar su sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Uno de estos medios es el denominado control jurisdiccional de la Administración Pública y dentro de este rubro se posiciona el denominado proceso contencioso administrativo, como medio ordinario de control jurisdiccional de la actuación de la Administración Pública y del sometimiento de los fines que la justifican”*.

SEGUNDO: Antecedentes del Proceso

2.1. Demanda

EFCO del Perú Ltd. Sucursal demanda como pretensión principal que se declare la invalidez de la Resolución de Intendencia N° 230 -2006, que resuelve declarar infundado el recurso de apelación interpuesto por la empresa contra la Resolución de Gerencia N° 000334-2004, la cual a su vez dispuso la aplicación de cinco (05) multas equivalentes a dos (02) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) cada una por la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444.

² DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. Op cit. pp. 702-703.

³ HUAPAYA TAPIA, Ramón. Tratado del Proceso Contencioso Administrativo, Jurista Editores, primera edición, mayo 2006, pp. 219-220.



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014

LIMA

En los fundamentos de la demanda, sostiene que la demandada no puede aplicar lo dispuesto en la mencionada normatividad (numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444), por cuanto la numeración de la declaración de importación constituye un acto tributario aduanera, cuya naturaleza es diferente a lo normado por la referida ley; por lo que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat pretende aplicar supletoriamente una sanción que no está tipificada en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, vulnerando los principios de legalidad y de interpretación de normas tributarias recogidas en la norma IV y VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, refiere que hasta antes del veintinueve de enero de dos mil cinco que entra en vigencia la Tabla de Infracciones y Sanciones Aduaneras, la legislación aduanera no establecía ninguna infracción por la mala declaración de la vinculación entre el importador y su proveedor extranjero; por ello, cuando la demandada acude a la ley administrativa con la finalidad de sancionar, está aplicando de manera extensiva el supuesto de hecho de una infracción tipificada en la ley de carácter general y no específica o aduanera.

2.2. Contestación

Mediante escrito de fecha veinte de noviembre de dos mil siete, obrante a fojas cincuenta y nueve, el Procurador Público *Ad Hoc* encargado de los asuntos judiciales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contesta la demanda; señalando que la Administración comprobó objetivamente la declaración falsa por parte de la recurrente, en el casillero 7.1 del Formato B de las Declaraciones Únicas de Aduana (DUA), respecto a la existencia de vinculación con sus proveedores extranjeros detallados en el cuadro único, conducta tipificada como infracción. Asimismo, no existe contradicción respecto a la aplicación de la multa en virtud del artículo 32 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, pues ésta es de carácter administrativo más no de carácter tributario, al ser una declaración falsa que transgrede el principio de presunción de veracidad. Por otro lado, la actuación de la empresa recurrente no configura error sino una infracción, pues las Declaraciones Únicas de Aduana (DUAs) constituyen Declaraciones Juradas. Por último, no corresponde una única sanción porque lo que se sanciona es la



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

declaración falsa de inexistencia de vinculación del importador respecto a cada proveedor extranjero distinto consignado en las mencionadas declaraciones.

2.3. Sentencia de primera instancia

La sentencia de fecha veinte de diciembre de dos mil diez, obrante a fojas ciento veinticinco, emitida por el Séptimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, resuelve declarar infundada la demanda, argumentando que del Informe N° 437-2004-SUNAT/3B2300 se colige que la actora consignó en el casillero 7.1 del Formato B de las Declaraciones Únicas de Aduana (DUAs) no tener vinculación con sus proveedores extranjeros, que fueron posteriormente “corregidas” mediante las Cartas EDP-GG-4223-04 y EDP-GG-4802-02 precisaron que por error involuntario se había consignado que no tenían vinculación con las empresas extranjeras y corrigiendo señalaron que sí tenían vinculación; quedando acreditado las infracciones del artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444. Asimismo, tampoco se encuentra en los supuestos establecidos en el artículo 69 del Decreto Supremo N° 121-96-EF, Reglamento de la Ley General de Aduana, para efectos de que la Administración declare la nulidad de las Declaraciones Únicas de Aduana (DUAs). Por otro lado, argumentó que no se puede amparar la tesis del error, por cuanto la información y declaración constituyen una presunción de veracidad, según el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas; *máxime* si no se encuentra dentro de los supuestos de errores que contempla el artículo 162 del Decreto Supremo N° 121-96-EF. Por otro lado, aun cuando la actuación de la Administración se encuentre ubicada dentro del ámbito aduanero, ello no es impedimento para que ella en ejercicio y cumplimiento de la Ley N° 27444 deje de ejercer control correspondiente de la actuación de los administrados. En este sentido, señaló que no se vulneró el principio de tipicidad y taxatividad, pues se acreditó la conducta descrita.

2.4. Sentencia de Vista

Ante la apelación interpuesta por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat (fojas ciento cuarenta y dos), se emite la sentencia de vista de fecha tres de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis, que revoca la sentencia apelada antes mencionada y



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014**

LIMA

reformándola declara fundada la demanda. Al considerar que la infracción atribuida a la demandante consiste en consignar datos falsos respecto a su vinculación con sus proveedores extranjeros, de acuerdo a lo señalado en el artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444; sin embargo, este es un supuesto genérico que no resulta aplicable, toda vez que la Ley General de Aduanas indica que las sanciones deben encontrarse previamente establecidas en Tablas aprobadas por Decreto Supremo, y considerando que los hechos calificados como infracciones por parte de la demandante datan de Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs) correspondientes a los años dos mil tres y dos mil cuatro; periodos en que se encontraba vigente el Decreto Supremo N° 030-2001-EF, y que en concordancia con el artículo 102 del Decreto Legislativo N° 809, no se encontraba tipificada como infracción pasible de sanción la conducta descrita por la Administración, consistente en omisión en la declaración o la declaración de manera incorrecta de la vinculación comercial con su proveedor extranjero. En este sentido, sostiene que se vulneró el principio de tipicidad que dispone que solo 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, pues las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden especificar o graduar aquellas dirigidas a identificar las conductas o determinar sanciones, sin constituir nuevas conductas sancionables a las previstas legalmente.

TERCERO: Materia del conflicto jurídico

3.1. La sentencia de primera instancia concluyó que se acreditó que la administrada infringió el artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, pues la actora consignó no tener vinculación con sus proveedores extranjeros en el casillero 7.1 del formato B de las Declaraciones Única de Aduanas (DUAs), cuando si tenían vinculación y que si bien posteriormente se corrige mediante las Cartas EDP-GG-4223-04 y EDP-GG-4802-02, no puede amparar la tesis del error por cuanto la información y declaración constituye presunción de veracidad. Mientras que la sentencia de vista determinó que la infracción imputada a la demandante, esto es, omisión en la declaración o declaración de manera incorrecta de la vinculación con su proveedor extranjero, no se encuentra



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

tipificada en la tabla de sanciones aprobada por Decreto Supremo N° 030-2001-EF; por lo que, consideró que se vulneró el principio de legalidad. Por su parte, la recurrente expresa en su recurso de casación que se cumplió con el principio de tipicidad, por cuanto en acción de fiscalización se comprobó que la empresa demandante había declarado falsamente que no existía vinculación entre el importador y el proveedor extranjero; no obstante, en la fiscalización se comprobó que la citada empresa tenía vinculación con sus proveedores de las mercancías amparadas en las citadas Declaraciones Única de Aduanas (DUAs) y que incluso en forma conjunta con sus proveedores formaban parte del holding de empresas William Holding Company.

3.2. En ese sentido, por las circunstancias anotadas y los argumentos expuestos en el recurso de casación, la controversia radica en determinar si al momento que ocurrieron los eventos se encontraba o no tipificada como infracción, el hecho realizado por la administrada (omitir o declarar de manera incorrecta la vinculación entre el importador y el proveedor extranjero).

CUARTO: Del Procedimiento Administrativo Sancionador.

4.1. El Tribunal Constitucional señaló que el ejercicio de la potestad sancionatoria administrativa requiere de un procedimiento legal establecido, pero también de garantías suficientes para los administrados, sobre todo cuando es la propia Administración la que va a actuar como órgano instructor y decisor, lo que constituye un riesgo para su imparcialidad; y si bien no se le puede exigir a los órganos administrativos la misma imparcialidad e independencia que se le exige al Poder Judicial, su actuación y decisiones deben encontrarse debidamente justificadas, **sin olvidar que los actos administrativos son fiscalizables a posteriori**⁴ (resaltado nuestro).

4.2. El entonces artículo II numerales 1 y 2 del Título Preliminar de la Ley N° 27444 establecía en su original texto que: *“La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia,*

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional recaído en el expediente N° 1873-2009. En: www.tc.jurisprudencia/01873-2009-AA.html.



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.” (resaltado nuestro).

4.3. De otro lado, la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso por temporalidad, en relación a la interpretación de normas tributarias, consideraba que: *“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. 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”*. Asimismo, la norma IX del referido Texto Único Ordenado del Código Tributario, señalaba respecto a la aplicación supletoria de los principios del derecho: *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. **Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho**”*. (resaltado nuestro).

4.4. De las normas antes reseñadas se puede concluir que la aplicación supletoria de una ley respecto de otra tiene por finalidad integrar una omisión o interpretar las disposiciones que se integren con otras normas contenidas en otras leyes y así lograr la plenitud del sistema jurídico. Sin embargo, para que resulte procedente es necesario que la ley establezca esta posibilidad previamente y que además sea congruente con los principios y reglas de la institución que se pretenda suplir.

QUINTO: Sobre la infracción normativa denunciada en casación

5.1. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat denunció la **infracción normativa por inaplicación del artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General**. Sobre la normativa acotada se tiene que el texto primigenio del artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señalaba acerca de la fiscalización posterior que: *“En caso de comprobar fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación*



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

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 (...)” (subrayado nuestro).

5.2. En el caso, se aprecia que mediante Resolución de Gerencia N° 00334-2004, se sancionó a la empresa administrada con cinco (05) multas de dos (02) Unidades Impositivas Tributarias cada una, en todos los casos por “consignar datos falsos en los casilleros 7.1 del Formato B de las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs), respecto a la vinculación con su proveedor extranjero”, hecho que fue reconocido por la misma administrada mediante las cartas remitidas⁵ a la entidad recurrente, señalando que: “*por error involuntario se consignó en el casillero 7.1 del Formato B de cada una de las DUAs mencionadas en el numeral 2, que corresponde a la no vinculación entre exportador e importador, cuando debió consignarse en el numeral 1 del mencionado casillero, que correspondía a la vinculación existente entre las empresas indicadas*”, en este sentido, no se encuentra en controversia la realización del hecho imputado a la administrada, sino si este se encontraba o no tipificado en la ley.

5.3. En este contexto y de la revisión de la normativa aplicable, se verifica que si bien dicho acto no se encontraba tipificado de manera expresa en la derogada Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 030-2001, también lo es, que dicha infracción sí se encontraba establecida en el artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que disponía que si luego de efectuada la fiscalización posterior, la entidad comprobara que la información brindada en la declaración resultaba ser falsa (que no se ajusta a la verdad) podría imponer una multa entre dos (2) a cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

⁵ Ver en las páginas dos y veinticuatro del expediente administrativo.



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

5.4. En este sentido, el artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444, resalta de aplicación supletoria al caso de autos, toda vez que el artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444 y la norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, antes mencionado, habilitan expresamente esa posibilidad en tanto que la ley especial no contemplaba dicha situación fáctica como infracción; sin embargo, debe considerarse que las mencionadas Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs) tienen la calidad de declaraciones juradas, pues estos documentos proporcionan información esencial sobre los productos que se van a importar o exportar y sirven de base para la declaración tributaria, por ende para el pago de impuestos; en este sentido, es claro que al haberse consignado un dato que no correspondía a la realidad (acerca de la vinculatoriedad con el proveedor extranjero) era de aplicación lo prescrito en el mencionado artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444. Más aún, si conforme al entonces Reglamento de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 121-96-EF, el error invocado por la administrada no era considerada como error de buena fe de acuerdo a los supuestos establecidos en el artículo 162 de la referida Ley.

5.5. Por tales consideraciones, se constata que la sentencia de vista inaplicó indebidamente el artículo 32 numeral 32.3 de la Ley N° 27444; en consecuencia, actuando en sede de instancia, corresponde confirmar la sentencia apelada que declara infundada la demanda.

IV.- DECISIÓN

Por tales consideraciones, y en atención a lo dispuesto en el artículo 396 del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364 declararon: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha dieciocho de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos sesenta y nueve; en consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista de fecha tres de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis; **y actuando en sede de instancia, CONFIRMARON** la sentencia apelada de fecha veinte de diciembre de dos mil diez, obrante a fojas ciento veinticinco que declaró **infundada** la demanda; en los seguidos por EFCO del Perú Ltd. Sucursal contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

Administración Tributaria - Sunat, sobre Acción Contencioso Administrativa; **DISPUSIERON** la publicación del texto de la presente resolución en el Diario Oficial "El Peruano" conforme a ley; y, *los devolvieron*. **Interviene como Juez Supremo Ponente el señor Vinatea Medina.**
S.S.

VINATEA MEDINA

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Agm/bma/cmp

EL VOTO EN DISCORDIA DE LA SEÑORA JUEZA SUPREMA RUEDA FERNÁNDEZ, ES COMO SIGUE:-----

Al amparo de los artículos 142 y 144 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, la suscrita emite su voto en discordia, al no estar de acuerdo con los considerandos y parte resolutive de la sentencia, por los fundamentos que se pasan a exponer:

I. VISTOS; con el acompañado:

1. De la sentencia materia de casación.

Es objeto de casación la sentencia de vista contenida en la resolución número doce de fecha tres de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revocó** la sentencia emitida por resolución número ocho de



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

fecha veinte de diciembre de dos mil diez, obrante a fojas ciento veinticinco, que declaró *infundada* la demanda, y **reformándola** declaró **fundada** la misma, interpuesta por Efcó del Perú Ltd. Sucursal contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (*en adelante*, Sunat), sobre acción contencioso administrativa; en consecuencia, nulas la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2006-000230 del veintidós de junio de los dos mil seis y la Resolución de Gerencia N° 000 ADFP/2004-000334 de fecha nueve de diciembre de dos mil cuatro; así como las multas impuestas al demandante.

2. De la demanda y los pronunciamientos emitidos en instancias inferiores.

2.1. Por escrito de fecha veintiocho de setiembre de dos mil seis, Efcó del Perú Ltd. Sucursal interpuso demanda contencioso administrativa contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, postulando la siguiente pretensión:

Pretensión: Solicitó que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2006-000230 del veintidós de junio de dos mil seis, en el extremo que declaró infundado el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Gerencia N° 000 ADFP/2004-000334 de fecha nueve de diciembre de dos mil cuatro, la misma que impuso cinco (5) multas, cada una por dos Unidades Impositivas Tributarias (2 UIT) por haber incurrido en consignar datos falsos en el casillero 7.1 del Formato B de las Declaraciones Únicas de Aduanas (*en adelante*, DUA's) N° 118-2004-10-029873, N° 235-2003-10-064972, N° 118-2003-10-065505, N° 118-2003-10-084512, 118-2003-10-095633, 118-2003-10-149760, 118-2004-10-022026 y 118-2004-10-058436, infracción prevista en el numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444.

2.2. Con fecha veinte de diciembre de dos mil diez se emitió la resolución número ocho, por el Séptimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, por medio de la cual se declaró *infundada* la demanda.



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014**

LIMA

2.3. Interpuesto el recurso de apelación mediante escrito de fecha nueve de febrero de dos mil once, obrante a fojas ciento cuarenta y dos, contra la sentencia de primera instancia, por resolución número doce de fecha tres de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis, la Sala de mérito *revocó* la apelada y *reformándola* declara *fundada* la demanda.

3. Del recurso de casación y calificación del mismo.

3.1. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) presentó recurso de casación el dieciocho de julio de dos mil catorce, mediante escrito obrante a fojas doscientos sesenta y nueve, el cual fue declarado *procedente* por auto calificadorio de fecha trece de julio de dos mil quince, obrante a fojas sesenta y ocho del cuaderno de casación, por la causal de:

3.1.1. Infracción normativa por inaplicación del numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444: Se afirma que, se ha cumplido con el principio de tipicidad, pues en acción de fiscalización se comprobó que la empresa demandante había declarado falsamente que no existía vinculación entre el importador y el proveedor extranjero; no obstante, en la fiscalización se comprobó que la citada empresa tenía vinculación con sus proveedores de las mercancías amparadas en las acotadas DUA's y que incluso en forma conjunta con sus proveedores componían el holding de empresa William Holding Company; asimismo, que el artículo 4 de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 809), vigente a la fecha de la numeración de las DUA's estableció la aplicación de los principios de presunción de veracidad y buena fe para todo trámite administrativo. Señala también que, la DUA se formula con carácter de declaración jurada, bajo el principio de presunción de veracidad, que admite prueba en contrario (a través de control o fiscalización posterior); por ello, de conformidad con el artículo 32 de la Ley N° 27444 la Administración queda obligada a verificar de oficio mediante el sistema de muestreo la autenticidad de las declaraciones, documentos e informaciones proporcionadas por el administrado, y en caso de encontrarse fraude o falsedad, se aplicará una sanción, habiéndose cumplido con tal supuesto de hecho.



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

4. Dictamen Fiscal Supremo.

4.1. Con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo N° 19 09-2015-MP-FN-FSCA de fecha diecisiete de diciembre del dos mil quince, obrante a fojas setenta y cinco del cuaderno de casación, con la opinión de que se declare fundado el recurso de casación, se case la sentencia de vista y actuando en sede de instancia, se confirme la sentencia apelada que declaró infundada la demanda.

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO: Delimitación del objeto de pronunciamiento.

1.1. Conforme a la naturaleza de la denuncia efectuada en sede casacional declarada procedente en el auto calificadorio, es objeto de pronunciamiento el resolver si la sentencia de vista ha infringido o no **por inaplicación el numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444**; en ese sentido, corresponde dilucidar si para el caso de las infracciones de naturaleza aduanera, corresponde la aplicación de conductas infractoras previstas en la Tabla aprobada por Decreto Supremo N° 030-2001-EF, en mérito al 102 de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 809, o si por el contrario son de aplicación las normas de la Ley N° 27444.

1.2. Es necesario poner de relieve que la naturaleza del recurso de casación es ser un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, ya que de acuerdo al ordenamiento jurídico peruano, tal recurso cumple función nomofiláctica por control del derecho. Es decir, los cuestionamientos en que debe fundarse el mencionado recurso deben ser de índole jurídica y no fáctica o de revaloración probatoria. Con ello, se asegura el cumplimiento de los fines de la casación, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

SEGUNDO: Acerca de la infracción normativa del numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444.

2.1. Previo a la labor interpretativa del artículo que regulaba el tipo infractor administrativo, resulta pertinente acudir al *principio de legalidad y tipicidad del procedimiento administrativo sancionador*, considerando que en el marco de un Estado Constitucional de Derecho, **las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales**, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuyo artículo 9 consagra los **principios de legalidad e irretroactividad como derechos y garantías de los administrados, que constituyen límites a la potestad administrativa sancionadora del Estado**:

“Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.- Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.

2.2. Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha definido en el *Caso García Asto y Ramírez Rojas vs. Perú*, que en un Estado de Derecho **los principios de legalidad e irretroactividad presiden la actuación de todos los órganos del Estado en sus respectivas competencias, particularmente cuando ejercen el poder punitivo** (fundamento 187); en torno al principio de legalidad, este implica:

a. La elaboración de los tipos supone una clara definición de la conducta incriminada, que fije sus elementos y permita deslindarla de otros comportamientos no sancionables (fundamento 188); **lo que se vincula estrechamente con el principio de tipicidad** que exige una descripción específica del hecho que constituye infracción.



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

b. La **Convención Americana** obliga a los Estados a extremar las precauciones para que las sanciones se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita (fundamento 189).

c. Exige al Juez la aplicación estricta de lo dispuesto en la ley, observando con mayor rigurosidad la adecuación de la conducta de la persona inculpada al tipo legal, de forma tal que no se incurra en la penalización de actos no punibles en el ordenamiento jurídico (fundamento 190).

2.3. Vinculado al principio de tipicidad, el Subcapítulo I “De la Potestad Sancionadora” de la Ley N° 27444, recoge los principios de la potestad sancionadora administrativa, entre ellos, el de tipicidad, establecido en el numeral 4 del artículo 230 de la acotada ley, según el cual *“solo 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”*.

2.4. Así, se advierte que únicamente las normas con rango de ley contienen las infracciones sancionables administrativamente, no existiendo posibilidad que las normas que no tengan dicho rango prevean infracciones administrativas. Siguiendo esta línea normativa, para que una sanción sea válida, la conducta infractora debe estar contemplada en norma con rango de ley.

2.5. Ahora bien, iniciando la función nomofiláctica, es necesario que se analice el texto normativo del numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444, el cual prescribe: *“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 (...) imponga a quien haya empleado esa declaración, información o documento una multa en favor de la entidad entre dos y cinco*



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de pago; (...)”, del cual se extrae la norma vinculada al caso:

EN1: La Administración impondrá multa de entre 2 y 5 UIT cuando se compruebe fraude o falsedad en la declaración.

2.6. De la norma examinada se desprende que constituye infracción administrativa pasible de multa que se acredite la existencia de fraude o falsedad en las declaraciones de los administrados.

2.7. En la sentencia de vista se declaró fundada la demanda al sostener que es de aplicación la Tabla indicada en la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 809, y que la sanción impuesta afecta el principio de tipicidad: *“(...) la demandada sanciona a la empresa recurrente en mérito a lo dispuesto en el artículo 32.3 de la Ley N° 27444, trasgrede la garantía del principio de tipicidad, al aplicar de manera extensiva una disposición genérica, sin observar que la Ley especial –Ley General de Aduanas– determina que las infracciones deben encontrarse descritas de manera exhaustiva y previa, así como sus respectivas sanciones que deberán aprobarse por Decreto Supremo”.*

2.8. De la base fáctica de la sentencia de vista, se advierte:

2.8.1 Mediante la Notificación N° 428-2004-3B1200, la Su nat requirió a la actora breve explicación de la vinculación entre su empresa y el proveedor en las DUA's numeradas en los años dos mil tres y dos mil cuatro.

2.8.2 La empresa accionante absolvió el requerimiento señalando que fue un error involuntario no consignar su vinculación, pues junto al exportador pertenecen al holding William Holding Company.

2.8.3 El nueve de diciembre de dos mil cuatro se emitió la Resolución de Gerencia N° 000ADFF/2004-0334, por medio del cual se impuso cinco multas de 2 UIT cada



SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA

una, por la comisión de la infracción descrita en el numeral 32.3 del artículo 32 de la Ley N° 27444.

2.9. Conforme a los hechos descritos, es de verse que la infracción sancionada tiene como origen el despacho aduanero, puesto que en puridad el hecho infractor consistió en la declaración de la accionante respecto a su vinculación con la empresa exportadora. En ese sentido, la naturaleza de la infracción es de índole aduanera, debiéndose ejercer por ende la potestad aduanera.

2.10. De esta forma, el artículo 6° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, prevé que **la potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Sunat para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.**

2.11. De acuerdo con ello, la potestad aduanera se encuentra limitada a lo previsto en el ordenamiento jurídico aduanero, por el principio de legalidad y de atribución de competencias, tiene atribución para aplicar y hacer cumplir las normas aduaneras, significando que para sancionar las conductas que constituyen infracciones aduaneras deben estar contempladas en el ordenamiento jurídico aduanero. En concordancia con lo expresado, el artículo 101 de la mencionada ley, preceptúa: *“Para que un hecho sea calificado como infracción, debe estar previsto en la forma que establecen las leyes, previamente a su realización (...)”*; esto es, deben estar previstas en las tablas debidamente aprobadas por Decreto Supremo⁷; y en armonía del sistema jurídico nacional, la tercera disposición complementaria y final de la Ley N° 27444⁸ (norma aplicable en virtud a principio de temporalidad) contempla la prevalencia de las disposiciones especiales sobre

⁶ **Artículo 6.-** Potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la SUNAT para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

⁷ **Artículo 102.-** 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.

⁸ **TERCERA.- Integración de procedimientos especiales**

La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales.



**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

las generales y somete la supletoriedad en cuanto no contradigan o se opongan a leyes y normas especiales.

2.12. Esto implica que se debe seguir y aplicar lo que las normas aduaneras hayan contemplado antes de la comisión de la infracción. Asimismo, significa que para que la Administración Aduanera pueda aplicar sanciones, las infracciones deben estar expresamente señaladas en la tabla que será aprobada por Decreto Supremo, y atendiendo a que las infracciones se cometieron en los años dos mil tres y dos mil cuatro, la Tabla vigente era la establecida mediante Decreto Supremo N° 030-2001-EF, en la cual no se tipificó la infracción “declaración falsa”, que ha sido atribuida por la aludida Administración a la actora.

2.13 Por lo expuesto, dado que se ha sancionado como infracción una conducta no tipificada en el ordenamiento jurídico aduanero, y que en ese caso no cabe la aplicación supletoria por contradecir la legislación especial y las formalidades exigidas para tipificar infracciones en el ordenamiento jurídico aduanero, la sentencia de vista no ha infraccionado el numeral 32.3 del artículo 32 de la citada ley, correspondiendo desestimar el recurso de casación.

III. DECISIÓN:

Por estas consideraciones **MI VOTO** es porque se declare: **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha dieciocho de julio de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos sesenta y nueve; en consecuencia, **NO SE CASE** la sentencia de vista contenida en la resolución doce, de fecha tres de julio del dos mil catorce, obrante a fojas doscientos treinta y seis, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la empresa Efco del Perú Ltd. Sucursal contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, sobre acción contencioso administrativa; **SE DISPONGA** la publicación de la presente



*Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente*

**SENTENCIA
CASACION N° 11563 - 2014
LIMA**

resolución en el diario oficial “*El Peruano*” conforme a ley; y, se devuelva. **Jueza
Suprema: Rueda Fernández.**

S.S.

RUEDA FERNÁNDEZ

EAE/jps