

proceso también se aplican en sede administrativa, de tal manera que durante el procedimiento los administrados tienen como mínimo los siguientes derechos: i) a exponer sus argumentos; ii) a ofrecer, producir y actuar pruebas; y iii) a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Esto implica que la autoridad analice cada uno de los pedidos de la parte y le indique por qué su pedido se encuentra —o no— justificado en las pruebas producidas y actuadas en el procedimiento. En el caso de que no se acepte una determinada interpretación de una norma, de igual manera la autoridad debe indicarle por qué esa interpretación no es aceptable y darle razones de por qué se justifica otra interpretación. **3.5** Del análisis de los fundamentos de la sentencia de vista, no se determina la infracción denunciada, en tanto la inaplicación de las normas denunciadas artículo 141 y artículo 148 del Código Tributario, concuerda con la protección del derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución, siendo parte del mismo el derecho a la prueba, el cual ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, como las anteriormente glosadas. **3.6** Cabe señalar que el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece que: “En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo [...]”. **3.6.1** La norma bajo comentario se refiere a que, en la etapa jurisdiccional, se analizarán los medios probatorios que consten en el expediente administrativo, pero no ha establecido la norma que se trate de medios probatorios que hayan sido valorados en la etapa administrativa, sino que se refieran a los hechos alegados durante la misma. **3.6.2** En el presente caso, tal como lo ha señalado la recurrente SUNAT en su recurso extraordinario, los medios probatorios fueron presentados en forma extemporánea por la demandante en la oportunidad de la reclamación y de la apelación; por ello, en aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, y al no encontrarse en el supuesto de excepción para su respectiva admisión, afirma que dichos documentos no podían ser meritados ni por la administración tributaria ni por el Tribunal Fiscal; por ende, concluye que tampoco correspondía que las instancias de mérito evaluaran los documentos alcanzados o se les dé mérito probatorio alguno. **3.6.3** Conforme con lo anterior, se advierte que los medios probatorios aportados por la actora materia de pronunciamiento en la recurrida constituyen medios probatorios presentados en la etapa administrativa, y corresponde al órgano jurisdiccional valorarlos a fin de cautelar el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, ambos protegidos constitucionalmente, como en efecto ha ocurrido en la presente controversia por parte de las instancias de mérito, lo que se ajusta a derecho. **3.6.4** Cabe señalar que en la presente controversia, conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, durante el procedimiento contencioso tributario, tanto el ente recaudador como el Tribunal Fiscal han soslayado el principio de verdad material, aplicable supletoriamente conforme a la norma IX del título preliminar del Código Tributario, por lo que en mérito del referido principio, estas entidades debieron verificar plenamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones, para lo cual debieron 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. En tal sentido, correspondía que las mencionadas entidades, admitieran y valoraran los medios probatorios presentados en forma extemporánea a fin de determinar la fehaciencia de las operaciones observadas, y, de este modo, dar cumplimiento al principio de verdad material antes señalado. **3.6.5** Finalmente, es del caso citar a Juan Monroy Gálvez, quien expone: “Desde la perspectiva de la tutela jurisdiccional efectiva, el objeto del contencioso administrativo es dar tutela a los derechos e intereses jurídicamente protegidos del administrado y, también, a ejercer un control de legalidad sobre la actividad administrativa”<sup>9</sup>. En mérito a las consideraciones antes expuestas, el recurso extraordinario de la SUNAT deviene, igualmente, en **infundado**. **DECISIÓN** Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos i) por el representante legal de la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria mediante escrito del catorce de mayo de dos mil veintiuno (fojas seiscientos noventa y dos), y ii) por el Procurador Público Adyunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito de fecha diecisiete de mayo de dos mil veintiuno (fojas setecientos cuarenta). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala

Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la resolución número diecisiete, del treinta de abril de dos mil veintiuno, que confirma la sentencia apelada emitida con resolución número diez, del veintisiete de noviembre de dos mil veinte, que declaró fundada la demanda en todos sus extremos; en los seguidos por Loy Sing S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley. Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala**. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> Conforme indica Tori esta condición presupone que su contenido se encuentra integrado por otros derechos. Entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se encuentran i) derecho a la motivación; ii) el derecho a la contradicción o defensa; iii) derecho a la doble instancia; iv) derecho a la congruencia; v) derecho a la interdicción de la reforma en peor; vi) derecho al recurso, entre otros.

TORI VARGAS, Fernando (2007). “La potestad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario: Algunos límites constitucionales aplicables a su ejercicio”. En Revista Advocatus, N° 16: p. 236.

<sup>2</sup> SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Lima, PUCP; p. 23.

<sup>3</sup> Ibidem, p. 24.

<sup>4</sup> El resaltado es nuestro.

<sup>5</sup> Ibidem, pp. 85-86

<sup>6</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (2009). “Caso Tristán Donoso vs. Panamá”; párr. 153.

<sup>7</sup> Sentencia del ocho de agosto de dos mil doce, recaída en el Expediente N° 00156-2012-PHC/TC (caso Tineo Cabrera), fundamento jurídico 2. Esta posición ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional en la sentencia del veinticinco de mayo del dos mil dieciséis, recaída en el Expediente N° 05487-2013-PA/TC (caso Pesquera Exalmar S.A.), fundamento jurídico 4.

<sup>8</sup> Sentencia del siete de agosto de dos mil ocho, recaída en el Expediente N° 8495-2006-PA/TC, fundamento jurídico 33.

<sup>9</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan (2023). Las pretensiones en el procedimiento administrativo. Lima, Palestra Editores; p. 236.

C-2195376-3

### CASACIÓN N° 8716-2022 LIMA

**TEMA:** EXIMIENTE DE SANCIÓN DE MULTA

**Sumilla:** Conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas, establecida como condiciones para eximirse de la sanción de multa: i) que la mercancía encontrada fuese mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera; ii) que se declare la mercancía encontrada, se pague la deuda tributaria aduanera y los recargos que correspondan; y iii) se solicite la rectificación de la declaración aduanera de mercancías dentro de los tres (03) meses transcurridos desde la fecha del otorgamiento del levante.

**PALABRAS CLAVE:** subsanación voluntaria, eximente de sanción de multa, artículo 145 de la Ley General de Aduanas, declaración aduanera incorrecta o incompleta

Lima, dieciséis de mayo de dos mil veintitrés

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS** La causa número ocho mil setecientos dieciséis - dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (Presidente), Bustamante Zegarra, Delgado Aybar, Llap Unchon y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **I. ASUNTO** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa CASOR ADUANEROS S.A.C., mediante escrito de fecha veinticinco de enero de dos mil veintidós (fojas dos mil trece del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista emitida con resolución número catorce, del veintinueve de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y seis del EJE), que confirma la sentencia apelada expedida mediante resolución número diez, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento veintiocho del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **I.1. Antecedentes I.1.1 Demanda** El veintinueve de octubre de dos mil diecinueve, la empresa CASOR ADUANEROS S.A.C. interpone demanda contencioso

administrativa contra el Tribunal Fiscal y contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando pretensiones de nulidad de la Resolución de Tribunal Fiscal N° 06683-A-2019, que confirmó el artículo tercero de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925, del veintidós de junio de dos mil dieciocho, emitida por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao. Como pretensión accesoria, solicita se declare la nulidad de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925 y la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601. Fundamentos de la demanda La demandante sustenta su demanda en los siguientes fundamentos: 1. Sostiene que el importador le entregó únicamente la factura Comercial FV/1/17/01162, y la Factura Comercial FV/1/17/01163 le fue entregada por el importador después del despacho aduanero cuando la mercancía ya se encontraba en el local del importador. Agrega que el formato B de la DAM se declaró solo la primera factura y una sola maquina compresora añadiendo que se incluye accesorios y repuestos para su normal funcionamiento, y que en el almacén el importador empieza el armado de la compresa encontrando partes y piezas sobrantes que inicialmente consideró accesorios y repuestos pero después comprendió que era en realidad otra compresora, y por tal razón se recomendó solicitar la rectificación de la DAM para incorporar la segunda factura y pagar los tributos correspondientes, así, con fecha 22 de junio de 2017 se genera la autoliquidación de cobranza N° 118-117114 pagando los tributos de la segunda compresora por un monto de US\$ 40,709.00, y se solicita la rectificación de la DAM para abrir la serie 2 e incorporar la maquina compresora correspondiente a la segunda factura al amparo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas. 2. Señala que no ha contradicho la infracción y la consecuencia es la multa, pero cuando los privados voluntariamente reconocen esta infracción rectifican la DAM para incluir la mercancía no declarada y pagan los tributos, se les exime de sanción. 3. Refiere que el Tribunal Fiscal no ha comprendido el artículo 145 de la Ley General de Aduanas pues la infracción no está en cuestionamiento, el tema se centra en la sanción, si bien ante la infracción procede la multa, se exime de ella cuando la subsanación es voluntaria por lo que la SUNAT no debió cobrar la sanción. 4. Sostiene que se cumplió el supuesto del artículo 145 debido a que la mercancía es encontrada por el dueño o consignatario con posterioridad al levante y la mercancía es mayor a la consignada en la declaración aduanera debido a que se declaró un compresor y se encontró dos compresores, por lo que podía ser declarar sin ser sujeto a sanción y con el solo pago de la deuda tributaria aduanera y los recargos que correspondan; agrega que carece de relevancia si el error fue del proveedor, del agente de carga, del transportista, del agente de aduana, del almacenista o del importador, no se trata de averiguar quién cometió el error, sino de tender un puente para restablecer la situación y pagar los tributos. 5. Señala que es una paradoja que si no se verifica el artículo 145, esto es, si lo encontrado (dos compresores) no es mayor a lo declarado (un compresor), entonces, como el Tribunal Fiscal señala que los hechos se subsumen en la infracción de declaración incorrecta de cantidad comercial. I.1.2 Sentencia de primera instancia El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número diez, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento veintiocho del EJE), declaró infundada la demanda. **Fundamento:** El Juzgado sustenta su resolución principalmente en lo siguiente: [...] debe entenderse que cuando el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas hace referencia a que el dueño o consignatario encuentre mercancía mayor a la consignada en la declaración quiere decir que se encuentre un exceso de unidades físicas de la mercancía declarada, sea este exceso del mismo tipo de la mercancía declarada, lo cual no ocurrió en el presente caso, debido a que se encontró otra mercancía que no había sido declarada a pesar de contar con la documentación para ello, por lo que incurrió en una incorrecta declaración. I.1.3 Sentencia de vista La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, emite la sentencia de vista mediante resolución número catorce, del veintinueve de diciembre de dos mil veintiuno (fojas ciento ochenta y seis del EJE), que confirma la sentencia apelada expedida mediante resolución número diez, del veintiuno de julio de dos mil veintiuno (fojas ciento veintiocho del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Fundamentos** La sentencia de vista sostiene: "En el caso en concreto, se advierte de autos administrativos, que al

numerarse la DAM N° 118-2017-10-227225 se consignaron los datos referidos a la compresora sustentada en la Factura Comercial N° FV/1/17/001162, indicándose en el casillero 7.35 "Descripción Mercancías" los detalles relacionados a esta, como: "Maquina Compresora 1800, N° de pedido 4700005630, Número de Serie 24787, Incluye: accesorios y repuestos para su funcionamiento", entre otros. Sin embargo, cabe precisar que el Conocimiento de Embarque N° EME-848241 consignado en el casillero 7.8 de la DAM, está relacionado a las Facturas Comerciales N° FV/1/17/001162 y N° FV/1/17/001163, cada una de las cuales está referida a una compresora diferente e identificable conforme se puede apreciar de las mismas, que se distinguen entre sí por su descripción del producto, número de serie, valor FOB, pedido de cliente, código de producto y otros. Asimismo, en el casillero 9 de la DAM se incluyó un listado de documentos que fueron detallados en el Volante de Despacho N° 6500386744, que a su vez están relacionados con el Conocimiento de Embarque mencionado y con el detalle de ambas compresoras contenido en el documento BL N° EME-848241 (Bill of Lading). En ese sentido, se corrobora que la Agencia de Aduanas efectuó una declaración incompleta respecto al valor y cantidad de las mercancías, porque en el respaldo documentario de la DAM se incluyeron las dos compresoras que fueron sustentadas en dos facturas diferentes y pese a ello no se consignaron expresamente los datos de ambas. Bajo tal contexto, esta Sala Superior considera que el derrotero para identificar la configuración del supuesto previsto en el artículo 145 de la acotada Ley consiste en determinar si la compresora sustentada en la Factura N° FV/1/17/001163 constituyó mercancía en exceso; sin embargo, como se ha determinado, ello no fue así, porque la DAM se sustentó con diversa documentación en la que sí se consideraba dicha mercancía. Por tanto, teniendo en cuenta que en la declaración se consignó el Conocimiento de Embarque que hacía referencia a ambas compresoras, se colige que no se configuró la existencia de un exceso de unidades físicas". **I.2 Recurso de casación** Mediante escrito de fecha veinticinco de enero de dos mil veintidós, la empresa CASOR ADUANEROS S.A.C. interpone recurso de casación (fojas doscientos trece del EJE). Sustenta su recurso en las siguientes infracciones normativas: **a) Infracción normativa consistente en la afectación del numeral 3 del literal b del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053** La recurrente menciona que la Sala Superior ha señalado en su sentencia de vista que no se verificó el supuesto de infracción previsto en el numeral 3 del literal b del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Sin embargo, ha ratificado la imposición de la sanción, basándose meramente en que la comisión de la infracción no era materia de cuestionamiento por parte de la recurrente; pese a que lo correcto era, más allá de lo discutido en la controversia, aplicar con rigurosidad lo previsto en la ley. **b) Infracción normativa consistente en la afectación del artículo 145 de la Ley General de Aduanas** La parte recurrente señala que la Sala Superior no ha considerado que todas las condiciones fácticas previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas concurren. En primer lugar, que el dueño o consignatario ha hallado mayor o distinta mercancía a la consignada en la declaración aduanera. En ese aspecto, la norma en cuestión no atiende subjetividades como de quién fue el error, sino que busca tener un puente para poner en funcionamiento el círculo virtuoso de su fundamento económico. Por otro lado, la segunda condición fáctica es que la mercancía hallada haya sido mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera; lo cual evidentemente se da, ya que, de lo contrario ni siquiera se habría configurado la infracción prevista en el numeral 3 del literal b del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Finalmente, la tercera condición fáctica hace referencia a que, a opción del importador, la mercancía podría ser declarada con el solo pago de la deuda tributaria aduanera y recargos correspondientes, sin ser sujeta a sanción. Es por todo ello que, en el presente caso, corresponde la exención de sanción a la recurrente; ya que de lo contrario, en ningún otro escenario, sería aplicable el artículo 145 de la Ley General de Aduanas. **Auto calificadorio** Mediante el auto calificadorio de fecha veintiuno de junio de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declara procedente el recurso de casación interpuesto por CASOR ADUANEROS S.A.C. por las causales señaladas en el acápite anterior (fojas ciento trece del cuaderno de casación). **III. CONSIDERANDO** Primero: Delimitación del petitorio Es objeto de pronunciamiento en sede casatoria el recurso extraordinario de casación interpuesto por la empresa CASOR ADUANEROS S.A.C. contra la sentencia de vista, que confirmó la sentencia apelada, que declaró

infundada la demanda contencioso administrativa sobre nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06683-A-2019, del veintidós de julio de dos mil diecinueve. **Segundo: Sobre la infracción normativa consistente en la afectación del numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053** 2.1 La empresa recurrente aduce en esencia que en la sentencia de vista no se verificó el supuesto de infracción previsto en el numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Sin embargo, afirma que ha ratificado la imposición de la sanción, basándose meramente en que la comisión de la infracción no era materia de cuestionamiento por parte de la recurrente, pese a que lo correcto era, más allá de lo discutido en la controversia, aplicar con rigurosidad lo previsto en la ley. **2.2** A fin de verificar si la sentencia impugnada ha incurrido en la infracción normativa denunciada, corresponde acudir a sus fundamentos: **2.2.1** Al respecto, en su considerando sexto, la recurrida expone los hechos acontecidos en la presente controversia: [...] mediante Declaración Aduanera de Mercancía N° 118-2017-10-227225 5 numerada el 21 de junio de 2017, seleccionada a canal de control verde, la empresa SAN MIGUEL INDUSTRIAS PET S.A., representada por la Agencia de Aduanas CASOR ADUANEROS S.A.C., solicitó a consumo 12 bultos con un peso bruto de 28,980.00 kilos, conteniendo 01 maquina compresora, amparada en la Factura Comercial N° FV/ 1/17/01162 consignando un valor FOB de US\$ 202,087.442, un Flete de US\$ 5,902.853 y un Seguro de US\$ 111,800, así como amparada en el Conocimiento de Embarque N° EME-848241. Sin embargo, el 22 de junio del mismo año, la mencionada Agencia de Aduanas solicitó la rectificación de tal DAM con la finalidad de que se incorpore una serie y se adicione la Factura Comercial N° FV/1/17/01163, en aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas. Ante lo cual, la SUNAT expidió la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601, de fecha 3 de julio de 2017, mediante la que declaró la improcedencia de dicha solicitud y dispuso su rectificación de oficio, así como le impuso sanción de multa por comisión de la infracción prevista en el numeral 3, inciso b) del artículo 192 de la acotada Ley. Seguidamente, la Agencia de Aduanas interpuso recurso de reclamación contra la citada resolución, la misma que fue desestimada mediante la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925, de fecha 22 de junio de 2018, que a su vez fue apelada por la ahora demandante, dando lugar a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06683-A-2019, de fecha 22 de julio de 2019, en la que el colegiado administrativo confirmó el Artículo Tercero de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925, esto es, el único extremo cuestionado por la Agencia de Aduanas referido a la imposición de sanción multa. No estando conforme con dicha decisión, CASOR ADUANEROS S.A.C. interpuso demanda contenciosa administrativa señalando como sustento de sus pretensiones nulificantes que en la DAM declaró solo un compresor porque la segunda factura correspondiente al otro compresor le fue entregada con posterioridad, cuando la mercancía ya estaba en el local del importador y ellos mismos detectaron al proceder con el armado que en realidad habían dos unidades de compresores; motivo por el cual solicitó la rectificación de la DAM, para incorporar la segunda factura vinculada al segundo compresor y pagar los tributos correspondientes. De esta forma, tanto en la vía administrativa como en el presente proceso, la recurrente ha alegado principalmente que no discute la infracción, sino que la sanción de multa impuesta por la Aduanas no se le haya eximido, en aplicación del artículo 145 de la Ley General de Aduanas, en tanto, existió voluntariedad de su parte para rectificar la DAM, cumpliendo con todas las condiciones de dicho dispositivo normativo [...]. [Subrayado agregado] **2.2.2** De otra parte, la recurrente aduce que en la sentencia de vista no se verificó el supuesto de infracción previsto en el numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Al respecto, en el décimo considerando de la sentencia recurrida, página once, se expone que: [...] según los fundamentos esbozados por el colegiado administrativo, se concluyó que en la DAM N° 118-2017-10-227225 se declaró el valor y la cantidad de las mercancías de forma incompleta porque la documentación que la sustentó no guarda conformidad con dichos aspectos; lo cual, no supone per se, que los hechos se subsuman en el supuesto expresado en el precitado artículo 145, dado que no se trató de mercancía encontrada por el dueño mayor a la consignada en la declaración aduanera, sino que en esta se detallaron datos que interpretados conjuntamente con su documentación sustentatoria permiten colegir que la declaración aduanera contiene información incompleta de las mercancías [...]. **2.2.3** En tal sentido, se advierte que la

sentencia de vista, en efecto, contiene un pronunciamiento sobre que la recurrente incurrió en la infracción imputada sobre la base de lo anteriormente analizado por el colegiado administrativo, de modo que, conforme lo afirma la recurrente, en la sentencia de vista no se verificó el supuesto de infracción previsto en el numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas<sup>1</sup>, toda vez que dicho aspecto, al no haber sido impugnado en el presente proceso judicial, la sala revisora entiende que tiene calidad de cosa decidida, habiendo quedado firme dicho extremo, razón por la cual, resultaba válido que no proceda a su verificación. Sobre la calidad de cosa decidida, el Tribunal Constitucional ha interpretado que: La inmutabilidad de la cosa juzgada forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho al debido proceso, que esta garantía se extiende a los actos administrativos firmes que hayan adquirido la cualidad de cosa decidida (cf. STC 05807-2007-PA/TC y 00419-2013-PA/TC). Sin que ello implique negar las diferencias entre proceso judicial y procedimiento administrativo, el Tribunal ha entendido que las garantías de inimpugnabilidad e inmodificabilidad de la cosa juzgada se extienden, mutatis mutandis, a los actos administrativos firmes.<sup>2</sup> En la presente controversia, la empresa recurrente no ha cuestionado en el presente proceso judicial, la infracción imputada por la autoridad aduanera mediante Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601, de fecha tres de julio de dos mil diecisiete, que le impuso la sanción de multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 3 del inciso b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, con lo cual dicho acto administrativo ha quedado firme. **2.2.4** Cabe señalar que, conforme se expone en el ítem 2.2.1 del segundo considerando, la sentencia impugnada tiene anotado que la empresa recurrente no discute la comisión de la infracción imputada. Al respecto, se advierte que la empresa recurrente en su escrito de demanda, ítem 4.5, indica: **4.5 Respecto a la infracción no existe cuestionamiento**, por lo que el Tribunal Fiscal se equivoca al señalar que, por haberse cometido infracción, no procede la aplicación del artículo 145 [...] Pero, repetimos, la infracción no estaba en cuestionamiento. [Énfasis agregado] **2.2.5** En consecuencia, por los fundamentos antes señalados, no se aprecia que la sentencia de vista haya incurrido en afectación del numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, conforme denuncia la recurrente. Por tanto, corresponde **declarar infundado** este extremo del recurso presentado. **Tercero: Sobre la infracción normativa consistente en la afectación del artículo 145 de la Ley General de Aduanas** 3.1 La parte recurrente señala que la Sala Superior no ha considerado que todas las condiciones fácticas previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas concurren. En primer lugar, que el dueño o consignatario ha hallado mayor o distinta mercancía a la consignada en la declaración aduanera; en ese aspecto, la norma en cuestión no atiende subjetividades, como de quién fue el error, sino que busca tener un puente para poner en funcionamiento el círculo virtuoso de su fundamento económico. La segunda condición fáctica es que la mercancía hallada haya sido mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera; lo cual evidentemente se da, ya que, de lo contrario, ni siquiera se habría configurado la infracción prevista en el numeral 3 del literal b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas. Finalmente, la tercera condición fáctica hace referencia a que, a opción del importador, la mercancía podría ser declarada con el solo pago de la deuda tributaria aduanera y recargos correspondientes, sin ser sujeta a sanción. Es por todo ello que afirma la empresa recurrente que, en el presente caso, le corresponde la exención de sanción de multa conforme lo establece el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas. **3.2** Conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, la sentencia de vista expone en su sexto considerando que: **3.2.1** Con fecha veintinueve de junio de dos mil diecisiete, fue numerada la Declaración Aduanera de Mercancía N° 118-2017-10-227225, seleccionada a canal de control verde, por la cual la recurrente solicitó a consumo doce bultos con un peso bruto de 28,980.00 kilos, conteniendo una maquina compresora, amparada en la Factura Comercial N° FV/1/17/01162; se consignó un valor FOB de doscientos dos mil centavos y siete dólares con cuatrocientos cuarenta y dos centavos (US\$ 202,087.442), un flete de cinco mil novecientos dos dólares con ochocientos cincuenta y tres centavos (US\$ 5,902.853) y un seguro de ciento once mil ochocientos dólares (US\$ 111,800), así como amparada en el Conocimiento de Embarque N° EME-848241. **3.2.2** Con fecha veintidós de junio del mismo año, la empresa recurrente en su condición de agencia de aduanas solicitó la rectificación de la referida declaración aduanera de mercancías con la finalidad de que

se incorpore una serie y se adicione la Factura Comercial N° FV/1/17/001163, en aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas. **3.2.3** Ante dicha solicitud de rectificación, la SUNAT expidió la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601, del tres de julio de dos mil diecisiete, mediante la que declaró la improcedencia de la solicitud de la recurrente, dispuso la rectificación de oficio de la misma declaración aduanera de mercancía, y le impuso la sanción de multa por comisión de la infracción prevista en el numeral 3 del inciso b) del artículo 192 de la mencionada ley. **3.3** Respecto a la norma denunciada, la sentencia de vista se pronuncia en el tercer párrafo de la página trece y en el último párrafo del décimo primer considerando, señalando lo siguiente: [...] Sin embargo, la configuración del tipo infractor precitado relacionado a la incompleta declaración de la información referida a la cantidad comercial de la mercancía, no implica per se la configuración del supuesto de hecho contenido en el artículo 145 de la normativa especial, toda vez que, el cuestionamiento de la cantidad de la mercancía para la imposición de sanción no supone que en vía de rectificación esta se trate de una cantidad en exceso. Máxime, si a ello se añade que para la aplicación de la exención de multa no se requiere únicamente la condición de voluntariedad, como señala la apelante, sino la concurrencia de todas las condiciones que su regulación misma abarca [...]. [...] Bajo tal contexto, esta Sala Superior considera que el derrotero para identificar la configuración del supuesto previsto en el artículo 145 de la acotada Ley consiste en determinar si la compresora sustentada en la Factura N° FV/1/17/001163 constituyó mercancía en exceso; sin embargo, como se ha determinado, ello no fue así, porque la DAM se sustentó con diversa documentación en la que sí se consideraba dicha mercancía. Por tanto, teniendo en cuenta que en la declaración se consignó el Conocimiento de Embarque que hacía referencia a ambas compresoras, se colige que no se configuró la existencia de un exceso de unidades físicas. En consecuencia, **corresponde desestimar los agravios invocados [...].** **3.3.1** Conforme se advierte de lo desarrollado por la sentencia de vista, la misma no analiza los presupuestos comprendidos en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas ni desarrolla cuáles son las condiciones que deben concurrir para la exención de la multa; solo centraliza su análisis en los elementos que concurren para afirmar que la empresa recurrente incurrió en la infracción imputada, lo cual, como se ha señalado, no ha sido materia de cuestionamiento. **3.4** En tal sentido, corresponde analizar las disposiciones del segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 1053 y modificado por el Decreto Legislativo N° 1102 (publicado el veinte de junio de dos mil doce), el cual establece que: Artículo 145.- Mercancía declarada y encontrada En caso que la mercancía encontrada por el dueño o consignatario con posterioridad al levante fuese mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera, a opción del importador, ésta podrá ser declarada sin ser sujeta a sanción y con el solo pago de la deuda tributaria aduanera y los recargos que correspondan, o podrá ser reembarcada. La destinación al régimen de reembarque sólo procederá dentro del plazo de treinta (30) días computados a partir de la fecha del retiro de la mercancía. Asimismo, corresponde concordar las disposiciones del artículo 145 con el artículo 199 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 010-2009-EF, modificado por Decreto Supremo N° 245-2013-EF, que establece lo siguiente: Conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley, el dueño o consignatario podrá solicitar la rectificación de la declaración aduanera dentro de los tres (03) meses transcurridos desde la fecha del otorgamiento del levante en caso encontrará mercancía en mayor cantidad o distinta a la consignada en la declaración de mercancías. La Autoridad Aduanera aceptará la rectificación de la declaración previa presentación de la documentación sustentatoria y del pago de la deuda tributaria aduanera y recargos que correspondan. Las normas bajo comentario establecen las condiciones para eximirse de la sanción de multa, que son: i) que la mercancía encontrada fuese mayor o distinta a la consignada en la declaración aduanera; ii) que se declare la mercancía encontrada, se pague la deuda tributaria aduanera y los recargos que correspondan y iii) se solicite la rectificación de la declaración aduanera de mercancías dentro de los tres (03) meses transcurridos desde la fecha del otorgamiento del levante. Nótese que la norma del citado artículo 199 señala que: "La Autoridad Aduanera aceptará la rectificación de la declaración, previa presentación de la documentación sustentatoria y del pago de la deuda tributaria aduanera y recargos que correspondan", lo que enfatiza el aspecto

voluntario de la subsanación de la infracción imputada por parte del infractor, todo lo cual supone que, de producirse las condiciones antes enumeradas, tal infractor resultará eximido de la sanción. **3.5** Cabe concordar las disposiciones del segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas con el artículo 255 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado con el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, norma publicada el veinte de marzo de dos mil diecisiete<sup>5</sup>. En la misma línea, el numeral 1 del artículo 255 del anotado texto único, establece las condiciones eximentes de responsabilidad por infracciones, señalando en el literal f) como causal eximente a "la subsanación voluntaria por parte del posible sancionado del acto u omisión imputado como constitutivo de infracción administrativa, con anterioridad a la notificación de la imputación de cargos a que se refiere el inciso 3) del artículo 253". **3.5.1** Sobre el particular, Natalia Mori Torres<sup>4</sup> ha sostenido que la finalidad de la subsanación voluntaria es "promover el autocontrol por parte de los sujetos infractores de modo que estos, voluntariamente, y sin activar el aparato estatal, con los costos que ello implica, corrijan su conducta", por lo que afirma que "al haber incorporado la subsanación voluntaria como eximente de responsabilidad ha reconocido que el restablecimiento de la legalidad prima sobre el interés de imponer un castigo al infractor. En otras palabras, la ley prefiere incentivar que los administrados subsanen voluntariamente sus infracciones administrativas antes que imponerles un castigo". Continúa explicando que "se trata de la aplicación de la llamada 'técnica de las excusas absolutorias' en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, privilegia el efectivo restablecimiento voluntario de la legalidad quebrantada por la infracción cometida". Concluye esta autora que "la subsanación voluntaria como eximente es perfectamente compatible con el fin preventivo de la sanción en tanto incentiva a que los sujetos corrijan su conducta y se adecúen a lo previsto en la respectiva normativa". Para definir el término "subsanar", la misma autora lo define en el sentido que el sujeto infractor debe acreditar haber efectivamente corregido su conducta cumpliendo con el acto debido o dejando de incurrir en la conducta prohibida, dependiendo de si se trata de una infracción por acción u omisión, respectivamente. En suma, para Mori Torres, "la subsanación voluntaria implica adoptar voluntariamente las medidas que sean necesarias para restablecer el orden alterado por la infracción cometida"<sup>5</sup>. **3.5.2** En la presente controversia, con la solicitud de rectificación de la declaración aduanera de mercancías, presentada el veintidós de junio de dos mil diecisiete, mediante Expediente N° 118-URD109-2017-035779-9 (fojas noventa y cuatro a del expediente electrónico administrativo), es posible advertir que se cumplen los supuestos legales establecidos por el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas, toda vez que con posterioridad al levante y dentro del plazo legal establecido, mediante la solicitud de rectificación antes referida, la recurrente procedió a declarar una compresora adicional sustentada en la Factura Comercial N° FV/1/17/001163, de fecha nueve de mayo de dos mil diecisiete, la cual constituye una mercancía distinta a la consignada en la declaración aduanera de mercancías, realizó el pago de los tributos y recargos correspondientes, por lo que corresponde sea eximida de la sanción de multa, en mérito a lo establecido por el segundo párrafo del artículo 145 de la Ley General de Aduanas. Asimismo, se observa que, con anterioridad a la acción de fiscalización de la administración aduanera, conforme se ha señalado en el párrafo precedente, la empresa recurrente subsanó en forma voluntaria la declaración de la compresora adicional antes referida y procedió al pago de los tributos aduaneros correspondientes, mediante la solicitud de rectificación de la declaración aduanera de mercancías, razón por la cual resulta de aplicación lo señalado por el citado artículo 199, en el sentido de que "la Autoridad Aduanera aceptará la rectificación de la declaración previa presentación de la documentación sustentatoria y del pago de la deuda tributaria aduanera y recargos que correspondan". Al haber la demandante subsanado la infracción incurrida prevista en el numeral 3 del inciso b) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, al declarar y proporcionar información completa de las mercancías mediante la solicitud de rectificación de la declaración aduanera de mercancías, en forma voluntaria y con anterioridad a la acción de fiscalización y de imputación de cargos, por mérito de lo establecido en el numeral 1 del artículo 255 del anotado texto único, que establece las condiciones eximentes de responsabilidad por infracciones, señalando en el literal f) como causal eximente a "la subsanación voluntaria por parte del posible sancionado del acto u omisión imputado como constitutivo de infracción administrativa, con anterioridad a la notificación de la

imputación de cargos a que se refiere el inciso 3) del artículo 253<sup>1)</sup>, corresponde que la demandante sea eximida de la sanción de multa impuesta con la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601, de fecha tres de julio de dos mil diecisiete. **3.5.3** Finalmente, cabe enfatizar que en el desarrollo del poder punitivo de la administración y en la actuación de los administrados durante los procedimientos administrativos, sus actuaciones tienen su guía y orientación en el principio de la buena fe procedimental, previsto en el numeral 1.8 del artículo IV del citado Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, según el cual: 1.8. Principio de buena fe procedimental.- La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procedimental. Por todo lo anteriormente expuesto, se observa que la sentencia de vista ha incurrido en afectación del artículo 145 de la Ley General de Aduanas, por lo que corresponde declarar **fundado** el recurso de casación de la empresa recurrente por esta causal deducida. **Actuación en sede de instancia 3.6.** Al haberse estimado el recurso de casación de la parte demandante por esta última causal, corresponde casar la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, revocar la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos, y, reformándola, **declarar fundada la demanda**; en tal sentido, **declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06683-A-2019**, que confirmó el artículo tercero de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925, del veintidós de junio de dos mil dieciocho, emitida por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, así como la nulidad de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925 y de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601. **DECISIÓN** Por tales consideraciones y de conformidad con el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la empresa CASOR ADUANEROS S.A.C. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la resolución número catorce, de fecha veintinueve de diciembre de dos mil veintiuno. Actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada, expedida mediante resolución número diez, del veintidós de julio de dos mil veintiuno, que declaró infundada la demanda, y, reformándola, **DECLARARON FUNDADA** la demanda en todos sus extremos. Por tanto, **SE DECLARA** la nulidad de la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 06683-A-2019**, que confirmó el artículo tercero de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925, del veintidós de junio de dos mil dieciocho, emitida por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, y **SE DECLARA** la nulidad de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2018-000925 y de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D5100/2017-000601; en los seguidos por CASOR ADUANEROS S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley. Interviene como ponente el señor **Juez Supremo Bustamante Zegarra**. SS. **BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, DELGADO AYBAR, LLAP UNCHON, TOVAR BUENDIA.**

<sup>1)</sup> Artículo 192.- Infracciones sancionables con multa Cometan infracciones sancionables con multa:

[...]

b) Los despachadores de aduana, cuando:

[...]

3.- Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, en los casos que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho, respecto a:

-Valor;

-Marca comercial; -Modelo; -Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente; -Estado; -Cantidad comercial; -Calidad; -Origen; -País de adquisición o de embarque; o -Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;

<sup>2)</sup> Fundamento 16 de la sentencia de Tribunal Constitucional expedida en el Expediente N° 04850-2014-PA/TC, de fecha veinte de abril de dos mil dieciséis.

<sup>3)</sup> Artículo 255.- Eximentes y atenuantes de responsabilidad por infracciones

1.- Constituyen condiciones eximentes de la responsabilidad por infracciones las siguientes:

a) El caso fortuito o la fuerza mayor debidamente comprobada.

b) Obrar en cumplimiento de un deber legal o el ejercicio legítimo del derecho de defensa.

c) La incapacidad mental debidamente comprobada por la autoridad competente, siempre que esta afecte la aptitud para entender la infracción.

d) La orden obligatoria de autoridad competente, expedida en ejercicio de sus funciones.

e) El error inducido por la Administración o por disposición administrativa confusa o ilegal.

f) La subsanación voluntaria por parte del posible sancionado del acto u omisión imputado como constitutivo de infracción administrativa, con anterioridad a la notificación de la imputación de cargos a que se refiere el inciso 3) del artículo 253.

2.- Constituyen condiciones atenuantes de la responsabilidad por infracciones las siguientes:

a) Si iniciado un procedimiento administrativo sancionador el infractor reconoce su responsabilidad de forma expresa y por escrito.

En los casos en que la sanción aplicable sea una multa esta se reduce hasta un monto no menor de la mitad de su importe.

b) Otros que se establezcan por norma especial."

(Texto modificado según el Artículo 2 Decreto Legislativo N° 1272)

<sup>4)</sup> MORI TORRES, Natalia (2020). "¿Incentivo a la legalidad o impunidad? Acerca del eximente de responsabilidad por subsanación voluntaria". En Derecho y Sociedad, N° 54; p. 387.

<sup>5)</sup> *Ibidem*, p. 389.

C-2195376-33

### CASACIÓN N° 10449-2022 LIMA

**TEMA:** EXCEPCIÓN PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA

**SUMILLA:** De la literalidad del texto del artículo 168 del Código Tributario se verifica que la referida norma contempla la irretroactividad de las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones; del mismo texto normativo se aprecia que sus alcances se extienden a las sanciones por infracciones tributarias que se encuentren en trámite o en ejecución. Así, la Corte Suprema de Justicia de la República ha señalado que, cuando se hace referencia a sanciones que se encuentren en trámite, se entiende a las sanciones por infracciones que han sido imputadas al administrado mediante la notificación de los valores y que se encuentran pendientes de resolución definitiva o de absolución de la impugnación realizada; y cuando se trata de sanciones en ejecución, se refiere a la ejecución de la sanción en caso la sanción fuere no pecuniaria o, en el caso de una sanción pecuniaria, cuando esta se encuentre en la etapa de cobranza coactiva. En consecuencia, en aplicación del artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, las normas que suprimen o reducen infracciones tributarias benefician a los contribuyentes, en tanto las sanciones no se encuentren en trámite o ejecución de conformidad con los términos señalados en esta sentencia. Por lo tanto, en el presente caso, las resoluciones de multa son inaplicables, dado que éstas fueron dejadas sin efecto mediante los Decretos Legislativos N° 1263 y N° 1311. Asimismo, a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas, no existía ningún procedimiento en trámite o ejecución que tuviese como finalidad la determinación de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 176 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**PALABRAS CLAVE:** principio de irretroactividad de las normas tributarias, principio de retroactividad benigna, infracciones tributarias

Lima, dieciocho de mayo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, los codemandados: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del trece de abril de dos mil veintidós (folios 894-910 del expediente judicial electrónico<sup>1)</sup>) y el Tribunal Fiscal, mediante escrito del siete de abril de dos mil veintidós (folios 872-882 del EJE), interponen recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecisiete, del veinticinco de marzo de dos mil veintidós (folios 852-859 del EJE), que revoca la sentencia apelada, contenida en la resolución número diez, del veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno (folios 774-794 del EJE), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara fundada la demanda. Antecedentes Demanda El uno de febrero de dos mil veintiuno, la empresa demandante **Cooperativa Agraria Cafetalera ACPC Pichanaki** interpuso demanda contencioso administrativa