



# El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BUEN SERVICIO AL CIUDADANO

Sábado 22 de julio de 2017

## JURISPRUDENCIA

Año XXVI / N° 1049

7807

### TRIBUNAL FISCAL

#### TRIBUNAL FISCAL N° 02206-Q-2017

##### OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

**EXPEDIENTE N°** : 2342-2017  
**INTERESADO** : CUTIPA PONGO YOLANDA  
**ASUNTO** : Queja  
**PROCEDENCIA** : Intendencia de Aduana de Tacna  
**FECHA** : Lima, 11 de julio de 2017

VISTA la queja presentada por CUTIPA PONGO YOLANDA, contra la Intendencia de Aduana de Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, por actos que vulneran el procedimiento legalmente establecido.

##### CONSIDERANDO:

Que la quejosa sostiene que debe declararse la nulidad de la Resolución Jefatural de División N° 172-3G0500/2016-000046 de 20 de abril de 2016, emitida por la omisión de declarar al ingresar al país dinero en efectivo mayor al importe permitido, debido a que la sanción que se le ha impuesto no ha sido dictada ni calculada con arreglo a ley; asimismo, solicita que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437 mediante la cual la Administración ha omitido dar el trámite que corresponde a su recurso de reclamación planteado contra la referida Resolución Jefatural de División N° 172-3G0500/2016-000046 e indebidamente lo ha declarado infundado, lo que ha restringido su derecho de defensa.

Que de conformidad con el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicho Código, en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

Que a fin de resolver la queja presentada, corresponde determinar si este Tribunal es competente para conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la sexta disposición complementaria, transitoria y final de la Ley N° 28306.

Que sobre el particular, se plantearon dos propuestas, según se indica a continuación: 1) El Tribunal Fiscal es competente para conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306; y, 2) El Tribunal Fiscal no es competente para conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos

financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306.

Que, sometido el tema a Sala Plena, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-11 de 10 de julio de 2017, se aprobó la primera propuesta. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

"La Ley N° 27693, publicada el 12 de abril de 2002, creó la Unidad de Inteligencia Financiera – Perú - UIF-Perú, con personería jurídica de derecho público, con autonomía funcional, técnica y administrativa, encargada de recibir, analizar, tratar, evaluar y transmitir información para la detección del lavado de activos y/o del financiamiento del terrorismo, así como, de coadyuvar a la implementación por parte de los sujetos obligados del sistema para detectar operaciones sospechosas de lavado de activos y/o del financiamiento del terrorismo<sup>1</sup>.

De otro lado, mediante Ley N° 28306, publicada el 29 de julio de 2004, se modificó la citada ley con el objeto de ampliar funciones de la UIF-Perú, fortalecer su autonomía, regular aspectos sobre los oficiales de cumplimiento, entre otros aspectos<sup>2</sup>.

La Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306 estableció la obligación para toda persona que ingrese y/o salga del país, nacional o extranjero, de declarar bajo juramento el dinero en efectivo y/o en instrumentos financieros que porte consigo por más de US\$ 10 000,00 (diez mil y 00/100 dólares americanos) o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera, correspondiendo a la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas, la implementación, control y fiscalización de lo dispuesto en la citada disposición. Asimismo, se previó que los registros que se generen como consecuencia de esta norma serían entregados a la UIF-Perú de manera automática y de acuerdo al reglamento. A ello se agregó que los registros que se generen como consecuencia de lo dispuesto en la anotada norma estarían a disposición de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Ministerio Público, Poder Judicial u otra autoridad competente y que con excepción de la primera institución mencionada, el resto de entidades públicas, sólo

<sup>1</sup> Al respecto, resulta pertinente indicar que el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) expide recomendaciones que constituyen estándares internacionales de medidas que los países deben implementar para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, así como también el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva. Conforme lo establece la Recomendación 32 del GAFI, los países deben contar con medidas establecidas para detectar el transporte físico transfronterizo de moneda e instrumentos negociables, incluyendo a través de un sistema de declaración y/o revelación y asegurar que sus autoridades competentes cuenten con la autoridad legal para detener o restringir moneda o instrumentos negociables al portador sobre los que se sospecha una relación con el financiamiento del terrorismo, el lavado de activos o delitos determinantes, o que son declarados o revelados falsamente. En tal virtud, las legislaciones de distintos países han establecido controles para el transporte transfronterizo de dinero en efectivo y/o instrumentos financieros negociables al portador.

<sup>2</sup> Al respecto, véase el dictamen de la Comisión de Economía e Inteligencia Financiera del Congreso de la República, lo que puede ser consultado en: [http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDocCondoc\\_2001\\_nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/d36600483e3a87c05274ab005391d5\\$FILE/07984DCMAY110604.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDocCondoc_2001_nsf/d99575da99ebfbc305256f2e006d1cf0/d36600483e3a87c05274ab005391d5$FILE/07984DCMAY110604.pdf)

podrán acceder a la información respecto de un caso concreto que sea materia de investigación.

Dicha norma señaló además que la omisión de declaración y/o la falsedad respecto del importe declarado bajo juramento, daría lugar al decomiso del dinero y/o de los instrumentos negociables al portador y a las acciones administrativas, civiles y penales correspondientes.

La Ley N° 27693 fue reglamentada mediante Decreto Supremo N° 018-2006-JUS, publicado el 25 de julio de 2006, cuyo capítulo V reguló la obligación de declarar el ingreso y/o salida de dinero y/o instrumentos financieros<sup>3</sup>.

El artículo 28° de dicho reglamento dispuso que la declaración de ingreso debe efectuarse en el documento denominado "Declaración Jurada de Equipaje - Ingreso", cuyo formato sería aprobado por la SUNAT, y reguló la información mínima que debía contener<sup>4</sup>. Asimismo, la declaración de salida debía efectuarse en la "Declaración Jurada de Equipaje - Salida", cuyo formato y contenido sería aprobado por la SUNAT quien establecería el momento y el responsable de la entrega de la referida Declaración Jurada.

Dicha norma dispuso además que una vez efectuada la declaración, el viajero la debía entregar debidamente suscrita al personal de la SUNAT en el control de entrada y/o salida del aeropuerto internacional, puerto o puesto de control fronterizo, según sea el caso y que los administradores o concesionarios de los aeropuertos internacionales y puertos, quedaban obligados a brindar a la SUNAT todas las facilidades necesarias para el control aduanero de los viajeros, en cumplimiento de lo dispuesto por la ley y el reglamento.

Por su parte, el artículo 29° del citado reglamento estableció que el control de la declaración se efectuaría en forma aleatoria y selectiva, cuando la persona ingrese al país dinero en efectivo y que dicho control se llevaría a cabo conjuntamente con el de su equipaje, debiendo efectuarse a requerimiento de la SUNAT por la entidad bancaria designada por la UIF - Perú, cuya oficina debe encontrarse dentro del lugar donde se efectúa el control aduanero, en la zona primaria, a fin de que efectúe el conteo de dinero. Asimismo, se previó que el control de la declaración se efectuaría de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31.5 del citado reglamento, cuando la persona salga del país. A ello se agregó que la UIF-Perú actuaría como ente supervisor del cumplimiento de lo dispuesto por la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley.

En relación con la omisión o falsedad en la declaración respecto del importe declarado bajo juramento, el numeral 31.1 del artículo de citado reglamento disponía que ello daría lugar al decomiso del dinero que lleve consigo el viajero o en su equipaje, y a las acciones administrativas, civiles y penales correspondientes, dándose cuenta del hecho a la UIF-Perú en un plazo no mayor de setenta y dos (72) horas de realizada la declaración jurada en el caso de la provincia de Lima y Provincia Constitucional del Callao, y de cinco (5) días hábiles para el caso de otras localidades.

A su vez, el numeral 31.2 del anotado artículo previó que al ingreso, cuando la SUNAT debía efectuar el control del dinero en efectivo, trasladaría el equipaje o bulto a la oficina bancaria ubicada en zona primaria aduanera a efectos de procederse a su conteo, siendo que, de determinarse una omisión o una declaración falsa, el funcionario del banco procedía a emitir un acta de retención y a depositar la suma no declarada, bajo la vigilancia del funcionario de aduanas, siempre que exceda la cantidad de US\$ 10 000,00, o el exceso encontrado respecto a su declaración, en las cuentas o cajas de seguridad que para estos efectos señale la UIF - Perú. El acta era suscrita por el funcionario bancario, el personal de SUNAT, el viajero y el representante del Ministerio Público cuando correspondía.

El numeral 31.6 del citado artículo dispuso que para el desempeño de sus funciones la SUNAT podía requerir el auxilio del Ministerio Público, en especial, cuando el viajero se negase a abrir su equipaje y demás bultos que porte consigo, entre otros casos. Asimismo, el numeral 31.7 agregó que para efectos de lo dispuesto en el mencionado artículo 31°, los funcionarios del banco estaban obligados, bajo responsabilidad, a brindar todas las facilidades del caso y efectuar el conteo del dinero en efectivo en presencia del funcionario de la SUNAT y del viajero.

Por su parte, el numeral 31.8 del mismo artículo previó que la UIF-Perú podía suscribir convenios con instituciones bancarias o financieras establecidas en el país para coadyuvar al cumplimiento de lo dispuesto en la Sexta Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley, mientras que el numeral 31.9 dispuso que la sanción administrativa de decomiso<sup>5</sup> por la falsa declaración y/o la omisión de declarar, sería aplicada por la UIF-Perú en su condición de ente supervisor, en el término de quince días hábiles siguientes a la comunicación de retención efectuada por SUNAT a la UIF-Perú, a la cual se debía adjuntar el acta de retención donde se dejó constancia del hecho, el informe correspondiente, así como copia de la constancia del depósito.

El numeral 31.11 agregó que la UIF-Perú, mediante resolución directoral, establecería el procedimiento de impugnación de la citada sanción de decomiso.

La Disposición Transitoria y Final Única del citado reglamento previó que la implementación del procedimiento de declaración para el control de ingreso y salida de dinero en efectivo e instrumentos financieros se efectuará de acuerdo al cronograma que establezca la SUNAT. A ello agregó que la implementación del procedimiento de aplicación de la sanción de decomiso se efectuará de acuerdo al cronograma que establezca la SUNAT en coordinación con la UIF-Perú, el cual está condicionado a la existencia de una entidad bancaria en las zonas primarias donde estén ubicados los controles aduaneros y a la celebración de convenios entre la UIF-Perú y las entidades bancarias.

La anotada Sexta Disposición Complementaria Transitoria y Final fue modificada por el Decreto Legislativo N° 1106<sup>6</sup>, "Decreto Legislativo de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado", publicado el 19 de abril de 2012,

<sup>3</sup> Normas que fueron derogadas a partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 195-2013-EF, publicado el 01 de agosto de 2013, mediante el que se aprobó el "Reglamento de la Obligación de Declarar el Ingreso o Salida de Dinero en Efectivo y/o Instrumentos Financieros Negociables Emitidos al Portador".

<sup>4</sup> Dicha declaración debía contener como mínimo la siguiente información: Identidad del declarante, documento oficial de identidad, nacionalidad, dirección del declarante en su país de residencia, dirección del declarante en el país, monto declarado, tipo de moneda y tipo de instrumento negociable. El formato debía ser proporcionado bajo responsabilidad por la empresa transportista a todos los viajeros al momento de ingresar al país.

<sup>5</sup> El citado reglamento define al decomiso como la: "Sanción administrativa consistente en la privación de la propiedad, del dinero en efectivo y/o instrumentos negociables al portador, por la omisión o falsedad respecto del importe declarado bajo juramento". (ver artículo 2°).

<sup>6</sup> A partir de dicha modificación, se estableció que:

6.1. Establézcase la obligación para toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, de declarar bajo juramento instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo que porte consigo por sumas superiores a US\$ 10,000.00 (Diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América), o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera.

6.2. Asimismo, queda expresamente prohibido para toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, llevar consigo instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo por montos superiores a US\$ 30,000.00 (Treinta mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera. El ingreso o salida de dichos importes deberá efectuarse necesariamente a través de empresas legalmente autorizadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones para realizar ese tipo de operaciones.

6.3. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en los numerales precedentes, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria dispondrá:

a.- La retención temporal del monto íntegro de dinero en efectivo o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" y la aplicación de una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad del importe declarado bajo juramento por parte de su portador.

b.- La retención temporal del monto de dinero en efectivo o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" que exceda los US \$30,000.00 (treinta mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América). El dinero retenido será depositado en una cuenta del Banco de la Nación donde se mantendrá en custodia. Los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" también serán entregados al Banco de la Nación en custodia. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria informará inmediatamente a la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú sobre la retención efectuada.

Corresponde al portador acreditar ante la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú, el origen lícito del dinero en un plazo máximo de setentidós (72) horas de producida la retención.

6.4. La no acreditación del origen lícito del dinero o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" en el plazo establecido, se considera indicio de la comisión del delito de lavado de activos, sin perjuicio de la presunta comisión de otros delitos. En estos casos, la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú informará al Ministerio Público para que proceda conforme a sus atribuciones.

6.5. El dinero o los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" retenidos como consecuencia de la aplicación de la presente norma seguirá el procedimiento establecido en las disposiciones previstas en la legislación penal y en las leyes especiales.

6.6. Las obligaciones y prohibiciones establecidas en la presente disposición no serán aplicables a los instrumentos financieros negociables diferentes a los emitidos "al portador", independientemente de su valor; no obstante, los mismos deberán ser obligatoriamente declarados bajo juramento al momento de su ingreso o salida del país.

6.7. Mediante Decreto Supremo reafirmado por los Ministros de Economía y Finanzas, Justicia y Derechos Humanos e Interior, previa opinión técnica de la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú, se aprobará el reglamento de lo dispuesto en la presente Disposición, el cual contendrá los mecanismos necesarios para su implementación y para el efectivo control, fiscalización de lo dispuesto y devolución de los bienes retenidos".

y mediante Decreto Legislativo N° 1249, "Decreto Legislativo que dicta medidas para fortalecer la prevención, detección y sanción del lavado de activos y el terrorismo", publicado el 26 de noviembre de 2016, señalando actualmente lo siguiente:

"Sexta: Obligación de declarar el ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador"

6.1. Establézcase la obligación para toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, de declarar bajo juramento instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo que porte consigo por sumas superiores a US\$ 10,000.00 (Diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América), o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera.

6.2. Asimismo, queda expresamente prohibido para toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, llevar consigo instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo por montos superiores a US\$ 30,000.00 (Treinta mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera. El ingreso o salida de dichos importes deberá efectuarse necesariamente a través de empresas legalmente autorizadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) para realizar ese tipo de operaciones.

6.3. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) dispone:

a. La retención temporal del monto íntegro de dinero en efectivo o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", en caso se haya omitido declarar o declarado falsamente, y la aplicación de una sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad del importe declarado bajo juramento por parte de su portador.

b. La retención temporal del monto de dinero en efectivo o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" que exceda los US \$30,000.00 (treinta mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera, en caso se haya efectuado la declaración total del dinero en efectivo y/o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", pero su valor supere el monto indicado.

c. En el marco de la intervención, el personal de la SUNAT procede a elaborar un acta de retención que debe ser suscrita por el personal designado de la SUNAT, la persona intervenida y el representante del Ministerio Público, quien procede de acuerdo a sus atribuciones. En caso el Ministerio Público, en uso de sus atribuciones, disponga la incautación, no procede la retención temporal por parte de la SUNAT, la que debe informar a la Unidad de Inteligencia del Perú (UIF-Perú) lo actuado para fines estadísticos.

El dinero en efectivo y/o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" retenidos se mantienen en custodia en el Banco de la Nación, por cuenta de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS), hasta el pronunciamiento que realice el Ministerio Público o el Poder Judicial.

La SUNAT informará inmediatamente a la UIF-Perú sobre la retención efectuada.

Corresponde al portador acreditar ante la UIF-Perú, el origen lícito del dinero en un plazo máximo de tres (3) días hábiles de producida la retención.

6.4. La no acreditación del origen lícito del dinero o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" en el plazo establecido, se considera indicio de la comisión del delito de lavado de activos, sin perjuicio de la presunta comisión de otros delitos. En estos casos, la UIF-Perú informará al Ministerio Público para que proceda conforme a sus atribuciones.

6.5. El dinero o los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" retenidos como consecuencia de la aplicación de la presente norma seguirá el procedimiento establecido en las disposiciones previstas en la legislación penal y en las leyes especiales.

6.6. Las obligaciones y prohibiciones establecidas en la presente disposición no serán aplicables a los instrumentos financieros negociables diferentes a los emitidos "al portador", independientemente de su valor; no obstante, los mismos deberán ser obligatoriamente declarados bajo juramento al momento de su ingreso o salida del país.

6.7. La devolución, por parte de la SBS, del dinero en efectivo y/o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" retenidos procede cuando no se ha iniciado investigación fiscal y se ha acreditado su origen lícito ante la UIF-Perú, cuando se ha dispuesto el archivo definitivo firme de la investigación fiscal o exista resolución judicial firme que resulte favorable al intervenido. Cuando se configure cualquiera de estos supuestos y el intervenido no haya cumplido con el pago de la sanción administrativa, la SBS procede a descontar esta suma del monto retenido al momento de la devolución, instruyendo su transferencia a favor de la SUNAT.

6.8. En un plazo de sesenta (60) días calendario y mediante Decreto Supremo refrendado por los Ministerios de Economía y Finanzas y Justicia y Derechos Humanos, previa opinión técnica de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, se aprobará un reglamento, que contenga los mecanismos necesarios para el efectivo control, fiscalización y devolución de los bienes retenidos".

En concordancia con dicha ley, mediante Decreto Supremo N° 195-2013-EF, publicado el 1 de agosto de 2013, se aprobó el "Reglamento de la Obligación de Declarar el Ingreso o Salida de Dinero en Efectivo y/o Instrumentos Financieros Negociables Emitidos al Portador".

El artículo 3° del citado reglamento prevé que la declaración deberá efectuarse mediante la presentación de formatos aprobados por la SUNAT, que tendrán carácter de declaración jurada y que será dicha entidad quien pondrá a disposición de las personas que ingresen o salgan del país los formatos correspondientes, siendo que en caso la persona ingrese o salga del país sin utilizar una empresa de transporte, deberá recabar directamente el formato respectivo en los puestos de control fronterizo de la SUNAT.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 4° del mismo reglamento dispone que la SUNAT efectúa el control de las declaraciones de dinero en efectivo y/o Instrumentos Financieros Negociables Emitidos al Portador - IFN en la forma que sea determinada en sus procedimientos. Al respecto, prevé que al ingreso, dicho control se lleva a cabo conjuntamente con el de equipaje y a la salida, en el momento en que la persona presenta su declaración o cuando lo determine la SUNAT.

Ahora bien, el artículo 7° del anotado reglamento establece que la omisión o falsedad en la declaración, respecto del importe declarado bajo juramento, dará lugar a que la SUNAT aplique una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del valor no declarado.

Como se aprecia, conforme con el reglamento derogado, si bien el control era llevado a cabo por la SUNAT, en caso de omisión o falsedad en la declaración respecto del importe declarado bajo juramento, la sanción aplicable, esto es, el decomiso del dinero, era aplicada por la UIF-Perú en su condición de ente supervisor. En cambio, conforme con la legislación vigente, el control es llevado a cabo por la SUNAT, quien además es la que, de corresponder, impone la sanción equivalente al 30% del monto no declarado. Asimismo, a diferencia de la norma anterior, la que es materia de análisis no dispone que la UIF-Perú esté encargada de normar algún procedimiento de impugnación.

Ahora bien, en concordancia con lo previsto en el marco normativo citado, el "Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa"<sup>7</sup> aprobado por Decreto Supremo N° 182-2013-EF<sup>8</sup>, modificado por Decreto Supremo N° 367-2016-EF, estableció disposiciones a fin de facilitar la declaración de los viajeros que portan en su equipaje acompañado bienes afectos al pago de tributos, mercancía restringida o prohibida o dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables por más de US\$ 10 000,00 o su equivalente en otra moneda.

Para tal efecto, el artículo 5° de la citada norma prevé que los viajeros que ingresan al país deben someter su equipaje a los controles y registros establecidos por la Administración Aduanera, debiendo portar consigo su pasaporte o documento oficial, y según corresponda, proceder conforme a lo siguiente:

a) En caso de no portar equipaje afecto al pago de

<sup>7</sup> El inciso k) del artículo 98° de la Ley General de Aduanas vigente indica que el ingreso y salida del equipaje y menaje de casa se rigen por las disposiciones que se establezcan por Reglamento.

<sup>8</sup> El cual establece las disposiciones aplicables al régimen aduanero especial de equipaje y menaje de casa, así como al ingreso de los diversos objetos de uso personal de los tripulantes de las empresas de transporte internacional.

tributos, mercancía restringida o prohibida ni dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables por más de US\$ 10 000,00 (diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en otra moneda, deben presentarse directamente al control aduanero, constituyendo este acto la declaración del viajero de encontrarse en los casos mencionados; y

b) En caso de portar bienes afectos al pago de tributos, mercancía restringida o prohibida o dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables por más de US\$ 10 000,00 (diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en otra moneda, deben completar por medios físicos o electrónicos todos los campos previstos en la Declaración Jurada de Equipaje, consignando la información solicitada, según corresponda, y presentarla o tramitarla a la autoridad aduanera.

Asimismo, en el artículo 7° de dicho reglamento se señala que la autoridad aduanera, ejerce el control de todas las personas, equipajes, menaje de casa, mercancías y medios de transportes, conforme con lo dispuesto en la Ley General de Aduanas.

En lo referente a sanciones, la Tercera Disposición Complementaria Final del citado reglamento prevé que las infracciones y sanciones aplicables por el incumplimiento de sus disposiciones serán las previstas en la Ley General de Aduanas y la Tabla de Sanciones vigentes, según corresponda.

Es en este marco normativo que debe analizarse si los procedimientos en los que se cuestiona la referida sanción son de competencia del Tribunal Fiscal, para lo cual, es necesario hacer referencia a la potestad aduanera que ostenta la Administración Aduanera.

El artículo 10° de la Ley General de Aduanas<sup>9</sup> prevé que la Administración Aduanera se encarga de la administración, recaudación, control y fiscalización aduanera del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero.

Asimismo, el artículo 162° de la mencionada ley dispone que el control aduanero se ejerce sobre las personas que intervienen directa o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, las que ingresan o salgan del territorio aduanero, las que posean o dispongan de información, documentos, o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o sobre las personas en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

Por su parte, el artículo 164° de la referida ley señala que la potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

Cabe mencionar que el Glosario de Términos Aduaneros de la Organización Mundial de Aduanas – OMA define al “control de la aduana” como el conjunto de medidas adoptadas para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que la aduana está encargada de aplicar, mientras que la Decisión 778 de la Comisión de la Comunidad Andina - CAN<sup>10</sup>, define al control aduanero como el conjunto de medidas adoptadas por la Administración Aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia o responsabilidad de las aduanas.

Al respecto, Rohde<sup>11</sup> señala que la actividad aduanera consiste en fijar lugares autorizados para permitir el ingreso al territorio nacional o la salida del mismo de bienes o cosas, medios de transporte y personas; ejecutar y verificar los actos y formalidades que deben llevar a cabo ante la aduana todas las personas que intervengan en esas actividades de ingreso, tránsito o salida del territorio nacional; exigir o verificar el cumplimiento de las obligaciones y requisitos establecidos por las leyes y otros ordenamientos para permitir dichas entradas y salidas por las fronteras de su territorio; establecer y ejecutar actos de control sobre los bienes o cosas y medios de transporte durante el tiempo que dure su estancia en territorio nacional o en el extranjero<sup>12</sup>.

Por su parte, al referirse a la actividad aduanera, Barreira explica que el cometido principal de la aduana radica en el control de la importación y la exportación de las mercaderías como un modo de ejecutar la política establecida por el Estado en lo referente al comercio exterior<sup>13</sup>. A ello agrega que las facultades que la legislación otorga a los funcionarios aduaneros tienen por finalidad primaria dar al Estado herramientas necesarias para regular el tráfico de importación y exportación de mercaderías con diversos objetivos secundarios, los que pueden tener a su vez carácter

económico<sup>14</sup> o no económico, tales como la seguridad pública, la defensa nacional, la protección de la salud pública, la política alimentaria, la sanidad animal y vegetal, las especies animales y vegetales, el medio ambiente, la moral pública, las buenas costumbres y el patrimonio cultural.

Por su parte, Basaldúa expone que el control que los Estados encomiendan a sus aduanas resulta indispensable e irrenunciable, y que si bien puede imaginarse Estados en los que alternativamente se renuncie, total o parcialmente, a la aplicación del arancel aduanero o a las prohibiciones económicas para regular su comercio exterior, en cambio, es inconcebible que deje de controlar lo que entra o sale de su territorio, pues lo que está en juego es el interés público; se trata de cuestiones vitales o de orden público, como la moral y salud públicas, la seguridad nacional, la sanidad animal y vegetal, la defensa nacional, etc. Esto es, están comprometidos un conjunto de valores esenciales que todos los países protegen a través del establecimiento de prohibiciones no económicas a la importación y a la exportación<sup>15</sup>.

De lo señalado se advierte que la actividad aduanera comprende el control que se ejerce respecto del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías, medios de transporte y personas, dentro del territorio aduanero<sup>16</sup>, a efecto de dar cumplimiento tanto a las disposiciones contenidas en la legislación aduanera, como a otras disposiciones específicas que establecen obligaciones y requisitos al respecto, cuya aplicación y verificación se le asigna a la Administración Aduanera.

Es así que adicionalmente a la función esencial de control que la legislación aduanera asigna a dicha entidad, para verificar las características físicas, la clasificación arancelaria, el valor de las mercancías importadas, la liquidación y aplicación de los derechos, entre otras, podrán fijarse otras atribuciones que amplíen dicho ámbito de competencia, por mandato expreso de disposiciones específicas o especiales de nuestro ordenamiento jurídico.

Es en tal virtud, por ejemplo, que la Administración Aduanera es competente para efectuar el cobro de los derechos antidumping y compensatorios que establezca la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios del INDECOPI<sup>17</sup>. Ello también se advierte en la existencia de prohibiciones y restricciones o requisitos específicos para la importación y exportación de ciertas mercancías dentro

<sup>9</sup> Aprobada, mediante Decreto Legislativo N° 1053.

<sup>10</sup> Vigente desde el 7 de noviembre de 2012.

<sup>11</sup> En este sentido, véase: Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, Ediciones Fiscales ISEF, 2005, México, p. 56.

<sup>12</sup> Este autor precisa que la actividad aduanera es un medio de vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones y regulaciones establecidas por la ley, otros ordenamientos jurídicos, otras ramas del derecho, a los movimientos de introducir y extraer bienes y transportes del territorio aduanero, tales como las disposiciones fiscales, sanitarias, comerciales, culturales, etc. Rohde Ponce, Andrés, *Op. cit.*, p. 57.

<sup>13</sup> Al respecto, precisa que esta concepción ve al arancel como una herramienta más, entre otras, utilizada para alentar o desalentar a determinada actividad económica, sobre todo productiva, pasando la actividad recaudatoria a un segundo plano. En este sentido, véase Barreira, Enrique C., “La Relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera” en: *Revista de estudios aduaneros*, N° 18, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2007, pp. 66 y ss.

<sup>14</sup> Tales como la protección de la producción y ocupación nacionales equilibrando diferenciales de costos, el adecuado abastecimiento interno, el mantenimiento de la política monetaria, la política de estabilización de precios, la protección de la propiedad intelectual y la buena fe comercial.

<sup>15</sup> En este sentido, véase: Basaldúa, Xavier Ricardo, “La aduana: conceptos y funciones esenciales y contingentes” en: *Revista de estudios aduaneros*, N° 18, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2007, p. 42.

<sup>16</sup> Parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional.

<sup>17</sup> Por mandato del Reglamento de las normas previstas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias y el Acuerdo sobre Agricultura, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2003-PCM y el Decreto Supremo N° 133-91-EF. Conforme con dichas normas, es la Aduana la que determina y cobra los derechos antidumping en cada caso, sin embargo, las impugnaciones contra éstos con conocidas por el INDECOPI (en el caso del Decreto Supremo N° 133-91-EF) o por la Aduana (en el caso del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM), según cuál sea el tema de controversia. En efecto, las impugnaciones son resueltas por la Aduana cuando se discuten temas aduaneros, como por ejemplo, la clasificación arancelaria, o por INDECOPI, si lo que se discute el derecho antidumping en sí mismo. Asimismo, si la Aduana es primera instancia en un tema aduanero vinculado a la aplicación de un derecho antidumping, al Tribunal Fiscal le corresponde resolver en segunda instancia (no por el derecho antidumping en sí mismo, sino por el tema aduanero vinculado al derecho antidumping).

del territorio aduanero, establecidas por mandato legal de otras disposiciones no previstas en el ordenamiento jurídico aduanero<sup>18</sup>.

Por consiguiente, las aludidas disposiciones específicas no solo constituyen el fundamento legal de distintas obligaciones, formalidades, prohibiciones y restricciones o requisitos específicos para la importación y exportación de ciertas mercancías, sino que prevén la asignación de competencias a las distintas entidades sectoriales y a la Administración Aduanera para aplicarlas, controlarlas y sancionar su incumplimiento, las cuales actuarán de manera coordinada<sup>19</sup>.

Como se advierte, no todas las obligaciones, formalidades y requisitos cuya verificación y control, por mandato legal, son competencia de la Administración Aduanera, guardan relación con la determinación de tributos, lo que no desvirtúa su naturaleza aduanera<sup>20</sup>.

En esa lógica, tal como acontece en el caso de mercancías prohibidas o restringidas<sup>21</sup>, cada vez que como parte del trámite de despacho aduanero<sup>22</sup>, se presente una declaración aduanera para someter las mercancías a un régimen aduanero de importación o exportación, se deberán cumplir todas las formalidades y obligaciones que sean necesarias para tal fin previstas en la legislación aduanera y en otras normas específicas, cuyo control recaerá, entre otros, sobre las mercancías, las personas que intervienen directa o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, las que ingresan o salgan del territorio aduanero, las que posean o dispongan de información, documentos, o datos relativos a las operaciones sujetas a tal control, o las personas en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas al mismo control, conforme lo disponen los artículos 162° y 164° de la Ley General de Aduanas.

Entre las formalidades y obligaciones necesarias para tal efecto, se tiene la de completar las casillas de la declaración aduanera con información requerida por régimen aduanero, los códigos que corresponda a la modalidad de despacho, los datos del importador y exportador según se trate de ingreso o salida de mercancías, los documentos de identificación respectivos, los datos de la transacción, la descripción de las mercancías, las cantidades y los pesos, los códigos aprobados para la liquidación de tributos, contar con la documentación exigida por las normas específicas<sup>23</sup>; los datos del viajero y los bienes que porta en el caso del régimen aduanero especial de equipaje y menaje de casa<sup>24</sup>, etc., cuya verificación corresponde a la SUNAT en ejercicio de su potestad aduanera<sup>25</sup>, según el tipo de control asignado.

En el presente caso, la legislación destinada a combatir el lavado de activos y la financiación del terrorismo, ha establecido la obligación de toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, de declarar bajo juramento instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo que porte consigo por sumas superiores a US\$ 10,000.00 (Diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América), o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera, así como la prohibición para toda persona, nacional o extranjera, que ingrese o salga del país, de llevar consigo instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" o dinero en efectivo por montos superiores a US\$ 30,000.00 (Treinta mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) o su equivalente en moneda nacional u otra extranjera, siendo que la mencionada declaración debe hacerse conforme lo señala la Autoridad Aduanera<sup>26</sup>, utilizando los formatos que esta aprueba, quien además tiene la facultad de control y sanción en caso de incumplimiento.

Asimismo, si bien los registros que genere la SUNAT como consecuencia de la recepción de los formatos de las personas que hubieren declarado portar más de US\$ 10,000.00 (diez mil y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) deben ser enviados por la SUNAT a la UIF-Perú y en caso de retención de dinero o instrumentos financieros negociables girados "al portador", es ante la UIF-Perú que debe acreditarse su origen lícito, como se ha mencionado, ello obedece a que la norma asigna competencias a distintas entidades sectoriales y a la Administración Aduanera para aplicar, controlar y sancionar el cumplimiento de las normas, en este caso, las que prevén el lavado de activos y el financiamiento al terrorismo, las cuales actúan de manera coordinada<sup>27</sup>.

denominadas prohibidas y restringidas, en base a los aspectos aludidos.

Al respecto, una mercancía tiene la condición de prohibida, cuando por mandato legal se encuentra impedida de ingresar o salir del territorio nacional, mientras que se tratará de mercancía restringida, cuando por mandato legal requiere para su ingreso, tránsito o salida del territorio nacional, además de la documentación aduanera, documentos de control que lo autorice, como autorizaciones, resoluciones, certificados, constancias, licencias, declaraciones juradas, visaciones, informes técnicos, registros, permisos, declaraciones de conformidad, notificaciones sanitarias, fichas técnicas, reportes de inspección, según corresponda, de entidades designadas legalmente para tal fin, sobre la base de ciertas consideraciones de diferente índole como la salud pública, la seguridad nacional, la protección del medio ambiente, entre otras. En concordancia con lo expresado por este Tribunal en las Resoluciones N° 10867-A-2015, 07283-A-2015, 13802-A-2014 y 13516-A-2014, entre otras.

<sup>19</sup> En concordancia con lo mencionado, en el Procedimiento Específico: Control de Mercancías Restringidas y Prohibidas: INTA-PE.00.06 (versión 3) aprobado por Resolución de Intendencia Nacional N° 024-2016-SUNAT/5F0000, vigente desde 24 de julio de 2016, la aplicación y cumplimiento del procedimiento vinculado con la importación y exportación de mercancías restringidas y prohibidas es de responsabilidad de sus funcionarios intervinientes en tal trámite; siendo el tratamiento legal aplicable a las mercancías el regulado en la normativa sectorial vigente, que involucra la actuación coordinada con los funcionarios de otras entidades competentes, como:

a) El Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA): Según el Reglamento de la Ley General de Sanidad Agraria aprobado por Decreto Supremo N° 018-2008-AG, SENASA realiza las inspecciones de plantas y productos vegetales, animales y productos de origen animal que ingresan al país, en coordinación con la Autoridad Nacional de Aduana.

b) La Dirección General de Salud Ambiental (DIGESA): Según la Ley General de Salud aprobada por Ley N° 26842, para el despacho de las mercancías bastará que las Aduanas de la República verifiquen la vigencia de la autorización sanitaria de importación.

c) La Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (DIGEMID).

d) El Ministerio de Transporte y Comunicaciones (MTC).

e) El Instituto Tecnológico Pesquero (ITP).

f) El Ministerio de la Producción (PRODUCE), entre otros.

<sup>20</sup> Ello se manifiesta también, por ejemplo, en diversas obligaciones de la Ley General de Aduanas atribuidas a los operadores de comercio exterior de forma general o específica, cuando intervengan en la condición de despachadores de aduana, dueños o consignatarios, transportistas, agentes de carga internacional, almacenes aduaneros, empresas del servicio postal, empresas de servicio de entrega rápida, entre otros. Así, por ejemplo, entre las atribuidas a dichos operadores, de forma general, se aprecia las de conservar la documentación y los registros que establezca la Administración Aduanera; de comunicar a la revocación del representante legal y la conclusión del vínculo contractual del auxiliar registrados ante la Administración, de implementar las medidas de seguridad dispuestas por la autoridad aduanera; de facilitar las labores de reconocimiento, inspección o fiscalización; de comparecer cuando sean requeridos; de proporcionar, exhibir o entregar la información o documentación requerida; de llevar los libros, registros y/o documentos aduaneros exigidos con las formalidades establecidas, entre otras.

<sup>21</sup> Para el caso de mercancías de importación prohibida y restringida, el artículo 19° de la Ley General de Aduanas asigna determinadas obligaciones a los despachadores de aduana intervinientes en dicho trámite, entre ellas: "(...) e) No destinar mercancía de importación prohibida; f) Destinar la mercancía restringida con la documentación exigida por las normas específicas para cada mercancía, así como comprobar la expedición del documento definitivo, cuando se hubiere efectuado el trámite con documento provisional, comunicando a la autoridad aduanera su emisión o denegatoria de su expedición en la forma y plazo establecidos por el Reglamento..."

<sup>22</sup> Según el Glosario de la Ley General de Aduanas, se entiende por despacho aduanero, el cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero.

<sup>23</sup> Según el artículo 194° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, para la numeración de las declaraciones que amparen mercancías restringidas, se deberá contar adicionalmente con la documentación exigida por las normas específicas.

<sup>24</sup> Regulado por el Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa aprobado por Decreto Supremo N° 182-2013-EF, y modificatorias.

<sup>25</sup> El artículo 166° de la Ley General de Aduanas prevé que la autoridad aduanera, a efectos de comprobar la exactitud de los datos contenidos en una declaración aduanera, podrá reconocer o examinar físicamente las mercancías y los documentos que la sustentan; exigir al declarante que presente otros documentos que permitan concluir con la conformidad del despacho; tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.

<sup>26</sup> El artículo 3° del citado reglamento prevé que la declaración deberá efectuarse mediante la presentación de formatos aprobados por la SUNAT, que tendrán carácter de declaración jurada y debe contener como mínimo la siguiente información: Identidad del declarante, tipo y número de documento oficial de identidad, nacionalidad, domicilio del declarante en su país de residencia, domicilio del declarante en el país, monto declarado, tipo de moneda, propietario, origen y destino del dinero en efectivo y/o tipo de IFN emitido al portador. La persona obligada a declarar conforme al presente artículo deberá registrar los datos, suscribir la mencionada declaración jurada y entregarla al personal de la SUNAT en el control de entrada o salida del aeropuerto internacional, puerto o puesto de control fronterizo, según sea el caso.

<sup>27</sup> Así, el punto 1 del numeral 8.3 del artículo 8° de la Ley N° 27693, modificado por la Ley N° 28306, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria queda obligada a informar a la UIF-Perú, con respecto a operaciones sospechosas y/o operaciones de acuerdo al monto que fije el reglamento.

<sup>18</sup> Ello, por razones de sanidad agraria, salud pública, seguridad nacional, política alimentaria, defensa del medio ambiente y del patrimonio cultural, conservación y protección de la flora y fauna nacional, entre otras. Tal es el caso, por ejemplo, del control que efectúa la Administración Aduanera, por mandato legal, respecto de las declaraciones aduaneras que amparan trámites relacionados con la importación o exportación de mercancías

Por tanto, se concluye que las facultades otorgadas a la SUNAT en el supuesto analizado forman parte de la potestad aduanera, debiéndose determinar si en tal virtud, el Tribunal Fiscal es competente para conocer los procedimientos relacionados con la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado a que hace referencia el literal a) del punto 6.3 de la citada Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final objeto de análisis.

Al respecto, en caso de acreditarse el incumplimiento de las obligaciones o exigencias previstas en la normativa aduanera o en otra específica, vinculadas con la formalidad de declarar y someter a control aduanero las mercancías, las prohibiciones y restricciones o requisitos específicos para la importación y exportación de ciertos bienes a nuestro territorio; se producirá la vulneración del control aduanero, así como la comisión de infracciones sancionables, de haberse establecido ello legalmente.

Ante dicha vulneración, la Ley General de Aduanas prevé la aplicación de sanciones por parte de la SUNAT, para los sujetos responsables del incumplimiento de tales formalidades y diligencias aduaneras, entre otros, por formular una declaración incorrecta o incompleta de mercancías, por consignar erróneamente los códigos aprobados por la autoridad aduanera para determinar la correcta liquidación de tributos, por destinar mercancías prohibidas o restringidas sin contar con documentación exigida por las normas específicas o cuando la documentación incumpla con las formalidades previstas para su aceptación<sup>28</sup>, por asignar una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada, de existir mercancías no consignadas en la declaración aduanera<sup>29</sup>, por omitir la declaración de equipajes o mercancías<sup>30</sup> o por existir diferencia entre la cantidad o la descripción declarada y lo encontrado como resultado del control aduanero, en el caso de los viajeros<sup>31</sup>.

En tal sentido, de producirse la vulneración del control aduanero asignado por mandato legal a la Administración Aduanera, corresponde a tal entidad, en ejercicio de su potestad aduanera, la aplicación de las sanciones previstas, en principio, en la Ley General de Aduanas, siendo que dicha vulneración se produce por el incumplimiento de las formalidades, obligaciones, prohibiciones y restricciones o requisitos específicos que deben llevar a cabo las personas que intervengan en las actividades de ingreso, tránsito o salida de mercancías dentro del territorio nacional, que intervienen directa o indirectamente en las operaciones de comercio exterior, que ingresan o salgan del territorio aduanero o que posean o dispongan de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero, a la luz de lo dispuesto en la normativa aduanera u otras normas específicas.

Ahora bien, de las normas citadas se advierte que la SUNAT es la entidad competente para efectuar el control de las declaraciones de dinero en efectivo y/o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", que los viajeros están obligados a presentar a su ingreso o salida al país, mediante los formatos aprobados por dicha entidad con carácter de declaración jurada, siendo que la omisión o falsedad en la declaración, respecto del importe declarado bajo juramento, traerá como consecuencia que dicha entidad aplique una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del valor no declarado.

Lo señalado implica que la asignación de competencias y facultades a la Administración Aduanera reconocidas por la legislación aduanera para realizar el control, principalmente, del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas dentro del territorio aduanero, se ha ampliado por mandato legal con la inclusión de las declaraciones de dinero en efectivo o de los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" que porten los viajeros, en aplicación de las disposiciones específicas citadas con el objetivo de detectar operaciones sospechosas de lavado de activos y/o del financiamiento del terrorismo.

La inclusión dentro de las facultades de control de la Administración Aduanera, del dinero en efectivo y los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" es concordante con su naturaleza de mercancía<sup>32</sup>, puesto que son bienes susceptibles de ser clasificados en la nomenclatura arancelaria y ser objeto de regímenes aduaneros, conforme a la definición prevista por la Ley General de Aduanas.

Al respecto, según la versión única en español de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado<sup>33</sup> se clasifican en la partida 49.07<sup>34</sup>, los billetes de banco<sup>35</sup>, los cheques, los títulos de acciones u obligaciones y títulos similares, entre otros, para lo cual se detalla lo siguiente:

"49.07 SELLOS (ESTAMPILLAS) DE CORREOS, TIMBRES FISCALES Y ANALOGOS, SIN OBLITERAR, QUE TENGAN O ESTEN DESTINADOS A TENER CURSO LEGAL EN EL PAIS EN EL QUE SU VALOR FACIAL SEA RECONOCIDO; PAPEL TIMBRADO; BILLETES DE BANCO; CHEQUES; TITULOS DE ACCIONES U OBLIGACIONES Y TITULOS SIMILARES.

Los artículos de la presente partida, editados por una autoridad determinada (y generalmente llamados a completarse o validarse) tienen como característica representar un valor fiduciario o convencional superior al valor intrínseco. Se clasifican en esta partida: (...)

D) Los billetes de banco. Este término comprende los billetes a la orden de cualquier clase emitidos por los estados o por determinados bancos autorizados (bancos emisores), para utilizarlos como signos fiduciarios tanto en el país emisor como en los demás países. Se incluyen los billetes de banco que, en el momento de la presentación en aduana, no tienen todavía o ya no tienen curso legal. (...)

E) Los cheques. Son formularios en blanco, incluso timbrados, que pueden presentarse en forma de talonarios cosidos, emitidos por los bancos, ciertas administraciones postales, etc., para uso de sus depositantes.

F) Los títulos de acciones u obligaciones y títulos similares. Los títulos de acciones o de obligaciones son documentos emitidos por organismos privados o públicos que estipulan a favor del portador o de una persona designada nominalmente un cierto interés financiero en relación con el valor de emisión del título o que le otorgan un título de propiedad sobre bienes o mercancías, o bien una participación en los beneficios de una empresa (dividendo). Se asimilan a ellos las cartas de crédito, letras

<sup>28</sup> Conforme lo prevé el numeral b) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas: "b) Los despachadores de aduana, cuando: (...) 9.- Destinen mercancías prohibidas; 10.- Destinen mercancías de importación restringida sin contar con la documentación exigida por las normas específicas para cada mercancía o cuando la documentación no cumpla con las formalidades previstas para su aceptación".

<sup>29</sup> Entre otros supuestos contenidos en el artículo 192° de la Ley General de Aduanas.

<sup>30</sup> En la forma establecida por el Reglamento del Régimen Aduanero Especial de Equipaje y Menaje de Casa aprobado por Decreto Supremo N° 182-2013-EF, y modificatorias, el cual también dispone que: "Las infracciones y sanciones aplicables por el incumplimiento de las disposiciones del presente Reglamento, serán las previstas en la Ley General de Aduanas y la Tabla de Sanciones vigentes, según corresponda".

<sup>31</sup> El inciso j) del artículo 197° de la Ley General de Aduanas prevé que a opción del viajero, podrá recuperar bienes cuando omitan declarar sus equipajes o mercancías, o exista diferencia entre la cantidad o la descripción declarada y lo encontrado como resultado del control aduanero; si en el plazo de treinta (30) días hábiles de notificada el acta de incautación, cumple con pagar la deuda tributaria aduanera y recargos respectivos, y una multa equivalente al cincuenta (50%) sobre el valor en aduana del bien establecido por la autoridad aduanera y con los demás requisitos legales exigibles en caso de mercancía restringida.

<sup>32</sup> Si bien el dinero además de mercancía es un medio de cambio o de pago y las normas que regulan la infracción materia de análisis tienen como fin último prevenir el lavado de activos y el financiamiento al terrorismo, ello no implica que la naturaleza del control efectuado sea aduanero. Al respecto, cabe resaltar que la situación señalada es frecuente en materia aduanera, pues el control aduanero se efectúa justamente para hacer efectivo un control no aduanero, que resulta ser el fin primordial de la norma, lo que sucede, por ejemplo, en el caso de los insumos químicos fiscalizados (destinados a fabricar estupefacientes o utilizarse en la minería ilegal) o en el de la flora y fauna silvestre, que constituyen mercancías de exportación prohibida, o en el de la identificación internacional a nivel aduanero de los insumos utilizados por la fabricación de armas de destrucción masiva, etc. Asimismo, a nivel aduanero existen mercancías que como el dinero o los instrumentos financieros, tienen una importancia económica o comercial independiente al medio material que lo representa o contiene (el papel en el caso del dinero en billetes o los instrumentos financieros, o el metal en el caso de las monedas), como es el caso del software contenido en soportes tangibles (CDs, memorias USB, etc.). En estos casos no existe duda sobre si la Aduana puede controlar los soportes grabados que contienen software cuando éstos cruzan una frontera aduanera, siendo que el hecho que estén gravados o no con tributos es un aspecto independiente a la existencia necesaria de un control aduanero.

<sup>33</sup> Las Notas Explicativas y el Índice de Criterios de Clasificación aprobados por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) se utilizarán como elementos auxiliares relativos a la interpretación y aplicación uniforme de los textos de partida y subpartida, Notas de Sección, Capítulos y subpartidas del Sistema Armonizado.

<sup>34</sup> Conforme a la Quinta Enmienda del Sistema Armonizado.

<sup>35</sup> Los billetes de banco se clasifican en la subpartida 4907.00.20.00 del Arancel de Aduanas 2017 aprobado por Decreto Supremo N° 342-2016-EF.

de cambio, cheques de viajero, conocimientos, etcétera. Cuando se presentan en la aduana, estos documentos están generalmente incompletos y no tienen validez.

Los billetes de banco, los cheques y los títulos están generalmente numerados por series e impresos en papel especial de seguridad. (...)

Los artículos que acaban de describirse se clasifican en la presente partida cuando se presentan en cantidades comerciales, generalmente por los organismos emisores, estén o no rellenos, convalidados y firmados (por ejemplo, el caso de los títulos)".

Asimismo, según las referidas Notas Explicativas, la partida 71.18 comprende las monedas, para lo cual señala:

"71.18 MONEDAS.

7118.10 –Monedas sin curso legal, excepto las de oro.

7118.90 –Las demás.

Esta partida comprende las monedas metálicas (incluidas las de metal precioso) emitidas por los Estados, con un peso rigurosamente controlado, que llevan en relieve figuras o inscripciones de carácter oficial y tienen curso legal. Los envíos de monedas presentadas aisladamente o en serie, que tengan curso legal en el país de emisión se clasifican en esta partida, aunque las monedas estén colocadas en presentadores para la venta al público. Esta partida comprende también las monedas que ya no tengan curso legal en el país en el que fueron emitidas...". (...)

Nota Explicativa de subpartida.

Subpartida 7118.10

Esta subpartida comprende:

1) Las monedas que han tenido curso legal pero que han sido retiradas de la circulación.

2) Las monedas acuñadas en un país para ser puestas en circulación en otro; en el momento de pasar la frontera no se han emitido todavía como monedas de curso legal por las autoridades competentes".

En cuanto al régimen aduanero aplicable al ingreso o salida del dinero en efectivo y los instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" que lleven consigo las personas naturales al ingresar o salir del país, la legislación aduanera ha previsto el régimen aduanero especial de equipaje y menaje de casa regulado por la Ley General de Aduanas y el Decreto Supremo N° 182-2013-EF, cuya modificación mediante el Decreto Supremo N° 367-2016-EF, estableció disposiciones a fin de facilitar la declaración de los viajeros, lo que posibilita además la detección de operaciones sospechosas de lavado de activos y/o del financiamiento del terrorismo, como lo contemplan la Ley N° 27693, la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306, y el Decreto Supremo N° 195-2013-EF.

Ahora bien, a fin de determinar si es competencia del Tribunal Fiscal conocer los procedimientos referidos a la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado a que hace referencia el literal a) del punto 6.3 de la citada Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final objeto de análisis, es pertinente señalar que conforme con el numeral 2) del artículo 101° del Código Tributario, son atribuciones del Tribunal Fiscal conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.

Por su parte, el numeral 5 del citado artículo 101° establece como atribución del Tribunal Fiscal, atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

De otro lado, el artículo 205° de la Ley General de Aduanas prescribe que el procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva se rigen por lo establecido en el Código Tributario, siendo aplicables estas normas a las multas administrativas de dicha Ley.

En tal sentido, se advierte que para que el Tribunal Fiscal sea competente para conocer los procedimientos

contenciosos tributarios y las quejas referidas a alguna sanción impuesta por la Autoridad Aduanera, es necesario que dicha sanción esté prevista por la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas.

De la revisión de estas disposiciones, se identifican aspectos coincidentes con la materia regulada en la legislación aduanera, como:

1. La obligación de declarar el ingreso o salida de mercancía.

2. El uso de una declaración aprobada por la SUNAT para tal fin.

3. La asignación de un régimen aduanero, en este caso, el de equipaje y menaje de casa.

4. El control que efectúa esta entidad en ejercicio de su potestad aduanera sobre tales mercancías y las personas que las porten cuando tengan la condición de viajeros; y

5. La competencia de la SUNAT para sancionar la vulneración del control aduanero, por la omisión o la falsedad en las declaraciones.

Esta coincidencia de la materia regulada por la legislación aduanera con la regulación de las disposiciones dictadas para la detección de operaciones sospechosas de lavado de activos y/o del financiamiento del terrorismo, implica la relación<sup>36</sup>, conexión o correspondencia entre ambas normas, presupuesto exigido por la normatividad a efecto de la competencia del Tribunal Fiscal.

En relación con dicha conexión normativa, es pertinente indicar que conforme lo ha señalado el Tribunal Constitucional<sup>37</sup>: "...Dentro de todo ordenamiento se supone que hay un conjunto de conexiones entre diferentes proposiciones jurídicas: más aún, lo jurídico deviene en una normatividad sistémica ya que las citadas conexiones constituyen una exigencia lógico-inmanente o lógico-natural del sentido mismo de las instituciones jurídicas...."

A título ilustrativo, la Corte Constitucional de Colombia<sup>38</sup> ha señalado que la conexidad puede manifestarse de diversas maneras: 1. Conexidad temática: Referida a la vinculación objetiva y razonable entre la materia o el asunto general sobre el cual versa una ley y la materia de la norma objeto de acusación. 2. Conexidad causal: Entendida como la identidad entre los motivos que dieron lugar a la expedición de la ley y la de cada una de las disposiciones que la integran. 3. Conexidad teleológica: Se presenta cuando hay identidad de objetivos o propósitos perseguidos por la ley vista en su conjunto general, y cada una de sus disposiciones en particular y 4. Conexidad sistemática: Se explica en la relación existente entre las diferentes disposiciones de la ley, de modo que ellas conformen un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna.

En el supuesto analizado, una norma específica tendrá conexidad con la legislación aduanera si se puede apreciar entre ellas como enlace o nexo un determinado contenido, materia o núcleo temático; esto es, una norma conexas a la legislación aduanera calificará como tal si dentro de la regulación de un contenido, materia o núcleo temático establece un nexo o enlace con la temática aduanera que se expresa en una o varias de sus disposiciones.

Como se ha explicado, la potestad aduanera es entendida como un conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero, siendo que el control que ejerce la Aduana no solo obedece a fines de orden tributario, sino también a cuestiones de orden público, salud pública, seguridad nacional, entre otros, por lo que la actividad aduanera tiene como finalidad velar por el cumplimiento de disposiciones no solo contenidas en la legislación aduanera, sino también en otras disposiciones específicas que establecen obligaciones y requisitos, cuya aplicación y verificación se le asigna a la Administración Aduanera.

<sup>36</sup> Se entiende por relación: Conexión, correspondencia de algo con otra cosa. Al respecto, véase: El Diccionario de la Real Academia Española. Consulta: 21 de abril de 2017. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=VoYtOP9>.

<sup>37</sup> En el fundamento 47 de la sentencia de 24 de abril de 2006 recaída en el Expediente N° 00047-2004-AI/TC.

<sup>38</sup> Al respecto, véase la Sentencia C-704/15 en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-704-15.htm>

Las disposiciones analizadas en el presente caso regulan de forma particular el control aduanero que ejerce la Administración Aduanera respecto de las declaraciones de dinero en efectivo y/o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador" que los viajeros están obligados a presentar al ingreso o salida del país, mediante los formatos aprobados por dicha entidad con carácter de declaración jurada, así como la aplicación de la sanción equivalente al 30% del valor no declarado, ante la vulneración de dicho control.

En consecuencia, al regular dicha norma una materia, contenido o núcleo temático como es el control aduanero en el caso del ingreso o salida de dinero de efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", cuya regulación general corresponde a la Ley General de Aduanas, se concluye que lo dispuesto por de la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306, guarda relación de conexidad con la legislación aduanera, y en tal virtud, conforme con lo establecido por el artículo 101° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debe asumir competencia para resolver procedimientos administrativos relacionados con dicha sanción.

Por lo tanto, se concluye que el Tribunal Fiscal es competente para conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la Sexta Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 28306<sup>39</sup>.

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los Acuerdos recogidos en las Actas de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-11 de 10 de julio de 2017, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario<sup>39</sup>, modificado por Ley N° 30264<sup>40</sup>.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, corresponde al Tribunal Fiscal conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la sexta disposición complementaria, transitoria y final de la Ley N° 28306.

Que ahora bien, en el presente caso, de fojas 29 a 32, se aprecia que mediante Resolución Jefatural de División N° 172-3G0500/2016-000046 de 20 de abril de 2016 se sancionó a la quejosa con una multa ascendente a S/ 151 104,00, debido a que se verificó que aquella había incurrido en la infracción, de omitir declarar el importe de dinero mayor al límite permitido que portaba consigo al momento de hacer su ingreso al país el 5 de mayo de 2015. Asimismo, se advierte que mediante la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437 de 28 de diciembre de 2016 (fojas 51 y 52), la Administración calificó como recurso de apelación al escrito presentado por la quejosa contra la resolución jefatural de división antes señalada, en aplicación de lo dispuesto por la Ley del Procedimiento Administrativo General, y declaró infundado el citado recurso.

Que del escrito de queja presentado se tiene que la quejosa cuestiona la Resolución Jefatural de División N° 172-3G0500/2016-000046 de 20 de abril de 2016 y de la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437 de 28 de diciembre de 2016, antes descritas, y solicita la nulidad de dichas resoluciones.

Que al respecto, cabe señalar que la queja es un medio excepcional que ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, en los casos en que no exista otra vía idónea, motivo por el cual en reiteradas resoluciones este Tribunal ha establecido que la queja no es la vía pertinente para analizar asuntos de fondo ni cuestionar resoluciones formalmente emitidas o actos de la Administración que son susceptibles de

ser impugnados a través del procedimiento contencioso tributario regulado en el Código Tributario.

Que en ese sentido, toda vez que lo que pretende la quejosa, en rigor, es discutir la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437 de 28 de diciembre de 2016, al considerar que mediante ésta la Administración indebidamente ha calificado su recurso de reclamación planteado contra la Resolución Jefatural de División N° 172-3G0500/2016-000046 y lo ha declarado infundado; de acuerdo al criterio antes expuesto, la queja no es la vía pertinente para cuestionar una resolución formalmente emitida, pues para ello el Código Tributario ha previsto la interposición de recursos impugnativos, como el de apelación, por lo que corresponde declarar improcedente la queja.

Que no obstante lo expuesto, en virtud del artículo 221° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, según el cual el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, corresponde dar al escrito presentado como queja el trámite de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437, considerando como fecha de interposición la de su ingreso a la Mesa de Partes de la Administración, esto es, el 1 de febrero de 2017, debiendo ésta elevarlo a este Tribunal para su resolución, previa verificación de los requisitos de admisibilidad respectivos, y en el caso que exista apelación en trámite, los actuados sean acumulados.

Con el Resolutor - Secretario Rivadeneira Barrientos.

#### RESUELVE:

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la queja presentada, y DARLE TRÁMITE de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 172-3G0000/2016-000437, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expresado en la presente resolución.

2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"El Tribunal Fiscal es competente para conocer la sanción equivalente al pago del treinta por ciento (30%) del valor no declarado, como consecuencia de la omisión o falsedad en la declaración de ingreso y/o salida de dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos "al portador", establecida por el numeral 6.3 de la Sexta Disposición Complementaria, Transitoria y Final de la Ley N° 28306"

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

RIVADENEIRA BARRIENTOS  
Resolutor - Secretario  
Oficina de Atención de Quejas

<sup>39</sup> Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial.

<sup>40</sup> En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor - Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial "El Peruano".