

## INFORME DE SALA PLENA

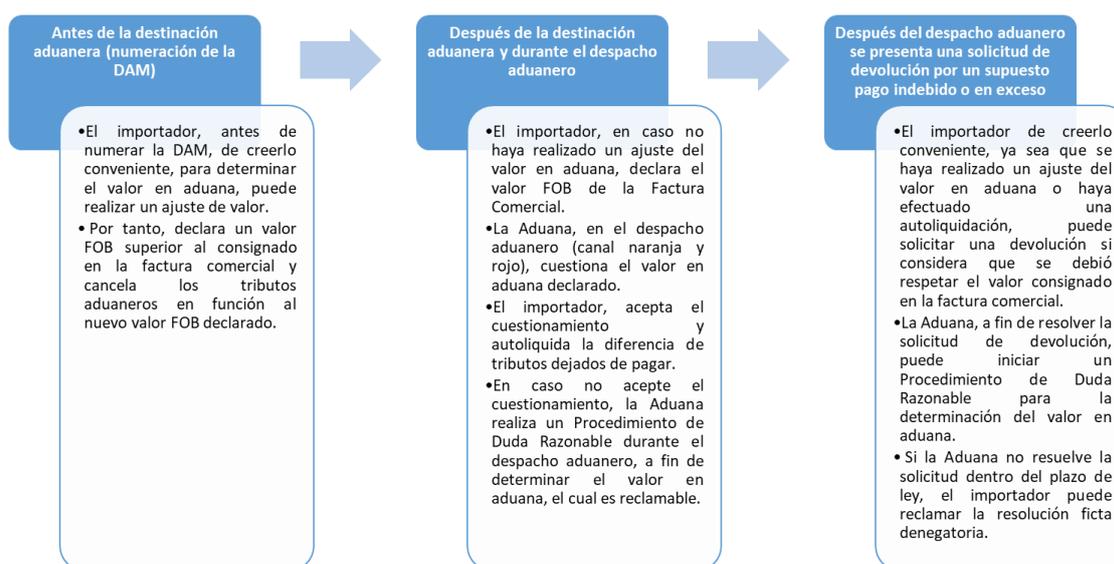
**TEMA: DETERMINAR LOS ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN FICTA DENEGATORIA EN EL PROCEDIMIENTO DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN POR PAGO INDEBIDO O EN EXCESO, RELACIONADO AL CUESTIONAMIENTO DEL VALOR EN ADUANA. ASIMISMO, DETERMINAR SI ES POSIBLE EL TRÁMITE DE MÁS DE UN PROCEDIMIENTO DE DUDA RAZONABLE RESPECTO DE UNA MISMA IMPORTACIÓN.**

### I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2021-01 (20-01-2021)

- Correo de fecha 19 de enero de 2021 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 4

### II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como antecedente al planteamiento del problema, se deben considerar algunas precisiones operativas que acontecen antes de iniciar el trámite del procedimiento de devolución por pago indebido o en exceso relacionado con al cuestionamiento del valor en Aduana, las que se pueden resumir de la siguiente manera:



De acuerdo con este esquema, la solicitud de devolución por pago indebido o en exceso puede tener su origen en adiciones al precio realmente pagado o por pagar realizado por el propio importador antes de numerar la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) o como consecuencia de una autoliquidación por la diferencia de los tributos dejados de pagar, producto del cuestionamiento del valor en aduana declarado durante el despacho aduanero. En ambos casos, el importador, de creerlo conveniente, puede solicitar la devolución de los tributos aduaneros que considera haber cancelado indebidamente o en exceso.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 157 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, dispone que las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros, aplicándose los intereses moratorios correspondientes a partir del día siguiente de la fecha en

que se efectuó el pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. Asimismo, el artículo 205 de la Ley General de Aduanas, dispone 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.

Así, una vez solicitada la devolución, en el supuesto que se pretenda cuestionar el valor en aduana, la Administración Aduanera, a fin de verificar su procedencia, se encuentra facultada a iniciar un procedimiento de duda razonable para determinar dicho valor en aduana, el cual culminará con la determinación sustentada en el Informe de Determinación del Valor respectivo, pudiéndose obtener los siguientes resultados:

1. Se mantiene el valor en aduana declarado inicialmente, ratificándose los tributos cancelados, caso en el cual, no se emite una Liquidación de Cobranza, al no existir tributos dejados de pagar;
2. No se mantiene el valor en aduana declarado inicialmente, al verificarse un monto mayor que genera una diferencia de tributos dejados de pagar, para lo cual se emite la Liquidación de Cobranza respectiva;
3. Se reconoce un monto menor al solicitado, debiéndose reliquidar los tributos en función al nuevo valor en aduana.

En cualquiera de los tres supuestos, el Informe de Determinación del Valor y su respectiva Liquidación de Cobranza, en caso se emita, servirán como sustento para resolver la solicitud de devolución, por lo que a través de un acto resolutivo, la Administración Aduanera, tomando en cuenta dicha determinación, declarara procedente o no dicha devolución.

Ahora bien, puede suceder que la Administración Aduanera no resuelva la solicitud de devolución en el plazo de ley o que, de haberse formulado reclamación, tampoco resuelva dicho recurso en el plazo establecido, supuestos en los cuales, procede impugnar la resolución denegatoria ficta, supuestos en los que corresponde determinar los alcances de dichas denegatorias en relación con la facultad de la Administración Aduanera para la determinación del valor en aduana.

Asimismo, debe determinarse si es posible el trámite de más de un procedimiento de duda razonable respecto de una misma importación.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena en aplicación del artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, 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, las emitidas en virtud a 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. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.”*

*De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.*

*La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.*

*En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.*

### **III. ANTECEDENTES**

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden revisarse en los Anexos I y II.

## **IV. PROPUESTAS**

### **4.1 PROPUESTA UNICA**

#### **DESCRIPCIÓN**

1. Si la Administración Aduanera no resuelve una solicitud de devolución en la que se cuestiona el valor en aduana dentro del plazo de ley, ya sea porque no inició el procedimiento de duda razonable o habiéndolo iniciado, no lo concluyó, y se interpone reclamación contra la resolución denegatoria ficta, ello no limita la facultad de la Administración para realizar o concluir el procedimiento de duda razonable. En consecuencia, durante la etapa de reclamación, la Administración puede determinar el valor en aduana y, de ser el caso, la deuda tributaria aplicable en la importación y considerarla al momento de resolver
2. Si la Administración Aduanera no sustentó la determinación que conforme a su criterio corresponde aplicar en la importación ni durante el trámite de la devolución ni durante la reclamación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la devolución, y el importador interpone recurso de apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación, el Tribunal Fiscal resolverá dicha apelación evaluando la determinación declarada en el despacho de importación, así como su documentación sustentatoria.
3. Sólo debe existir un procedimiento de duda razonable para la determinación del valor en aduana respecto de una importación. Para iniciar un segundo procedimiento de duda razonable la administración debe dejar sin efecto el primero o concluir su trámite. Un segundo procedimiento de duda razonable debe sustentarse en indicadores de riesgo distintos de los que sustentaron el primero.

#### **FUNDAMENTO**

El artículo 157 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, dispone que las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros, aplicándose los intereses moratorios correspondientes a partir del día siguiente de la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Asimismo, el artículo 205 de la Ley General de Aduanas, prevé 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.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 162 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>1</sup> señala que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

El artículo 163 del citado código establece que las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables y que en caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo 142 del anotado código dispone que la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo máximo de dos (2) meses, las reclamaciones que el deudor

---

<sup>1</sup> Y modificatorias.

tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso. Asimismo, el primer párrafo del artículo 144 del citado código señala que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo previsto en el segundo párrafo del artículo 142, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal.

Al respecto, cabe indicar que si bien la Administración, en ejercicio de su facultad reglamentaria, es competente para establecer los procedimientos o instancias internas respectivas, determinando cómo se van a tramitar estas pretensiones (rectificación, o, devolución más rectificación) cuando le corresponde a ella emitir pronunciamiento<sup>2</sup>, debe considerarse que dichos reglamentos:

- a) No modifican el hecho que el pronunciamiento de la Administración debe darse mediante un acto que tenga la naturaleza de resolución, emitido por el área que es competente para resolver la pretensión planteada.
- b) No interrumpen ni suspenden los plazos legales máximos que tiene la Administración para emitir pronunciamiento, conforme a la pretensión planteada y lo establecido por el Código Tributario.
- c) No limitan la facultad de los recurrentes de interponer los recursos de reclamación o apelación contra la resolución denegatoria ficta, transcurridos los plazos máximos establecidos por ley para resolver.

Ahora bien, debe considerarse que conforme con el criterio de este Tribunal<sup>3</sup>, la rectificación de una declaración con los respectivos elementos que le sirven de sustento y de probanza puede ser solicitada en el marco de un procedimiento de devolución o de rectificación, debiendo ser resuelta por la Administración considerando la información con la que cuente (ya sea proporcionada por el sistema informático o por el interesado) y los recaudos que el contribuyente adjunte a su petición.

Si la pretensión de la recurrente se plantea como una solicitud de devolución (la cual lleva implícita una solicitud de rectificación de la Declaración Aduanera<sup>4</sup>), esta debe ser resuelta por la Administración Aduanera mediante una resolución que constituye un acto reclamable, siendo que conforme con las normas citadas, si dicha solicitud no es resuelta en el plazo de ley, puede interponerse el recurso de reclamación contra la resolución denegatoria ficta, recurso que deberá ser resuelto por la Administración Aduanera, dentro del plazo de Ley.

Por otro lado, conforme con el criterio de este Tribunal<sup>5</sup>, en los casos de solicitudes de devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso, ya sea en razón de una adición al precio realmente pagado o por pagar o por una autoliquidación efectuada por el importador, en las que se alega que debe respetarse el valor de transacción, la Aduana, antes de resolver dichas solicitudes, debe poner en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver o ajustes que haya que realizar, así como exponer los fundamentos de hecho y de derecho que la conducen a determinar el valor en aduanas efectuando los ajustes previstos en el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y de no ser posible determinar el valor aduanero de la

---

<sup>2</sup> Establecer las áreas que van a emitir el pronunciamiento, y con qué tipo de acto lo van a emitir, disponer que primero se resuelva la rectificación y luego la devolución, etc.

<sup>3</sup> Véase la Resolución N° 13597-A-2011, entre otras.

<sup>4</sup> Corresponde al interesado establecer y señalar la naturaleza de su pedido cuando inicia alguno de estos dos trámites (rectificación, o, devolución más rectificación), y sólo en caso que dicho señalamiento no resulte claro corresponderá a la Aduana el solicitarle la aclaración correspondiente, o, calificar su pretensión conforme a la redacción y sentido de lo que pide, en aplicación del actual artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, conforme con el cual, El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.

Cabe indicar que tal proceder no será adoptado cuando por mandato legal se establece un determinado procedimiento, como ocurre cuando el importador tiene el propósito de acogerse a las desgravaciones previstas en el marco de ciertos Tratados de Libre Comercio (Estados Unidos, China, entre otros), luego del despacho aduanero.

<sup>5</sup> Al respecto, véanse, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00030-A-2020, 11996-A-2019, 04019-A-2018, 08501-A-2017, 12080-A-2016, 06074-A-2015, 00992-A-2014, 01170-A-2013, 13001-A-2012.

mercancía conforme al Primer Método de Valoración, luego de poner en conocimiento del contribuyente las razones determinantes de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

En cuanto a la valoración aduanera, el artículo 11 del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por modificado por el Decreto Supremo N° 193-2020-EF, dispone, entre otros aspectos, que cuando haya sido numerada una declaración aduanera de mercancías y la Administración Aduanera tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, notificará tales motivos y requerirá al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Indica además que la duda razonable puede iniciarse sustentada en precios de referencia, incluyendo valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente la Administración Aduanera o en otros motivos que le generen duda a esta respecto al valor declarado.

La citada norma también dispone que si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar autoliquidación por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, de corresponder, y los que podrían gravar la importación por aplicación de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. Agrega que si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias.

Por su parte, el artículo 11-A del Decreto Supremo N° 186-99-EF, dispone que para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que con motivo de la notificación de la duda razonable el importador presente como sustento del precio realmente pagado o por pagar ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, los cuales pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales. Agrega que en la evaluación del valor de transacción la Administración Aduanera verifica que el pago por la mercancía importada se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

Por su parte, con relación a la determinación de la deuda tributaria aduanera, el artículo 141 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, dispone que la determinación de la obligación tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable. Complementando lo señalado, el artículo 59 del Código Tributario, dispone que, por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Asimismo, el artículo 60 del referido código prevé que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario. 2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Es importante indicar que el procedimiento de duda razonable es el mecanismo idóneo para determinar si el valor declarado representa el precio realmente pagado o por pagar por las

mercancías importadas y en consecuencia, si corresponde realizar el ajuste de valor, así como si procede o no la devolución (más rectificación) de tributos pagados indebidamente o en exceso. Para poder resolver la pretensión de devolución, la Aduana se encuentra facultada a realizar previamente la determinación de la obligación tributaria aplicable en la importación.

Al respecto, es necesario indicar que conforme con el artículo 161 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-EF, sólo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver. En tal sentido, solo puede llevarse a cabo un único procedimiento de duda razonable para un determinado supuesto, el cual se puede iniciar en el control concurrente, esto es, en el despacho aduanero (canales de control verde, naranja y rojo), o en un control posterior, esto es, en una fiscalización posterior al despacho aduanero o como consecuencia de una solicitud de devolución. Por tanto, en cualquiera de dichos supuestos, la generación de la Duda Razonable debe estar sustentada en indicadores de precios u otros indicadores de riesgo<sup>6</sup>.

En efecto, si la Administración Aduanera decidiera iniciar un nuevo procedimiento de duda razonable en un despacho aduanero, no puede hacerlo en forma paralela a otro que ya se encuentre abierto, sino que deberá dejar sin efecto o concluir o, si detectase algún vicio o inconsistencia, declarar la nulidad el primero antes de iniciar otro. Ello es así a fin de evitar procedimientos paralelos sobre la misma materia que incluso podrían llevar a conclusiones contradictorias entre sí. Lo mismo es aplicable en caso de un control posterior (fiscalización aduanera o solicitud de devolución), casos en los que solo corresponderá iniciar un único procedimiento de duda razonable a fin de uniformizar la determinación de la deuda tributaria aduanera y no generar procedimientos simultáneos.

Por consiguiente, desde el punto de vista procedimental y a fin de evitar la generación de varios procedimientos de duda razonable para un mismo supuesto, la Administración Aduanera, si a fin de resolver una solicitud de devolución, inicia un procedimiento de duda razonable, este debe ser único y en base al cual, determinará si correspondía o no aplicar el primer método de valoración aduanera en merito a la documentación sustentatoria presentada, siendo el sustento de dicha determinación del valor en aduanas el fundamento del pronunciamiento sobre la procedencia o no de la solicitud de devolución.

En tal sentido, si la Administración inicia un procedimiento de duda razonable para un mismo supuesto, paralelo a otro que también se encuentra abierto, el segundo procedimiento será nulo, por lo que a fin de abrir un nuevo procedimiento de duda razonable, es necesario que el primero concluya.

De otro lado, en relación con la resolución de la solicitud de devolución, en razón de una adición al precio realmente pagado o por pagar o por una autoliquidación efectuada por el importador, en la que se alega que debe respetarse el valor de transacción, pueden ocurrir dos supuestos: 1. Que la Administración Aduanera emita pronunciamiento sobre la procedencia o no de la solicitud de devolución dentro del plazo previsto por ley, caso en el cual, el administrado puede controvertir la decisión mediante el procedimiento contencioso tributario. 2. Que la Administración Aduanera no emita pronunciamiento dentro del plazo previsto por ley, supuesto en el cual, el administrado puede entender que se ha denegado su solicitud y está facultado a reclamar la resolución denegatoria ficta. Asimismo, interpuesto el recurso de reclamación también podría

---

<sup>6</sup> El artículo 3 de la Decisión 778 - Sustitución de la Decisión 574 – Régimen Andino sobre Control Aduanero, definía al análisis de riesgos como el uso sistemático de la información disponible para determinar la frecuencia de los riesgos definidos y la magnitud de sus probables consecuencias, así como el tipo y amplitud del control a efectuar en las diferentes fases del control aduanero. Asimismo, el artículo 3 de la Decisión 778, define a los “indicadores de riesgo”, como aquellos criterios específicos que, tomados en conjunto, sirven como una herramienta práctica para seleccionar y controlar los movimientos que representen un riesgo potencial de incumplimiento de las leyes aduaneras. Sobre el particular, el artículo 22 de la Decisión 778 dispone, entre otros aspectos, que para la realización del análisis y la evaluación del riesgo, las Administraciones Aduaneras deberán utilizar procedimientos informáticos que permitan el tratamiento de gran volumen de información. Asimismo, el artículo 23 de la referida Decisión también dispone que en el análisis y evaluación de riesgos aduaneros se utilizarán fuentes de información tanto internas como externas. Tales fuentes de información comprenden, entre otros, los datos contenidos en la declaración aduanera, las bases de datos internas de las Administraciones Aduaneras y la información obtenida de otros organismos o Administraciones, tanto nacionales como internacionales. Los resultados de la evaluación de riesgos podrán ser aplicados para temas de control tanto en zona primaria como en zona secundaria, de acuerdo a los requerimientos de la Administración Aduanera.

ocurrir que este no sea resuelto dentro del plazo previsto por el Código Tributario, siendo que en dicha situación, puede entender que se ha denegado su reclamo y puede presentar recurso de apelación contra la resolución denegatoria ficta.

Ahora bien, como se ha indicado, a fin de resolverse una solicitud de devolución por pago indebido o en exceso en la que se pretenda la evaluación del valor en aduanas declarado, es facultad de la Aduana seguir el procedimiento de duda razonable, lo que servirá de sustento para determinar su procedencia o improcedencia, siendo que una vez vencido el plazo para resolver la solicitud, el administrado podría interponer reclamación contra la resolución ficta denegatoria aun cuando no haya concluido el procedimiento de duda razonable, no obstante, la sola interposición de dicho recurso no supone el derecho a obtener dicha devolución o que se pueda considerarse que corresponde aplicar el primer método de valor en el despacho aduanero, puesto que justamente para ello correspondería obtener la determinación del valor efectuada por la Administración que sustente o no la aplicación del primer método de valoración, en mérito a la documentación sustentatoria (documentos comerciales, financieros y contables) presentada por el administrado, y de esta manera verificar la procedencia o no de la solicitud de devolución.

En tal sentido, la interposición de la reclamación contra la resolución ficta denegatoria de devolución no limita la facultad de la Administración para realizar o concluir el procedimiento de duda razonable y en consecuencia, durante la etapa de reclamación la Administración puede determinar el valor en aduana y, de ser el caso, la deuda tributaria aplicable en la importación y considerarla al momento de resolver, debiéndose precisar que en dicha etapa del procedimiento esta cuenta con todos los actuados necesarios para emitir pronunciamiento, pues sólo puede organizarse un expediente único para la solución de un mismo caso, a fin de mantener reunidas todas las actuaciones al momento de resolver.

Asimismo, teniendo en cuenta el análisis de los efectos de la ficta denegatoria en un procedimiento contencioso tributario, si la Administración Aduanera no resuelve el recurso de reclamación presentado dentro del plazo previsto por ley, el administrado podría considerar denegado dicho reclamo e interponer recurso de apelación, caso en el cual, el Tribunal Fiscal, asume competencia<sup>7</sup> y resolverá dicho recurso.

Cabe indicar que de interponerse un recurso de apelación contra la resolución ficta denegatoria de reclamación, la Administración Aduanera pierde competencia para resolver el recurso de reclamación y está obligada a elevar los actuados en un único expediente a este Tribunal a fin de resolver la controversia, lo que conlleva que no pueda continuar con el procedimiento de duda razonable que se encuentre pendiente de resolver debido a que éste tenía por finalidad servir de sustento para resolver la reclamación y la Administración ha perdido competencia para pronunciarse en dicha instancia.

Elevado el expediente de apelación, dado que la Administración Aduanera no realizó a tiempo la determinación de la obligación tributaria a fin de resolver la devolución y/o la reclamación, al resolver la apelación, el Tribunal Fiscal se pronunciará sobre la única obligación tributaria existente y pendiente de pronunciamiento, esto es, la determinación formulada por el administrado durante el despacho de importación. En tal sentido, se verificará la determinación declarada por éste antes de la duda razonable, para lo cual, evaluará y analizará la documentación (documentos comerciales, financieros y/o contables) presentada o la que obre en el expediente, a fin de analizar si se ha acreditado de manera fehaciente y veraz la pretensión. Como se aprecia, para efectos de resolver la apelación, este Tribunal analizará la determinación del valor en aduanas declarado antes del inicio del procedimiento de la duda razonable, por lo que no cabe que la Administración continúe o inicie un nuevo procedimiento de duda razonable durante el trámite de la apelación.

---

<sup>7</sup> Al respecto se debe precisar que, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 101 del Código Tributario, se tiene entre otros aspectos, que es atribución del Tribunal Fiscal, conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

En relación con la documentación que evaluará el Tribunal Fiscal a fin de resolver la apelación, debe considerarse que el administrado es quien tiene la carga de la prueba sobre el valor de transacción, para lo cual, es importante, entre otros medios probatorios, la evaluación de los medios de pago para acreditar el precio realmente pagado o por pagar<sup>8</sup>, para lo cual, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, conforme con el cual, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a solicitar devoluciones de tributos. En tal sentido, a fin de sustentar su pretensión, el administrado debe presentar los medios de pago que acrediten el mencionado precio realmente pagado o por pagar de las mercancías materia de ajuste de valor, lo que debe ser complementado con los documentos comerciales y contables que acrediten de manera fehaciente y veraz la trazabilidad del pago de la factura comercial.

Finalmente, se debe precisar que el pronunciamiento sobre los documentos del despacho aduanero y sustentatorios de la devolución, no limita la facultad de la Administración para que en control posterior o fiscalización tome las acciones pertinentes, incluyendo un procedimiento de duda razonable<sup>9</sup>.

## **V. CRITERIO A VOTAR**

1. Si la Administración Aduanera no resuelve una solicitud de devolución en la que se cuestiona el valor en aduana dentro del plazo de ley, ya sea porque no inició el procedimiento de duda razonable o habiéndolo iniciado, no lo concluyó, y se interpone reclamación contra la resolución denegatoria ficta, ello no limita la facultad de la Administración para realizar o concluir el procedimiento de duda razonable. En consecuencia, durante la etapa de reclamación, la Administración puede determinar el valor en aduana y, de ser el caso, la deuda tributaria aplicable en la importación y considerarla al momento de resolver
2. Si la Administración Aduanera no sustentó la determinación que conforme a su criterio corresponde aplicar en la importación ni durante el trámite de la devolución ni durante la reclamación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la devolución, y el importador interpone recurso de apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación, el Tribunal Fiscal resolverá dicha apelación evaluando la determinación declarada en el despacho de importación, así como su documentación sustentatoria.
3. Sólo debe existir un procedimiento de duda razonable para la determinación del valor en aduana respecto de una importación. Para iniciar un segundo procedimiento de duda razonable la administración debe dejar sin efecto el primero o concluir su trámite. Un segundo procedimiento de duda razonable debe sustentarse en indicadores de riesgo distintos de los que sustentaron el primero.

---

<sup>8</sup> Según lo previsto en el inciso b) del artículo 1 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, la carga de la prueba recae sobre el importador a fin de acreditar que el valor en Aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas de conformidad con las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y las normas que prevé el citado reglamento.

<sup>9</sup> Si con anterioridad se realizó un procedimiento de duda razonable, se deberá contar con nuevos indicadores de riesgo.

## ANEXO I

### ANTECEDENTES NORMATIVOS

#### LEY GENERAL DE ADUANAS – DECRETO LEGISLATIVO N° 1053:

##### **Artículo 141.- Modalidades de determinación de la deuda tributaria aduanera**

*“La determinación de la obligación tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable”.*

##### **Artículo 157.- Devoluciones**

*“Las devoluciones por pagos realizados en forma indebida o en exceso se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables y/o abono en cuenta corriente o de ahorros, aplicándose los intereses moratorios correspondientes a partir del día siguiente de la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva...”*

##### **Artículo 205- Procedimientos Aduaneros**

*“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.*

*Las multas administrativas de la presente Ley se rigen por las normas que regulan los procedimientos referidos en el párrafo anterior”.*

#### TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO – DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF:

##### **Artículo 59.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

*“Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:*

*a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*

*b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo”.*

##### **Artículo 60.- INICIO DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

*“La determinación de la obligación tributaria se inicia:*

*1. Por acto o declaración del deudor tributario.*

*2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.*

*Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias”.*

##### **ARTÍCULO 142.- PLAZO PARA RESOLVER RECLAMACIONES**

*“...La Administración Tributaria resolverá dentro del plazo máximo de dos (2) meses, las reclamaciones que el deudor tributario hubiera interpuesto respecto de la denegatoria tácita de solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso...”*

##### **Artículo 144.- RECURSOS CONTRA LA DENEGATORIA FICTA QUE DESESTIMA LA RECLAMACIÓN**

“Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142º, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:

1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.
2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal...”

**APRUEBAN REGLAMENTO PARA LA VALORIZACIÓN DE MERCANCÍAS SEGÚN EL ACUERDO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA DE LA OMC - DECRETO SUPREMO Nº 186-99-EF:**

**Artículo 11.-** *“Cuando haya sido numerada una declaración aduanera de mercancías y la Administración Aduanera tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, notificará tales motivos y requerirá al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.*

*Si dentro del plazo o la prórroga antes citados el importador acredita documentariamente que la transacción involucra pago diferido, debe presentar los documentos dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se hizo efectivo el pago total por la mercancía.*

*Los plazos señalados en los párrafos precedentes también son aplicables cuando la declaración cuente con cualquier tipo de garantía prevista en la legislación aduanera.*

*La documentación sustentatoria presentada fuera de los plazos establecidos en los párrafos precedentes carece de mérito probatorio para efectos del procedimiento de duda razonable.*

*La duda razonable puede iniciarse sustentada en precios de referencia, incluyendo valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente la Administración Aduanera o en otros motivos que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor declarado.*

*Si una vez recibida la información complementaria o si vencidos los plazos antes previstos sin haber recibido respuesta, la Administración Aduanera tiene aún duda razonable acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir dentro de los tres (3) meses siguientes contados: en el primer supuesto, desde la fecha de presentación de la documentación requerida por la Administración Aduanera o en el segundo supuesto desde la fecha de notificación de la duda razonable, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará con arreglo a las disposiciones del artículo 1 del citado Acuerdo, pasando a aplicar los otros Métodos de Valoración en forma sucesiva y excluyente. En casos debidamente justificados y previa notificación al importador, el plazo podrá ampliarse hasta máximo un año.*

*Se consideran circunstancias en que la Administración Aduanera amplía el plazo:*

*a) Cuando en el caso concreto se haya descartado la aplicación del primer, segundo, tercer método y resulte necesario evaluar la aplicación de los restantes métodos de valoración para determinar el valor en aduana.*

*b) En el caso que las declaraciones objeto de duda razonable hayan sido seleccionadas para una acción de verificación o fiscalización.*

c) Se encuentren pendientes de atención los requerimientos efectuados por la Administración Aduanera a otras entidades distintas al importador.

d) Otras situaciones debidamente justificadas por la Administración Aduanera.

*El importador puede optar por retirar las mercancías mediante la presentación y/o renovación de una garantía en las condiciones previstas en el artículo 12 del presente Reglamento, salvo los casos en los que mantenga vigente la garantía previa global o específica a que se refiere la Ley General de Aduanas y su Reglamento.*

*La Administración Aduanera notifica al importador el sustento del descarte del primer método y de la aplicación sucesiva y excluyente de los restantes métodos de valoración, según corresponda.*

*Si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar Autoliquidación por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, de corresponder, y los que podrían gravar la importación por aplicación de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. Si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias”.*

**Artículo 11-A.-** *“Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que con motivo de la notificación de la duda razonable el importador presente como sustento del precio realmente pagado o por pagar ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, los cuales pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales.*

*Si el valor declarado resulta inferior a un indicador de precios contenido en estudios de valor, para que el método del valor de transacción sea aplicado, además de la presentación de los documentos señalados en el párrafo anterior, corresponde que el importador proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas que sustenten el valor declarado. Si no hubiera respuesta o si la explicación o los documentos presentados no resultan satisfactorios, la Administración Aduanera puede descartar el método del valor de transacción y determinar el valor en aduana aplicando los siguientes métodos de valoración previstos en el Acuerdo del Valor de la OMC.*

*En la evaluación del valor de transacción la Administración Aduanera verifica que el pago por la mercancía importada se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF.*

*De existir dudas con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio pagado por la mercancía, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del Sistema Financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por la mercancía importada”.*

## **DECISION 778 - SUSTITUCIÓN DE LA DECISIÓN 574 – RÉGIMEN ANDINO SOBRE CONTROL ADUANERO:**

**Artículo 3.-** *“Para los efectos de la presente Decisión se entenderá por:*

*ANÁLISIS DE RIESGOS: El uso sistemático de la información disponible para determinar la frecuencia de los riesgos definidos y la magnitud de sus probables consecuencias, así como el tipo y amplitud del control a efectuar en las diferentes fases del control aduanero.*

(...)

*INDICADORES DE RIESGO: Criterios específicos que, tomados en conjunto, sirven como una herramienta práctica para seleccionar y controlar los movimientos que representen un riesgo potencial de incumplimiento de las leyes aduaneras...”.*

**Artículo 22.-** *“Para la realización del análisis y la evaluación del riesgo las Administraciones Aduaneras deberán utilizar procedimientos informáticos que permitan el tratamiento de gran volumen de información.*

*En el caso de denuncias o información específica sobre un riesgo aduanero se evaluará la información para determinar las acciones de control a realizar, de acuerdo con los procedimientos establecidos en cada País Miembro”.*

**Artículo 23.-** *“En el análisis y evaluación de riesgos aduaneros se utilizarán fuentes de información tanto internas como externas.*

*Tales fuentes de información comprenden, entre otros, los datos contenidos en la declaración aduanera, las bases de datos internas de las Administraciones Aduaneras y la información obtenida de otros organismos o administraciones, tanto nacionales como internacionales.*

*Los resultados de la evaluación de riesgos podrán ser aplicados para temas de control tanto en zona primaria como en zona secundaria, de acuerdo a los requerimientos de la Administración Aduanera”.*

## **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y PARA LA FORMALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA - DECRETO SUPREMO Nº 150-2007-EF:**

### **Artículo 3. Supuestos en los que se utilizarán Medios de Pago**

“Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deben pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

También se utilizan los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

El pago de sumas de dinero de las siguientes operaciones, por importes iguales o superiores a tres Unidades Impositivas Tributarias (UIT), inclusive cuando se realice parcialmente, solo puede ser efectuado utilizando los Medios de Pago previstos en esta ley:

- a) La constitución o transferencia de derechos reales sobre bienes inmuebles;
- b) la transferencia de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres; y,
- c) la adquisición, aumento y reducción de participación en el capital social de una persona jurídica.

*Los sujetos obligados en materia de prevención del lavado de activos y del financiamiento del terrorismo deben dejar constancia del cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo precedente en el respectivo acto jurídico y/o instrumento público que lo formalice, siendo obligación de los clientes adjuntar la documentación respectiva que acredite el Medio de Pago utilizado. En caso el cliente se niegue a cumplir con lo señalado, el sujeto obligado, sin perjuicio de no efectuar la operación, debe evaluar la posibilidad de efectuar un Reporte de Operaciones Sospechosas*

(ROS) a la UIF-Perú, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley N° 27693, Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera - Perú.

No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas”.

### **Artículo 3-A. Utilización de Medios de Pago en las operaciones de comercio exterior**

“La compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior a S/ 7 000,00 (siete mil y 00/100 soles) o US\$ 2 000,00 (dos mil y 00/100 dólares americanos) se debe pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, salvo que se encuentre en los supuestos que se establezcan en el Reglamento.

Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con anterioridad al levante, a opción del importador, procede el reembarque de la mercancía o la continuación del despacho previo pago de una multa por el monto determinado en la Tabla de Sanciones Aplicables a las Infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Cuando se evidencie la no utilización de Medios de Pago con posterioridad al levante se aplica la mencionada multa. En ambos casos es de aplicación lo establecido en el artículo 8.

La compraventa internacional de mercancías destinada a los regímenes aduaneros distintos a la importación para el consumo, cuyo valor FOB es superior al monto que se refiere el artículo 4 y la compraventa internacional de mercancías destinadas al régimen aduanero de importación para el consumo cuyo valor FOB es superior al monto que se refiere el artículo 4 y no se encuentren dentro del ámbito del primer párrafo del presente artículo, también se deben pagar utilizando los Medios de Pago previstos en el artículo 5, de lo contrario es de aplicación lo establecido en el artículo 8.

Lo dispuesto en el presente artículo también se aplica a:

- a) La compraventa internacional de mercancías que se cancele mediante pagos parciales cuando el valor FOB total es superior a los montos previstos anteriormente, según corresponda; y
- b) las ventas sucesivas de mercancías que se realicen después de la exportación de las mercancías en el país de origen o procedencia y antes de su destinación aduanera, ocurridas durante su transporte o cuando ya se encuentren en el territorio nacional.

Para los fines del presente artículo, se entiende como compraventa internacional de mercancías a la transacción comercial que involucra mercancías destinadas a algún régimen aduanero por medio de la cual el vendedor se compromete a transmitir la propiedad de las mercancías al comprador a cambio de un pago de sumas de dinero. Dicho monto no incluye los gastos de transporte, seguro ni el pago de tributos.

Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

Los contribuyentes que realicen operaciones de comercio exterior también podrán cancelar sus obligaciones con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, con otros Medios de Pago que se establezcan mediante Decreto Supremo, siempre que los pagos se canalicen a través de empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas.

No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas”.

#### **Artículo 4.- Monto a partir del cual se utilizará Medios de Pago**

*“El monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/. 3,500) o mil dólares americanos (US\$ 1,000).*

*El monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.*

*Tratándose de obligaciones pactadas en monedas distintas a las antes mencionadas, el monto pactado se deberá convertir a nuevos soles utilizando el tipo de cambio promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el día en que se contrae la obligación, o en su defecto, el último publicado. En el caso de monedas cuyo tipo de cambio no es publicado por dicha institución, se deberá considerar el tipo de cambio promedio ponderado venta fijado de acuerdo a lo que establezca el Reglamento”.*

#### **Artículo 5.- Medios de Pago**

*“Los Medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes:*

- a) *Depósitos en cuenta.*
- b) *Giros.*
- c) *Transferencia de fondos.*
- d) *Órdenes de pago.*
- e) *Tarjetas de débito expedidas en el país.*
- f) *Tarjetas de crédito expedidas.*
- g) *Cheques.*
- h) *Remesas.*
- i) *Cartas de crédito.*

*Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas”.*

#### **Artículo 8.- Efectos tributarios**

*“Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.*

*Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá tener en cuenta, adicionalmente, lo siguiente:*

- a) *En el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.*
- b) *En el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del*

*Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.*

*En caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.*

*Si la devolución de tributos por saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, o restitución de derechos arancelarios se hubiese efectuado en exceso, en forma indebida o que se torne en indebida, la SUNAT, de acuerdo a las normas reglamentarias de la presente Ley o a las normas vigentes, emitirá el acto respectivo y procederá a realizar la cobranza, incluyendo los intereses a que se refiere el artículo 33 del Código Tributario.*

*Tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuuario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo”.*

## ANEXO II

### ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

##### RTF N° 11115-A-2019:

*“Que en consecuencia, corresponde a esta instancia resolver la apelación contra la resolución ficta denegatoria del reclamo interpuesto, a fin de verificar la procedencia del ajuste de valor en aduanas efectuado en la Declaración Aduanera de Mercancías precitada, en aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias; (...)*

*Que este Tribunal en las Resoluciones N° 04499-A-2006, 04889-A-2006, 04893-A-2006 y 01312-A-2008, entre otras, ha establecido sobre la duda razonable que es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido las reglas de valoración;*

*Que así también, conforme al criterio expresado en reiterados fallos de esta Sala Colegiada, cómo es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03898-A-2013, entre otras, en los casos de devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso como consecuencia de ajustes de valor en aduanas, la Administración al resolver dicha solicitud de devolución debe poner en conocimiento del contribuyente los motivos que determinaron la duda del valor declarado, así como los fundamentos de hecho y de derecho que la conducen a realizar el ajuste de valor sobre la base del Primer Método de Valoración, y de no ser posible determinar el valor aduanero de la mercancía conforme a dicho método, luego de poner en conocimiento del contribuyente las razones determinantes de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC;*

*Que en ese sentido, procede realizar un ajuste de valor cuando se expresan las razones de la Duda Razonable, así como los motivos por los que se rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración y que luego, en cumplimiento a lo señalado en el artículo 2° del Reglamento citado, aplica en forma sucesiva, excluyente y ordenada los otros métodos de valoración previstos en las normas citadas, los que a su vez también deben cumplir sus propias normas; (...)*

*Que de acuerdo a lo anterior, se aprecia que la Administración Aduanera no se pronunció respecto de la solicitud de devolución como tampoco del recurso de reclamación, operando por tanto las figuras de resoluciones fictas denegatorias tanto de la solicitud como del indicado recurso impugnativo;*

*Que por tanto en el presente caso, la Administración no cumplió con fundamentar el ajuste realizado, pues no cumplió con rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración, asimismo tampoco se verifica que haya ajustado su actuación a lo dispuesto en el artículo 14° antes citado, es decir, no efectuó las consultas con el importador como paso previo necesario para proceder a utilizar el Segundo o Tercer Método de Valoración (métodos comparativos); ni en el momento del despacho, ni durante el trámite de la devolución;*

*Que más aún, de los actuados no se verifica que la Administración señale expresamente qué método de valoración aplicó para la determinación del valor en aduana; (...)*

*Que conforme a lo expuesto, respecto de este punto, resulta evidente que el proceder de la Aduana no se enmarca en los términos de la normatividad citada, en consecuencia, el ajuste de valor realizado no se encuentra arreglado a ley, por lo que debe ser dejado sin efecto, por tanto, procedente la devolución solicitada”.*

## **RTF N° 10931-A-2019**

*“Que asimismo consta que en relación a tales cancelaciones, la recurrente solicitó la devolución de los tributos pagados como consecuencia del ajuste de valor efectuado, y que transcurridos más de 45 días sin que la Aduana emita pronunciamiento al respecto, el recurrente interpuso recurso de reclamación contra resolución ficta denegatoria de la solicitud planteada, tal como está previsto en el citado artículo 163° del Código Tributario;*

*Que respecto de la reclamación señalada, cabe puntualizar que reiterados fallos de este Tribunal, como son las Resoluciones N° 13001-A-2012, 03794-A-2012, 09662-A-2007 y 08937-A-2008, han establecido que la Aduana antes de resolver las solicitudes de devolución de tributos, debe poner en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver (Duda Razonable) o ajustes que haya que realizar previstos en el artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, entre otros, y de no ser posible determinar el valor aduanero de la mercancía conforme al Primer Método de Valoración, luego de poner en conocimiento del contribuyente los fundamentos de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC;*

*Que en tal contexto, es claro que la Aduana para poder resolver el pedido de devolución planteado debe contar con una determinación de tributos, de modo que si se interpone reclamación contra resolución ficta denegatoria del pedido de devolución planteado, se entiende que todo lo que haya actuado y notificado la Aduana hasta ese momento, es lo que sustenta la determinación de tributos por ajuste de valor dentro de la denegatoria ficta;*

*Que en tal contexto, en el presente caso se tiene que la determinación ficta denegatoria realizada por la Aduana se fundamenta en las Notificaciones Valor OMC – Duda Razonable y las notificaciones sobre Confirmación de la Duda Razonable y requerimiento de referencia de precios, actos aduanero que carecen de fundamentos suficientes como actos de determinación del valor de las mercancías materia de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 118-2013-10-340611, 118-2013-10-365405 y 118-2015-10-310622;*

*Que por tanto los Informes de Determinación de Valor, que sustentarían los ajustes de valor realizados, notificados el 06 de diciembre de 2017, es decir después que se inició el procedimiento contencioso tributario, no fundamentan la resolución ficta denegatoria del pedido de devolución y de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11611-A-2015, entre otros, no es relevante evaluar los documentos vinculados con el ajuste de valor que fueron emitidos con posterioridad a la interposición de la reclamación; asimismo cabe resaltar que en el marco del sistema de valoración de la OMC, no procede que la autoridad aduanera pretenda sustentar el ajuste de valor con posterioridad a la interposición del mencionado recurso;*

*Que conforme a lo expuesto, resulta evidente que el proceder de la Aduana no se ajusta a ley, por lo que en consecuencia debe procederse a la devolución solicitada en relación a las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° 118-2013-10-340611, 118-2013-10-365405 y 118-2015-10-310622; pues conforme a lo expuesto la determinación tributaria debe efectuarse conforme a los documentos presentados en el despacho de importación”*

## **RTF N° 07054-A-2019**

*“Que por tanto es materia de grado verificar si procede la devolución (más rectificación) de tributos solicitada como consecuencia del ajuste de valor efectuado a la mercancía importada mediante la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2017-10-336302; de acuerdo a lo regulado en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, y sus modificatorias; (...)*

*Que habiéndose determinado el aspecto procedimental del presente caso, se debe indicar que es materia de grado verificar si efectivamente no corresponde la devolución (y en consecuencia la rectificación) de los tributos pagados mediante la Liquidación de Cobranza N° 118-2017-*

177421 (Autoliquidación), como consecuencia del ajuste de valor efectuado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2017-10-336302; esto, de acuerdo a lo regulado en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, y sus modificatorias;

Que siguiendo el criterio de reiterados fallos emitidos por esta Sala Colegiada, entre los que se pueden citar las Resoluciones N° 13001-A-2012, 03794-A-2012, 09662-A-2007 y 08937-A-2008, se colige que en los casos de solicitudes de devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso en los cuales se alega que debe respetarse el valor de transacción, la Aduana antes de resolver dichas solicitudes debe poner en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver o ajustes que haya que realizar, como también debe exponer los fundamentos de hecho y de derecho que la conducen a determinar el valor en aduanas efectuando los ajustes previstos en el artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y de no ser posible determinar el valor aduanero de la mercancía conforme al Primer Método de Valoración, luego de poner en conocimiento del contribuyente las razones determinantes de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC. En tal sentido, corresponde tomar en cuenta los fundamentos del Informe de Determinación de Valor N° 118-3D5120-2018-246-SUNAT-SUPERVISION 1 (...), pues contiene el análisis realizado a la documentación presentada por la recurrente que busca acreditar el precio realmente pagado o por pagar, constituye el sustento de la emisión de la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-084240, y el sustento de la denegatoria de la Liquidación de Cobranza N° 118-2017-177421 materia de devolución;

Que finalmente, es importante indicar que el procedimiento de duda razonable es el mecanismo idóneo para determinar si el valor declarado representa el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, y en consecuencia si corresponde realizar el ajuste de valor, así como si procede o no la devolución (más rectificación) de tributos pagado indebidamente o en exceso; (...)

Que en consecuencia, se debe proceder a la devolución así como a la rectificación solicitada, correspondiendo declarar fundada la apelación presentada por la recurrente”;

#### **RTF N° 010731-A-2018**

“Que este Tribunal en las Resoluciones N° 04499-A-2006, 04889-A-2006, 04893-A-2006 y 01312-A-2008, entre otras, ha establecido sobre la duda razonable que es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido las reglas de valoración;

Que así también, conforme al criterio expresado en reiterados fallos de esta Sala Colegiada, cómo es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03898-A-2013, entre otras, en los casos de devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso como consecuencia de ajustes de valor en aduanas, la Administración al resolver dicha solicitud de devolución debe poner en conocimiento del contribuyente los motivos que determinaron la duda del valor declarado, así como los fundamentos de hecho y de derecho que la conducen a realizar el ajuste de valor sobre la base del Primer Método de Valoración, y de no ser posible determinar el valor aduanero de la mercancía conforme a dicho método, luego de poner en conocimiento del contribuyente las razones determinantes de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC;

Que en ese sentido, procede realizar un ajuste de valor cuando se expresan las razones de la Duda Razonable, así como los motivos por los que se rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración y que luego, en cumplimiento a lo señalado en el artículo 2° del Reglamento citado, aplica en forma sucesiva, excluyente y ordenada los otros métodos de valoración previstos en las normas citadas, los que a su vez también deben cumplir sus propias normas; (...)

*Que de acuerdo a lo anterior, se aprecia que la Administración Aduanera no se pronunció respecto de las solicitudes de devoluciones como tampoco de los recursos de reclamaciones, operando por tanto las figuras de resoluciones fictas denegatorias tanto de las solicitudes como de los indicados recursos impugnativos;*

*Que por tanto en el presente caso, la Administración no cumplió con fundamentar el ajuste realizado, pues no cumplió con rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración, asimismo tampoco se verifica que haya ajustado su actuación a lo dispuesto en el artículo 14º antes citado, es decir, no efectuó las consultas con el importador como paso previo necesario para proceder a utilizar el Segundo o Tercer Método de Valoración (métodos comparativos); ni en el momento del despacho, ni durante el trámite de la devolución;*

*Que más aun, de los actuados no se verifica que la Administración señale expresamente qué método de valoración aplicó para la determinación del valor en aduana; (...)*

*Que conforme a lo expuesto, respecto de este punto, resulta evidente que el proceder de la Aduana no se enmarca en los términos de la normatividad citada, en consecuencia, los ajustes de valores realizados no se encuentran arreglado a ley, por lo que debe ser dejados sin efecto, por tanto, procedente las devoluciones solicitadas”.*

#### **RTF N° 06355-A-2018**

*“Que por consiguiente, corresponde a esta instancia resolver la apelación interpuesta contra la denegatoria ficta del reclamo interpuesto, a fin de verificar la procedencia del ajuste de valor en aduanas efectuado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2016-10-237034 (series 1 al 22, 24, 26 al 48 y 57 al 101) en aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias; (...)*

*Que este Tribunal en las Resoluciones N° 04499-A-2006, 04889-A-2006, 04893-A-2006 y 01312-A-2008, entre otras, ha establecido sobre la duda razonable que: “... es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración”; (...)*

*Que en ese contexto, dada la secuencia procedimental del caso, no se verifica de los actuados que la Administración haya procedido a responder conforme los plazos señalados en el artículo 11º del Decreto Supremo N° 186-99-EF y modificatorias, en tal sentido el escrito presentado por la recurrente el 03 de octubre de 2016, con Expediente N° 118-0114-2016-062602-8, en efecto califica como recurso de reclamación contra la Notificación de Duda Razonable N° 118-2016-11258, accionar que se encuentra acorde a lo previsto en la norma de valoración señalada ya que la Administración no había efectuado ninguna determinación de tributos, criterio que es concordante con las Resoluciones N° 05798-A-2005, 06258-A-2009, 11653-A-2009 y 17363-A-2012, entre otras, emitidas por ésta Sala Colegiada; precisándose que los escritos presentados con posterioridad por la recurrente deben ser calificados como ampliaciones del recurso de reclamación interpuesto;*

*Que respecto del asunto de fondo, de los actuados se verifica que la Notificación de Duda Razonable N° 118-2016-11258, tiene fundamentos suficientes para establecer una duda razonable, sin embargo no los tiene para sustentar un ajuste de valor;*

*Que conforme a las normas mencionadas, se tiene que procede realizar un ajuste de valor cuando se expresa las razones de la Duda Razonable, así como los motivos por los que se rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración y que luego en cumplimiento a lo señalado en el artículo 2º del Reglamento citado, aplica en forma sucesiva, excluyente y ordenada los otros métodos de valoración previstos en las normas citadas, los que a su vez también deben cumplir sus propias normas;*

*Que en el caso bajo análisis, se aprecia que la Administración cuenta con referencias que ampara la generación de una Duda Razonable (Sistema de Verificación de Precios); sin embargo no consta en los actuados que la Administración antes de que se interponga el recurso de reclamación haya señalado y fundamentado la utilización del método de valoración en que finalmente se basó para la determinación del valor en aduana, por lo que se concluye que su proceder no se enmarca en los términos de la normatividad citada;*

*Que cabe precisar que en reiterados fallos de esta Sala Colegiada vinculados a temas de ajuste de valor, como son los casos de las Resoluciones N° 011552-A-2007, 02322-A-2008 y 03932-A-2010, entre otros, establecen que en el marco del sistema de valoración de la OMC no procede que la autoridad aduanera sustente su acto de determinación con posterioridad a la interposición del reclamo, tal como ha ocurrido en el presente caso con el Informe de Determinación de Valor N° 118-2017-2209 y Liquidación de Cobranza N° 118-2017-088946, en tal sentido, los documentos emitidos con posterioridad a la presentación de la referida reclamación (03 de octubre de 2016), que pretende sustentar el acto de determinación por las omisiones expuestas, no se encuentran conformes con la metodología del Acuerdo de Valor de la OMC; (...)*

*Que por las consideraciones expuestas, resulta evidente que el ajuste de valor realizado no se encuentra arreglado a ley, por lo que debe ser dejado sin efecto”*