



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

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.”.

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

“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-EF¹ 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, requiriere 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 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 pronunciamiento², debe considerarse que dichos reglamentos:

- 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.
- 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.

¹ Y modificatorias.

² 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.



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

- 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 Tribunal³, 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 Aduanera⁴), 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 Tribunal⁵, 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 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

³ Véase la Resolución N° 13597-A-2011, entre otras.

⁴ 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.

⁵ 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.



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

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



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

indicadores de riesgo⁶.

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 del 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 mérito 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 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

⁶ 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.



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

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 competencia⁷ 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.

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 pagar⁸, para lo cual, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el Texto

⁷ 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 Ordenes 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.

⁸ 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.



Tribunal Fiscal

N° 00681-A-2021

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 razonable⁹.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, dispone que 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 Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2021-01 de fecha 20 de enero de 2021, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que de acuerdo al criterio adoptado y sus fundamentos, si como consecuencia del inicio de un procedimiento de devolución por pago indebido y/o en exceso, el cual está relacionado al cuestionamiento del valor declarado como consecuencia de un ajuste de valor, la Administración Aduanera no resuelve la 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. Asimismo, 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. Finalmente, 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.

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

7



Tribunal Fiscal

N° 00681-A-2021

Que en el presente caso, los principales antecedentes son los siguientes:

1. El 06 de noviembre de 2014 la recurrente numeró la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-██████████.
 2. El 28 de marzo de 2018 la recurrente mediante Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-8 (fojas 01-04), solicitó la devolución de los tributos pagados con la Liquidación de Cobranza (tipo 29) N° 118-2015-██████████, asociada a la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-██████████.
 3. Posteriormente, como consecuencia del pedido realizado por la recurrente, la Administración Aduanera emitió el 23 de abril de 2018 la Notificación Valor OMC N° ██████████-2018 (foja 05), mediante la cual pone de manifiesto que ha establecido Duda Razonable respecto del valor declarado debido a que cuenta en su sistema con indicadores de precio cuyo valor FOB es mayor. Siendo respondida por la recurrente mediante Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-5 (fojas 10-12).
 4. El 25 de junio de 2018 la Aduana emitió la Notificación N° 118-3D5120-2018-██████████-SUNAT-SUPERVISION1 (fojas 14-15), referida a la confirmación de la Duda Razonable, no aplicación del Primer Método de Valoración y elaboración de consultas conforme lo establecido en el artículo 14 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; notificación que fue absuelta con Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-1-9 de fecha 06 de julio de 2018 (fojas 17-18).
 5. La recurrente mediante el Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-7 (fojas 19-22) de fecha 25 de julio de 2018, presentó recurso de reclamo contra la Resolución ficta denegatoria de la solicitud devolución, presentada mediante Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-8.
 6. La Administración inicia otro procedimiento de duda razonable, sustentándose en otro indicador de precio, mediante la Notificación Valor OMC N° ██████████-2018 (foja 31) de 20 de agosto de 2018. La recurrente responde dicha notificación con Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-8 (fojas 38-40) de 14 de setiembre de 2018.
 7. El 19 de setiembre de 2018 la Aduana emitió la Notificación N° 118-3D5120-2018-██████████-SUNAT-SUPERVISION1 (fojas 41-42), referida a la confirmación de la Duda Razonable, no aplicación del Primer Método de Valoración y elaboración de consultas conforme lo establecido en el artículo 14 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; notificación que no consta en autos que haya sido absuelta por la recurrente.
 8. Mediante el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D5120-2018-██████████-SUNAT-SUPERVISION1 (fojas 45-51) de fecha 02 de noviembre de 2018, se determinó tributos en aplicación del Tercer Método de Valoración vinculados a la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-██████████, emitiéndose la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-██████████ (foja 44).
 9. La recurrente mediante Expediente N° 000-URD012-2018-██████████-8 (fojas 53-54) de fecha 30 de noviembre de 2018, presentó recurso de reclamación contra el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D5120-2018-██████████-SUNAT-SUPERVISION1 y la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-██████████.
 10. La Administración Aduanera el 29 de marzo de 2019 emite la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-██████████ (fojas 79-82), mediante la cual resuelve: "ARTICULO PRIMERO: ACUMULAR los Expedientes N° 000-URD012-2018-██████████-7 y N° 000-URD012-2018-██████████-8 de fechas 25.07.2018 y 30.11.2018, por guardar conexión entre sí. ARTICULO SEGUNDO: Declarar INFUNDADO los Recursos de Reclamación presentados (...), en mérito a los fundamentos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución. ARTICULO TERCERO: PROSEGUIR con el cobro de la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-██████████ (...)."
11. Mediante el Expediente N° 000-URD012-2019-██████████-0 (fojas 84-88) de fecha 07 de mayo de 2019, la recurrente presenta el recurso de apelación contra la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-██████████, el cual es materia de grado.



Tribunal Fiscal

N° 00681-A-2021

Que conforme con el numeral 2) del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013 EF son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que el numeral 13.1 del artículo 13 de los Textos Únicos Ordenados de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobados por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS y 004-2019-JUS, establecen que la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que ahora bien, del tenor del Expediente N° 000-URD012-2018-██████-8 de 28 de marzo de 2018 presentado por la recurrente, así como del análisis integral de su texto, se verifica que el propósito del mismo es obtener la devolución de tributos pagados como consecuencia de la cancelación de la Liquidación de Cobranza N° 118-2015-██████, que considera ha pagado indebidamente.

Que de los actuados, se verifica que como consecuencia de la solicitud de devolución presentada por la recurrente, la Administración Aduanera emitió el 23 de abril de 2018 la Notificación Valor OMC N° ██████-2018 (foja 05), mediante la cual pone de manifiesto que ha establecido Duda Razonable respecto del valor declarado debido a que cuenta en su sistema con indicadores de precio cuyo valor FOB es mayor. Siendo respondida por la recurrente mediante Expediente N° 000-URD012-2018-██████-5 (fojas 10-12). El 25 de junio de 2018 la Aduana emitió la Notificación N° 118-3D5120-2018-██████-SUNAT-SUPERVISION1 (fojas 14-15), referida a la confirmación de la Duda Razonable, no aplicación del Primer Método de Valoración y elaboración de consultas conforme lo establecido en el artículo 14 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF; notificación que fue absuelta con Expediente N° 000-URD012-2018-██████-9 de fecha 06 de julio de 2018 (fojas 17-18).

Que conforme con los fundamentos del citado Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2021-01, la Administración Aduanera, debía continuar con el trámite de dicha duda razonable y determinación, sin embargo, cuando la recurrente interpuso recurso de reclamo contra la Resolución ficta denegatoria de la solicitud devolución, mediante el Expediente N° 000-URD012-2018-██████-7 (fojas 19-22) de fecha 25 de julio de 2018, en virtud a la potestad de fiscalización aduanera, se dio inicio a un nuevo procedimiento de determinación de valor mediante la Notificación Valor OMC N° ██████-2018 (foja 31) de 20 de agosto de 2018, el cual concluyó con el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D5120-2018-██████-SUNAT-SUPERVISION1 (fojas 45-51), de fecha 02 de noviembre de 2018, mediante el cual se determinaron tributos en aplicación del Tercer Método de Valoración, vinculados a la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-██████, emitiéndose la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-██████ (foja 44).

Que del contenido del referido Informe de Determinación de Valor, se verifica que éste, sólo sustenta un proceso de control posterior que se habría iniciado debido a que no se concluyó el primer procedimiento de duda razonable dentro del plazo, lo cual no se encuentra arreglado a ley en merito a los fundamentos del anotado Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2021-01, conforme con los cuales, *"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 del 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"*, debiéndose considerar que el origen de la presente controversia gira en torno a verificar si procede o no la solicitud de devolución.

9



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

Que en consecuencia, la Administración Aduanera debió culminar el procedimiento de duda razonable y determinación iniciado con la Notificación Valor OMC N° [REDACTED]-2018 y no debió iniciar uno nuevo, en mérito a su facultad de fiscalización, toda vez que, como se indican en los fundamentos del citado Acuerdo de Sala Plena N° 2021-01, la interposición de la reclamación contra la resolución ficta denegatoria de devolución no limita la facultad de la Administración para 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.

Que de esta manera, cuando la Administración Aduanera inicie un procedimiento de duda razonable, este debe ser concluido, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, antes de iniciar uno nuevo, de corresponder, puesto que de no hacerlo, el segundo y subsiguientes (de ser el caso) son nulos, lo que sucede en el presente caso.

Que de otro lado, se verifica que la Administración Aduanera, acumuló el procedimiento referido a la solicitud de devolución con el referido a la determinación de tributos dejados de pagar como consecuencia del ajuste de valor realizado en la etapa de control posterior, esto es, con el segundo procedimiento de duda razonable que se inició sin haberse concluido el primero, lo cual tampoco se encuentra arreglado a ley, puesto que se estaría acumulando un procedimiento inválido al procedimiento referido a la solicitud de devolución.

Que por consiguiente, considerando que la pretensión de la recurrente se planteó como una solicitud de devolución de tributos, la cual llevaría implícita una solicitud de rectificación de la declaración aduanera correspondiente, en la que se pondría en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver a fin de determinar el valor en aduana de la mercancía de acuerdo al Primer Método de Valoración, no podía iniciarse una segunda duda razonable en forma paralela sin haberse concluido la primera, por lo que la segunda duda razonable es nula según lo previsto por el numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario, al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido, conforme con los fundamentos del Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2021-01.

Que en tal sentido, corresponde declarar la nulidad de la Notificación Valor OMC N° [REDACTED]-2018 y de todos los demás actos emitidos con posterioridad que se encuentren vinculados al mismo, conforme con el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

Que en consecuencia, se debe dejar sin efecto la Liquidación de Cobranza N° 118-2018-[REDACTED], debiendo la Administración Aduanera culminar con el procedimiento de duda razonable iniciado con la Notificación Valor OMC N° [REDACTED]-2018 o, en caso este adolezca de algún vicio de nulidad, deberá dejarlo sin efecto antes de iniciar un nuevo procedimiento de determinación, debiéndose tener en cuenta que un nuevo procedimiento de duda razonable debe sustentarse en indicadores de riesgo distintos de los que sustentaron al anterior.

Que en mérito a lo antes expuesto, también corresponde declarar la nulidad de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D7100/2019-[REDACTED] que declaró infundados los recursos de reclamación presentados contra la Resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la Administración Aduanera no fue programado al haberse presentado desistimiento.

Con los vocales Winstanley Patio y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente el vocal Huamán Sialer.

10



Tribunal Fiscal

Nº 00681-A-2021

RESUELVE:

- 1°.- Declarar **NULA** la Notificación Valor OMC Nº [REDACTED]-2018 y en consecuencia **NULOS** los demás actos dictados con posterioridad por la Administración Aduanera quien deberá proceder conforme a lo señalado en la presente Resolución.
- 2°.- Declarar **NULA** la Resolución Jefatural de División Nº 118 3D7100/2019-[REDACTED] emitida el 29 de marzo de 2019 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.
- 3°.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por la Ley Nº 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:
 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."***

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL


FALCONI GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/LA/ot