



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

Sumilla: Conforme a las normas del numeral 3 del artículo 137 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la carta fianza requerida debe obtenerse y presentarse cumpliendo las condiciones detalladas, a efectos de acceder a la admisión del recurso de reclamación extemporáneo.

Lima, seis de abril de dos mil veintidós

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA -----**

VISTOS

La causa número 23993-2017 en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con la participación de los señores Jueces Supremos González Aguilar (presidente), Rueda Fernández, Bustamante del Castillo, Barra Pineda y Dávila Broncano, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:

OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por COMERCIAL EL ROSAL DORADO EIRL mediante escrito del dieciséis de octubre de dos mil diecisiete (fojas ochenta y ocho a noventa y uno del cuaderno de casación), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, mediante resolución número veintiséis, del dieciocho de septiembre de dos mil



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

diecisiete (fojas setenta y ocho a ochenta y cinco del cuaderno de casación), que confirmó la sentencia apelada, emitida mediante resolución número veinte, del veintiocho de febrero de dos mil diecisiete (fojas cincuenta y ocho a setenta y uno del cuaderno de casación), que declaró infundada la demanda.

ANTECEDENTES

Demanda

Mediante escrito del treinta y uno de julio de dos mil cinco (fojas cinco a catorce del cuaderno de casación), COMERCIAL EL ROSAL DORADO EIRL interpuso demanda de nulidad de resolución administrativa. Su pretensión principal fue que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04161-A-2015, del veinticuatro de abril de dos mil quince, que resuelve confirmar la Resolución de Gerencia N.º 118-3D4000/2014-001202, del veintinueve de diciembre de dos mil catorce, emitida por la Intendencia de la Aduana Marítima de Callao. Como pretensión accesoria, pide se declare la nulidad de la Resolución Gerencial N.º 118-3D4000/2014-001202.

Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Transitorio Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia del veintiocho de febrero de dos mil diecisiete (fojas cincuenta y ocho a setenta y uno del cuaderno de casación), declaró infundada la demanda, sosteniendo esencialmente que:

[...] en el caso del recurso de reclamación este debe ser presentado dentro del plazo de veinte días hábiles contabilizados desde el día hábil siguiente en que el administrado fuera notificado, y vencido este plazo, el código tributario aún le concede la posibilidad de poder interponer el recurso de reclamación siempre y cuando cumpla con alguno de los requisitos que establece el numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario, esto es, 1) acreditar haber cumplido con el pago de la deuda en su totalidad, o 2) presentar una carta fianza bancada o financiera por el monto de la deuda actualizada. Al no haber cumplido la demandante con



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

estas condiciones no correspondía que la Administración Aduanera ni el Tribunal Fiscal emitan un pronunciamiento sobre el ajuste de valor realizado por la Administración deviniendo en infundada la demanda.

Sentencia de vista

La resolución número veintiséis, del dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete, resuelve confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, sosteniendo principalmente que:

En el presente caso, se ha verificado que la Liquidación de Cobranza N° 2014-115767, le fue notificada a la demandante en fecha 21 de mayo de 2014 y, al haber presentado su recurso de reclamación el 24 de junio del mismo año, esto es, vencido en exceso los 20 días hábiles para presentar su reclamación, computados desde el día siguiente a la notificación de la resolución cuestionada, de conformidad con el primer párrafo del numeral 2) del Artículo 137° del Código Tributario, correspondía que se declare la inadmisibilidad del recurso, y acreditar el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclamaba o, presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación conforme lo indica el numeral 3) del Artículo 137° del Código Tributario: no obstante, dicho contribuyente no cumplió con subsanar, dicho requisito, pese a que fue puesto en conocimiento a través de Notificación N°118-3D4200-2014-000285; por consiguiente, lo resuelto por la Administración Tributaria se encuentra conforme a ley, sustento que lleva a confirmar la sentencia apelada que ha llegado a la misma conclusión.

Recurso de casación

Por escrito del dieciséis de octubre de dos mil diecisiete (fojas ochenta y ocho a noventa y uno del cuaderno de casación), Comercial El Rosal Dorado EIRL interpone recurso de casación —con pedido revocatorio— contra la sentencia de vista, que confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda, por las siguientes causales casatorias:

- a) Aplicación incorrecta del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario
- b) Infracción normativa del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio
- c) Infracción normativa de los numerales 11 y 12 del Reglamento de la Organización Mundial del Comercio



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

Fundamenta que el colegiado superior no ha tenido en cuenta que está permitida la impugnación extemporánea de los actos de determinación de valor, mediante el recurso de reclamación, previo pago de la deuda tributaria actualizada que se reclama o la presentación de una carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada, con vigencia de nueve meses. Sin embargo, en los casos del sistema de valoración aduanera de mercancías que proviene de un procedimiento administrativo denominado “duda razonable”, que realiza la Aduana, al amparo del “Acuerdo de Valor OMC” y del artículo 11 de su reglamento, para un eventual ajuste de valor el importador extiende una fianza bancaria denominada “orden de depósito en garantía”, abierta al inicio del despacho aduanero. Por este motivo, los importadores no estarían obligados a “pagar la deuda actualizada” o entregar una carta fianza, ya que la citada deuda tributaria se encuentra cubierta por la carta de fianza inicial que entregó el importador. Sostiene que, en consecuencia, la aplicación correcta del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario se refiere a que el ajuste valor (y no la deuda tributaria) viene premunida de un afianzamiento denominado “orden de depósito en garantía”, que en el presente caso existió.

Auto calificadorio

Mediante resolución suprema del diecisiete de abril de dos mil dieciocho (fojas noventa y cuatro a noventa y nueve) se declaró procedente el recurso de casación.

CONSIDERANDO

Primero: Delimitación del objeto de pronunciamiento

1.1 Es objeto de pronunciamiento el recurso de casación formulado por la demandante Comercial El Rosal Dorado EIRL contra la sentencia de vista



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

que resolvió confirmar la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda. Dicho recurso formuló las siguientes infracciones normativas, cuyos fundamentos se encuentran detallados en la parte expositiva de esta ejecutoria:

- a) Aplicación incorrecta del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario
- b) Infracción normativa del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio
- c) Infracción normativa de los numerales 11 y 12 del Reglamento de la Organización Mundial del Comercio

1.2 En este caso, los fundamentos medulares del recurso de casación de la demandante y de las infracciones denunciadas residen en que no es requisito normativo la presentación de otra carta fianza al formular recurso impugnatorio de reclamación en el procedimiento administrativo, debido a que al inicio del mismo se presenta una fianza bancaria denominada “orden de depósito en garantía”, abierta al inicio del despacho aduanero. Pretende la casante que, en razón de las normas denunciadas, se establezca que la empresa importadora al extender la fianza bancaria “orden de depósito en garantía” al inicio del despacho aduanero cuando se hallaba en el “Procedimiento Aduanero de Duda Razonable”, fianza presentada para un eventual ajuste de valor, estaría cumpliendo con el requisito descrito en el numeral 3 del artículo 137 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Antes de continuar, es necesario anotar que la finalidad del recurso de casación reside en la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo, conforme se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde a continuación proceder al control de derecho absolviendo las causales de infracción de normas sustantivas.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

Segundo: Causal de aplicación incorrecta del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario; causal de infracción normativa del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio; y causal de infracción normativa de los numerales 11 y 12 del Reglamento de la Organización Mundial del Comercio

2.1 En este caso, la recurrente ha señalado que la sentencia de vista ha aplicado en forma incorrecta los alcances del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario, pues de acuerdo a dicha norma está permitida la impugnación extemporánea de los actos de determinación de valor mediante el recurso de reclamación, previo pago de la deuda tributaria o la presentación de una carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada con vigencia de nueve meses. Sin embargo, en los casos de procedimiento de duda razonable que realiza la Aduana al amparo del Acuerdo de Valor OMC y el artículo 11 de su reglamento para un ajuste de valor, el importador extiende una fianza bancaria denominada “orden de depósito en garantía”. Esta se abre al inicio del despacho aduanero bajo los alcances del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la OMC, concordante con el artículo 12 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 186-99-EF. Mediante esta carta fianza entregada por el importador en el acto del despacho de su mercancía y producida la asignación de duda razonable, le permite obtener el levante de su mercancía y a la vez la cobertura del eventual ajuste de valor cuyo procedimiento concluye con el fallo del Tribunal Fiscal. Por este motivo, los importadores no están obligados a pagar la deuda actualizada o a entregar una carta fianza por dicho monto, ya que la citada deuda tributaria —en este caso, el ajuste de valor— se encuentra cubierta por la carta fianza inicial que entregó el importador.

Sostiene que la sentencia de vista incurre en la infracción normativa en el séptimo considerando, en el cual, acogiendo el criterio de la sentencia



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

apelada y los pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la autoridad aduanera, se exigió indebidamente al importador el cumplimiento de las citadas exigencias. Afirma que la interpretación correcta de la disposición legal debe hacerse teniendo presente que el ajuste de valor viene premunido de un afianzamiento denominado orden de depósito en garantía, que cumple el requisito de admisibilidad extemporánea de recurso de reclamación y viabiliza la admisión de trámite de dicho recurso y el pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. En ese sentido, no correspondía rechazar dicho recurso, como hizo la autoridad aduanera al declarar su inadmisibilidad.

2.2 Iniciando la absolución de las infracciones denunciadas, es preciso anotar que de los términos y del desarrollo de la causal denunciada se advierte que, en esencia, el control normativo requerido se encuentra referido a la interpretación errónea de la norma del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario, pues, si bien la recurrente denuncia “aplicación incorrecta”, sus fundamentos inciden en que no se habría interpretado en forma correcta el dispositivo legal.

2.3 Sobre la disposición legal citada, la sentencia de vista tiene fundamentado en el considerando séptimo, referido a la exigencia de presentación de la carta de garantía para la interposición del recurso de reclamación que se encuentra fuera del plazo, lo siguiente:

Se advierte que se notificó a la demandante en su domicilio fiscal, en fecha 21 de mayo del 2014, presentando la demandante su recurso de reclamación con fecha 24 de junio del 2014, [...] es decir, vencido en exceso los 20 días hábiles para presentar su reclamación [...] de conformidad con el primer párrafo del numeral 2) Artículo 137° del Código Tributario; por tanto, ante la extemporaneidad de la reclamación presentada, la única posibilidad que la administración pueda analizar su reclamación con un pronunciamiento sobre fondo, era la renovación de la garantía presentada.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

2.4 Para determinar si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción denunciada, es necesario efectuar la interpretación de la norma del numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario. Se cita este texto legal:

Artículo 137.- REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD

La reclamación se iniciará de acuerdo a los requisitos y condiciones siguientes:

[...]

3. Pago o carta fianza: Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 (seis) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de 6 (seis) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración.

Como se puede apreciar, se trata de una norma de carácter procedimental que regula el trámite del requisito de reclamación, que en interpretación literal prevé los requisitos y condiciones del recurso impugnatorio. En el inciso tercero, señala un supuesto excepcional de admisibilidad del recurso extemporáneo cuando hubiere vencido el plazo legal de veinte días. Para tales efectos, la norma prevé dos supuestos a elección del impugnante: **i)** acreditar el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama actualizada a la fecha de pago, o **ii)** presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación, carta que debe renovarse por periodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria.

De lo señalado, se desprende que para efectos de acceder a la admisión del recurso extemporáneo, cuando se opte por la presentación de una carta fianza bancaria o financiera, esta debe ser obtenida para tales fines y debe cumplir con las siguientes exigencias: **i)** la carta debe ser por el monto de la deuda actualizada, **ii)** la actualización debe ser hasta por nueve meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación, y **iii)** la carta debe tener vigencia de nueve meses y debe renovarse por periodos similares.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

2.5 Si bien la recurrente alega que no requiere presentación de la referida carta fianza debido a que en el procedimiento de duda razonable presentó una “orden de depósito en garantía”, dicha afirmación no se desprende de la interpretación literal de la norma. La carta fianza requerida por esta debe obtenerse y presentarse para los fines de la norma legal y cumpliendo las condiciones detalladas, a efectos de acceder a la admisión del recurso de reclamación extemporáneo. Para mayores argumentos, se debe precisar que en la interpretación de disposiciones tributarias no se encuentra permitido extenderlas a supuestos distintos a los señalados en la ley, conforme lo prescribe la norma VIII del título preliminar del Código Tributario¹. Por ende, estando a los fundamentos de la sentencia de vista, que determina la exigencia de carta fianza conforme a los términos del artículo legal, no se establece infracción normativa y resulta infundado este extremo del recurso casatorio.

2.6 Con relación a la infracción normativa del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio, la recurrente alega que en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable, el importador extiende una fianza bancaria denominada “orden de depósito en garantía”, aperturada al inicio del procedimiento aduanero bajo los alcances del citado artículo. Esta orden le permite el levante de la mercancía y la cobertura del eventual ajuste de valor, de lo que extrae que los importadores no están obligados a pagar la deuda actualizada o entregar una carta fianza por dicho monto al estar cubierta por la carta fianza inicial que entregó el importador.

¹ *NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS* Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

En este extremo del recurso de casación, se advierte que la impugnante no ha precisado en qué forma la sentencia de vista habría incurrido en la infracción denunciada. A esto se suma que este extremo carece de sustento jurídico, conforme se pasa a desarrollar.

En primer lugar, para absolver la causal denunciada, es necesario acudir a la disposición citada, cuyo texto es el siguiente:

Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así se le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Esta posibilidad deberá preverse en la legislación de cada Miembro.

Se aprecia que la norma permite el retiro de la mercancía importada cuando se encuentra en trámite o en curso la determinación del valor en aduana, pero exige como requisito para ello la presentación de garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado, cuya finalidad es que se cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. De esto se advierte que la carta fianza, depósito u otro medio previsto en dicha norma, tiene por finalidad garantizar el pago de los derechos de aduanas que se determinen en definitiva, y el monto se determina de tal forma que cubra el pago de los derechos de aduanas. Resulta relevante mencionar que, en esencia, las exigencias referidas atienden a una finalidad distinta a la señalada en el artículo 137 del Código Tributario, que fija otros requisitos y condiciones incluso en la determinación de los montos. Por tanto, carecen de sustento las infracciones denunciadas y resulta infundado este extremo.

2.7 Respecto a las normas de los numerales 11 y 12 del Reglamento de la Organización Mundial del Comercio, se aprecia que se encuentran referidos a la aceptación de garantía y a que el importador pueda



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

presentar una garantía equivalente a la diferencia entre la cuantía de los tributos cancelados y la de aquellos a los que podrían estar sujetas las mercancías por aplicación del valor aceptado por Aduanas que motivó la duda razonable, o de un indicador de riesgo, para efectos de poder retirar la mercancía antes de determinado el valor definitivo:

***Artículo 11.-** Cuando haya sido presentada una Declaración y SUNAT tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, podrá pedir 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. [...]*

***Artículo 12.-** En los casos señalados en el artículo anterior, cuando se detecte duda razonable o cuando no se pueda determinar el valor en aduana en el momento del despacho, el importador tendrá la opción de retirar las mercancías antes de la determinación definitiva del Valor que realice ADUANAS, presentando una garantía equivalente a la diferencia entre la cuantía de los tributos cancelados y la de aquéllos a los que podrían estar sujetas las mercancías por aplicación del valor aceptado por ADUANAS que motivó la duda razonable, o de un indicador de riesgo.*

2.8 Esta normatividad coincide con las normas del artículo 13 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio, en tanto se identifica que las condiciones, finalidad y requisitos de la garantía requerida para la entrega anticipada de las mercancías antes del término de la determinación definitiva del valor son distintos a los previstos para la carta fianza regulada en el numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario, máxime si se tiene en cuenta lo establecido por la recurrida en su considerando sexto, en el sentido de que la reclamación solo era viable a través de la garantía y que en el caso específico del importador y conforme a las liquidaciones era exigible el requisito formal de renovación de la garantía.

DECISIÓN



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

Por los fundamentos expresados y en aplicación de lo establecido en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación del dieciséis de octubre de dos mil diecisiete (fojas ochenta y ocho a noventa y uno del cuaderno de casación), interpuesto por COMERCIAL EL ROSAL DORADO EIRL. En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiséis, del dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete (fojas setenta y ocho a ochenta y cinco del cuaderno de casación) y **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, en el proceso seguido por la recurrente contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Rueda Fernández.

SS. SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 23993-2017
LIMA

ELAPS/lfqs