



Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

Sumilla: No existe una etapa determinada para la aplicación de la duda razonable, pues ni la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio, ni el artículo 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina y menos aún el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF establecen condiciones previas para el inicio del procedimiento de duda razonable, siendo suficiente, la existencia de una duda generada respecto al valor declarado, pues con la sola declaración aduanera y cualquier documentación sustentatoria que lo avale podría generarse tal procedimiento.

Lima, siete de noviembre
de dos mil diecinueve

**LA SALA CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA CORTE
SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.-----**

VISTA: La causa número nueve mil doscientos cincuenta y uno guión dos mil dieciséis, con los acompañados, con la Interpretación Prejudicial remitido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina que obra a fojas doscientos dieciséis del cuadernillo de casación; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Pariona Pastrana – Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Bermejo Ríos y Bustamante Zegarra; producida la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

I. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación¹ interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, (en adelante Sunat) mediante escrito de fecha veinticinco de abril de dos mil dieciséis, contra la sentencia de vista² de fecha trece de abril de dos mil dieciséis, que

¹ Obrante a fojas 635 del expediente principal.

² Obrante a fojas 599 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

confirmó la sentencia apelada³ de fecha dieciocho de noviembre de dos mil catorce, en el extremo, que declaró infundada la demanda.

II. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN.

Por resolución suprema⁴ de fecha veintisiete de septiembre de dos mil dieciséis, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por *la Sunat*, por las siguientes causales:

- a) **Infracción normativa de la normativa de valoración aduanera de mercancías importadas: el Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio, Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; la Decisión N° 378 y artículo 17 de la Decisión N° 571 de la Comunidad Andina de Naciones; artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF – Reglamento del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio y sus modificatorias; el procedimiento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC, INTA-PE.01.10^a, aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 550-2003/SUNAT/A (vigente al momento de numeración de las DUAs, de la presentación de la solicitud de devolución y de su resolución); la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio; y, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comunidad Andina de Naciones, por interpretación errada de la normativa de valoración aduanera de mercancías importada materia de infracción, respecto a la obligación de implementar, en una solicitud de devolución, el procedimiento de duda razonable, la cual ha sido adoptada por parte del Tribunal Fiscal al revocar la actuación de la Administración Aduanera y, por la Sala Superior (al**

³ Obrante a fojas 385 del expediente principal.

⁴ Obrante a fojas 196 del cuadernillo de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

declarar infundada la demanda); pues alega que a partir de la lectura de *la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio, del artículo 17 de la Decisión N° 571 Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comunidad Andina, y, el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF – Reglamento del Acuerdo de Valor de la OMC y sus modificatorias*, las partes en el proceso (SUNAT, el Tribunal Fiscal y Colgarte Palmolive Perú SAC) en su momento y, luego los órganos jurisdiccionales de primera y segunda instancia, lo han interpretado en dos sentidos contradictorios: *por un lado*, precisa la interpretación de la recurrente: “*Sólo si hay un cuestionamiento de la Administración Tributaria al valor declarado en la DUA y ésta se encuentra en proceso de despacho aduanero, se podrá generar en la Administración Tributaria una duda razonable, debiendo en tal caso dilucidarlo siguiendo el procedimiento de duda razonable.*”; por otro lado, así interpretan los demandados y los órganos jurisdiccionales: “*En una interpretación sistemática de la Decisión N° 6.1 del Comité de Valoración Aduanera de la OMC y el artículo 17 de la Decisión N° 571 de la CAN, se verifica la obligación de su aplicación en los casos en que deba efectuarse un ajuste de valor en virtud de una duda razonable en la administración aduanera, es decir, ya sea al momento de efectuarse la declaración de Aduanas o en el caso de la denegación de una solicitud de devolución de tributos formulada por el administrado sustentada en el ajuste de valor en las Declaraciones Únicas de Aduanas, ya que esta denegatoria implica al menos la existencia de una duda razonable de la administración respecto al valor sobre el cual el administrado solicita la devolución de tributos.*”; señala que, de las normas y de las interpretaciones efectuadas, la divergencia de interpretación radica no solo en el momento, sino también en los sujetos que originan el cuestionamiento al valor declarado; indica que, a efectos del procedimiento de duda razonable, para la SUNAT, el cuestionamiento al valor declarado solo puede ser efectuado por la misma Administración Aduanera, no así por el importador; expresa que de manera uniforme los



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

textos transcritos establecen que: “cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar (...)”; así, alega que, de ello se desprende con suficiente claridad que hay un solo sujeto facultado a cuestionar el valor declarado y dudar de él: la Administración de Aduanas, señala que las normas no posibilitan dicho cuestionamiento a la propia persona que lo declaró: el importador de la mercancía; aduce que, no obstante lo establecido por dicha disposición, los demandados y la Sala de grado han interpretado que si el importador solicita la devolución de pagos indebidos o en exceso por considerar que su valor no es el que corresponde, es decir, por haber dudado de su propia declaración, la Administración Aduanera también debe asumir una duda razonable y, como tal, dilucidarla siguiendo el procedimiento antes mencionada; al respecto la recurrente considera que dicha interpretación es errónea; expresa que las normas, establecen que: “cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar (...)”; indica que para los efectos del procedimiento de duda razonable, se tiene que la duda sobre el valor declarado se puede generar solo en el momento en que la declaración es presentada, el cual no es otro sino más que el despacho aduanero de la mercancía; alega que, no obstante, en la resolución del presente proceso se estaría entendiendo que, a los efectos del procedimiento de duda razonable, la duda sobre el valor declarado se puede originar en cualquier momento posterior a la presentación de la declaración de aduanas, es decir, no solo en el despacho aduanero, sino incluso luego de concluido esta y antes de que venza el plazo de prescripción para solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso, interpretación que considera no se desprende del marco legal señalado.

- b) Infracción normativa de los artículos 3.5, 10.2 y 12.1 de la Ley N° 27444**
– **Ley del Procedimiento Administrativo General**, *por aplicar erróneamente las normas materia de infracción* al momento de resolver,



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

pues no obstante que el Tribunal Fiscal y el Órgano Jurisdiccional de segunda instancia al concluir señalan que se omitió seguir el procedimiento regular de -duda razonable-, ninguno de ellos en la parte resolutive, declaró la nulidad del acto ni retrotrajo sus efectos a la fecha del acto nulo, ni mucho menos ordenó que la Administración vuelva a resolver la controversia implementando el procedimiento que señalan correspondía seguir, todo lo cual impidió el acto viciado de nulidad, precisa que lo que han señalado los órganos jurisdiccionales es que la Administración Aduanera al resolver la solicitud de devolución, lo hicieron omitiendo seguir el procedimiento regular; conforme a lo normado, la consecuencia de ello es que dicho acto debió ser declarado nulo y, además, debió ordenarse que la Administración vuelva a resolver; nótese que en este caso, el Tribunal Fiscal no declaró la nulidad del acto ni hace retroactivo sus efectos, sino revoca la resolución administrativa, con lo cual se le ha privado a la recurrente Administración Aduanera de la facultad de subsanar la omisión y rehacer el procedimiento; expresa que los órganos jurisdiccionales han convalidado dicha actuación y no han subsanado dicha omisión incurrida por el Tribunal Fiscal, omitiendo considerar las normas materia de infracción; pues conforme a ello, señala que en un caso similar al presente, en el cual la Administración Aduanera procedió al ajuste de valor sin haber efectuado el procedimiento de duda razonable, la empresa Colgate Palmolive Perú Sociedad Anónima, impugnó en sede judicial la Resolución del Tribunal Fiscal N° 635-A-2008 y, la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema, con sentencia de fecha dieciocho de mayo de dos mil once, dictada en el expediente judicial N° 2341-2010, dispuso que la Administración aduanera proceda con arreglo a las normas materia de infracción. *Finalmente* indica que su pedido casatorio, en el primer extremo es revocatorio.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

Interpretación Prejudicial

Tras declararse procedente el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, se dispuso remitir el cuadernillo respectivo al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina para la interpretación prejudicial correspondiente, lo cual se cumplió conforme se aprecia del Informe contenido en el Proceso 96-IP-2017⁵ de fecha tres de octubre de dos mil dieciocho.

III. CONSIDERANDOS:

Primero: Antecedentes del Caso

A fin de contextualizar el análisis y la respuesta judicial a las causales de casación declaradas procedentes, este Supremo Colegiado considera oportuno tener como antecedentes del proceso lo siguiente:

- a) ***Acto administrativo impugnado***⁶, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 04287-A-2011 se revocó la Resolución Jefatural de División N° 118 3D0400/2009-000868 emitida el quince de diciembre de dos mil nueve por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

- b) ***Demanda***⁷, la accionante pretende la nulidad del *acto administrativo impugnado*; la cual revocó la Resolución Jefatural de División N° 118 3D0400/2009-000868, emitida el quince de diciembre de dos mil nueve por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao que declaró infundada la reclamación contra la Resolución Jefatural de División N° 118 3D0400/2009-000140, que declaró improcedentes las solicitudes de devolución de los tributos cancelados indebidamente por concepto de

⁵ Fojas 216 del cuadernillo de casación.

⁶ Fojas 403 del expediente administrativo.

⁷ Fojas 10 del expediente principal.



Corte Suprema de Justicia de la República
Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente

SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

regalías de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 118-2004-10-041640⁸, N° 118-2004-10-040374⁹, N° 118-2004-10-134154¹⁰, N° 118-2004-10-130421¹¹, N° 118-2004-10-133685¹², N° 118-2004-10-134224¹³, N° 118-2004-10-128877¹⁴, N° 118-2004-10-010561¹⁵, N° 118-2004-10-085788¹⁶ y N° 118-2004-10-025029¹⁷. Así también, de modo accesorio, solicitó que se declare la validez de la Resolución Jefatural de División N° 118 3D0400/2009-000140.

Sostiene que, de la causal de nulidad de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal se evidencia debido a que tal resolución se sustenta en la inobservancia de una formalidad que no está prevista para el caso de autos, pues para resolver la solicitud de devolución por pago indebido o en exceso que presenta el importador, no era exigible generar duda razonable sobre el valor de aduana declarado, por cuanto se trata de un supuesto de hecho distinto al señalado en el artículo 17 de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas y el artículo 11 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF.

Agrega que, la empresa importadora consideró desde un primer momento a las regalías como parte de su valor de transacción y por tanto de su base imponible, por ello en las DUAs se consignó el valor de transacción definitivo, procediendo a la cancelación de los tributos completos, obteniendo el levante de las mercancías sin observación alguna, por ello ante tal autoliquidación hecha por la empresa importadora la Sunat no tenía la obligación de implementar el procedimiento de duda razonable.

⁸ Fojas 23 del expediente administrativo

⁹ Fojas 50 del expediente administrativo

¹⁰ Fojas 76 del expediente administrativo

¹¹ Fojas 104 del expediente administrativo

¹² Fojas 130 del expediente administrativo

¹³ Fojas 159 del expediente administrativo

¹⁴ Fojas 185 del expediente administrativo

¹⁵ Fojas 206 del expediente administrativo

¹⁶ Fojas 233 del expediente administrativo

¹⁷ Fojas 271 del expediente administrativo



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

Por tanto, considera que la Administración Aduanera no ha inobservado norma adjetiva alguna al resolver las solicitudes de devolución de derechos, habiendo seguido un debido procedimiento administrativo al emitirse pronunciamiento congruente con la petición esbozada, además que el pago de regalías realizado por la empresa importadora si se encuentra vinculada con la mercancía importada y constituye una condición de venta, en razón a que la marca no solamente se encuentra incorporada en la mercancía de manera física sino que además determina su naturaleza particular y le brinda a dicha mercancía una característica de identidad conformando con ella una sola unidad.

c) Contestación:

- **Colgate Palmolive Perú Sociedad Anónima**, de fecha ocho de agosto de dos mil once, obrante a fojas ciento setenta y cinco, contesta la demanda negando y contradiciendo lo expuesto en ella, en mérito a los fundamentos siguientes: Mediante las Duas materia de esta causa, nacionalizó productos provenientes del exterior en los cuales adicionó, bajo protesto, como parte de la base imponible, un importe por concepto de ajuste por cánones y derechos de licencia-regalías, sobre los cuales liquidó los tributos de importación correspondientes, con el propósito de no generar mayores contingencias tributarias. Asimismo, dentro del plazo de prescripción, ha presentado solicitudes de devolución de los derechos arancelarios pagados indebidamente o en exceso.
- **Procuradora Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, de fecha treinta de setiembre de dos mil once, obrante a fojas doscientos cuarenta y siete, solicita que se declare improcedente la demanda, o en su caso, infundada porque la controversia radica en la procedencia o no de la devolución de



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

tributos como consecuencia de un ajuste de valor realizado por la Sunat sin haber observado el procedimiento de Duda Razonable.

- d) **Sentencia**¹⁸, de fecha dieciocho de noviembre de dos mil catorce, la sentencia en primera instancia declaró infundada la demanda, señalando como fundamentos esenciales de su decisión que el procedimiento de duda razonable es obligatorio siempre que se deba dilucidar por la Administración Aduanera el valor de aduana de una mercancía; no advirtiéndose que solo se limite cuando sea observado por la misma administración, como en el caso de autos, donde el pedido de la empresa importadora de devolución por pago indebido del monto declarado como valor de aduana, tuvo como consecuencia dilucidar cuál es el real valor de la mercancía, por consiguiente para su determinación resultaba necesario seguir el procedimiento formal de duda razonable, sobre todo si ante este pedido se produjo en la autoridad la duda de lo afirmado por el administrado.

Concluye que el Tribunal Fiscal al revocar la Resolución Jefatural de División N° 118-3D0400/2009-000868 por razones de forma y dejando a salvo la facultad de fiscalización de la Administración Aduanera ha actuado con arreglo a ley, y ha cumplido con el deber de motivar explicando las razones de hecho y derecho relevantes en que fundamenta su decisión; además que la resolución impugnada no adolece de causal de nulidad alguna.

- e) **Apelación de sentencia**¹⁹, la demandante, al apelar el fallo del Juez, reiteró su pedido expuesto en la demanda, alegando que, el supuesto de la presente demanda es uno categóricamente distinto al que regulan las normas de valoración y para el cual se ha establecido un procedimiento de duda razonable, ya que la solicitud de devolución por pago indebido o en exceso que presentó la empresa importadora, dio origen a un procedimiento

¹⁸ Fojas 385 del expediente principal.

¹⁹ Fojas 421 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

no contencioso regulado por el Código Tributario y por la Ley General de Aduanas, los cuales no han previsto de forma alguna la aplicación del procedimiento de duda razonable.

- f) **Sentencia de Vista**²⁰, de fecha trece de abril de dos mil dieciséis, por similares fundamentos, confirmó la sentencia apelada. El Colegiado Superior, llegó a la conclusión de que la determinación de la obligación tributaria aduanera, puede realizarse mediante autoliquidación del contribuyente o liquidación por Aduanas, y aunque el contribuyente haya realizado la autoliquidación de la obligación tributaria ello no exime a la Administración Aduanera de su deber de determinar si la obligación resultaba correcta; no obstante, haber realizado el propio contribuyente una autoliquidación, al valor de venta de mercadería se le ha adicionado el pago por concepto de regalías, incrementándose la base imponible sin antes determinar si existen elementos suficientes que evidencien que dicho concepto representa o no condición de venta de las mercaderías. Por ello, era imperativo que la Administración Aduanera verifique si lo declarado corresponde a la realidad de los hechos a fin de evitar que los derechos arancelarios resulten pagos en exceso y confiscatorios, justificándose así el procedimiento de duda razonable, en el que se brinde a la importadora la oportunidad de justificar con la debida documentación 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 de Valor en Aduana de la OMC.

La Sala Superior agrega que, según lo previsto en el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF se infiere que no necesariamente la duda razonable puede presentarse a nivel de despacho aduanero, sino también posteriormente, ya que de existir una indebida declaración tendría que ser corregida, a fin de determinar los tributos que realmente deben pagar los

²⁰ Fojas 599 del expediente principal.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

usuarios aduaneros; por ello, la Administración Aduanera debió optar por el trámite específico de la duda razonable, tal como lo decidió acertadamente el Tribunal Fiscal a través del acto administrativo impugnado, para dilucidar si el pago de regalías convenido entre Colgate Palmolive Perú Sociedad Anónima y Colgate Palmolive Company representa o no una condición de venta de los productos adquiridos e importados y si subsecuentemente integra el valor de transacción respecto al valor declarado en Aduana a fin de verificar objetivamente la exactitud del valor declarado acorde con el precio total pagado o por pagar por la mercancía importada, pues solo así estará en condiciones de resolver con certeza sobre la solicitud de devolución formulada.

Segundo: Consideraciones Previas del Recurso de Casación:

2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del Derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

2.2. En tal sentido, atendiendo a que se han denunciado infracciones a normas materiales bajo el sustento de interpretación errónea, es importante anotar que la labor casatoria de la Sala Suprema se orienta al control de Derecho y no de hechos, de tal forma que para resolver las infracciones denunciadas es necesario acudir a la base fáctica fijada en el auto impugnado y a los argumentos esgrimidos en la misma, examinando si las normas cuya infracción se denuncian han sido aplicadas e identificar cuál es la interpretación acogida; finalmente, en el considerando siguiente se procederá a la interpretación de las normas legales para determinar si se ha producido o no la interpretación errónea denunciada.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

Tercero: **Análisis de las causales** por las cuales la parte recurrente denuncia interpretación errónea de la normativa de valoración aduanera de mercancías, respecto a la obligación de implementar en una solicitud de devolución el procedimiento de duda razonable.

3.1. En tal sentido, debemos verificar cual es el contenido de las disposiciones que la recurrente alega existe infracción normativa; por un lado, tenemos que la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio, señala:

*“Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga **motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados** como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas **podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas**, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. (...).”*

3.2. En cuanto al artículo 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, esta norma precisa que:

*“Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga **motivos para dudar** de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, **la Administración de Aduanas solicitarán a los importadores, explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarias**, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC”.

- 3.3.** Y por último, el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprueba el Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, refiere:

*“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.*

*Si una vez recibida la información complementaria, o si vencido el plazo antes previsto sin haber recibido respuesta, **SUNAT tiene aún DUDA RAZONABLE acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado**, podrá decidir dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, 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 ordenada.*

(...).



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

Una vez determinado el valor, SUNAT notificará al importador, indicando los motivos que tuvo para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y para haber rechazado el 1er. Método de Valoración.

(...)

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 de Adeudos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación de un Valor de Mercancías Idénticas o Similares. 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”.²¹

- 3.4.** A partir de estas normas, la entidad recurrente señala que hay dos interpretaciones distintas respecto a la aplicación de la duda razonable: i) Por una parte, la Administración Tributaria alega que, solo si hay un cuestionamiento de la Administración Tributaria del valor declarado en la DUA y esta se encuentra en proceso de despacho aduanero, se podrá generar en la Administración Tributaria una duda razonable, debiendo en tal caso dilucidarla siguiendo el procedimiento de duda razonable; y, ii) De otro lado, las demandadas (el Tribunal Fiscal y Colgate Palmolive Perú Sociedad Anónima) y los órganos jurisdiccionales, quienes sostienen que, siempre que haya un cuestionamiento de la Administración Aduanera o del mismo importador el valor declarado en la DUA, sea que se encuentre en el momento del despacho aduanero o luego de haber concluido este, se debe

²¹ Texto de acuerdo a la modificatoria efectuada por el artículo 2 del Decreto Supremo 009-2004-EF, aplicable al caso de autos por razones de temporalidad.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

generar en la Administración Tributaria una duda razonable, debiendo en tal caso dilucidarla siguiendo el procedimiento de duda razonable.

3.5. En este contexto, surge la interrogante **¿Es posible que la Sunat inicie el procedimiento de duda razonable ante la solicitud de devolución del tributo pagado en exceso del importador, aun cuando el proceso de despacho aduanero haya concluido?**

3.6. Para responder esta interrogante debemos disgregar dos cuestiones a dilucidar: i) El momento en el que se puede instaurar la duda razonable y ii) Y si puede iniciarse tal procedimiento a raíz de cualquier petición de parte.

3.7. Si analizamos cada una de las normas previamente citadas en este acápite y que según la recurrente fueron indebidamente interpretadas por las instancias de mérito, verificamos que no existe una etapa determinada para la aplicación de la duda razonable, pues ni la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio, ni el artículo 17 de la Decisión 571 de la Comunidad Andina y menos aún el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF establecen condiciones previas para el inicio del procedimiento de duda razonable, siendo suficiente, la existencia de una duda generada respecto al valor declarado, pues con la sola declaración aduanera y cualquier documentación sustentatoria que lo avale podría generarse tal procedimiento.

3.8. Esto guarda sentido, con la interpretación Prejudicial remitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina²² expedido en el Proceso N° 96-IP-2017, donde textualmente interpreta lo siguiente:

1.3.1. La normativa andina y la de la OMC no señalan un plazo de tiempo dentro del cual se puede presentar la Duda Razonable por parte

²² Fojas 216 del cuadernillo de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

de la Autoridad Aduanera, por lo que esta puede ser antes de la admisión de la declaración aduanera; durante el despacho -esto es, desde el momento de la admisión de la declaración hasta el momento del levante o embarque de las mercancías –o, a partir del levante o el embarque de las mercancías despachadas – esto es, con posterioridad a la entrega de las mercancías.

*1.3.2. La Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC tampoco señala un plazo, **dejando abierta la posibilidad al no precisar el momento en que se puede presentar la Duda Razonable.***

3.9. Ahora, respecto a la legitimidad para iniciar este procedimiento, también de las normas previamente citadas, podemos ver que la posibilidad es abierta, pues tanto la Administración Aduanera puede iniciarlo de oficio, así como por petición de un administrado que muestre alguna disconformidad con el valor de la mercadería declarada; pues tal disconformidad, no solo debe entenderse como una petición, sino también como una manifestación de su derecho de defensa frente a la determinación del valor de la mercadería.

3.10. En este mismo sentido, ha opinado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina²³ quien ha expresado lo siguiente:

*1.8.6. En segundo lugar, la solicitud excepcional de inicio del Procedimiento de Duda Razonable por parte del administrado debe ser entendida **como el ejercicio del derecho de defensa**, por lo que la Autoridad Aduanera tiene el deber de permitir que el administrado pueda presentar alegatos y ofrecer medios probatorios, así como la obligación de merituar tales alegatos y medios probatorios. **Garantizar el ejercicio del derecho de defensa supone aceptar que el administrado puede plantear reparos u observaciones, y la***

²³ Fojas 216 del cuadernillo de casación.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

autoridad tiene el deber de pronunciarse sobre dichos reparos u observaciones a través de un pronunciamiento debidamente motivado.

- 3.11.** Habiendo dilucidado la interrogante planteada, ahora corresponde verificar si en el presente caso, hubo infracción normativa respecto al procedimiento de duda razonable, ante lo cual, de la verificación de las DUAs que obran en el expediente administrativo²⁴, en la cuales si bien todas pasaron por canal verde porque la empresa importadora cumplió con autoliquidar la valoración de la mercadería de acuerdo a las exigencias de la Administración Aduanera, en el expediente también figura que la realización del pago de los tributos se realizaron **bajo protesto**²⁵, reservándose el derecho de pedir devolución por los conceptos indebidamente cobrados.
- 3.12.** Entonces, ante la disconformidad expresada por la empresa importadora, respecto al cálculo del valor de la mercadería, era razonable que la Autoridad Aduanera instaurase el procedimiento de duda razonable; pues existían suficientes indicios de que el valor de la mercadería sobre el cual se aplicaron los tributos no estaba plenamente delimitados.
- 3.13.** Teniendo en cuenta lo expuesto, correspondía a la Sunat solicitar la información necesaria al importador, a fin que este sustente o proporcione una explicación complementaria, además de adjuntar los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente desembolsado o por pagar por las mercancías importadas conforme lo prevé el procedimiento de duda

²⁴ Un total de 10 DUAs.

²⁵ A fojas 17 del expediente administrativo, consta carta dirigida al Intendente de la Aduana Marítima del Callao donde se hace constar la realización del pago bajo protesto por la disconformidad referida a las regalías que pagan por el uso de la marca, al considerar que el valor por concepto de derecho de uso de marca que pagan a un tercero distinto al proveedor no forma parte de la base imponible de las mercancías pues no corresponden a una condición de venta del producto.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

razonable, lo que en el presente caso no ha ocurrido, vulnerándose así el derecho que le corresponde al importador de sustentar su posición con la documentación que se requiera.

- 3.14.** En ese orden de ideas, esta Sala Suprema no advierte que exista interpretación errónea sobre las disposiciones normativas que regulan la Valoración de Mercancías en Aduanas, toda vez que, en el presente caso, se advierte que la solicitud de devolución de derechos arancelarios, efectuada por Colgate Palmolive Perú Sociedad Anónima, requería necesariamente que la Administración Aduanera determine si en efecto existía el alegado pago indebido que aquella empresa denunciaba se había producido al momento de presentar las diez Declaraciones Única de Aduana acumuladas.
- 3.15.** Ello implicaba que para establecer si se había producido, o no, ese alegado pago indebido por las mercancías, en que al valor de transacción se añadió el pago de regalías (por los derechos derivados del contrato de licencia), la Administración tenía que señalar por qué la importadora no había incurrido en un pago indebido; sin embargo, ello no se produjo porque la Sunat consideró que no existía ningún pago incorrecto porque la facultad para determinar ello, solo le corresponde a la autoridad aduanera por más que el propio importador haya pagado condicionado por la acción de fiscalización que la Sunat le acotó por las DUAs de periodos anteriores, es por ello que, este Colegiado Supremo comparte la posición de la instancia de mérito al emitir la sentencia de vista.
- 3.16.** En tal sentido, no se aprecia que la decisión de la Sala Superior vulnere la normativa de valoración aduanera de mercancías, por cuanto, tanto la Comunidad Andina como la Organización Mundial del Comercio, han estipulado normas y procedimientos que otorgan a las administraciones



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

de aduanas la facultad de solicitar información adicional en los casos en que existan motivos para dudar de la exactitud del valor declarado de las mercancías importadas, lo cual vendría a ser una obligación de la Administración Aduanera que consiste en realizar el procedimiento pertinente a fin de determinar en base a una actuación probatoria, el real valor de la mercadería, ello con la finalidad de evitar que el impuesto sea calculado en base a montos irreales.

Cuarto: En cuanto a la infracción descrita en el literal b) referida a los artículos 3.5, 10.2 y 12.1 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

- 4.1.** A través de la causal de casación invocada, la recurrente denuncia que no obstante que el Tribunal Fiscal y el Órgano Jurisdiccional al concluir señalan que se omitió seguir el procedimiento regular de duda razonable, ninguno de ellos en la parte resolutive declaró la nulidad del acto ni retrotrajo sus efectos a la fecha del acto nulo, ni mucho menos ordenó que la Administración vuelva a resolver la controversia implementando el procedimiento que señalan correspondía seguir, con lo cual se le estaría privando de la facultad de subsanar la omisión y rehacer el procedimiento.
- 4.2.** A fin de absolver esta infracción, en primer lugar debemos referir que tal argumento de la recurrente recién fue invocado con el recurso de casación, pues en la demanda no figura como fundamento del pedido de nulidad de la RTF ni tampoco hubo discusión posterior sobre ello; por tanto, al no haberse actuado medio probatorio sobre tal punto, resulta imposible emitir pronunciamiento válido al respecto, sin antes darle oportunidad a las contrapartes a ejercer su derecho de defensa sobre tales argumentos.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 9251-2016
LIMA

- 4.3. Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, verificando el antepenúltimo considerando y última línea de la parte resolutive de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04287-A-2011, se observa que el Tribunal Fiscal no desconoce la facultad exclusiva de la Administración Aduanera para la determinación del valor de las mercancías regulada en los artículos 164 y 165 de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, así como tampoco desconoce sus facultades de fiscalización regidas por lo dispuesto en la Decisión 574 de la Comunidad Andina que aprueba el Régimen Andino sobre Control Aduanero.
- 4.4. Del mismo modo, el Tribunal Fiscal no efectúa la valoración de las mercancías importadas para la determinación del valor aduanero, pues anota que dicha atribución corresponde ser ejercida de manera exclusiva por la Administración Aduanera, por ello ordena revocar la Resolución Jefatural de División N° 118 3D0400/2009-000868 dejando a salvo la facultad de la Administración para proceder en ejercicio de su facultad aduanera e incluso en la parte resolutive ordena que el expediente se remita a la Administración Aduanera, para tales efectos.
- 4.5. Por las razones anotadas, esta Sala Suprema concluye que las causales deducidas devienen en **infundada**, pues no se aprecia que haya existido infracción normativa de las disposiciones invocadas, toda vez que la Resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación no fue producto de un procedimiento irregular; asimismo, tampoco se encuentra incurso en causal de nulidad por defecto u omisión en alguno de los requisitos de validez; pues, el criterio asumido por dicho Tribunal Administrativo resulta acorde a la normatividad, además que, la decisión de la última instancia administrativa no priva a la Administración Aduanera de la facultad de subsanar la omisión y rehacer el procedimiento.



SENTENCIA
CASACIÓN N°9251-2016
LIMA

IV. DECISIÓN:

Por estas consideraciones, y de conformidad con lo establecido en el artículo 397 del Código Procesal Civil, declararon: **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, mediante escrito de fecha veinticinco de abril de dos mil dieciséis, obrante a fojas seiscientos treinta y cinco; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista de fecha trece de abril de dos mil dieciséis, obrante a fojas quinientos noventa y nueve, que confirmó la sentencia apelada de fecha dieciocho de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos ochenta y cinco, que declaró infundada la demanda; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat contra el Tribunal Fiscal y otro, sobre acción contencioso administrativa. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, conforme a ley; y los devolvieron. **Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Zegarra.-**
S.S.

PARIONA PASTRANA

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

BERMEJO RÍOS

BUSTAMANTE ZEGARRA

Oup/spa