



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

EXPEDIENTE Nº : 2005003175
INTERESADO : COTECNA INSPECTION S.A.
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera
FECHA : Lima, 28 de diciembre de 2007

VISTA la apelación interpuesta por **COTECNA INSPECTION S.A.** contra la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2005-000014 emitida el 10 de enero de 2005 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, que declaró improcedente la reclamación contra los Cargos Nº 001457 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005239), 001459 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005241), 001460 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005243), 001463 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005244), 001466 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005246), 001468 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005247), 001469 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005249), 001471 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005250), 001472 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005251), 001473 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005253), 001474 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005254), 001475 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005255), 001477 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005256), 001478 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005259), 001479 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005261), 001480 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005262), 001481 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005263), 001482 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005264), 001483 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005265), 001484 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005266), 001485 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005267), 001487 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005268), 001490 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005269), 001493 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005270), 001496 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005271), 001498 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005273) y 001504 (Liquidación de Cobranza Nº 2004-005275), emitidos por tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2000-10-114911, 118-2000-10-132166, 118-2000-10-132507, 118-2001-10-012920, 235-2000-10-092927, 235-2001-10-000026, 235-2001-10-004038, 235-2001-10-006551, 235-2001-10-077782, 235-2001-10-088338, 235-2000-10-093130, 235-2000-10-093597, 235-2000-10-097815, 235-2000-10-097869, 235-2001-10-000024, 235-2001-10-000025, 235-2001-10-009923, 235-2001-10-012354, 235-2001-10-017380, 235-2001-10-017404, 235-2001-10-020417, 235-2001-10-023829, 235-2001-10-028527, 235-2001-10-036853, 235-2001-10-063874, 235-2001-10-081803 y 235-2001-10-095159, generados como consecuencia de un ajuste en el valor en aduanas declarado.

CONSIDERANDO:

Que es materia de grado verificar si procede el cobro de tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2000-10-114911, 118-2000-10-132166, 118-2000-10-132507, 118-2001-10-012920, 235-2000-10-092927, 235-2001-10-000026, 235-2001-10-004038, 235-2001-10-006551, 235-2001-10-077782, 235-2001-10-088338, 235-2000-10-093130, 235-2000-10-093597, 235-2000-10-097815, 235-2000-10-097869, 235-2001-10-000024, 235-2001-10-000025, 235-2001-10-009923, 235-2001-10-012354, 235-2001-10-017380, 235-2001-10-017404, 235-2001-10-020417, 235-2001-10-023829, 235-2001-10-028527, 235-2001-10-036853, 235-2001-10-063874, 235-2001-10-081803 y 235-2001-10-095159, para cuyo efecto se debe determinar si se encuentra arreglado a ley el ajuste del valor en aduanas realizado por la Administración sobre la mercancía importada, en aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC "Valor de Transacción de Mercancías Importadas", la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, así como en lo dispuesto en el Decreto Supremo Nº 186-99-EF, Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio;

/...



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

/...

Que sobre el particular la Administración Aduanera señala haber verificado que los precios de las mercancías importadas gozaron de descuentos otorgados por el proveedor, teniendo como sustento la prueba instrumental presentada por el propio importador, como es el contrato para el Desarrollo y Construcción del Proyecto de Cruce Sudamericano, específicamente, la sección de dicho contrato denominada "Planilla de Aprovisionamiento", que forma parte de él según lo previsto en sus cláusulas 2 y 4, la cual registra de forma clara y precisa un descuento de 25,98%, detallando el valor sin descuento y el monto resultante luego de aplicarlo;

Que asimismo, la Administración señala que en las facturas que sirvieron de sustento de las declaraciones aduaneras en controversia, el valor unitario es resultado de una deducción del 25.98% sobre el precio estipulado en el mencionado contrato, sin embargo, dicho descuento no se distingue del precio en las referidas facturas, razón por la cual, éste no se debe tener en cuenta para la determinación del valor en aduanas de las mercancías, de acuerdo con lo previsto en los artículos 5º inciso j) y 6º inciso b) del Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, los cuales establecen que el precio expresado en la factura comercial debe contener la forma y condiciones de pago y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagar, y que si se considera un descuento o rebaja del precio otorgado por el vendedor, será aceptable cuando sea distinguible en la factura;

Que finalmente, señala que no se desconoce la existencia del descuento otorgado por el proveedor, sino que al verificarse el incumplimiento de la formalidad exigida por las normas citadas, corresponde aplicar la consecuencia jurídica prevista para tal omisión, la cual consiste en no admitir tales descuentos para la determinación del valor en aduanas;

Que en cuanto a la acreditación de descuentos aplicados sobre el precio que pueden conceder los proveedores de mercancías importadas, a efecto de que sean considerados para la determinación del valor en aduanas, según lo previsto en el artículo 6º inciso b) del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, existen dos interpretaciones: una primera que indica que dicha norma vulnera el artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, porque limita la acreditación de los descuentos de precio otorgados por el vendedor a los valores consignados en la factura comercial, por lo que debe inaplicarse, y otra que indica que la referida norma no excede los alcances del artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, ni el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, cuando limita la acreditación de los descuentos que afectan el valor de transacción de las mercancías importadas a la información consignada en la factura comercial;

Que el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Sala Plena Nº 2007-40 de fecha 17 de diciembre de 2007, el siguiente criterio:

"El inciso b) del artículo 6º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, excede los alcances del artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, en la medida que para determinar el valor en aduana limita la acreditación de los descuentos que afectan el valor de transacción de las mercancías importadas a la información consignada en la factura comercial."

//...

2



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

//...

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

Las mercancías materia de una transacción comercial entre el importador y su proveedor, al cruzar la línea aduanera de un Estado, se sujetan a las disposiciones vigentes de su jurisdicción, como las referidas al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en virtud de las cuales, la Autoridad Aduanera deberá determinar su valor en aduanas¹, que constituye la base imponible de los tributos aduaneros aplicables en la importación.

En el Perú, durante el periodo comprendido desde el 30 de diciembre de 1999 al 09 de julio de 2002², la determinación del valor en aduanas de las mercancías se rigió por lo establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994³ y la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena⁴, así como por el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de la OMC aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF.

El Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, dispone que para la aplicación del Método Valor de Transacción de las mercancías importadas ("el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas"), se deberá tomar en cuenta lo expresado en la factura comercial, específicamente, la forma y condiciones de pago que incidan en el precio pagado o por pagarse, como lo puede ser la aplicación de descuentos.

Para la admisión de los descuentos, el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, establecía que se debía cumplir con los requisitos siguientes: a) que esté relacionado con las mercancías objeto de valoración; b) que sean distinguibles en la factura, del precio de la mercancía; c) que no se trate de descuentos de carácter retroactivo; d) que no estén considerados como pagos indirectos; y e) que la totalidad de las mercancías objeto del descuento se importen al Perú, consignadas al mismo importador.

///...

¹ Al respecto, el Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, establece: "Artículo 1.- Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento se entenderá por: (...) i) Valor en aduana: La base imponible de los derechos arancelarios ad valorem, establecida de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo del Valor de la OMC."

² El texto original del inciso b) del artículo 6º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF estuvo vigente desde el 30 de diciembre de 1999 hasta el 09 de julio de 2002, al haber sido modificado por el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 098-2002-EF.

³ Con fecha 2 de marzo de 1994, el Perú aceptó el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Ronda Tokio), acogiéndose al párrafo 1 del Artículo 21º del mencionado Acuerdo para retrasar la aplicación de sus disposiciones por un período de 5 (cinco) años contados desde 1 de abril de 1994, fecha de entrada en vigencia del Acuerdo para el Perú.

Mediante Resolución Legislativa Nº 26407, vigente desde el 1 de enero de 1995, se aprobó el "Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Acuerdos Comerciales contenidos en el Acta Final de la Ronda de Uruguay" suscrita en Marrakech, Marruecos, el 15 de abril de 1994, los cuales contienen Normas para Valoración de Mercancías de Importación. No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, con fecha de 15 de julio de 1999 el Consejo General de la OMC aprobó la Decisión WT/L/307, en virtud de la cual se otorgó al Perú una exención de las obligaciones que le corresponden en virtud del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, desde el 1 de abril de 1999 hasta el 1 de abril de 2000, sujeta al cumplimiento de determinados términos y condiciones, entre los cuales se encuentra la aplicación del mencionado Acuerdo a partir del 1 de enero del 2000 para el 50% de las Partidas Arancelarias del sistema Armonizado contenidas en el Arancel de Aduanas vigente, por lo que se aplicó el referido Acuerdo para el 100% de la Partidas Arancelarias desde el 1 de abril de 2000.

El artículo 1º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, publicada el 27 de junio de 1995 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Nº 183 Año XI, establece lo siguiente: "Para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros se registrarán por la presente Decisión, y por lo dispuesto en el texto del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (Acuerdo del Valor del GATT de 1994), que figura como Anexo a la presente Decisión".



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

///...

Como se puede apreciar, la norma interna citada ha ponderado como medio para acreditar los descuentos efectuados al precio a la factura comercial, debiendo la Administración Aduanera considerar al resultado de tal aplicación como el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. Asimismo, se ha dispuesto que serán admitidos en la medida que se encuentren distinguidos del precio en la factura comercial.

En este contexto, declarada la exclusividad de la factura comercial para determinar el valor en aduana de las mercancías según la legislación interna, conviene evaluar dicho carácter en función del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, al constituir las bases normativas de las cuales deriva. Para tal efecto, utilizaremos los criterios de interpretación en el marco del Derecho Internacional Público.

Sobre el particular, la Comisión de Derecho Internacional al preparar el proyecto de artículos que sirvió de base a la Convención de Viena de 1969, señaló: "La convención de tratados es hasta cierto punto un arte, no una ciencia exacta. La propia comisión comenzó percatándose de la existencia entre los juristas de tres criterios básicos en orden a la interpretación de los tratados, a saber⁵:

1º. El criterio objetivo, en el que el texto del tratado aparece como expresión auténtica a la voluntad de las partes, haciéndose hincapié en la primacía del mismo para la interpretación, aunque admite en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado.

2º El criterio subjetivo, que acude a la intención de las partes como elemento distinto al texto, y que admite con liberalidad el recurso a los trabajos preparatorios y a cualquier otra manifestación de la intención de los estados contratantes.


3º El criterio teleológico, que atribuye importancia fundamental a los objetos y fines declarados y manifiestos del tratado y que es propenso, sobre todo en el caso de tratados multilaterales, a interpretaciones del texto que van más allá de las intenciones originales de las partes, tal como han sido expresadas en el texto, o incluso difieren de esas intenciones."




Constituyendo los criterios objetivo y teleológico los más reconocidos por los tratadistas de Derecho Internacional Público, corresponde que la interpretación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 se efectúe en torno a ellos.

El artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 señala que el valor de transacción debe ser entendido como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, cuando son vendidas para su exportación al país de importación, con los respectivos ajustes (ciertos costos), es decir, el pago total que haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, de conformidad con las disposiciones del Acuerdo⁶.

Luego, el concepto de valor de transacción en los términos descritos reafirman la "noción positiva" del valor de aduana recogida en la doctrina, en la medida que se sustenta en un valor real de los bienes importados, y no en precios teóricos⁷ o en valores estimados discrecionalmente, es decir, el precio efectivamente abonado por las mercancías objeto de importación⁸.

////...


⁵ PASTOR RIDRUEJO, J., *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Madrid, 2003, pp. 114 y ss.
⁶ De conformidad con su Nota Interpretativa: "Precio realmente pagado o por pagar. 1. El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste (...)".
⁷ A la Definición del Valor de Bruselas (D.V.B) - GATT - 1953, se le denomina "noción teórica" del valor en aduana.
⁸ Al respecto, véase: ZOLEZZI, D., *Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C.*, La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 63.

  4 



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

////...

Ahora bien, en el contexto de las operaciones de comercio internacional, el otorgamiento de descuentos respecto del precio constituye una práctica común, razón por la cual, los precios consignados en las listas de productos de cada empresa podrán ser objeto de variación en función de distintas causas, tales como: tipo de cliente, volumen de compras, forma de pago, entre otras.

Según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, un descuento implica una rebaja en el precio de una mercancía, cuando se efectúa la operación de un comerciante a otro, por razones de amistad, de haber pasado de actualidad el producto, de haberse averiado o por propaganda u otras causas⁹.

Como se puede advertir, la noción de descuento importa una disminución en el precio ofertado previamente por el proveedor de las mercancías a importar, por cuyo resultado se pacta, como consecuencia de diversos factores vinculados al importador, a la mercancía, al pago o contraprestación, etc., presentes en los usos comerciales, y que se clasifican en: descuentos por pronto pago, por pago al contado, descuentos por cantidad, descuentos por nivel comercial, entre otros tipos recogidos en doctrina.

Es preciso señalar que, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, no contiene disposiciones respecto a los descuentos de precio que puede conceder el vendedor de las mercancías importadas. Sin embargo, siguiendo el razonamiento del argentino Zolezzi¹⁰, la esencia de la "noción positiva" del valor aduanero ("que las mercancías importadas se valoren por el precio que realmente se paga por ellas") permite afirmar que si el vendedor concede descuentos en atención a ciertas modalidades comerciales, nada obsta a que el precio resultante de hacerlos efectivos se acepte como valor de transacción¹¹.

En tal sentido, se puede concluir que las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que expresan la voluntad de las partes, tienen como objetivo o fin que la valoración aduanera se efectúe ponderando la determinación del valor de transacción o precio que real y efectivamente se paga por los bienes importados¹².

Sin perjuicio del método aplicado anteriormente, Rubio Correa sugiere que el intérprete del Derecho debe aplicar los distintos métodos al mismo problema, y luego, tomar como interpretación válida la que resulta de aplicar lo más completa y armónicamente posible todos los métodos a la misma situación¹³, por lo que resulta aplicable el método sistemático por comparación con otras normas, reconocido por la Teoría General del Derecho, respecto de las normas contenidas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Sobre el particular, el citado autor expone: "Para el método sistemático por comparación con otras normas, el procedimiento de interpretación consiste en esclarecer el qué quiere decir la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella", operando de la siguiente manera: "se toma un artículo bajo interpretación y se lo compara con otro que aclara su significado (...)"¹⁴.

////...

⁹ CABANELLAS, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, Heliasta, Buenos Aires, 1989. p. 182.

¹⁰ Al respecto, véase: ZOLEZZI, D., *Valor...*, p. 79.

¹¹ Sobre el particular, IBÁÑEZ MARSILLA sostiene que: "Dado que el Código ordena tomar en consideración el precio realmente pagado o por pagar, parece que cualquier descuento que afecte al precio habrá de ser tenido en cuenta a la hora de determinar el valor de transacción". IBÁÑEZ MARSILLA, S., *La Valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*, Monografía Ciencias Jurídicas, Madrid, 2002. p. 115.

¹² Al respecto, IBÁÑEZ MARSILLA también expone: "Lineas maestras de aplicación del Código: (...) La base de valoración debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción. Es este un criterio básico en la aplicación del Código que parece funcionar correctamente en la práctica, aprovechando las indudables ventajas de eficacia y celeridad que presenta". IBÁÑEZ MARSILLA, S., *La Valoración...*, p. 71.

¹³ Al respecto, véase: RUBIO CORREA, M., *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2000. p. 249.

¹⁴ RUBIO CORREA, M., *El Sistema ...*, p. 249.



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

//////...

Según lo expresado en líneas precedentes, de acuerdo con las disposiciones del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, específicamente el artículo 1º, se aprecia que para la determinación del valor en aduana resulta aplicable en primer término el valor de transacción. Ahora bien, para comprender el sentido de la referida ponderación, es necesario remitirnos a la Introducción General, que constituye parte integrante y vinculante del Acuerdo¹⁵.

Por lo tanto, en aplicación del método de interpretación expuesto con relación a las disposiciones del Acuerdo citadas, cuando el punto primero de la Introducción General establece que el artículo 1º del Acuerdo -aplicación del valor de transacción- es la primera base para la determinación del valor en aduana, mientras que los artículos 2º a 7º, prescriben los métodos secundarios o alternativos para los casos en que el valor no pueda determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 1º, se infiere que el valor de transacción constituye el método principal para la valoración de las mercancías importadas, siendo aplicables los restantes de forma subsidiaria y bajo un orden de prelación establecido.

Por otro lado, la normatividad de la Comunidad Andina¹⁶, mediante la Decisión 378, dispuso lo siguiente:

"Artículo 9º.- Cuando haya sido presentada una declaración y la Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria así como documentos u otras pruebas que acrediten 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 8º del Acuerdo del Valor del GATT de 1994.

Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Aduana tiene dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11º del Acuerdo de Valor del GATT de 1994, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará con arreglo a las disposiciones del artículo 1º del mismo.

Antes de adoptar una decisión definitiva, la Aduana comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Aduana la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

A efectos de aplicar el Acuerdo del Valor del GATT de 1994, un País Miembro podrá asistir a otro país en los términos que mutuamente convengan."

Como se puede apreciar, la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena prevé el establecimiento de duda razonable como consecuencia jurídica cuando la Autoridad Aduanera dude de la veracidad o exactitud de los valores declarados por el importador durante el despacho aduanero.

//////...

¹⁵ Sobre el particular, el inciso 11 del Comentario 10.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana establece que las DISPOSICIONES de la Introducción General del Acuerdo deberán ser tomadas en cuenta cuando resulte necesario por parte de la Aduana celebrar consultas con el importador respecto a información que éste posea.

¹⁶ La Comunidad Andina mediante la Decisión 571 vigente desde el 12 de diciembre de 2003, que sustituyó las Decisiones 378, 379 y 521, establece lo siguiente: "Artículo 17.- 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 solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación del método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista".

6



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

//////...

En tal sentido, cuando la documentación presentada consista en facturas comerciales que no tengan información sobre descuentos o no los consignen de manera discriminada y explícita, y se produzca duda razonable en la Administración respecto de los valores declarados, ésta se encuentra facultada para requerir información complementaria al importador, documentos u otros medios probatorios de conformidad con el artículo 17º del Acuerdo¹⁷, con la finalidad de determinar que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías objeto de importación, lo cual ratifica el carácter principal del valor de transacción para la valoración de mercancías importadas, de conformidad con el artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Conforme a lo señalado hasta aquí, el hecho que los descuentos de precio que pueda conceder el vendedor o proveedor de las mercancías importadas no aparezcan consignados en la factura comercial que se presenta en el despacho aduanero no tiene como consecuencia jurídica que tales descuentos no sean considerados para la valoración aduanera, tal como propone el inciso b) del artículo 6º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, sino que implica la notificación de una "Duda Razonable" de parte de la Administración Aduanera, conforme se desprende del artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

Luego, de la aplicación de los métodos de interpretación teleológico y sistemático por comparación de normas respecto del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y de las consideraciones expuestas con relación a la Normativa Comunitaria, se concluye que las disposiciones de ambos cuerpos normativos se inspiran en el valor de transacción para la determinación del valor en aduana, sin establecer que ello deba acreditarse con algún documento en particular ni otorgar para ese efecto relevancia probatoria a algún documento sobre otro.

Ahora bien, en el supuesto que se alegue el beneficio de descuentos aplicables al valor de transacción, el Comité Técnico de Valoración, mediante la Opinión Consultiva 5.3 ha dejado abierta la posibilidad de determinar el importe por pagar según varios mecanismos, por lo que la Administración Aduanera podrá aceptar como medio probatorio suficiente una constancia en la propia factura o una declaración del importador, sin perjuicio de una comprobación posterior al amparo de sus facultades previstas en el Acuerdo.

Por lo tanto, se debe entender que el valor de transacción no coincidirá necesariamente con el precio expresado en la factura comercial, como bien lo ilustra Zolezzi¹⁸, mediante los siguientes ejemplos:

"Segundo caso: I importa un tractor que compra al exportador E, declarando que ha pagado por él \$ 10.000, importe que figura en la factura que acompaña. La Aduana sospecha que el valor declarado no se ajusta a la realidad y abre una investigación en uso de sus facultades que le confieren el artículo 17º y el punto 6 del Anexo III del Acuerdo. En la documentación comercial de I se comprueba que éste, además de pagar los \$ 10.000 declarados, ha cancelado una deuda de \$ 5000 que E tenía con un banco establecido en el país de importación (pago indirecto) que integra el valor de transacción, conforme a la Nota Interpretativa al artículo 1º). El valor de transacción asciende a \$ 15.000, y no coincide con el importe de la factura (...)"

//////...

¹⁷ "Artículo 17º.- Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración prestados a efectos de valoración en aduana".

¹⁸ ZOLEZZI, D., Valor..., pp. 63 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

///////...

“Tercer caso: I importa automóviles que compra al exportador E. Declara que paga por ellos un precio unitario de \$ 5000, que es el que figura en la factura comercial. También declara que –por un convenio separado- se ha comprometido a abonarle el veinte por ciento (20%) del producto de la reventa de cada automóvil. La parte de la reventa que revierte al vendedor integra el valor de transacción y debe añadirse al precio pagado o por pagar (artículo 8º.1.d.). El valor de transacción comprende, pues, un rubro que no figura en la factura comercial, sino en otro documento. La declaración de I ha sido correcta, pues hizo saber a la Aduana de un convenio complementario a la factura de compra. El valor de transacción es superior al precio de la factura”.

De lo expresado, se confirma que el valor de transacción o precio realmente pagado o por pagar no coincidirá con el valor consignado en la factura comercial en todos los casos, por el contrario, si precisamente el objetivo de las normas de valoración aduanera vigentes y concordantes con los usos comerciales es que se declare el precio efectivamente abonado por las mercancías importadas (que constituirá su base imponible), la acreditación de éste se respaldará con los documentos que lo expresen de forma idónea y fehaciente, sin perjuicio de que una vez presentados durante el despacho aduanero, la Autoridad Aduanera en uso de sus facultades proceda a comprobarlo solicitando vía requerimiento, pruebas e informaciones complementarias.

En tal sentido, al afectar los descuentos al valor de transacción de las mercancías importadas, resulta coherente que se acrediten de acuerdo con el método establecido por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la Decisión 378, es decir, mediante los documentos que los formulen fehacientemente y que serán presentados ante la Autoridad Aduanera.

Como se puede inferir de la interpretación del artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y del artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, así como del artículo 6º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, existe una antinomia jurídica por parte de la norma interna respecto de las normas contempladas en los tratados internacionales.

En este contexto, es preciso indicar que según el artículo 55º de la Constitución Política vigente, los acuerdos o tratados internacionales celebrados por el Estado forman parte del Derecho nacional, correspondiéndoles jerarquía legal en la medida que nuestra Carta Magna, mediante el numeral 4 del artículo 200º, contempla la Acción de Inconstitucionalidad para garantizarla. En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que los tratados internacionales tienen el mismo rango que el de una ley en la Sentencia Nº 1277-1999-AC, emitida el 13 de julio de 2000.

Asimismo, se debe tener en cuenta que si bien la Resolución Legislativo Nº 26407, que incorporó a nuestra legislación el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 dispuso la aprobación de normas reglamentarias para su aplicación, el Decreto Supremo Nº 186-99-EF, que aprobó el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo, debe ajustarse a los fines y objetivos del citado Acuerdo contenidos en sus disposiciones, es decir, que la valoración aduanera se efectúe ponderando la determinación del valor de transacción o precio que real y efectivamente se paga por los bienes importados, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º.

Por su parte, la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena al aprobar las Normas Andinas sobre Valoración Aduanera, se acoge al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y exige que los Estados miembros ajusten sus legislaciones internas a las disposiciones de aquellos cuerpos normativos de orden supranacional.

///////...



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

///////...

En ese sentido, el Decreto Supremo Nº 186-99-EF debe adecuar su contenido a lo contemplado en el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, que prevé la facultad de la Autoridad Aduanera para requerir documentación complementaria a la presentada en el caso de haberse producido duda razonable con la finalidad de determinar el valor de transacción o precio real y efectivamente pagado, en estricta concordancia con el artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

En conclusión, el inciso b) del artículo 6º del Reglamento de Valoración de Mercancías aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, vigente antes de su modificación dispuesta por el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, vulnera el artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, dado que limita la acreditación de los descuentos de precio otorgados por el vendedor a los valores consignados en la factura comercial, por lo que debe inaplicarse en virtud del artículo 102º¹⁹ del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF.

Que según se aprecia de los fundamentos del criterio adoptado, el texto normativo contenido en el artículo 6º inciso b) del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, constituye una norma reglamentaria del Acuerdo Sobre Valoración de Mercancías de la OMC, y en esa medida no tiene el carácter de norma originaria, razón por la cual, al verificarse que sus disposiciones contradicen el Acuerdo que reglamenta, corresponde inaplicarla por el criterio de jerarquía normativa previsto en el artículo 102º del citado Código Tributario;

Que de otro lado, de acuerdo con el criterio adoptado no procede que la Administración Aduanera considere que los descuentos otorgados por el proveedor en una importación determinada no son aceptables para la determinación del valor en aduanas por el hecho de no distinguirse en la factura comercial que la sustentó, sino que debe aceptarlos en la medida que se aprecien de forma objetiva y fehaciente en otros documentos que constituyan prueba de los términos del contrato de compra-venta internacional que generó dicha importación y contengan información respecto de la forma y condiciones de pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse, y que fueran presentados ante la Administración Aduanera durante el despacho aduanero o como consecuencia de la notificación de una DUDA RAZONABLE;

Que teniendo en cuenta que en este caso, en aplicación del artículo 6º inciso b) del Reglamento para la Valoración de mercancías según el Acuerdo Sobre Valoración de la OMC aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, la Administración Aduanera ha determinado el valor en aduanas de las mercancías importadas, sin considerar un descuento de 25.98% por no encontrarse distinguido en las facturas comerciales que sustentaron las importaciones, a pesar que ella misma señala haber verificado dicho descuento en la sección "Planilla de Aprovechamiento" del contrato para el Desarrollo y Construcción del Proyecto de Cruce Sudamericano, presentado por el importador, y que el valor unitario expresado en las referidas facturas es resultado de una deducción del 25.98% sobre el precio estipulado en el mencionado contrato, corresponde revocar la resolución apelada, dejándose sin efecto los cargos formulados por tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2000-10-114911, 118-2000-10-132166, 118-2000-10-132507, 118-2001-10-012920, 235-2000-10-092927, 235-2001-10-000026, 235-2001-10-004038, 235-2001-10-006551, 235-2001-10-077782, 235-2001-10-088338, 235-2000-10-093130, 235-2000-10-093597, 235-2000-10-097815, 235-2000-10-097869, 235-2001-10-000024, 235-2001-10-000025, 235-2001-10-009923, 235-2001-10-012354, 235-2001-10-017380, 235-2001-10-017404, 235-2001-10-020417, 235-2001-10-023829, 235-2001-10-028527, 235-2001-10-036853, 235-2001-10-063874, 235-2001-10-081803 y 235-2001-10-095159;

///////...

¹⁹ De acuerdo con dicha norma, "Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía."



Tribunal Fiscal

Nº 12385-A-2007

////////...

Que respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente resulta irrelevante emitir pronunciamiento;

Que finalmente, cabe señalar que el informe oral solicitado se llevó a cabo conforme con la constancia que obra en autos;

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

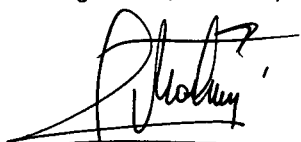
RESUELVE:


1º.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2005-000014 emitida el 10 de enero de 2005 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.

2º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"El inciso b) del artículo 6º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 098-2002-EF, excede los alcances del artículo 1º del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el artículo 9º de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, en la medida que para determinar el valor en aduana limita la acreditación de los descuentos que afectan el valor de transacción de las mercancías importadas a la información consignada en la factura comercial."

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/AD/ot