



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

EXPEDIENTE Nº : 2011014130
INTERESADO : IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L.
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Marítima del Callao
FECHA : Lima, 06 de marzo de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L.** con RUC Nº 20503488656, contra la Resolución Directoral Nº 118 3D1000/2011-000647 emitida el 11 de octubre de 2011 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Liquidación de Cobranza Nº 298868-10 de 17 de diciembre de 2010 por tributos aduaneros generados como consecuencia del ajuste al valor en aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406 numerada el 15 de agosto de 2007.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406 numerada el 15 de agosto de 2007, seleccionada al canal de control rojo, la Agencia de Aduana LOGISTICA MUNDIAL S.A.C. en representación de su comitente IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. solicitó el régimen de importación para el consumo de la mercancía consistente en Polar Fleece sin marca y sin modelo, tejido de punto 100% poliéster, teñido y perchado con un gramaje de 227 gr/m² y un ancho de 1.66 m., originario de China, contenido en 430 bultos amparados en la Factura Comercial Nº XFJT2007118 emitida el 15 de julio de 2007 por XIONGFENG HOLDING GROUP CO. LTD. y el Conocimiento de Embarque Nº CNNGB-000733908-7.
2. Como consecuencia del reconocimiento físico de la mercancía amparada en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, el funcionario de la Administración Aduanera encargado de dicha diligencia generó y comunicó al importador una Duda Razonable a través de la Notificación Valor OMC Nº 118-006149-2007 de 23 de agosto de 2007 y la respectiva Orden de Depósito de Garantía Nº 118-2007-001129 por la suma de US\$. 5 426,00, la cual fue cancelada el 24 de agosto de 2007, otorgándole un plazo de cinco (05) días hábiles, prorrogables por un plazo igual, para que acredite que el valor declarado podía ser aceptado como valor de transacción de la mercancía importada según el Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
3. Con los Expedientes Nº 118-0114-2007-059891-4 de 10 de octubre de 2007 y 118-0114-2007-060894-6 de 15 de octubre de 2007, IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. responde la Notificación Valor OMC Nº 118-006149-2007, con el propósito de acreditar que el valor declarado es el precio realmente pagado por las mercancías importadas y corresponde aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, para lo cual adjunta copia de la Carta del Banco de Crédito del Perú de 09 de agosto de 2007, Nota de Cargo, Estado de Cuenta Corriente de Agosto de 2007 y Registros Contables.
4. Mediante la Notificación Nº 118-3D1310-2010-6770/SUNAT de 23 de noviembre de 2010, la Administración Aduanera comunicó a IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. que confirmaba la Duda Razonable generada y rechazaba la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según lo dispuesto por el Decreto Supremo Nº 009-2004-EF; asimismo realizó las consultas para la aplicación del Segundo y Tercer Método de Valoración Aduanera, de acuerdo con lo previsto por el artículo 14º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, otorgándole al importador un plazo de cinco (05) días hábiles improrrogables para que proporcione valores de mercancías idénticas o similares y/o información relativa al valor de las mercancías.

1



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

5. IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. no respondió dicha Notificación dentro del plazo que le otorgó la Administración Aduanera, por lo que ésta emitió el Informe Nº 118-3D1310-2010-001426/SUNAT de 17 de diciembre de 2010, con el cual da cuenta que se descartó la aplicación del Segundo Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC porque no se contaba con referencias de mercancías idénticas a la importada, procediendo a aplicar el Tercer Método de Valoración Aduanera al encontrarse que la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973 contenía una referencia correspondiente a mercancía similar que cumplía los requisitos y condiciones previstos en dicho método, con la cual se ajustó el valor en aduanas de la mercancía amparada en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, generándose la Liquidación de Cobranza Nº 298868-10 de 17 de diciembre de 2010 por tributos aduaneros por un monto ascendente a US\$. 5 348,00, siendo notificado este acto de determinación el 31 de diciembre de 2010.
6. Con Expediente Nº 118-0114-2011-005792-1 de 26 de enero de 2011, IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. interpone recurso de reclamación contra tal Liquidación de Cobranza, alegando que la determinación del valor en aduanas realizada por la Administración Aduanera no se encontraba arreglada a ley, pues la referencia utilizada no cumplía con los requisitos señalados en el artículo 13º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, al no tener las mismas características que la importada.
7. Mediante la Resolución Directoral Nº 118 3D1000/2011-000647 emitida el 11 de octubre de 2011, la Intendencia de Aduana Marítima del Callao declaró infundada la reclamación interpuesta.
8. Con Expediente Nº 118-0114-2011-067786-1 de 25 de octubre de 2011, IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. interpone recurso de apelación contra dicha Resolución Directoral, siendo elevado al Tribunal Fiscal mediante el Oficio Nº 1201-2011-SUNAT/3D0000-3D0100.

Que de acuerdo con los antecedentes del presente caso, el asunto materia de controversia consiste en determinar si se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, para lo cual se deberá establecer si el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el cual se sustenta, se realizó correctamente;

Que para ese efecto se procederá a evaluar los siguientes aspectos:

I. De los requisitos de la Factura Comercial y de las consecuencias de su incumplimiento.

Según se aprecia en la Notificación Valor OMC Nº 118-006149-2007 de 23 de agosto de 2007, la Administración Aduanera requirió al importador que presentara los documentos que acreditaban que el valor declarado constituía el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, sustentando inicialmente su Duda Razonable en la existencia de una referencia de mercancía idéntica o similar en su base de datos (SIVEP) con un valor en aduanas mayor al declarado en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406. Dicho proceder se encuentra amparado en lo establecido por los artículos 13º inciso c), 14º, 15º, 16º y 17º de la Decisión 571º de la Comisión de la Comunidad Andina.

No obstante, de la Notificación Nº 118-3D1310-2010-6770/SUNAT de 23 de noviembre de 2010, con la cual se comunicó al importador que se confirmaba la Duda Razonable y rechazaba la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se aprecia que la Administración tomó esa decisión sobre la base de la Factura Comercial Nº XFJT20007118, que sustentó el despacho de la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, que no consignaba: 1) el origen de la mercancía, y 2) la forma de pago (pago total o parcial) y las condiciones de pago (condiciones T/T, medio de sustento, plazo de vencimiento, entre otros) correspondientes a la transacción comercial, y que ello significaba que incumplía lo dispuesto por los incisos i) y j) del artículo 5º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF y sus modificatorias.

2



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En cuanto a si los requisitos que debe cumplir la factura comercial que sustenta el despacho aduanero de la mercancía importada, previstos por el artículo 5º 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, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecuan a lo establecido por el referido acuerdo internacional y a la normativa comunitaria, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013-04 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

***“Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5º 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, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, no se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.*”**

Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e) f), g), la primera parte del inciso h), la segunda parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5º 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, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Por consiguiente, cuando una factura comercial que sustenta el despacho aduanero de mercancía importada no cumple tales requisitos, la Administración Aduanera debe notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar que en su transacción se cumplieron tales requisitos, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento.”

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

***“El artículo 2º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF establece, en concordancia con la Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que: “El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas (...), Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (...), Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares...” y así sucesivamente.*”**

***Con relación al Primer Método de Valoración Aduanera, el artículo 5º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 009-2004-EF, establece que: “Para la aplicación de este método de valoración debe tenerse en cuenta que el precio expresado en la FACTURA COMERCIAL debe:*”**

3



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

- a) *Corresponder realmente al precio pagado o por pagar directamente al vendedor.*
- b) *Estar contenida en documento original sin borrones, enmendaduras o muestra de alguna alteración. Puede ser traducida al español cuando la autoridad aduanera lo solicite.*
- c) *Contener la Numeración asignada por el proveedor extranjero.*
- d) *Consignar el Lugar y Fecha de expedición.*
- e) *Consignar el Nombre y/o razón social y domicilio del vendedor y del comprador.*
- f) *Contener la Cantidad, con indicación de la unidad de medida utilizada.*
- g) *Contener la denominación y descripción de las características principales de las mercancías. La información no consignada en la factura comercial deberá ser complementada en el Ejemplar B de la Declaración Única de Aduanas, que tiene el carácter de Declaración Jurada.*
- h) *Consignar el Precio Unitario y Total; con la indicación del INCOTERM pactado.*
- i) *Consignar el Origen de la mercancía, su moneda de transacción correspondiente.*
- j) *Contener la forma y condiciones de pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses, etc.)*

Cuando la facturación se realice por código, el importador debe aportar catálogos con la decodificación correspondiente”.

Previamente al análisis de las normas citadas, es necesario indicar que 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC¹, y por lo dispuesto en la referida Decisión y su Reglamento Comunitario, el cual se aprobó mediante Resolución Nº 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

¹ Mediante las Decisiones 326 y 378 de la Comisión de la Comunidad Andina, también se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», no obstante, se debe indicar que tales Decisiones contemplaban la posibilidad de que los países miembros de la CAN valoren las mercancías importadas sobre la base de precios o valores mínimos o de referencia de manera limitada y transitoria, lo cual no es permitido por la Decisión 571.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Como se aprecia, en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.

En relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional se debe considerar que según el principio *Pacta Sunt Servanda*, reconocido por los artículos 26º y 27º de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que las normas comunitarias gozan de los siguientes atributos: i) Se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) Son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía²; y iii) Gozan de "primacía" es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Siendo así, se puede señalar que no es posible aplicar una norma interna que regule la valoración aduanera de mercancías importadas, interpretándola en un sentido contrario al Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, sino que frente a una situación en la que la norma podría tener ese sentido, los operadores jurídicos tienen las siguientes opciones: i) Interpretar lo dispuesto en la norma interna en el sentido del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, si el texto de la norma interna lo permite o, ii) Aplicar lo dispuesto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y no aplicar la norma interna, en caso que la contradicción sea insalvable.

En ese contexto, se desarrollarán los requisitos (elementos y circunstancias) que el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria establecen como necesarias para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, interpretación que se realizará utilizando los criterios objetivo y teleológico³, por ser los más reconocidos por los tratadistas de Derecho Internacional Público, tal como se señala en la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 12385-A-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria publicada en el diario oficial El Peruano el 10 de enero de 2008.

La Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala que el "valor de transacción" es la primera base para determinar el valor en aduanas. Asimismo, en su Nota Interpretativa indica que en los artículos 1º a 7º se establece la manera en que el valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las disposiciones de dicho Acuerdo, precisando que los métodos de valoración se enuncian según su orden de aplicación y que el primer método de valoración en aduana se define en el artículo 1º y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en él prescritas.

² Al respecto, al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.

³ Al respecto, PASTOR RIDRUEJO explica que la Comisión de Derecho Internacional, al preparar el proyecto de artículos que sirvió de base a la Convención de Viena de 1969, se percató de la existencia de criterios básicos en orden a la interpretación de los tratados, entre ellos, 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 y 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. En este sentido, véase: PASTOR RIDRUEJO, José, *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, 2003, Madrid, pp. 114 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En el mismo sentido, el segundo párrafo del artículo 4° de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina dispone que: "El valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduanas y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello".

Al respecto, ZOLEZZI indica que: "...las normas que siempre se alojaron en la Introducción General son de carácter operativo o interpretativo..."⁴ a lo que agrega que: "...El cuarto párrafo anuncia el núcleo del Acuerdo cuando dice que "... la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción". Asimismo, señala que, confirmando la predilección por ese método, la Introducción General agrega: "El valor de transacción tal como se lo define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo"⁵.

Por su parte, HERRERA YDÁÑEZ señala que el Preámbulo del Acuerdo enumera principios de valoración que ya eran conocidos y con los que todo el mundo estaba conforme, entre ellos, el de utilización, siempre que sea posible, del valor de transacción de las mercancías que se importan⁶. Asimismo, explica que "...El método principal para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas es el valor de transacción de las mismas, tal como se ha dicho anteriormente que predice la Introducción General del Código de Valoración del GATT..."⁷.

Al respecto, el Tribunal Fiscal también ha emitido pronunciamiento a través de la citada Resolución Nº 12385-A-2007, señalando en los fundamentos del criterio interpretativo adoptado que: "...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..."

De lo señalado, se aprecia que la propuesta de la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC es que la valoración aduanera de la mercancía importada se debe iniciar con la intención de aplicar en la mayor medida posible el Primer Método de Valoración Aduanera, teniendo en cuenta que éste es el núcleo de la valoración, es decir, que es el principal método y que los demás son complementarios o subsidiarios, siendo ésta una regla que tiene el carácter de principio y por tanto tiene, entre otras, una función interpretativa, es decir, que se debe considerar cada vez que se tenga que interpretar el sentido y alcances de las normas del Acuerdo que regulen la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

Siendo así, la única razón para no aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera es que no se cumplan los requisitos que establecen el artículo 1° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y su Nota Interpretativa, los cuales deben ser interpretados de manera estricta y rigurosa y no de manera extensiva, ya que este último caso nos llevaría a tener exigencias mayores a las textualmente establecidas por el Acuerdo, haciendo más difícil la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera en lugar de privilegiarla, lo cual colisionaría con lo previsto por la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria citada.

Esta conclusión es concordante con lo propuesto por HERRERA YDÁÑEZ y GOIZUETA SÁNCHEZ, quienes señalan que uno de los principios rectores que gobierna la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo de Valoración de la OMC es el que denominan "Máximo de motivos para rechazar el método del valor de transacción"⁸, según el cual, el Primer Método de Valoración Aduanera se descartará solamente si se incumpliesen las cuatro circunstancias y dos casos, que establece el artículo 1° del citado Acuerdo.

⁴ En este sentido, véase: ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C.*, La Ley, 2007, Buenos Aires, p. 13.

⁵ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 17.

⁶ En este sentido, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986, Madrid, p. 41.

⁷ Al respecto, véase, *Ibidem.*, p. 57.

⁸ En este sentido, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael y GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier, *Valor en Aduanas de las Mercancías según el Código del GATT*, ESIC, 1985, Madrid, pp. 85 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Sobre los referidos requisitos en sí, el artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece lo siguiente: "...El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:
 - i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
 - ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
 - iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
- b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;
- c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y
- d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2..."

En base a lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina establece en su artículo 5º lo siguiente: "...Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurran los requisitos previstos en este artículo, según lo señalado a continuación:

- a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al Territorio Aduanero Comunitario.
- b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, independientemente de la fecha en que se haya realizado la transacción y de la eventual fluctuación posterior de los precios.
- c) Que en los anteriores términos, pueda demostrarse documentalmente el precio realmente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada, de la forma prevista en el artículo 8 del presente Reglamento.
- d) Que se cumplan todas las circunstancias exigidas en los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
- e) Que si hay lugar a ello, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables, según lo previsto en el artículo 18 del presente Reglamento.
- f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 16 de este Reglamento..."

De acuerdo con el citado artículo 1º, para que se aplique el Primer Método de Valoración Aduanera denominado Valor de Transacción de Mercancías Importadas, se deben presentar los elementos que a continuación se menciona:

- Elemento Precio: Debe existir un precio realmente pagado o por pagar, es decir un pago total que haya hecho o que hará el comprador al vendedor o en beneficio de éste, el cual aparece normalmente en la factura comercial, sin que ello signifique que no pueda constar en otro documento.
- Elemento Mercancía: El precio que sirve de base para la valoración aduanera es únicamente el que se paga por la mercancía importada, no debiendo incluirse pagos que realice el comprador a favor del vendedor por conceptos distintos al de la mercancía importada.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

- *Elemento Venta para la Exportación al país de Importación:* La transacción o negocio que generó la importación de la mercancía objeto de valoración debe haber sido necesariamente una venta, la que además debe haberse realizado para exportar la mercancía al país de importación.
- *Elemento Ajustes:* Al precio pagado o por pagar se le debe realizar los ajustes que están previstos en el artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, o deducciones según lo señalado por Nota Interpretativa al artículo 1° del citado Acuerdo. Si no es posible realizar los ajustes previstos en el citado artículo 8° por falta de datos objetivos y cuantificables, se descartará el Primer Método de Valoración Aduanera.

Asimismo, para poder aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera deben concurrir las siguientes circunstancias:

- *El comprador no debe tener restricciones para ceder o utilizar las mercancías importadas con excepción de aquellas que se establecen legalmente en el país de importación, de las que limitan el territorio geográfico donde pueda revenderlas y de las que no afecten sensiblemente al valor de las mercancías.*
- *No deben existir condiciones o contraprestaciones de las cuales dependa la venta o el precio de la venta, con excepción de aquellas condiciones o contraprestaciones cuyo valor se puede establecer con relación a la mercancía importada.*
- *El comprador no debe revertir a favor del vendedor alguna parte del producto que obtenga por revender, ceder o utilizar la mercancía, a menos que ésta pueda cuantificarse objetivamente y ajustarse de conformidad con lo establecido por el artículo 8°.*
- *El comprador y el vendedor no deben estar vinculados, y en caso de estarlo, que el valor de transacción sea aceptable porque la vinculación no influyó en el precio.*

De lo señalado se puede concluir que si en la transacción de la que fue objeto la mercancía importada se presentan todos y cada uno de los elementos y circunstancias mencionadas, el valor en aduanas de la misma se tendrá que determinar necesariamente en aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, no procediendo que se exija mayores requisitos a los señalados por el Acuerdo.

Ahora bien, habiéndose determinado los requisitos que según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC se deben cumplir para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada en aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, es necesario analizar si deben estar acreditados necesariamente en la factura comercial, o si pueden estarlo en otros documentos que tengan información sobre los términos de la transacción.

Para ello se debe tener en cuenta que en el comercio internacional, cada vez que se concreta una compra venta de mercancía, lo usual es que el vendedor emita a favor del comprador una factura comercial que describa muchos de los datos correspondientes a la transacción, siendo ésta una práctica generalizada, por lo que es razonable que la Administración Aduanera exija al importador la presentación de la referida factura comercial para sustentar el despacho aduanero de la mercancía importada.

No obstante, también es necesario considerar que en el comercio internacional no existe norma jurídica alguna que establezca los datos que obligatoriamente deben consignarse en una factura comercial, ni tampoco una que disponga cuan específica debe ser la información que se decida incluir en ésta, siendo más bien la voluntad de las partes que intervienen en la transacción y a veces el derecho interno del país del vendedor, los que determinan la información que contiene la factura comercial y cuan específica será ésta; de ahí que sea posible encontrar información relacionada con la transacción en documentos distintos de la factura comercial.

8



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En este punto es importante mencionar el principio que se indica expresamente en la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según el cual la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales. LASCANO denomina a este principio como el de "Compatibilidad con los usos comerciales" señalando sobre el particular que: "...El Acuerdo obliga a las aduanas a tener en debida cuenta los usos comerciales y a no introducir en la determinación del valor ajustes fundados en consideraciones alejadas de la realidad del mundo de los negocios..."⁹.

Sobre la base del principio citado y teniendo en cuenta la preeminencia del Primer Método de Valoración Aduanera, el Comité de Valoración en Aduana de la OMC emitió la Decisión 6.1, según la cual: "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. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11º, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1º. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas 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 Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran".

En el mismo sentido, el artículo 17º de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, establece 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 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".

Como se aprecia, la normativa internacional y comunitaria disponen la notificación de una "Duda Razonable" cuando la autoridad aduanera dude de la veracidad o exactitud del valor en aduanas declarado por el importador, lo cual puede suceder cuando la factura comercial no tiene información suficiente que permita verificar el cumplimiento los requisitos (elementos y circunstancias) que establece el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

Para ello, la Autoridad Administrativa está facultada para requerir información complementaria al importador, documentos u otros medios probatorios, con la finalidad de determinar que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías objeto de importación y que la transacción cumple con los demás elementos y circunstancias del Primer Método de Valoración Aduanera, lo cual ratifica el carácter principal del valor de transacción para la valoración de mercancías importadas, de conformidad con el artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

⁹ En este sentido, véase: LASCANO, Julio Carlos, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2007, Buenos Aires, pp. 73 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En tal sentido, el hecho que los requisitos para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera no puedan ser acreditados con la factura comercial que se presenta en el despacho aduanero no tiene como consecuencia jurídica que tales requisitos se tengan por no cumplidos, tal como ha venido interpretando la Administración Aduanera, sino que implica la notificación de una "Duda Razonable" y con ello, el importador se encuentra en la posibilidad legal de probar que su transacción cumple dichos requisitos a través de información adicional y de documentos distintos a la factura comercial.

Luego, por aplicación de los métodos de interpretación señalados y considerando lo expuesto con relación a la Normativa Comunitaria, se concluye que las disposiciones del Acuerdo y de las normas comunitarias, 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.

A continuación, se evaluará el carácter de los requisitos que según lo establecido por el artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 009-2004-EF, debería cumplir la factura comercial que sustenta un despacho aduanero para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, a efectos de establecer si éstos se adecuan a la normativa internacional y comunitaria, y de ser así, cuál sería la consecuencia jurídica de su incumplimiento.

a) *Corresponder realmente al precio pagado o por pagar directamente al vendedor.*

Este requisito está orientado a que en el monto expresado en la factura comercial corresponda al pago total que haya hecho o que hará el comprador al vendedor por la mercancía importada, es decir, que tiene por función verificar el cumplimiento del "Elemento Precio" que es un requisito para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, según lo previsto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por lo que se advierte que es un requisito que se adecua a la norma internacional y comunitaria.

No obstante, a efecto de tener un concepto exacto de dicho elemento, es importante mencionar que aunque no es usual, el precio pagado o por pagar expresado en una factura comercial también podría incluir pagos indirectos, esto es, pagos que el comprador realiza a una persona distinta del vendedor, pero en beneficio de éste. Estos deberán formar parte del valor en aduanas de la mercancía importada, si se realizaron efectivamente, independientemente de que estén en la factura comercial o en otro documento.

Si la factura comercial no cumple este requisito, es decir, no permite verificar el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar el cumplimiento de este requisito, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento.

b) *Estar contenida en documento original sin borrones, enmendaduras o muestra de alguna alteración. Puede ser traducida al español cuando la autoridad aduanera lo solicite.*

Teniendo en cuenta que la factura comercial es un documento que emite el vendedor de las mercancías importadas a favor del comprador, y que este último es quien lo presenta en el despacho aduanero de la mercancía ante la autoridad aduanera, es evidente que para que sea fehaciente y produzca certeza sobre la información que contiene, debe tratarse de un documento que no tenga algún elemento que pueda hacer suponer la alteración de su contenido. Un documento con borrones, enmendaduras, etc. no permite verificar el precio realmente pagado o por pagar, por lo que se trata de un requisito que se adecua a la normativa internacional y comunitaria.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En cuanto a su traducción al idioma español, es evidente que dicha medida está orientada a facilitar el control que pueda hacer la Administración Aduanera sobre un requisito previsto en el propio Acuerdo, el elemento Precio, por lo que en este aspecto se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 17º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según el cual, 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 presentados a efectos de la valoración en aduana.

Igualmente, es necesario considerar que de acuerdo con lo establecido por numeral 41.1.2 del artículo 41º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración Aduanera está obligada a recibir traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.

En tal sentido, si la factura comercial no cumpliera este requisito no se podría verificar si la transacción cumple con el elemento Precio, por lo que en este caso la Administración Aduanera también deberá notificar una Duda Razonable para que el importador presente información y documentos adicionales, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación el importador no puede acreditar el cumplimiento de dicho elemento.

c) Contener la Numeración asignada por el proveedor extranjero.

Si estamos frente a una factura comercial original, que no tiene borrones ni enmendaduras, ni ningún otro elemento que suponga una alteración de su información original, es evidente que la falta de numeración es consecuencia de la voluntad de vendedor, que ha decidido organizar la emisión de sus facturas comerciales sin asignarles algún número en particular. Este hecho de ninguna manera puede poner en duda que el monto expresado en la factura comercial es el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada.

El número de la factura comercial no proporciona ningún dato sobre la transacción de la que fue objeto la mercancía importada, de manera que su ausencia no podría sugerir que dicha transacción no es una venta para la exportación al país de importación, ni que en ella se haya impuesto al importador alguna restricción para vender, ceder o utilizar la mercancía, o que exista alguna condición o contraprestación a la venta o precio de venta de la mercancía que no pueda cuantificarse; ni que revierta al vendedor alguna parte del producto de la reventa de la mercancía importada y menos aún, que esa falta de número determine la existencia de vinculación entre vendedor y comprador.

En realidad el número de una factura comercial no tiene relación con alguno de los elementos y circunstancias que el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria establecen como requisitos para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, de manera que se trata de un requisito adicional previsto por norma interna que excede lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

En consecuencia, el incumplimiento de este requisito en una factura comercial no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable y menos aún que se descarte la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

d) Consignar el Lugar y Fecha de expedición

El lugar de expedición de la factura comercial constituye información que nos indica la ubicación geográfica donde se generó ésta, la cual es usualmente identificada con una dirección domiciliaria. Dicha información puede aparecer impresa en el formato de la factura comercial, si el vendedor ha decidido indicar siempre el mismo lugar de expedición, o puede aparecer en un espacio en blanco que se completa con ese dato, en aquellos casos en los que el vendedor decidió consignar dicha información de acuerdo con las circunstancias de la transacción.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En cuanto a la fecha de expedición, se trata de información que nos refiere el momento en que se generó la factura, identificándolo con un día, mes y año, y por su naturaleza, siempre aparece en un espacio en blanco que se completa con ese dato.

La falta de esta información en una factura comercial que no tiene alteración alguna, indica que el vendedor ha decidido emitir sus facturas sin tener en cuenta dicha información, lo que no es suficiente para dudar del precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada expresado en dicha factura.

Para establecer si el lugar y la fecha de expedición de la factura comercial tiene relación con los requisitos establecidos por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, es necesario tener en cuenta que la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana¹⁰ establece: "...el mero hecho de presentar las mercancías para su valoración ya establece su importación, lo que, a su vez, establece el hecho de su exportación. Sólo queda, pues, identificar la transacción correspondiente.

A este respecto, no es necesario que la venta tenga lugar en un país de exportación preciso. Si el importador puede demostrar que la venta inmediata en cuestión se realizó con vistas a exportar las mercancías al país de importación, puede aplicarse el artículo 1..."

Asimismo, se debe considerar que el artículo 17° de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina establece que: "...En la determinación del valor en aduana por aplicación del método del Valor de Transacción, no se tendrá en cuenta el momento en que se haya concertado la venta. El precio facturado se debe aceptar como base para calcular el valor en aduana, si no hubiese otros motivos para rechazarlo, cualquiera que sea el momento en el que haya tenido lugar la transacción según contrato o factura de venta, y siempre que dicha transacción esté conforme con los usos comerciales para las mercancías importadas..."

Por su parte el Comité Técnico de Valoración en Aduana, mediante numeral 4 de la Nota Explicativa 1.1 señala que: "...Por consiguiente, con tal que concurren las circunstancias prescritas en el artículo 1, debe aceptarse el valor de transacción de las mercancías importadas, sin que se tenga en cuenta el momento en el que se haya concertado la venta, y, por lo tanto, sin que se tenga en cuenta tampoco cualquier fluctuación de mercado que haya producido después de la fecha de conclusión del contrato..."

Al respecto, LASCANO señala que: "...El art. 1 del Acuerdo, en cambio, no presenta ninguna consideración relativa al tiempo como elemento esencial para la aplicación del método del valor de transacción. De este modo, no interesa cuándo se concreto la venta para la exportación al país de importación, ni las fluctuaciones de precios ocurridas en el mercado entre la fecha de la venta y el momento de la valoración..."¹¹

Como puede apreciarse, para la normativa internacional y comunitaria, el lugar y la fecha en que se concrete la venta no constituye información relevante cuando se aplica el Primer Método de Valoración Aduanera, ya que cualquiera que sea esa información, el referido método resulta igualmente aplicable, sin importar las fluctuaciones del precio de la mercancía que pudieran darse en el mercado en razón a los aspectos señalados.

¹⁰ El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha sido creado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, según lo dispuesto por el Segundo Párrafo del Artículo 18° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, teniendo entre sus funciones la de examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de los Miembros y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos.

¹¹ En este sentido, véase: LASCANO, Julio Carlos, Op. Cit., p. 91.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En tal sentido éste requisito excede lo previsto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria. En consecuencia, su incumplimiento en una factura comercial no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable y menos aún que se descarte la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

e) Consignar el Nombre y/o razón social y domicilio del vendedor y del comprador.

El inciso k) del artículo 2º de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina señala que una venta se define como la: "... Operación de comercio mediante la cual se transfiere la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio, que puede revestir diferentes formas, una suma de dinero, créditos documentarios, instrumentos negociables o cualquier título representativo de los mismos y, en general, cualquier forma de contraprestación que implique la existencia del precio pagado...".

De acuerdo a ello, una venta de mercancía implica la configuración de una relación jurídica entre dos sujetos, cuyo objeto es que uno de ellos transfiera la propiedad de la mercancía y que el otro pague su precio, siendo que la inexistencia de alguno de estos sujetos, vendedor o comprador, hace imposible la configuración de la venta, por lo que es necesario identificar plenamente al vendedor y el comprador con sus nombres o razones sociales, según sea el caso, y sus respectivos domicilios.

Como se advierte, este requisito está orientado a comprobar que en la transacción se cumpla el elemento venta para la exportación al país de importación, previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC como un requisito para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, por lo que se adecua a dicho Acuerdo y la normativa comunitaria.

Por ello, si la factura comercial no cumpliera este requisito, no permitiendo que se compruebe la existencia de una venta para la exportación al país de importación, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar el cumplimiento de dicho elemento, proporcionando el nombre o razón social y domicilio del vendedor y el suyo, de manera específica y puntual, según sea el caso, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera únicamente si después de dicha notificación el importador no presenta dicha información y/o documentos.

f) Contener la Cantidad, con indicación de la unidad de medida utilizada.

g) Contener la denominación y descripción de las características principales de las mercancías. La información no consignada en la factura comercial deberá ser complementada en el Ejemplar B de la Declaración Única de Aduanas, que tiene el carácter de Declaración Jurada.

La cantidad nos indica el número de unidades de mercancía que ha sido objeto de la transacción, identificándoselas sobre la base de unidades de medida tales como: metros, litros, unidades físicas, etc., de acuerdo con lo que hayan acordado el comprador y el vendedor.

Asimismo, la denominación de la mercancía indica el nombre que el vendedor le ha asignado a ésta para efectos de su comercialización, pudiendo basarse en criterios técnicos o en criterios netamente comerciales. En cambio, las características de la mercancía siempre se identifican sobre la base de criterios técnicos, referidos, en general, a su composición y uso.

Estos requisitos están orientados a la plena identificación de la mercancía importada que será objeto de valoración aduanera y permiten comprobar que en la transacción se presenten los elementos Precio y Mercancía, es decir, que el monto expresado en la factura comercial corresponde al pago total que haya hecho o que hará el comprador al vendedor por la mercancía importada, asegurándose que el monto que se tomará en cuenta para la valoración aduanera corresponde únicamente a la mercancía importada, ya que cualquier otro monto que el comprador pague al vendedor por conceptos distintos, no se incluirán en el valor en aduanas aunque estén contenidos en la misma factura comercial.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

De acuerdo con lo señalado, estos requisitos se adecuan a la normativa internacional y comunitaria, razón por la cual, en aquellos casos en los que la factura comercial que sustenta un despacho aduanero no los cumpliera, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar la cantidad y la unidad de medida utilizada, así como la denominación y descripción de las características principales de la mercancía importada, según sea el caso, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera únicamente si después de dicha notificación el importador no proporciona la información y documentos requeridos.

h) Consignar el Precio Unitario y Total; con la indicación del INCOTERM pactado.

El precio unitario es un dato que nos indica el monto total que haya pagado o que pagará el comprador al vendedor, o en beneficio de éste, por cada unidad de la mercancía importada, de manera que la suma de todos los precios unitarios, constituyen el precio total, es decir el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada.

Como puede apreciarse la primera parte de este requisito, está orientada a comprobar que en la transacción de la mercancía importada se presente el elemento Precio de manera discriminada y específica, esto es, por cada unidad de mercancía importada, para verificar finalmente la suma de éstas, es decir, el precio total, de manera que se trata de un requisito que se adecua a la normativa internacional y comunitaria, en la medida que coadyuva a la comprobación de uno de los requisitos para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Por ello, cuando en un despacho aduanero se presente una factura comercial que no cumple con la primera parte de este requisito, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar el precio unitario y total de la mercancía importada, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera únicamente si después de dicha notificación el importador no proporciona esos datos y/o documentos.

En cuanto a la segunda parte de este requisito, que exige que la factura comercial indique el INCOTERM pactado por el comprador y vendedor, es necesario realizar algunas observaciones, antes de determinar si se adecua a la normativa internacional y comunitaria.

Según se indica en la Introducción de la Publicación Incoterms¹²® 2010 de la Cámara de Comercio Internacional: "Las reglas Incoterms® explican un conjunto de términos comerciales de tres letras que reflejan usos entre empresas en los contratos de compraventa de mercancías. Las reglas Incoterms describen principalmente las tareas, costos y riesgos que implica la entrega de mercancías de la empresa vendedora a la compradora"¹³. Asimismo, en igual sentido, GUPTA señala que: "Las reglas Incoterms®, que son las reglas de ICC sobre el uso de términos comerciales nacionales e internacionales, facilitan la gestión de los negocios globales. La referencia a una regla Incoterms® 2010 en el contrato de compraventa define con claridad las obligaciones respectivas de las partes y reduce el riesgo de complicaciones jurídicas"¹⁴.

¹² INCOTERMS son las siglas en inglés de *International Commercial Terms* (Términos Internacionales de Comercio).

¹³ En este sentido, véase: *Incoterms® 2010, Reglas de ICC para el uso de términos comerciales nacionales e internacionales*, Cámara de Comercio Internacional, 2010, Barcelona, p. 4.

¹⁴ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 6.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Según se aprecia, los INCOTERMS son reglas internacionales uniformes para la interpretación de términos comerciales más utilizados en el comercio internacional. Así, éstas permiten establecer el alcance de las cláusulas comerciales incluidas en un contrato de compra venta internacional. Los INCOTERMS, desarrollados por la Cámara de Comercio Internacional, no tienen carácter de legislación, es decir, no tienen fuerza legal, se trata de reglas de carácter facultativo cuya fuente es la costumbre, pues son reglas de uso generalizado y cotidiano por los operadores del comercio internacional, razón por la cual, para que sean de aplicación a un contrato determinado, éste deberá especificarlo así. Igualmente es necesario considerar que el contrato de compraventa es de naturaleza consensual, es decir, que los términos del mismo son consecuencia de la voluntad de las partes que intervienen en él, de manera que no es obligatorio que un contrato de compra venta internacional se utilice algún INCOTERM en particular.

En tal sentido, si estamos frente a una factura comercial original, que no hace referencia a los INCOTERMS, se deberá asumir que el comprador y el vendedor decidieron no utilizarlos, ya que si hubieran querido hacerlo, lo habrían consignado expresamente.

En atención a ello y en aplicación del principio de "Compatibilidad con los usos comerciales" señalado precedentemente, el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria no han establecido como requisito para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera que el comprador y vendedor de la mercancía importada tengan que utilizar necesariamente en su transacción alguno de los INCOTERMS desarrollados por la Cámara de Comercio Internacional.

En este sentido el artículo 66° de la Resolución 846 de la Secretaria General de la Comunidad Andina establece que: "1. Para facilitar la valoración de las mercancías y en especial, la aplicación de los ajustes de que trata la Sección II del Capítulo I del Título II del presente Reglamento, se utilizarán los Términos Internacionales de Comercio "INCOTERMS", publicados por la Cámara de Comercio internacional o cualquier otra designación que consigne las condiciones de entrega de la mercancía importada por parte del vendedor, contractualmente acordadas. 2. Las condiciones de entrega deben estar consignadas en la factura comercial y/o contrato comercial, y ser declaradas en la Declaración Andina del Valor, conforme a lo establecido en su correspondiente instructivo"¹⁵.

Tal como se puede apreciar, la norma comunitaria es más específica y clara, al señalar que en la transacción de la mercancía importada no necesariamente se utilizará algún INCOTERM, pudiéndose utilizar cualquier otra designación que indique las condiciones de entrega de la mercancía importada, condiciones que tampoco estarán necesariamente en la factura comercial, sino que pueden estarlo en cualquier otro documento en el que conste los términos del contrato.

En razón a ello, la segunda parte de este requisito, que exige consignar un INCOTERM en la factura comercial, excede lo previsto en la normativa internacional y comunitaria. En consecuencia, el incumplimiento de la segunda parte de este requisito en una factura comercial no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable y tampoco que se descarte la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

i) Consignar el Origen de la mercancía, su moneda de transacción correspondiente.

El origen de la mercancía constituye información que nos permite vincular la mercancía a un determinado lugar o delimitación geográfica, identificando a éste como el lugar de su producción o elaboración.

Al respecto, en la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 13611-A-2008 se señala que "De forma genérica se puede definir el origen de las mercancías como el vínculo geográfico de una mercancía con un país determinado". En el mismo sentido ABAJO ANTÓN indica que "El origen de las mercancías podemos definirlo como el nexo geográfico que une a una mercancía con un país determinado, en el que se considera que la misma ha surgido, se ha producido o se ha transformado"¹⁶.

¹⁵ Énfasis agregado.

¹⁶ En este sentido, véase: ABAJO ANTÓN, Luis Miguel, *El Despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, 2000, Madrid, p. 75.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Sobre el particular, se debe indicar que si bien el origen de la mercancía podría generar una diferencia de precios en el mercado internacional, no obstante, las normas del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y de la normativa comunitaria que regulan el Primer Método de Valoración Aduanera, no hacen ninguna referencia sobre dicho aspecto al establecer los requisitos y circunstancias que necesariamente deben cumplirse para aplicar dicho método, ello, debido a que dichas diferencias no son relevantes para determinar el valor en aduana de conformidad con el Primer Método de Valoración Aduanera, pues éste debe corresponder al precio efectivamente pagado o por pagar.

Así, la falta de información en la factura comercial sobre el origen de la mercancía no podría implicar que el precio expresado en ella no es el realmente pagado o por pagar por la mercancía importada y tampoco podría ser un indicador de que la transacción que generó su importación no fue una venta para la exportación al país de importación.

De igual forma, la falta de información sobre el origen de la mercancía en la factura comercial no puede sugerir que el comprador tiene alguna restricción para revender, ceder o utilizar la mercancía importada; ni puede significar que la venta o precio de venta de la mercancía importada tenga alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse; y tampoco puede indicar que alguna parte del producto que obtuvo el comprador por revender, ceder o utilizar la mercancías importadas se haya enviado al vendedor, o que el comprador y vendedor estén vinculados.

Siendo así, el no consignar el origen de las mercancías en la factura comercial no puede tener como consecuencia que se dude del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que se deben presentar para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, según lo previsto en la normativa internacional y comunitaria.

En tal sentido, la primera parte de este requisito, referido a que el origen de la mercancía se encuentre consignado en la factura comercial para poder aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, excede lo previsto en la normativa internacional y comunitaria, por lo que su incumplimiento en una factura comercial no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable, ni que se descarte la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

En lo que se refiere a la segunda parte de este requisito, según el cual, se debe señalar la moneda en la que se realizó la transacción, se considera que es evidente que se trata de un requisito orientado a una determinación específica del precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, en cuanto a la moneda en la que el comprador y vendedor acordaron que se pagaría el precio de la mercancía importada.

De igual forma es importante tener en cuenta el artículo 9° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, el cual establece que: "1. En los casos en que sea necesaria la conversión de una moneda para determinar el valor en aduana, el tipo de cambio que se utilizará será el que hayan publicado debidamente las autoridades competentes del país de importación de que se trate, y deberá reflejar con la mayor exactitud posible, para cada período que cubra tal publicación, el valor corriente de dicha moneda en las transacciones comerciales expresado en la moneda del país de importación. 2. El tipo de cambio aplicable será el vigente en el momento de la exportación o de la importación, según estipule cada una de los Miembros".

Como se aprecia, la segunda parte de este requisito se adecua a lo señalado por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, de manera que cuando en un despacho aduanero se presente una factura comercial que no lo cumpliera, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar la moneda en la que se realizó la transacción, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera únicamente si después de dicha notificación el importador no proporciona esa información y/o documentos.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

- j) Contener la forma y condiciones de pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses, etc.).

Este requisito está orientado a que la factura comercial proporcione información objetiva sobre lo acordado entre vendedor y comprador respecto de la forma y las condiciones en las que el comprador efectuará el pago del precio de la mercancía importada, así como cualquier otra circunstancia de la transacción que haya afectado a la determinación del precio pagado o por pagarse expresado en la factura comercial, tales como descuentos, comisiones, intereses, entre otros, a efecto de determinar cuáles deben incluirse en el valor en aduanas y cuáles no, según lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria,

Al respecto, es necesario precisar que mediante la Decisión 3.1 del Comité de Valoración en Aduana¹⁷ se estableció que: "los intereses devengados en virtud de un acuerdo de financiación concertado por el comprador y relativo a la compra de mercancías importadas no se considerarán parte del valor en aduana siempre que:

- a) los intereses se distingan del precio realmente pagado o por pagar por dichas mercancías;
- b) el acuerdo de financiación se haya concertado por escrito;
- c) cuando se le requiera, el comprador pueda demostrar:
 - que tales mercancías se venden realmente al precio declarado como precio realmente pagado o por pagar; y
 - que el tipo de interés reclamado no excede del nivel aplicado a este tipo de transacciones en el país y en el momento en que se haya facilitado la financiación".

Como se aprecia, los intereses que el comprador pudiera pagar al vendedor constituyen una retribución por el financiamiento otorgado y no por la mercancía en sí, razón por la cual, dichos pagos no forman parte del valor en aduana. No obstante, si el precio expresado en la factura comercial los comprende, para excluirllos del valor en aduanas es necesario determinarlos objetivamente, por lo que es necesaria dicha información en la factura comercial conforme a la Decisión citada.

Por otro lado, en cuanto a las comisiones, el literal i) inciso a) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala que: "Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías: i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra".

Por su parte, la Nota Explicativa 2.1 del Comité de Valoración en Aduana señala que: "la cuestión de saber si las remuneraciones pagadas a intermediarios por el comprador y no incluidas en el precio realmente pagado o por pagar deben añadirse a este precio dependerá, en definitiva, del papel desempeñado por el intermediario, y no de la denominación (comisionista o corredor) bajo la cual se le conoce".

De lo expuesto se advierte que las comisiones de compra constituyen pagos que el comprador realiza por el servicio que le presta un intermediario al ayudarlo a realizar una compra por lo que no es un pago realizado por la mercancía misma, razón por la cual, no se incluyen en el valor en aduanas, tratamiento que es distinto al otorgado a las comisiones de venta, las cuales sí se incluyen en el valor en aduanas por disposición expresa. De manera que en una transacción en la que ha actuado un intermediario es necesario verificar la naturaleza de su participación para determinar si la comisión que se le pagó es por la compra o por la venta, y en consecuencia, si se incluye o no en el valor en aduanas.

¹⁷ El Comité de Valoración en Aduana, conformado por representante de los países Miembros del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, fue creado por el Primer Párrafo del artículo 18° del citado Acuerdo.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Conforme con lo señalado, se aprecia que éste es un requisito que coadyuva a la verificación del Elemento Precio y del Elemento Mercancía, como requisitos para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, según lo previsto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, de manera que se trata de un requisito que si se adecua a la norma internacional y a la comunitaria.

En consecuencia, si la factura comercial no cumpliera este requisito, es decir, no permitiera verificar la forma y condiciones de pago, ni otras circunstancias que se hayan presentado en la transacción, incidiendo en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, la Administración Aduanera deberá notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan tal verificación, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación el importador no presenta dicha información y/o documentos."

De autos se aprecia que efectivamente la Factura Comercial N° XFJT20007118 emitida el 15 de julio de 2007 por XIONGFENG HOLDING GROUP CO. LTD, que sustentó el despacho de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406, no consigna el origen de la mercancía, y tampoco indica la forma de pago, esto es, si el monto sería pagado total o parcialmente, ni las condiciones de dicho pago, es decir, las condiciones de una transferencia bancaria, el medio de sustento, entre otra información relacionada con el pago de la transacción comercial en cuestión, incumpléndose con ello, los requisitos establecidos en la primera parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5° 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, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF.

Asimismo, se aprecia en los actuados que habiendo sido notificada la recurrente con la respectiva Duda Razonable, ésta no presentó documentos adicionales a la Factura Comercial N° XFJT20007118, que permitieran apreciar la referida información.

En tal sentido, de acuerdo con el criterio aprobado, la decisión de confirmar la Duda Razonable y rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera sustentada sobre la base del incumplimiento de la primera parte del inciso i) del artículo 5° 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, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF carece de asidero. En cambio, si tiene asidero dicha decisión en cuanto tiene como base el incumplimiento del inciso j) del citado reglamento, siendo ello suficiente para confirmar la Duda Razonable generada y descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

II. Del valor probatorio de los documentos relacionados con el pago, realizado a través del sistema financiero nacional e internacional

También se aprecia en los actuados que mediante el Expediente N° 118-0114-2007-060894-6 de 15 de octubre de 2007, la recurrente, con el propósito de acreditar el pago que realizó por la mercancía importada a través del sistema financiero nacional, presentó ante la autoridad aduanera los siguientes documentos: 1) Carta de fecha 09 de agosto de 2007 que dirigiera al Banco de Crédito del Perú para que se cargue en su cuenta corriente la transferencia al exterior de US\$. 17 115,00 a la Cuenta N° 0931000-56801-58000-10 de su proveedor XIONGFENG HOLDING GROUP CO LTD, 2) Nota del Cargo que el Banco de Crédito del Perú realizó en su cuenta corriente por la suma de US\$. 34 263,98 el 09 de agosto de 2007, 3) Estado de Cuenta Corriente N° 191-1184003-1-35 que indica una transferencia al exterior realizada el 09 de agosto de 2007 por la suma de US\$. 34 263,98.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, la Administración Aduanera considera que los documentos señalados no tienen el valor probatorio suficiente que produzca certeza sobre el pago de la mercancía, al considerar que la carta dirigida al Banco de Crédito del Perú no indica si se trata de un pago total o parcial y difiere del valor en aduanas declarado; que el importe de la nota de cargo efectuada por el Banco de Crédito del Perú es de US\$. 34 263,98, el cual difiere del valor en aduanas declarado que es de US\$. 17 389,772 y del valor consignado en la Factura Comercial que es US\$. 17 115,00; y que el Estado de Cuenta Corriente no señala si la operación de transferencia al exterior corresponde al pago de la mercancía importada en cuestión; asimismo, añade que la recurrente no ha presentado los registros en Código Swift o documento de la misma naturaleza, que pueda acreditar la remisión, entrega, confirmación de recepción del monto pagado por el precio de la mercancía materia de controversia.

En cuanto el valor probatorio de los documentos relacionados con el pago del precio de la mercancía importada, realizado a través del sistema financiero nacional e internacional, en aplicación del primer método de valoración aduanera, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013-05 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

***“Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, presentados por el importador durante el despacho aduanero, no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada cuando no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada si el importador no presenta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.*”**

Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, que no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada y que la Administración Aduanera constata durante un control realizado después del despacho aduanero para determinar el precio realmente pagado por la mercancía importada, pueden acreditar que dichos pagos forman parte del valor en aduanas si la Administración Aduanera constata documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.”.

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

“Sobre el Primer Método de Valoración, el artículo 3° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, indica que “De acuerdo con este Método, debe aplicarse el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación y cuando correspondan a la última venta, a un importador residente en el territorio aduanero peruano con los ajustes señalados en el Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC cuando corresponda. Este precio debe ser el pago total que el comprador ha realizado o va a efectuar por dichas mercancías importadas, al vendedor o en beneficio de éste. Dicho pago puede darse a través de una transferencia de dinero, mediante cartas de crédito o documentos negociables, o también puede hacerse en forma directa o indirecta”.

Agrega dicha norma que “El precio realmente pagado o por pagar también comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor”.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

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

La duda razonable podrá iniciarse sustentada en indicios que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor declarado, entre otros, en la existencia de valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente ésta o valores de referencia...".

Previamente al análisis de las normas citadas, es necesario indicar que 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC¹⁹, y por lo dispuesto en la referida Decisión y su Reglamento Comunitario, el cual se aprobó mediante Resolución Nº 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Como se aprecia, en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.

En relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional se debe considerar que según el principio Pacta Sunt Servanda, reconocido por los artículos 26° y 27° de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

¹⁹ Mediante las Decisiones 326 y 378 de la Comisión de la Comunidad Andina, también se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», no obstante, se debe indicar que tales Decisiones contemplaban la posibilidad de que los países miembros de la CAN valoren las mercancías importadas sobre la base de precios o valores mínimos o de referencia de manera limitada y transitoria, lo cual no es permitido por la Decisión 571.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Asimismo, se debe tomar en cuenta que las normas comunitarias gozan de los siguientes atributos: i) Se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) Son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía²⁰; y iii) Gozan de "primacía" es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Siendo así, se puede señalar que no es posible aplicar una norma interna que regule la valoración aduanera de mercancías importadas, interpretándola en un sentido contrario al Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, sino que frente a una situación en la que la norma podría tener ese sentido, los operadores jurídicos tienen las siguientes opciones: i) Interpretar lo dispuesto en la norma interna en el sentido del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, si el texto de la norma interna lo permite o, ii) Aplicar lo dispuesto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y no aplicar la norma interna, en caso que la contradicción sea insalvable.

En ese contexto, se desarrollará la importancia de verificar objetivamente el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada para determinar su valor en aduanas así como las condiciones que deben reunir los documentos con los que se pretende acreditar dicho precio, según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece que: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...".

Con relación al precio realmente pagado o por pagar, la Nota Interpretativa al artículo 1º, señala lo siguiente:

"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. Dicho pago no tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse de manera directa o indirecta. Un ejemplo de pago indirecto sería la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor.

2. Se considerará que las actividades que por cuenta propia emprenda el comprador, salvo aquellas respecto de las cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto en el artículo 8, no constituyen un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que benefician a éste. Por lo tanto, los costos de tales actividades no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar a los efectos de la determinación del valor en aduana (...)

4. El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas. Así pues, los pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercancías importadas no forman parte del valor en aduana".

²⁰ Al respecto, al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En base a lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, el artículo 8° de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina establece lo siguiente:

"1. De acuerdo con lo expresado en el párrafo 2 del artículo 4 anterior, la base fundamental sobre la cual descansa el método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, es el precio realmente pagado o por pagar por estas mercancías como condición inherente a su venta.

2. El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas y constituye el pago total que por estas mercancías ha hecho o vaya a hacer efectivamente el comprador al vendedor, de manera directa y/o de manera indirecta en beneficio del mismo vendedor.

3. Los pagos directos deben estar reflejados en las facturas comerciales o contratos correspondientes a las mercancías importadas.

4. Los pagos indirectos son los que se hacen a un tercero en beneficio del vendedor o para satisfacer una obligación de ese vendedor, como condición impuesta en la negociación y son determinantes del precio total negociado por las mercancías. La característica común es que tales pagos se hacen de manera separada del pago directo efectuado por las mercancías importadas.

Estos pagos deben ser declarados y debidamente sustentados documentados por el importador a las autoridades aduaneras.

5. Cuando se trate de pagos anticipados o cuando existan pagos previstos o soportados en dos o más facturas comerciales o contratos inherentes a la compraventa de la mercancía objeto de la valoración, todos los pagos formarán parte del precio realmente pagado o por pagar y deberán ser declarados.

6. Todos los pagos que haga el comprador por la compraventa de la mercancía importada, deben ser verificados a fin de determinar la existencia de pagos indirectos no declarados para la conformación del precio realmente pagado o por pagar del comprador al vendedor por dichas mercancías y en consecuencia para la correcta determinación del valor en aduana.

7. Las actividades que emprenda el comprador por su propia cuenta, que no son impuestas por el vendedor, diferentes de aquellas para las que está previsto un ajuste por el artículo 18 de este Reglamento, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque beneficien a éste, en consecuencia, los gastos causados por su realización, no formarán parte del valor en aduana.

Tales actividades pueden referirse a la comercialización de las mercancías importadas, realizadas incluso mediante un acuerdo con el vendedor, a las comisiones de compra, a las pruebas o análisis, o a los gastos ocasionados por la obtención de una carta de crédito, realizados por el comprador.

8. De la misma manera, los pagos del comprador al vendedor por conceptos que no guarden relación con las mercancías importadas, como los dividendos pagados al vendedor si tuviera la calidad de accionista, no forman parte del valor en aduana de tales mercancías.

9. El pago por el precio de las mercancías importadas no tiene que hacerse necesariamente en dinero, puede revestir otras formas, como un crédito documentario, un instrumento negociable o cualquier título representativo del mismo, así como cualquier otra forma de contraprestación que implique la existencia de ese precio y de dicho pago. De esta manera, son válidos los giros, las transferencias de acciones, de obligaciones, o, en algunos casos, de algún documento negociable.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

10. Cuando entre partes vinculadas se hayan acordado precios de transferencia, el importador deberá demostrar a satisfacción de la Administración Aduanera, que tales precios no consisten en simples anotaciones de tipo contable, que tales precios corresponden al precio realmente pagado o por pagar según lo señalado en este artículo y que cumplen con los demás requisitos del artículo 5 de este Reglamento. Caso contrario serán desestimados a efectos de la aplicación del Método del Valor de Transacción”.

De acuerdo con la normativa internacional y comunitaria citada, el Primer Método de Valoración Aduanera se basa fundamentalmente en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, lo que evidencia entre otros, a dos elementos íntimamente vinculados, desarrollados por la doctrina del derecho aduanero en materia de valoración aduanera: el elemento Precio y el elemento Mercancía.

El elemento Precio sugiere la existencia de un precio realmente pagado o por pagar, es decir un pago total que haya hecho o que hará el comprador al vendedor o en beneficio de éste, como condición de la venta.

En este punto debe entenderse que el precio a que se refiere la regla de valoración comprende todos los pagos que el comprador se comprometió a realizar a favor del vendedor, a cambio de que éste le transfiera la propiedad de la mercancía importada, pudiendo tratarse de pagos que realiza el comprador directamente al vendedor, pero también de pagos indirectos que el comprador realiza a terceros, en beneficio del vendedor o pagos indirectos que realizan terceros al vendedor por encargo del comprador, así como la combinación de estas formas de pago.

Al respecto debe precisarse que los pagos que el comprador realiza a favor del vendedor por voluntad propia, esto es, que no constituyen una condición de la venta de las mercancías importadas, no forman parte del valor en aduanas, aunque pueda pensarse que benefician al vendedor, con excepción de los ajustes previstos por el artículo 8º del acuerdo.

Sobre el particular, LASCANO señala que: “Así como el comprador puede instruir a un tercero, como puede ser un deudor o representante suyo, para que pague al vendedor en su nombre, del mismo modo el vendedor puede instruir al comprador para que pague a un tercero, por ejemplo a un acreedor o representante. En cualquier caso, existe un precio y ese precio corresponde a una venta, independientemente de quienes efectúan o reciben dicho pago”²¹. El citado autor agrega que “La regla general es que todo pago efectuado por el comprador, o por un tercero en su nombre, debe ser hecho en cumplimiento de una condición de venta. Esto significa, ni más ni menos, que el comprador no puede adquirir las mercaderías si no realiza ese pago”²².

Asimismo, debe considerarse que los mencionados pagos no tienen que realizarse necesariamente con dinero en efectivo ya que podrían utilizarse, según lo que hayan acordado el comprador y el vendedor, diversos medios de pago tales como: cartas de crédito documentario, órdenes de pago bancarias, giros bancarios, transferencias bancarias, instrumentos negociables o cualquier otro título representativo de dinero que acredite la existencia del precio y de su pago.

Por otro lado, el “Elemento Mercancía” propone que el precio que sirve de base para la valoración aduanera es únicamente el que se paga por la mercancía importada, no debiendo incluirse pagos que realice el comprador a favor del vendedor por conceptos distintos.

²¹ En este sentido, véase: LASCANO, Julio Carlos, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2007, Buenos Aires, p. 124.

²² Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 125.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Como se aprecia, existe la posibilidad de que el comprador realice pagos directos o indirectos a favor del vendedor por conceptos distintos a la mercancía, como podrían ser, el pago de dividendos, por asistencia técnica y mantenimiento de la mercancía importada en el país de importación, por la prestación de servicios diversos, el pago del precio de mercancía distinta a la importada, entre otros, indicándose que este tipo de pagos no debe considerarse dentro del valor en aduanas.

Así, la tarea de asignar un valor en aduanas recae sobre el bien que es materia de importación, esto es, la mercancía importada, de ahí que en el Primer Método de Valoración Aduanera se consideren únicamente los pagos que el comprador realiza a favor del vendedor por ese concepto, y que en consecuencia, todos aquellos pagos que se realicen por conceptos distintos a la mercancía importada no formen parte del valor en aduanas.

Al respecto, HERRERA YDAÑEZ y GOIZUETA SÁNCHEZ señalan que: "el precio que debe servir de base para la valoración ha de ser el que se pague por la mercancía importada, lo cual significa que aquellos pagos, ya sean por dividendos o por cualquier otro concepto, del comprador al vendedor, que no guarden relación con las mercancías importadas, no son un concepto integrante del precio pagado o por pagar y, en consecuencia, no forman parte del valor en aduana de dichas mercancías"²³.

Otro aspecto que se debe considerar al determinar el valor en aduanas de la mercancía importada, de conformidad con el Primer Método de Valoración Aduanera, es la necesidad de utilizar datos objetivos y cuantificables. En este caso, ello significa que para establecer el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, la información que se deberá tomar en cuenta debe estar acreditada con documentos que permitan cuantificar su monto y vincular el pago realizado con la mercancía importada, debiendo evaluarse dicha información libre de apreciaciones personales.

Sobre el particular, ZOLEZZI señala que "Es necesario que el importe del valor de transacción pueda determinarse en el momento de la valoración o, cuando así no sea posible, que en ese momento se cuente con las bases que permitan estimarlo con objetividad" a ello agrega que "En cambio, cuando no puede acreditarse el verdadero importe del precio realmente pagado o por pagar, no puede aplicarse el artículo 1"²⁴.

Conforme con lo señalado, los documentos que acreditan el medio que el comprador utilizó para realizar el pago o los pagos que cubriesen el precio pactado con el vendedor por la mercancía importada, usualmente emitidos por entidades financieras nacionales o internacionales, deben permitir comprobar objetivamente que ellos se realizaron por ese concepto, a fin de establecer el precio realmente pagado o por pagar, ya que aquellos que se realicen por conceptos distintos no formarán parte del valor en aduana, y los pagos que efectúe el comprador a favor del vendedor, respecto de los cuales no pueda identificarse el concepto por el que se hicieron, implicarán que se descarte la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, ya que en esta última situación no es posible determinar el precio realmente pagado o por pagar.

Ahora bien, habiéndose establecido la necesidad de verificar objetivamente los conceptos por los cuales el comprador realizó pagos a favor del vendedor, se debe determinar si ellos deben estar acreditados necesariamente en los documentos con los que se realizan dichas operaciones, los que usualmente son emitidos por entidades financieras nacionales o internacionales, es decir, debe analizarse si tales documentos deben hacer referencia a la factura comercial de la mercancía importada o al contrato de compra venta o si puede acreditarse la vinculación entre dichos medios de pago y la mercancía importada a través de otros documentos que tengan información sobre los términos de la transacción.

²³ En este sentido, véase: HERRERA YDAÑEZ, Rafael y GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier, *Valor en Aduanas de las Mercancías según el Código del GATT*, ESIC, 1985, Madrid, p. 89.

²⁴ En este sentido, véase: ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C.*, La Ley, 2007, Buenos Aires, p. 66.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, es necesario señalar que en el comercio internacional no existe norma jurídica alguna que establezca los datos que obligatoriamente deben consignarse en los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos al vendedor, ni tampoco una que disponga cuan específica debe ser la información que se decida incluir en éstos.

En ese contexto, se debe considerar que en el comercio internacional, cada vez que los operadores concretan una compra venta de mercancía, es usual que se establezca el medio de pago que se utilizará y las características que debe tener, el plazo para realizar dicho pago y la institución financiera a través de la cual éste se realizará, entre otros términos que las partes consideren necesarios, dependiendo de la complejidad de la transacción. Asimismo, debe considerarse que dichos términos no necesariamente estarán contenidos en un único documento, sino que pueden estarlo en varios documentos, como también pueden estarlo las modificaciones que las partes hagan sobre su contrato, en cuanto a los aspectos mencionados.

En tal sentido, si los documentos emitidos por las entidades financieras nacionales o internacionales no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta, pero corresponden al medio de pago y a las características que se pactaron, su monto coincide con el precio acordado, se realiza dentro del plazo establecido y con la institución financiera prevista en el contrato, y en general, existen elementos de juicio que permiten distinguir que tales documentos se emitieron de conformidad con los términos de la transacción, se puede concluir objetivamente que éstos acreditan pagos por la mercancía importada.

En este punto es importante mencionar el principio que se indica expresamente en la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, según el cual, la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales. LASCANO denomina a este principio como el de "Compatibilidad con los usos comerciales" y señala sobre el particular que: "El Acuerdo obliga a las aduanas a tener en debida cuenta los usos comerciales y a no introducir en la determinación del valor ajustes fundados en consideraciones alejadas de la realidad del mundo de los negocios"²⁵.

Asimismo, sobre la base del principio citado y considerando la preeminencia del Primer Método de Valoración Aduanera, el Comité de Valoración en Aduana de la OMC²⁶ emitió la Decisión 6.1, según la cual:

"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. Si una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11º, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1º. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas 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 Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran."

²⁵ Al respecto, véase: LASCANO, Julio Carlos, Op. Cit., pp. 73 y ss.

²⁶ El Comité de Valoración en Aduana, conformado por representantes de los países Miembros del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, fue creado por el Primer Párrafo del artículo 18º del citado Acuerdo.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En el mismo sentido, el artículo 17º de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, establece 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 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”.

Como puede apreciarse la normativa internacional y comunitaria, disponen la notificación de una “Duda Razonable” cuando la autoridad aduanera dude de la veracidad o exactitud del valor en aduanas declarado por el importador, encontrándose facultada para requerir información complementaria al importador, documentos u otros medios probatorios, con la finalidad de determinar que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías objeto de importación y que la transacción cumple con los demás elementos y circunstancias del Primer Método de Valoración Aduanera, lo cual ratifica el carácter principal del valor de transacción para la valoración de mercancías importadas, de conformidad con el artículo 1º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Por consiguiente, por aplicación de los métodos de interpretación aplicables al Acuerdo de Valoración citado y considerando lo expuesto con relación a la Normativa Comunitaria, se concluye que ambas disposiciones 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.

En tal sentido, si los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales, utilizados por el comprador para realizar pagos al vendedor, no hacen referencia expresa a la factura comercial o al contrato de compra venta, no corresponde asumir a priori que dichos documentos no tienen ese mérito probatorio, sino que ello dependerá de los demás documentos en los que se pueda apreciar los términos de la transacción y, en general, de elementos de juicio que permitan verificar que aquellos se emitieron de conformidad con los términos de la transacción, en cuyo caso se podrá concluir objetivamente que acreditan pagos por la mercancía importada.

Ahora bien, en cuanto a la evaluación de los documentos emitidos por las entidades financieras nacionales o internacionales que acreditarían los pagos realizados por el comprador al vendedor y los demás documentos e información relacionados con la transacción, se debe tener en cuenta el momento en el que se realiza el control aduanero. En efecto, de acuerdo con lo establecido por la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina, dicha evaluación se puede realizar en dos momentos: 1. En el marco de los controles que se realizan durante un despacho aduanero y 2. Durante aquel control que se realiza después del despacho aduanero.

Al respecto, el despacho aduanero es el conjunto formalidades que los usuarios del servicio aduanero deben cumplir para que la Administración Aduanera les autorice el acogimiento de mercancía que es objeto de una importación o exportación, a un régimen aduanero. Cuando la mercancía es importada, su despacho aduanero empieza en el momento en el que se numera la declaración aduanera y en éste la Administración Aduanera realiza un control para velar por el cumplimiento de todos los requisitos y condiciones que establece el ordenamiento jurídico aduanero para importación de mercancías, entre ellos, la correcta determinación del valor en aduanas de la mercancía importada.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Sobre el particular, el artículo 8° de la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina establece lo siguiente:

"El control durante el despacho tendrá lugar mediante actuaciones de la administración aduanera sobre la mercancía, sobre la declaración y, en su caso, sobre toda la documentación aduanera exigible e incluye la totalidad de las prácticas comprendidas en el reconocimiento, comprobación y aforo.

Las autoridades aduaneras podrán aplicar a los Documentos Únicos Aduaneros (DUA) presentados para el despacho de mercancías acogidas a los diferentes regímenes aduaneros, un control selectivo basado en criterios de gestión del riesgo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25 de esta Decisión y sus normas reglamentarias.

Cuando las autoridades aduaneras utilicen criterios de análisis de riesgo en la elección de las acciones de control que deban ejercer, podrán autorizar el aforo, y levante directo de las mercancías sin someterlas a comprobación documental ni a reconocimiento físico".

Conforme a esta disposición el control aduanero que se realiza durante el despacho aduanero recae sobre la mercancía, la declaración aduanera y sobre los documentos que sean exigibles y consiste en acciones propias del "reconocimiento físico"²⁷, "comprobación"²⁸ y "aforo"²⁹, pudiendo ser selectivo en base a criterios de gestión de riesgo, es decir, aplicarse un control efectivo solamente a las declaraciones aduaneras que tienen mayor riesgo de incumplimiento de la normativa aduanera.

Así, cada vez que la Administración considera que el valor en aduanas de la mercancía importada podría no haberse declarado correctamente, inicia un procedimiento de valoración aduanera notificando una Duda Razonable, a efecto que el importador proporcione información adicional que acredite, entre otros aspectos, que el valor declarado corresponde al precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, pudiendo apreciarse que las conclusiones a las que podría arribar la Administración Aduanera dependen de la información que obtenga del reconocimiento físico de las mercancías, de la declaración aduanera y de los documentos exigibles que le proporcione el importador.

En tal sentido, debe considerarse que los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales en operaciones utilizadas por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, presentados por el importador durante el despacho aduanero para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada, que no hacen referencia a la factura comercial o contrato de compra-venta de la mercancía importada, no tienen ese mérito probatorio, si el importador no presenta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con la mercancía importada.

²⁷ Según las definiciones establecidas por el artículo 1° de la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina, el reconocimiento físico es el examen de las mercancías realizado por las autoridades aduaneras para comprobar que la naturaleza, origen, estado, cantidad, calidad, valor en aduana y clasificación arancelaria de las mismas concuerdan con los datos contenidos en el Documento Único Aduanero (DUA) y con los documentos soportes.

²⁸ De acuerdo con las definiciones establecidas por el citado artículo 1° de la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina, la comprobación documental es el examen y/o verificación del Documento Único Aduanero (DUA), de la Declaración Andina del Valor (DAV) y de su documentación adjunta, así como de cualquier otra documentación requerida por las autoridades aduaneras en relación con el régimen aduanero solicitado, con el objeto de determinar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras comunitarias o nacionales.

²⁹ El artículo 1° de la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina, define al aforo de las mercancías como la facultad de la autoridad aduanera que consiste en efectuar una o varias de las siguientes actuaciones: Comprobación del Documento Único Aduanero (DUA), reconocimiento físico de las mercancías, revisión de toda la documentación exigible en aplicación de las leyes y reglamentos relativos a la importación o exportación de las mercancías, a efectos de constatar el cumplimiento de los requisitos y condiciones exigidos por el régimen aduanero solicitado y de la determinación de los tributos aduaneros exigidos.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Por otro lado, en cuanto a la evaluación que tiene lugar en el control realizado después del despacho aduanero se advierte que conforme con lo establecido por el artículo 131° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, el despacho, en cualquiera de sus modalidades, concluirá dentro de los tres meses siguientes contados desde la fecha de la destinación aduanera, pudiendo ampliarse hasta un año en casos debidamente justificados. En tal sentido, cualquier control que realice la Administración Aduanera después de los tres meses siguientes a la fecha de numeración de la declaración aduanera, o después de un año, en caso que dicho plazo hubiese sido ampliado, se entenderá realizado con posterioridad al despacho aduanero.

Para verificar la naturaleza y características del control aduanero realizado después del despacho aduanero, es necesario tener en cuenta los artículos 14°, 15°, 16° y 22° de la Decisión 574 de la Comisión de la Comunidad Andina según los cuales, dicho control puede ser selectivo y basarse en una gestión del riesgo, es decir, recaer únicamente en las declaraciones aduaneras que tienen mayor riesgo de incumplimiento de la normativa aduanera, sin importar si éstas ya fueron objeto de un control durante el despacho aduanero³⁰.

Asimismo, se aprecia que el control posterior recae sobre la mercancía y sobre los documentos relativos a la importación o exportación, pudiendo recaer también en documentos no relacionados directamente con la importación o exportación, sino correspondientes a operaciones comerciales realizadas con anterioridad o posterioridad, que tenga alguna vinculación con las mercancías importadas³¹. En concordancia con ello, la Administración Aduanera puede dirigir sus acciones de control posterior ante el declarante, pero también ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en las operaciones aduaneras sujetas a control; cualquier otra persona que esté en posesión o disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o cualquier persona en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero³².

Las acciones de control posterior pueden consistir en la revisión de libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otro documento relacionado con las operaciones de comercio exterior, pudiendo desarrollarse dichas actividades en el domicilio fiscal del declarante, en el lugar donde se realicen total o parcialmente las operaciones controladas, en el lugar donde se encuentren las mercancías, en el lugar donde se encuentran pruebas de los hechos controlados, en el domicilio fiscal del representante legal o en la sede de la Administración Aduanera cuando los elementos controlados puedan ser examinados en ella³³.

³⁰ El artículo 14° dispone que "La revisión tendrá lugar conforme a un método selectivo basado en criterios de riesgo que permitirá la confección de un plan objetivo de revisión que incluya las declaraciones seleccionadas, con independencia de que su aforo haya sido automático, documental o físico, cualquiera que sea el régimen aduanero solicitado)"

³¹ El citado artículo 15° prevé que: "Una vez autorizado el levante o el embarque de las mercancías y con el objeto de garantizar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en la declaración, las autoridades aduaneras podrán proceder al control posterior de:

- a) Mercancías, los documentos y demás datos relativos a las operaciones de importación o exportación de las mercancías de que se trate;
- b) Los documentos y datos relativos a las operaciones comerciales posteriores o anteriores vinculadas a la importación o exportación de las mercancías de que se trate".

³² El artículo 16° señala que "Las administraciones aduaneras estarán autorizadas para efectuar estos controles ante cualquier declarante importador o exportador de las mercancías objeto del control; cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en las operaciones aduaneras sujetas a control; cualquier otra persona que esté en posesión o disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o cualquier persona en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

La unidad de control posterior podrá examinar los libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior. Asimismo podrá requerir la remisión de esta información aún cuando ésta se encuentre fuera de su ámbito de control territorial".

³³ El artículo 22° dispone que "Las actuaciones de las unidades de control posterior podrán desarrollarse:

- a) En el lugar en el que el interesado tenga su domicilio fiscal o establecimiento permanente;
- b) En el lugar en el que se realicen total o parcialmente las operaciones objeto de control posterior;
- c) En el lugar en el que se encuentren las mercancías relativas a las operaciones de comercio exterior objeto del control posterior";
- d) En el lugar donde se encuentren pruebas del hecho objeto del control;
- e) En el domicilio fiscal del representante legal del interesado, sin perjuicio de lo establecido en la legislación de los países Miembros; o,
- f) En la sede de la unidad de control posterior cuando los elementos sobre los cuales deban realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ella".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Como se advierte, en el control posterior el campo de acción de la Administración Aduanera es mayor que el que tiene en el control efectuado durante el despacho aduanero, en lo que se refiere al tiempo y al lugar en el que puede realizarse, así como en lo referido a los sujetos que pueden ser controlados por la Administración Aduanera, y las acciones que ésta puede realizar.

Si bien es cierto que cada vez que la Administración considera que el valor en aduanas de la mercancía importada no se ha declarado correctamente, debe iniciar un procedimiento de valoración aduanera, notificando una Duda Razonable, a efecto que el importador proporcione información adicional, también se debe considerar que en el control posterior la Administración Aduanera puede obtener mayor información a través de las acciones de control realizadas ante otros sujetos, de manera que las conclusiones a las que podría arribar, dependen en mayor medida de la información que obtenga a través de dichas acciones.

En razón a ello, se puede concluir que los documentos emitidos por las entidades financieras nacionales o internacionales en operaciones utilizadas por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor y que no hacen referencia a la factura comercial o contrato de compra venta de la mercancía importada constatados por la Administración Aduanera durante un control realizado después del despacho aduanero, para determinar el precio realmente pagado por la mercancía importada, pueden acreditar que dichos pagos forman parte del valor en aduanas, si la Administración Aduanera verifica documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con la mercancía importada.

En el contexto señalado, es necesario interpretar cuál es el sentido y alcance de lo dispuesto por el artículo 29° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, de manera que éste se adecue a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, ya que de lo contrario resultaría inaplicable.

El citado Artículo 29° señala que:

"Los pagos adicionales al exterior que forman parte del valor en aduana, que no puedan individualizarse respecto de las declaraciones únicas de aduanas a que correspondan, deberán sumarse obteniéndose un monto total resultante de estos pagos.

Dicho monto se prorrateará entre las declaraciones de importación que amparan el total de las mercancías, en función al valor FOB declarado.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo precedente, entiéndase que las mercancías importadas por las que se efectúan los pagos adicionales al exterior, pueden haberse nacionalizado mediante declaraciones de importación tramitadas en el período en que se realizan los pagos adicionales, o en un período anterior.

El período referido anteriormente es anual".

En principio, se debe indicar que este artículo se refiere a pagos adicionales que forman parte del valor en aduana, de manera que hace referencia necesariamente a pagos directos o indirectos realizados por el comprador a favor del vendedor por la mercancía importada y no a los realizados por conceptos distintos, pues ellos no se pueden incluir en el valor en aduanas ni a los efectuados por algún concepto no pueda determinarse, pues en esta última situación, se deberá descartar el Primer Método de Valoración Aduanera. Estos aspectos deben ser determinados con objetividad, esto es, sobre la base de los documentos con los que se realizaron dichos pagos o de documentos o elementos de juicio adicionales que permitan vincular tales pagos con la mercancía importada, tal como se ha sustentado anteriormente.

24.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Habiéndose establecido que los referidos pagos deben haberse efectuado por la mercancía importada, y en consecuencia, forman parte del valor en aduana, se considera que la norma hace referencia al supuesto de pagos que no pueden individualizarse por declaración aduanera. Esta es una situación en la que se ha determinado objetivamente que los pagos realizados corresponden a mercancías importadas, pero éstas han sido nacionalizadas mediante varias declaraciones aduaneras, sin que la Administración Aduanera pueda verificar a cuáles de ellas corresponden los pagos adicionales efectuados.

Al respecto, dicha norma dispone que se prorratee el monto total de los pagos adicionales entre las declaraciones aduaneras, para lo cual se dispone identificar aquéllas que se tramitaron en el año en el que se hicieron los pagos y a las tramitadas en el año anterior, disponiéndose que se realice un prorrateo que tome como referencia el valor FOB consignado en cada una. Por consiguiente, interpretando la citada norma, se aprecia que el artículo 29º del Reglamento se adecua al Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

De lo expuesto se concluye que los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, presentados por el importador durante el despacho aduanero, no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada cuando no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada si el importador no presenta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.

Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, que no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada y que la Administración Aduanera constata durante un control realizado después del despacho aduanero para determinar el precio realmente pagado por la mercancía importada, pueden acreditar que dichos pagos forman parte del valor en aduanas si la Administración Aduanera constata documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía."

De acuerdo con el criterio señalado, se aprecia en los actuados que si bien la Carta de fecha 09 de agosto de 2007 dirigida al Banco de Crédito del Perú, con la cual IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. solicita que se cargue a la Cuenta Corriente Nº 191-1184003-1-35 la suma US\$. 17 115,00 más los gastos que pudiera generar la transferencia al exterior de dicho importe a la Cuenta Nº 0931000-56801-58000-10 de su proveedor, indica expresamente que el motivo de dicha transferencia es el pago total del Comercial Invoice Nº XFJT2007118, contradictoriamente a ello, la Nota de Cargo que emitiera el Banco de Crédito del Perú el 09 de agosto de 2007, supuestamente en cumplimiento de dicha carta, es por el importe de US\$. 34 263,98, apreciándose además que tiene escrito a mano el número XFJT2007118, a diferencia del resto de información que es impresa, información que no resulta coherente, no habiendo presentado la recurrente documento alguno que aclare tales observaciones, de manera que un análisis integral de ambos documentos no permite establecer con certeza cuál fue el pago total que la recurrente hizo por la mercancía importada.

De otro lado, el Estado de la Cuenta Corriente del Banco de Crédito del Perú Nº 191-1184003-1-35 a nombre de IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. indica una transferencia al exterior realizada el 09 de agosto de 2007 desde su Agencia Aviación a las 12.59 horas, por la suma de US\$. 34 263,98, pero ésta no hace mención alguna a la Factura Comercial Nº XFJT2007118, ni algún otro documento que haga referencia a la mercancía importada mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, de manera que no es posible vincular dicho documento con la mercancía importada, máxime si se tiene en cuenta que el valor en aduana declarado fue de US\$. 17 389,772 y el importe de la Factura Comercial Nº XFJT2007118 es de US\$. 17 115,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En este punto, se debe indicar que luego de notificada la Duda Razonable, la recurrente tampoco ha presentado documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar los documentos emitidos por el Banco de Crédito del Perú con la mercancía importada, de manera que debe considerarse que tales documentos no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada y por tanto no pueden utilizarse para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Esta circunstancia también constituye un fundamento para confirmar la Duda Razonable y rechazar la aplicación del referido Primer Método de Valoración Aduanera.

III. Del valor probatorio de los Registros Contables.

Según se indica en el Informe N° 118-3D1310-2010-001426/SUNAT de 17 de diciembre de 2010, la recurrente, con el propósito de acreditar el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada, presenta los siguientes registros contables: 1) Copia de su Registro Contable "Libro Diario" correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de 2007 (folios 01 y 262 al 286 del registro), 2) Copia de su Registro Contable "De Compras" correspondiente al mes de agosto de 2007 (folios 13 a 21 del registro) y 3) Copia del Registro Contable "Caja" correspondiente al mes de agosto de 2007 (folios 08 a 12 del registro).

Respecto del valor probatorio de los registros contables del importador relacionados con la transacción e importación de la mercancía objeto de valoración, según lo dispuesto por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013-06 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

"Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza."

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

"El artículo 2° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF establece, en concordancia con la Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que: "El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas (...), Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (...), Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares (...)" y así sucesivamente.

En cuanto al Primer Método de Valoración Aduanera, el artículo 1° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...", siempre que concurren las circunstancias que éste indica.

Asimismo, el artículo 3° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, al regular el Primer Método de Valoración, Valor de Transacción de las Mercancías Importadas, señala lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

"De acuerdo con este Método, debe aplicarse el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación y cuando correspondan a la última venta, a un importador residente en el territorio aduanero peruano con los ajustes señalados en el Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC cuando corresponda. Este precio debe ser el pago total que el comprador ha realizado o va a efectuar por dichas mercancías importadas, al vendedor o en beneficio de éste. Dicho pago puede darse a través de una transferencia de dinero, mediante cartas de crédito o documentos negociables, o también puede hacerse en forma directa o indirecta.

El precio realmente pagado o por pagar también comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor".

De otro lado, el 11° del citado reglamento³⁴ señala que:

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

La duda razonable podrá iniciarse sustentada en indicios que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor declarado, entre otros, en la existencia de valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente ésta o valores de referencia..."

Por su parte, el numeral 2) de la Nota General de Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala que "A los efectos del presente Acuerdo, la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate..."

Al respecto, debe determinarse si los mencionados registros contables tienen valor probatorio cuando no cumplen los principios de contabilidad generalmente aceptados y si ello constituye una razón suficiente para descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, según lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y la normativa comunitaria.

Antes de analizar las citadas normas, es necesario indicar que 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

³⁴ Modificado por Decreto Supremo Nº 119-2010-EF, publicado el 26 mayo 2010.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y por lo dispuesto en la referida Decisión y su Reglamento Comunitario, el cual se aprobó mediante Resolución N° 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina³⁵.

Como se puede apreciar en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.

En relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional se debe considerar que según el principio Pacta Sunt Servanda, reconocido por los artículos 26° y 27° de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que las normas comunitarias gozan de los siguientes atributos: i) Se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) Son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía³⁶; y iii) Gozan de "primacía" es decir tienen jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Bajo ese contexto, se debe determinar el valor probatorio de los registros contables que el importador realiza respecto de la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con dicha importación en el marco del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, para lo cual es necesario acudir al concepto y finalidad de la contabilidad financiera.

Al respecto, ROMERO LÓPEZ señala que "...es la técnica mediante la cual se registran, clasifican y resumen las operaciones realizadas y los eventos económicos, naturales y de otro tipo, identificables y cuantificables que afectan a la entidad, estableciendo los medios de control que permiten comunicar información cuantitativa expresada en unidades monetarias, analizada e interpretada, para que los diversos interesados puedan tomar decisiones en relación con dicha entidad económica"³⁷. A ello agrega que: "se dice que la finalidad de la contabilidad financiera es producir y comunicar información financiera comprensible, útil y confiable que sirva de base para la toma de decisiones"³⁸.

³⁵ Mediante las Decisiones 326 y 378 de la Comisión de la Comunidad Andina, también se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», no obstante, se debe indicar que tales Decisiones contemplaban la posibilidad que los países miembros de la CAN valoren las mercancías importadas sobre la base de precios o valores mínimos o de referencia de manera limitada y transitoria, lo cual no es permitido por la Decisión 571.

³⁶ Al respecto, al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.

³⁷ En este sentido, véase: ROMERO LÓPEZ, Alvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, McGraw-Hill Interamericana Editores S.A. de C.V., 2002, México D.F., p. 65.

³⁸ Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 40.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En general los registros contables son anotaciones que se hacen con el propósito de registrar hechos o situaciones de carácter económico que provocan un cambio cuantitativo o cualitativo en el patrimonio de un comerciante, esto es, de una empresa o de un sujeto que realiza actividad empresarial, y por tanto un movimiento en sus cuentas. Con ello se trata de generar información que sirva para conocer en términos económicos, de forma eficaz y oportuna, cuánto se vendió, cuánto se compró, cuánto se produjo, cuántos bienes se encuentran en proceso de producción, cuánto se ha cobrado a clientes, cuanto se debe a proveedores, cuánto dinero se tiene en bancos, entre otros.

En este punto, es importante tener en cuenta que en el desarrollo de las actividades de un comerciante es indispensable el uso de documentos en la ejecución de operaciones comerciales cotidianas, con la finalidad de tener una prueba de ellas que permita comprobarlas y justificarlas. Estos documentos, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos, son fuente de información y sustento de los registros contables, pues se trata de documentos de los cuales se toman datos para realizar dichos asientos contables.

En tal sentido, podemos concluir que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan la existencia de los hechos o situaciones económicas anotadas.

Por ello, cuando legalmente se exige la emisión de documentos para respaldar la realización de las operaciones económicas, como es el caso de los comprobantes de pago, los registros contables en los que se reproduce la información contenida en los indicados documentos, constituyen pruebas de segundo nivel, porque presuponen la existencia de otro documento que sustenta a la operación misma.

Los registros contables que se realizan, constan en libros y registros, tales como: Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances, Libro de Caja, Libro de Ingresos y Gastos, Registros de Compras, Registros de Ventas, entre otros, siendo que a partir de la información anotada en ellos se preparan otros documentos contables denominados Estados Financieros.

Sobre el particular el artículo 33° del Código de Comercio dispone que los comerciantes llevarán necesariamente: 1) Un libro de inventarios y balances, 2) Un libro diario, 3) Un libro mayor, 4) Un copiatorio o copiadore de cartas y telegramas, 5) Los demás libros que ordenen las leyes especiales y que las sociedades y compañías llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se refieran a la marcha y operaciones sociales, tomados por las junta generales y los consejos de administración.

De lo establecido por esta norma puede advertirse que los comerciantes, esto es, aquellas personas jurídicas o naturales que desarrollen actividad empresarial, están obligados a la contabilidad de sus operaciones.

Así, en todos los casos, la información es registrada y ordenada sistemáticamente para ser revelada, lo que implica un procedimiento que tiene reglas que le dotan de confiabilidad, las cuales se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al respecto, el primer párrafo de la Nota General de Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala lo siguiente: "1. Se entiende por "principios de contabilidad generalmente aceptados" aquellos sobre los que hay un consenso reconocido o que gozan de un apoyo substancial y autorizado, en un país y un momento dados, para la determinación de qué recursos y obligaciones económicas deben registrarse como activo y pasivo, qué cambios del activo y el pasivo deben registrarse, cómo deben medirse los activos y pasivos y sus variaciones, qué información debe revelarse y en qué forma, y qué estados financieros se deben preparar. Estas normas pueden consistir en orientaciones amplias de aplicación general o en usos y procedimientos detallados".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Por su parte, HORNGREN, HARRISON y SMITH BAMBER señalan que: "La contabilidad se basa en ciertos lineamientos. Las reglas que rigen la forma en que los contadores miden, procesan y comunican la información financiera se engloban con el término principios de contabilidad generalmente aceptados (PGGA). Estos son la "ley" en la contabilidad: reglas de comportamiento aceptable para la mayoría de las personas"³⁹.

Según lo señalado, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son un conjunto de reglas, de carácter general o específico, que deben observarse al realizar los registros contables. Estas reglas establecen los hechos o situaciones económicas que deben anotarse como activo o pasivo, los cambios que sobre dicha información se producen que deben anotarse, la forma de medir los activos y pasivos, la información que deberá revelarse y las formalidades que se deben cumplir para hacerlo, así como los estados financieros que deben prepararse sobre la base de la información anotada.

En concordancia con lo expuesto, el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, establece que: "Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país" mientras que a efectos de la valoración en aduanas, el segundo párrafo de la Nota General de Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala que "2. A los efectos del presente Acuerdo, la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate".

Por su parte, el artículo 52° numeral 2) de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina señala que:

"2. La clase de documentos que pueden ser obtenidos para verificar o comprobar el valor declarado, depende de la fase del control que esté desarrollando la Administración Aduanera y del método de valoración que se esté aplicando.

Tales documentos están referidos, entre otros, a:

- i. Los soportes de cualquier otro gasto inherente al transporte,
- ii. Los soportes de cualquier otro gasto inherente al seguro pagado para cubrir los riesgos de ese transporte,
- iii. pruebas de los pagos de las mercancías,
- iv. comunicaciones bancarias inherentes al pago tales como fax, télex, correo electrónico, etc.,
- v. cartas de crédito,
- vi. documentos presentados para la solicitud de créditos,
- vii. listas de precios, catálogos,
- viii. contratos,
- ix. acuerdos de licencia donde consten las condiciones en que se utilizan el derecho de autor, los derechos de propiedad industrial o cualquier otro derecho de propiedad intelectual,
- x. acuerdos o cartas de designación de agentes o representaciones y sobre los pagos por comisiones,
- xi. comprobantes de adquisición de prestaciones,
- xii. correspondencia y otros datos comerciales,
- xiii. documentos contables,
- xiv. facturas nacionales con precios de reventa en el Territorio Aduanero Comunitario,
- xv. documentos que soporten los gastos conexos de esta reventa y,
- xvi. en general, cualquier documento que demuestre las condiciones bajo las cuales va a ser utilizado uno de los métodos de valoración, en su orden.

³⁹ HORNGREN, Charles T., HARRISON, Walter T. y SMITH BAMBER, Linda, *Contabilidad*, Pearson Education, 2003, México, p. 9.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Pueden también ser considerados como documentos probatorios de los hechos o circunstancias relacionados con la transacción comercial o con el valor en aduana que vaya a ser determinado, las correspondientes actas elaboradas por la autoridad aduanera de las manifestaciones verbales del importador o su representante legal o persona autorizada, debidamente suscritas por éste y el funcionario.

La sola presentación de los documentos antes mencionados, no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Autoridad Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen”.

Conforme con la normativa citada, cuando el importador anota las transacciones y demás operaciones vinculadas con la importación de la mercancía en estricta observancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la Administración Aduanera se encuentra obligada a tenerlos en cuenta, esto es, a utilizar la información consignada en los libros y registros de contabilidad para verificar el cumplimiento de los requisitos y circunstancias previstas por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

Así, es importante enfatizar que la Administración Aduanera se encuentra obligada a utilizar la información consignada en la contabilidad del importador únicamente si ésta ha sido preparada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. De manera que si aquélla ha sido formulada sin observar tales principios, carece de valor probatorio y la Administración no se encuentra obligada a tenerla en cuenta.

No obstante, también es importante reiterar que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan los hechos o situaciones económicas anotadas, de manera que si cuando la transacción de la mercancía importada y las demás operaciones vinculadas con la importación han sido incorrectamente anotadas, ello implicará únicamente que los libros y registros contables en los que se hicieron tales anotaciones no tengan valor probatorio, pero ello no puede llevar a concluir que las referidas transacciones y operaciones no sean reales, o que la información relativa a éstas no pueda ser acreditada mediante otros documentos que sean fehacientes y en consecuencia, que produzcan certeza.

En ese contexto, no es correcto descartar el Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, si antes no se ha evaluado si existen otros documentos que acrediten la transacción de la mercancía importada y las demás operaciones vinculadas con dicha importación.

Ello se puede deducir de lo señalado por la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC⁴⁰, según la cual, “1. 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. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas 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.

⁴⁰ El Comité de Valoración en Aduana, conformado por representantes de los países Miembros del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, fue creado por el Primer Párrafo del artículo 18° del citado Acuerdo.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran”.

En el mismo sentido, el artículo 17º de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, establece 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 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.”;

Así, considerando lo señalado por las citadas normas, en aplicación de los métodos de interpretación teleológico y sistemático por comparación de normas⁴¹ respecto del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y tomando en cuenta lo expuesto con relación a la normativa comunitaria, se concluye que estas disposiciones 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.

En concordancia con ello, la normativa comunitaria prevé la existencia de diversos documentos que pueden permitir verificar el valor en aduanas declarado y que la fase de control que desarrolle la Administración Aduanera determina el tipo de documentos que se pueden obtener, desarrollando a continuación una lista de documentos probatorios que cumplirían esa finalidad, siendo uno de ellos, y no el único, el documento contable, esto es, los libros y registros de contabilidad.

En tal sentido, se concluye que los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.”

Según se aprecia en los actuados, la recurrente mediante el Expediente Nº 118-0114-2007-060894-6 de 15 de octubre de 2007, presentó los siguientes documentos:

⁴¹ Al respecto, PASTOR RIDRUEJO explica que la Comisión de Derecho Internacional, al preparar el proyecto de artículos que sirvió de base a la Convención de Viena de 1969, se percató de la existencia de criterios básicos en orden a la interpretación de los tratados, entre ellos, 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 y 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. En este sentido, véase PASTOR RIDRUEJO, José, *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, 2003, Madrid, pp. 114 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

- 1) Copia simple de los folios 01 y 261 a 286 de su Registro Contable "Libro Diario" correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de 2007, apreciándose en su folio 263 anotados en el mes de julio de 2007 en la cuenta 42 Proveedores - 421 Facturas por pagar - 4212 Importado - 4212.3 China: la Factura N° XFJT2007118 por 54,051.06, y en la cuenta 20.20 Mercadería - 24.28 - Existencias por recibir - 2428.3 China: la Factura N° XFJT2007118 por 54,051.06, luego en su folio 273 se anota para el mes de agosto de 2007 en la cuenta 20.20 Mercadería - 24.28 - Existencias por recibir - 2428.3 China: la Factura N° XFJT2007118 por 54,051.06, en el folio 276 se anota para el mes de agosto de 2007 en la cuenta 42 Proveedores - 421 Facturas por pagar - 4212 Importado - 4212.3 China: la Factura N° XFJT2007118 por 102.69, y en el folio 284 se anota para el mes de agosto de 2007 en la cuenta 42 Proveedores - 421 Facturas por pagar - 4212 Importado - 4212.3 China: la Factura N° XFJT2007118 por 53,948.37. Asimismo, se aprecia en el folio 268 anotado en el mes de julio de 2007 en la cuenta 0510 Caja y Bancos - 051041 Banco de Crédito - Transferencia al exterior la suma de US\$ 641,170.99, mientras que en el folio 282 anotado en el mes de agosto de 2007 en la cuenta 0510 Caja y Bancos - 051041 Banco de Crédito - Transferencia al exterior la suma de US\$. 609,742.23.
- 2) Copia simple de los folios 13 a 21 de su Registro Contable "De Compras" correspondiente al mes de agosto de 2007, apreciándose que en su folios 15 y 16 se anoto el Comprobante de Pago N° XFJT2007118, indicándose como proveedor la DUA N° 118-2007-10-180406 y un importe total de 78,584.42.
- 3) Copia simple de los folios 08 a 12 de su Registro Contable "Caja N° 1" correspondiente al mes de agosto de 2007, observándose que en su folio 08 se registra para el mes de agosto de 2007, en la cuenta 42 Proveedores - 421 Facturas por pagar - 4212 Importado - 4212.3 China: la anotación 09/08 XFJT2007118 por la suma de 53,948.37.

Al respecto, la Administración Aduanera señala en el Informe N° 118-3D1310-2010-001426/SUNAT de 17 de diciembre de 2010, que las copias de los registros contables presentados no están debidamente legalizadas, y que además no señalan la moneda utilizada ni el tipo de cambio, incumplándose lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, la cual establece en su artículo 6° inciso b) numerales i), iv) y v) lo siguiente: *"Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que los deudores tributarios se encuentran obligados a llevar, deberán:... b) Contener el registro de las operaciones:... (i) En orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden pre-determinado....(iv) Totalizando sus importes por cada folio, columna o cuenta contable hasta obtener el total general del período o ejercicio gravable, según corresponda....(v) En moneda nacional y en castellano, salvo las excepciones previstas por el Código Tributario...."*

Por su parte, al formular sus recursos de reclamación y de apelación, IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. no ha presentado documentos o formulado argumento alguno para contradecir las apreciaciones de la Administración Aduanera respecto de sus registros contables, las cuales tienen asidero en lo que respecta a que no se puede apreciar en ellos un registro de las operaciones en orden cronológico o correlativo ni la moneda en que se realizaron, observándose más bien que en algunos casos el registro se realizó en dólares americanos, debiendo indicarse que si en los demás el registro se realizó en nuevos soles, no se aprecia el tipo de cambio que se utilizó para el registro ya que las operaciones en cuestión se hicieron en dólares americanos, de lo cual se puede concluir que tales registros no han observado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y en consecuencia, en aplicación del criterio aprobado, la Administración no deberá tenerlos en cuenta para determinar el valor en aduanas, al no tener valor probatorio.

Esta situación también justifica la confirmación de la Duda Razonable generada y el rechazo de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Del rechazo del Primer Método de Valoración Aduanera.

Conforme a lo señalado hasta aquí, consta en los actuados que la Administración Aduanera ha descartado la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera correctamente, toda vez que la recurrente no acreditó que el valor en aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406 haya sido el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada.

Del rechazo del Segundo Método de Valoración Aduanera y de su fundamentación

El inciso a) del artículo Segundo del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que tiene previsto el Segundo Método de Valoración, señala lo siguiente: *"Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado..."*.

Ello significa que una vez descartada la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se debe tratar de determinar el valor en aduanas de la mercancía importada aplicando el Segundo Método de Valoración Aduanera, para lo cual es necesario utilizar como referencia el valor de transacción de una mercancía idéntica, que haya sido vendida para la exportación al mismo país de importación y exportada en el mismo momento que la mercancía objeto de valoración o en un momento aproximado.

De dicha definición se puede concluir que si la Administración Aduanera no tiene una referencia de mercancía idéntica con dichas características y el importador tampoco le proporciona una, corresponde descartar la aplicación del Segundo Método de Valoración, siendo la falta de esa referencia un fundamento suficiente para no aplicar dicho método.

En ese contexto, se aprecia en los actuados que la Administración Aduanera, mediante la Notificación N° 118-3D1310-2010-6770/SUNAT de 23 de noviembre de 2010, comunicó a IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. que confirmaba la Duda Razonable generada y rechazaba la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC; y asimismo realizó las consultas para la aplicación del Segundo y Tercer Método de Valoración Aduanera, de acuerdo con lo previsto por el artículo 14° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, otorgándole al importador un plazo de cinco (05) días hábiles improrrogables para que proporcione valores de mercancías idénticas o similares y/o información relativa al valor de las mercancías, informándole asimismo de las referencias que tenía en su base de datos, de las cuales no se aprecian mercancías idénticas.

Consta también que IMPORT & EXPORT TAE E.I.R.L. no respondió la Notificación N° 118-3D1310-2010-6770/SUNAT dentro del plazo que le otorgó la Administración Aduanera, esto es, no proporcionó referencias de mercancías idénticas ni similares.

En tal sentido, dado que la Administración Aduanera no tiene referencias de mercancía idéntica a la que es objeto de valoración, se encuentra arreglado a ley que haya descartado la aplicación del Segundo Método de Valoración, de manera que carece de asidero el argumento de la recurrente que considera insuficiente la motivación que la Administración Aduanera expone para descartar el Primer Método de Valoración Aduanera.

IV. De la calificación de una mercancía como idéntica o similar

Conforme se indica en el Informe N° 118-3D1310-2010-001426/SUNAT de 17 de diciembre de 2010, para la aplicación del Tercer Método de Valoración Aduanera, la Administración Aduanera utilizó como única referencia válida la contenida en la serie 1 de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-204973.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, la recurrente al formular sus recursos de reclamación y de apelación, respectivamente, alegó que la mercancía utilizada como referencia por la Administración Aduanera no reúne las mismas características que la mercancía importada, precisando la mercancía importada tiene un gramaje de 277 g/m² mientras que la referencia tiene un gramaje de 231 g/m², asimismo, señala que la mercancía importada es perchada por un sólo lado, mientras que la referencia es perchada por ambos lados. Finalmente señala respecto del criterio de tolerancia que invoca la Administración Aduanera, contenido en resoluciones del Tribunal Fiscal, que ellas no son de observancia obligatoria.

En cuanto a los aspectos que se deben evaluar para calificar a una mercancía como idéntica o similar a la mercancía importada que es objeto de valoración, para la aplicación del segundo y del tercer método de valoración aduanera, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013-07 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

"Para calificar a una mercancía importada como idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total, lo cual se comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, que sean intrínsecos a la mercancía, determinados en cada caso de acuerdo con su naturaleza. Asimismo, es necesario que ambas se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos por numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajuste, pudiendo considerarse como idénticas aquellas mercancías que tienen una pequeña diferencia en cuanto a su apariencia externa.

Para calificar a una mercancía importada como similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial en sus aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, siendo una condición para establecer dicha calificación que se sustente técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impidan que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables. Asimismo, es necesario que se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes."

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

"El artículo 2° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF establece, en concordancia con la Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que: "El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas (...), Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (...), Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares..." y así sucesivamente.

De otro lado, el Segundo Párrafo de la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala: "Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, el Primer Párrafo del artículo 2° del citado acuerdo señala lo siguiente "1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado".

Asimismo, respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, en dicho acuerdo se indica que "1 a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado".

Sobre el particular, es necesario determinar los aspectos mínimos que se deben evaluar para calificar a las mercancías como idénticas o similares a las importadas, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Previamente al análisis de las normas citadas, 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC⁴², y por lo dispuesto en la referida Decisión y su Reglamento Comunitario, el cual se aprobó mediante Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Como se aprecia, en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.

En relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional se debe considerar que según el principio Pacta Sunt Servanda, reconocido por los artículos 26° y 27° de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

⁴² Mediante las Decisiones 326 y 378 de la Comisión de la Comunidad Andina, también se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirían 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», no obstante, se debe indicar que tales Decisiones contemplaban la posibilidad de que los países miembros de la CAN valoren las mercancías importadas sobre la base de precios o valores mínimos o de referencia de manera limitada y transitoria, lo cual no es permitido por la Decisión 571.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Asimismo, se debe tomar en cuenta que las normas comunitarias gozan de los siguientes atributos: i) Se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) Son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía⁴³; y iii) Gozan de "primacía" es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Teniendo en cuenta lo señalado, a continuación se desarrollarán los aspectos que se deben evaluar para calificar a una mercancía como idéntica o similar a la mercancía importada, en aplicación del Segundo o del Tercer Método de Valoración Aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

En cuanto al Segundo Método de Valoración Aduanera, el numeral 2) del artículo 33° del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, aprobado por Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, establece que: "La autoridad aduanera tendrá en primer lugar que identificar cuáles otras mercancías importadas pueden ser consideradas como idénticas" mientras que respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, el numeral 2) del artículo 37° del citado reglamento señala que: "La autoridad aduanera tendrá en primer lugar que identificar cuáles otras mercancías importadas pueden ser consideradas como similares".

En concordancia con lo dispuesto en la normativa internacional y comunitaria citada, el inciso a) del artículo 13° del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, dispone lo siguiente:

"Para la aplicación del Segundo y Tercer Método la Aduana DEBE VERIFICAR si el valor tomado como referencia cumple, respecto a la mercancía objeto de valoración, los siguientes requisitos:

a) Si efectuada la comparación, reúne las características de mercancía idéntica o similar según las definiciones contenidas en el Acuerdo..."

Conforme con las normas citadas, se puede señalar que para establecer el valor en aduanas de la mercancía importada en aplicación del Segundo o del Tercer Método de Valoración Aduanera, el precio que el comprador haya pagado o va a pagar por ésta resulta irrelevante, pues en dichos métodos el valor en aduanas estará determinado por el valor de transacción de otra mercancía importada que califique como idéntica o similar a la que es objeto de valoración.

Al respecto, BUENO señala que "La diferencia principal con el método del Artículo 1 es que éste se refiere a un valor de transacción que se determina en función de las mercaderías que se están importando, mientras que el Artículo 2 establece el valor en aduana a través de los precios de otras mercaderías idénticas a las que se están importando, pero cuyos valores ya han sido aprobados por la Aduana conforme al Artículo 1"⁴⁴, apreciación que también resulta aplicable al artículo 3°, respecto de mercaderías similares.

⁴³ Al respecto, al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.

⁴⁴ En este sentido, véase: BUENO, Miguel, *El Valor en Aduana de las Mercancías*: Ediciones, IARA, 2005, Buenos Aires, p. 46.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En ese contexto, de conformidad con el criterio establecido en reiterados fallos de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, como es el caso de la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006⁴⁵, se puede señalar que la normativa internacional dispone que la Administración Aduanera notifique al importador la denominada "Consulta", con la cual le pone en conocimiento los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee en su base de datos y le solicita a éste que informe sobre aquellos que pudiera conocer. Se trata de una actuación para intercambiar información sobre los valores de transacción de mercancías idénticas o similares a la importada, con el propósito de evaluarlos y elegir aquel que será utilizado para determinar el valor en aduanas de acuerdo con el Segundo o el Tercer Método de Valoración Aduanera, respectivamente.

Asimismo, se advierte que la evaluación de los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee la Administración Aduanera y de los que presenta el importador tiene varias etapas. La primera consiste en calificar a la mercancía como idéntica o similar, ya que en caso de no cumplir con dicha calificación, no será posible aplicar el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera. Luego, se deberá verificar que se cumplan los demás requisitos y que se realicen los ajustes que correspondan para determinar el valor en aduanas conforme a dichos métodos.

Al respecto, el Comentario 1.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana⁴⁶, señala que. "Con tales consultas e informaciones de otras fuentes, la aduana podrá determinar qué mercancías, si las hay, pueden considerarse idénticas o similares a los efectos del Acuerdo".

Para calificar a una mercancía importada como idéntica o similar a la que es objeto de valoración, el Acuerdo sobre Valoración de la OMC ha establecido los aspectos que se deben verificar, incluyéndolos dentro de lo que denomina "la definición de mercancía idéntica" y "la definición de mercancía similar".

Al respecto, los incisos a), c) y d) del Segundo Párrafo del artículo 15° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señalan lo siguiente:

⁴⁵ La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006 de 17 de agosto de 2006, establece que: "... las consultas a que se refiere el segundo párrafo de la Introducción General del Acuerdo se efectuarán casi siempre, excepto cuando el importador previamente haya informado que no posee información alguna o referencia de mercancía idéntica o similar. En este mismo contexto cuando el artículo bajo análisis indica que: "(...) cuando carezca de la información necesaria para aplicar los referidos métodos". Se interpretará que la información necesaria, es aquella que conoce la Administración Aduanera, el importador y que sirve para buscar la base apropiada para valoración, tal como ya lo ha indicado esta Sala de Aduanas mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3622-A-2006. Asimismo, cuando al citado artículo dice que: "(...) En el caso que se cuente con más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, según corresponda, que cumpla todas las condiciones, para determinar el Valor en Aduana se aplicará el valor de transacción más bajo", debe entenderse que se refiere a los valores que tanto la administración como el importador tienen.

Igualmente, es necesario señalar que la frase "podrá celebrar consultas" consignado en la parte inicial del artículo 14° materia de análisis, no le da discrecionalidad total a la Administración Aduanera respecto de la realización de consultas a que se refiere dicho artículo, sino que brinda una posibilidad a la Administración en la que no va efectuar las referidas consultas, y será efectivamente en aquellos casos que sean manifiestamente innecesario hacerlas, como lo es que el importador en un acto formal indique a la Administración antes de efectuarse la consulta que: i) no posee información alguna que ayude a determinar el valor en Aduanas en el marco de la aplicación del Segundo y Tercer método de Valor, ó ii) proporcione información de precios efectivamente pagados o por pagar de mercancías idénticas o similares indicando que es toda la información que tiene...".

⁴⁶ El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha sido creado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, según lo dispuesto por el Segundo Párrafo del artículo 18° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, teniendo entre sus funciones la de examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de los miembros y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

"2. En el presente Acuerdo:

a) Se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición; (...)

c) Las expresiones "mercancías idénticas" y "mercancías similares" no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del párrafo 1 b) iv) del artículo 8 por haber sido realizados tales elementos en el país de importación;

d) Sólo se considerarán "mercancías idénticas" y "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;".

Al respecto, conviene definir algunos términos de la norma citada. En tal sentido, por "característica" se entiende lo "Perteneiente o relativo al carácter", así también, "carácter" se define como el "Conjunto de cualidades o circunstancias propias de una cosa, de una persona o de una colectividad, que las distingue, por su modo de ser u obrar, de las demás". Asimismo, por "físicas" se entiende lo "Perteneiente o relativo a la constitución y naturaleza corpórea" (en contraposición a moral). Por su parte, la "calidad" se define como la "Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor", mientras que "prestigio" significa "realce, estimación, renombre, buen crédito". Finalmente se define a "comercial" como lo "Perteneiente o relativo al comercio o a los comerciantes"⁴⁷.

De acuerdo con las definiciones citadas, las "características físicas" de la mercancía son las cualidades o circunstancias propias de su constitución y naturaleza corpórea que permiten distinguirla de las demás, en tanto que la "calidad" se refiere a las propiedades inherentes de la mercancía que permiten juzgar su valor o apreciarlo con respecto a las restantes de su especie. De otro lado, el "prestigio comercial" hace referencia al buen nombre del producto que lo coloca en posición ventajosa frente a la competencia, facilitándole su incursión o sostenimiento en el mercado.

Como se puede apreciar, en la definición del valor en aduanas del Segundo Método de Valoración Aduanera, los aspectos a los que se recurre son fundamentales o sustanciales en la descripción y calificación de una mercancía.

Ahora bien, según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, para que una mercancía importada sea considerada idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total en lo que se refiere a todos sus elementos sustanciales o fundamentales, así como aquellos elementos accesorios o complementarios.

Al respecto, se considera que la mención que se hace a las características físicas, a la calidad y al prestigio comercial, no implica que solo se deba evaluar estos aspectos en la calificación de una mercancía idéntica, sino que se trata más bien de poner énfasis en ellos para que la Administración Aduanera o el importador no los obvien, pero su evaluación deberá realizarse junto a los demás aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios que pudieran identificarse, los que se determinarán en cada caso de acuerdo con su naturaleza.

⁴⁷ Al respecto, véase: Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Espasa Calpe, 2001, Madrid.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

De otro lado, es importante mencionar que la referida evaluación no debe comprender aspectos extrínsecos a la mercancía como es el caso de la finalidad de su importación, es decir, el uso o función que cumplirá la mercancía utilizada como referencia o la que es materia de valoración, ya que si ambas son iguales en todos sus aspectos, es irrelevante que sus importadores les den usos diferentes, situación que también se presenta cuando existe diferencia en cuanto al precio de venta. En general, la evaluación debe estar orientada a los aspectos intrínsecos de las mercancías que son comparadas.

Sobre el particular, LASCANO señala que: "La identidad se da en las características ontológicas de la mercadería y no en factores extrínsecos, como podrían ser por ejemplo:

- a) El uso distinto que pueda dárles uno u otro comprador. En el ejemplo N° 1 que se presenta en el Comentario 1.1 del Comité de Valoración, se indica que se consideran idénticas las chapas de acero de idéntica composición química, acabado y dimensiones, aunque algunas chapas se utilicen para carrocería de automóviles y otras para revestimiento de hornos; o
- b) Las diferencias en el precio de venta debidas a diferencias en el nivel comercial de los importadores. Así, en el ejemplo N° 2 del citado Comentario se menciona el caso de un papel para decorar que es idéntico en todos sus aspectos, y que califica para la aplicación del método del art. 2 aun cuando sea importado a precios diferentes por decoradores de interior por un lado y por mayoristas distribuidores por el otro⁴⁸.

Asimismo, también es necesario verificar que la mercancía que se utiliza como referencia haya sido producida en el mismo país en el que fue producida la que es materia de valoración, ya que aquéllas que hayan sido producidas en un país distinto no califican como idénticas, como tampoco pueden tener esa calificación las mercancías que lleven incorporados o contengan elementos de ingeniería y demás elementos enumerados en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del Artículo 8°⁴⁹ del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, respecto de los cuales no se haya efectuado el correspondiente ajuste.

Como una excepción a las reglas señaladas, la norma internacional admite la posibilidad de que la mercancía importada pueda calificar como idéntica a la que es objeto de valoración siempre que se trate de diferencias de aspecto mínimas o pequeñas y no importantes.

En tal sentido, se concluye que para calificar a una mercancía importada como idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total, lo cual se comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, que sean intrínsecos a la mercancía, determinados en cada caso de acuerdo con su naturaleza. Asimismo, es necesario que ambas se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes. Finalmente, pueden considerarse idénticas aquellas mercancías que tienen una pequeña diferencia en cuanto a su apariencia externa.

⁴⁸ Al respecto, véase: LASCANO, Julio Carlos, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2007, Buenos Aires, p. 290.

⁴⁹ El numeral iv) del inciso b) del apartado 1 del artículo 8° del citado Acuerdo establece lo siguiente:

"1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...)

b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar: (...)

iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

De otro lado, en cuanto a la calificación de mercancía similar, los incisos b), c) y d) del apartado 2 del artículo 15º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señalan lo siguiente:

"2. En el presente Acuerdo: (...)

b) Se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;

c) Las expresiones "mercancías idénticas" y "mercancías similares" no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del párrafo 1 b) iv) del artículo 8 por haber sido realizados tales elementos en el país de importación;

d) Sólo se considerarán "mercancías idénticas" y "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración"

Al respecto, ya se ha definido lo que se entiende por "característica", "carácter", "físicas", "calidad", "prestigio" y "comercial", por lo que en este caso se utilizan los mismos conceptos citados. A ello cabe agregar que por "composición" se entiende la "acción y efecto de componer" mientras que "componer" se define como "Formar de varias cosas una, juntándolas y colocándolas con cierto modo y orden. Constituir, formar, dar ser a un cuerpo o agregado de varias cosas o personas". Asimismo, se entiende que "Intercambiable" significa "Dicho de dos o más piezas similares pertenecientes a objetos fabricados con igualdad: Que pueden ser utilizadas en cualquiera de ellos sin necesidad de modificación" y que "función" significa "Capacidad de actuar propia de los seres vivos y de sus órganos, y de las máquinas o instrumentos"⁵⁰.

De acuerdo con las definiciones citadas las "características físicas" de la mercancía son las cualidades o circunstancias propias de su constitución y naturaleza corpórea que permiten distinguirla de las demás, en tanto que la "calidad" se refiere a las propiedades inherentes de la mercancía que permiten juzgar su valor o apreciarlo con respecto a las restantes de su especie. De otro lado, el "prestigio comercial" hace referencia al buen nombre del producto que lo coloca en posición ventajosa frente a la competencia, facilitándole su incursión o sostenimiento en el mercado, mientras que la "composición" de una mercancía se refiere a las partes o piezas y los materiales o sustancias que conforman la mercancía.

Como se aprecia, al igual que en el Segundo Método de Valoración, en el Tercer Método de Valoración Aduanera se recurre a aspectos que son fundamentales o sustanciales en la descripción y calificación de una mercancía. No obstante, los parámetros de comparación son diferentes. Según el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, para que una mercancía sea considerada similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial en lo que se refiere a sus elementos sustanciales o fundamentales, así como aquellos elementos accesorios o complementarios, esto significa que las mercancías no tienen que ser iguales en todo, sino que pueden existir aspectos que difieran.

Efectivamente, cuando la norma internacional señala que las mercancías deben tener características y composición semejantes, se debe entender que la mayoría de los elementos sustanciales o fundamentales y de los elementos accesorios o complementarios de la mercancía que se utiliza como referencia sean iguales a los de la que es objeto de valoración y que sólo alguno o algunos de éstos elementos no lo sean.

⁵⁰ Al respecto, véase: Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Espasa Calpe, 2001, Madrid.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Surge en este contexto la interrogante de qué elementos de la mercancía que se utiliza como referencia pueden no ser iguales a los de la mercancía que está siendo valorada y cuáles deben necesariamente tener identidad para poder aplicar el Tercer Método de Valoración Aduanera.

Al respecto, el Acuerdo sobre Valoración de la OMC indica cuales son los aspectos que se deben evaluar para responder a esas preguntas, refiriéndose en primer lugar a "las funciones" que cumple la mercancía utilizada como referencia y la que es materia de valoración, y en segundo lugar, al "intercambio comercial" que pueda hacerse de ambas mercancías.

Cuando se alude a las funciones de una mercancía importada se hace referencia a la actividad que puede ser desarrollada con ella al ser utilizada o usada, por lo que es un referente importante para determinar la finalidad que tiene ésta. De otro lado, en el comercio internacional se entiende que las mercancías son intercambiables comercialmente cuando en los mercados internacionales pueden transarse indistintamente una en lugar de la otra, esto es, cuando el comprador está dispuesto a recibir una u otra y el vendedor no tiene problema alguno en entregar una mercancía o la otra.

Al respecto, IBÁÑEZ MARSILLA señala que "Puede observarse que, mientras la definición de mercancías idénticas no contiene referencias a un elemento finalista, sino que tan sólo se analiza las cualidades objetivas de las mercancías, la definición de mercancías similares descansa de manera importante en ese tipo de consideraciones (cumplir las mismas funciones, ser comercialmente intercambiables). Esto supone que la utilización que vaya a hacerse de las mercancías puede alcanzar alguna relevancia en relación a las mercancías similares, pero esto no será así en el caso de mercancías idénticas"⁵¹.

Siendo esto así, los elementos sustanciales o fundamentales y accesorios o complementarios de la mercancía utilizada como referencia, que necesariamente deben ser iguales a los de la mercancía objeto de valoración, son aquellos que permiten asegurar que ambas cumplirán las mismas funciones y que serán comercialmente intercambiables, pudiendo diferir en aquellos elementos que no les impiden cumplir las mismas funciones y que no significarán variar la condición de ser intercambiables comercialmente.

La norma internacional menciona algunos de los elementos sustanciales o fundamentales que se deben considerar en la referida evaluación, como es el caso de la calidad, el prestigio comercial y la existencia de una marca, por lo que es necesario hacer un análisis sobre estos aspectos de manera específica.

Conforme con esta disposición, la mercancía importada que se utiliza como referencia debe tener la misma calidad que tiene la mercancía objeto de valoración y en caso de no ser así, debe sustentarse técnicamente la razón por la que a pesar de existir diferencias en cuanto a la calidad, ambas podrían cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Sin este sustento técnico, no es posible considerar a dicha mercancía como similar a la que es valorada.

Asimismo, para realizar dicho sustento técnico se debe tener en cuenta lo siguiente: 1) La calidad de la mercancía que es objeto de valoración debe ser acreditada por el importador y, 2) La calidad de la mercancía que se utiliza como referencia debe ser acreditada por la Administración Aduanera.

En lo que se refiere al prestigio comercial, la mercancía importada que se utiliza como referencia debe tener el mismo prestigio comercial que la mercancía valorada, y en caso de tratarse de una mercancía que no tiene el mismo prestigio comercial, también debe sustentarse técnicamente la razón por la que las diferencias no impiden que ambas cumplan las mismas funciones y sean intercambiables comercialmente. Sin este sustento técnico tampoco es posible considerar a dicha mercancía como similar a la que es objeto de valoración.

⁵¹ En este sentido, véase: IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, La Valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional, Monografía Ciencias Jurídicas, 2002, Madrid, pp. 295 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Para que se realice el referido sustento técnico, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1) El importador se encuentra obligado a proporcionar información suficiente que permita determinar el prestigio comercial de la mercancía objeto de valoración. De no hacerlo, deberá considerarse que ésta no goza de prestigio comercial alguno. 2) La Administración Aduanera se encuentra obligada a sustentar técnicamente cual es prestigio comercial de la mercancía que utiliza como referencia. De no hacerlo, se considerará que dicha mercancía tampoco tiene prestigio comercial.

Por otro lado, la mercancía que se utiliza como referencia debe tener la misma marca de la mercancía objeto de valoración, y en caso de no tenerla, se debe sustentar técnicamente que aún así podrían cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

Para esta evaluación se tendrá en consideración que: 1) El importador debe proporcionar información suficiente que permita establecer si la mercancía objeto de valoración tiene una marca comercial, y si es así, si ésta es reconocida en el mercado internacional. De no proporcionar la información que lo acredite, se deberá considerar que la mercancía objeto de valoración tiene una marca que no tiene reconocimiento en el mercado internacional y, 2) La Administración Aduanera se encuentra obligada a sustentar técnicamente si la mercancía que utiliza como referencia tiene una marca comercial y de ser así, si ésta tiene el mismo reconocimiento en el mercado internacional que la mercancía valorada, de no proceder de esta forma, se deberá considerar que la mercancía que se utiliza como referencia tiene una marca que no tiene reconocimiento en el mercado internacional.

En este punto, es importante señalar que la obligación del importador o de la Administración Aduanera de probar si la marca comercial de la mercancía objeto de valoración o de aquella que es utilizada como referencia tiene reconocimiento en el mercado internacional, no es aplicable para el caso de mercancías que tienen una marca notoria, esto es, una marca que los consumidores vienen usando de manera intensiva y que ha sido objeto de una publicidad igualmente intensa, originando que se haya difundido ampliamente sin perder su fuerza distintiva y que sea ampliamente conocida por los sectores interesados.

Al respecto, GARCÍA MUÑOZ NÁJAR señala: "La notoriedad de una marca es una condición especial, o mejor dicho, es un premio que recibe una marca que ha sido prestigiada en el tiempo, una marca que significa calidad y sobre la cual se ha efectuado inversión en publicidad y promoción. Además, el conocimiento de dicha marca por parte de los consumidores es relevante con relación a las marcas comunes. Esta condición especial le permite a una marca que sea protegida en el Perú o en cualquier otro país, sin necesidad que ésta haya sido registrada previamente". A ello agrega que "las marcas notorias son las que pueden ser identificadas con relativa facilidad por un porcentaje amplio de consumidores, ya que ellas -además de distinguir productos o servicios- se asocian a determinado prestigio o calidad reconocidos por amplios sectores de la sociedad. Ahora bien, ese prestigio y calidad no han sido obtenidos gratuitamente, sino a través del uso permanente y continuo de la marca, generando la aceptación y reconocimiento del consumidor"⁵².

Por otro lado, se debe indicar que la mención que se hace en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC a la calidad, el prestigio comercial y la marca, no tiene como propósito el que éstos sean los únicos aspectos evaluados, sino que deberán evaluarse todos aquellos que signifiquen una diferencia entre la mercancía utilizada como referencia y la que es valorada, a efecto de establecer si dicha diferencia implica que éstas ya no puedan cumplir las mismas funciones o ya no sean comercialmente intercambiables.

En tal sentido, si existiese una diferencia en lo que se refiere a la calidad, al prestigio comercial o a la marca, así como cualquier otro elemento de la mercancía utilizada como referencia, ésta será válida únicamente si se sustenta técnicamente que esas diferencias no han significado que ya no pueda cumplir las mismas funciones que cumple la mercancía objeto de valoración y tampoco que no sean comercialmente intercambiables.

⁵² En este sentido véase: GARCÍA MUÑOZ NÁJAR, Luis Alonso, *Propiedad intelectual, uso de la marca como herramienta de mercado*, Proyecto USAID/ PERU/MYPE COMPETITIVA, 2009, Lima p.37.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

También es necesario verificar que la mercancía que se utiliza como referencia haya sido producida en el mismo país en el que fue producida la mercancía que es materia de valoración, ya que aquellas que han sido producidas en un país distinto no califican como similares, como tampoco pueden tener esa calificación las mercancías que lleven incorporados o contengan elementos de ingeniería y demás elementos enumerados en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del citado artículo 8º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, respecto de los cuales no se haya efectuado el correspondiente ajuste.

De lo señalado se concluye que para calificar a una mercancía importada como similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial en sus aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, siendo una condición para establecer dicha calificación que se sustente técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impidan que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables. Asimismo, es necesario que se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes."

En ese contexto, de lo actuado y de la información que consta en la página web de la Administración (www.sunat.gob.pe) así como de la que consta en los Boletines Químicos Nº 118-2007-012555 y 118-2007-013773, que contienen los resultados de los análisis al que fue sometida la mercancía cuyo valor ha sido ajustado así como aquella que sirve de referencia para el ajuste formulado por la Administración, se tiene lo siguiente:

Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406 (Mercancía materia de ajuste)	Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973 (referencia)
- Producto: tela polar fleece - Descripción: tejido de punto por trama de fibras sintéticas, perchado en ambas caras, teñido, ancho 166 cm y gramaje 227 g/m². - Composición: 100% fibras de poliéster. - Sin marca. - Sin modelo. - Origen: China. - Procedencia: China. - Uso: Confecciones.	- Producto: tela polar - Descripción: tejido de punto por trama de fibras sintéticas, perchado en ambas caras, teñido, ancho 164 cm y gramaje 231 g/m². - Composición: 100% fibras de poliéster. - Sin marca. - Sin modelo. - Origen: China - Procedencia: China - Uso: Confecciones

Respecto de la información presentada, la Administración Aduanera señala expresamente que la diferencia del nombre comercial no tiene mayor incidencia en la determinación y/o fijación de los precios ofertados en el mercado, pues este no reviste objetivamente un costo o un elemento de análisis econométrico que se pueda considerar como un valor agregado respecto de la manufactura del producto, teniendo en cuenta que: 1) la composición de las mercancías es la misma, 2) las características merceológicas son semejantes, 3) Ambas mercancías no tienen marca.

Como se aprecia del cuadro precedente y la aclaración realizada por la Administración, la mercancía correspondiente a la serie única de la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406 y la referencia utilizada para efectuar el ajuste de valor, contenida en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973, son similares según lo previsto en el inciso b), numeral 2 del artículo 15º del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, ya que si bien se trata de mercancías que no son iguales en todo, tienen características y composición semejantes, que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, pues se trata del producto denominado, tela polar fleece, consistente en tejido de punto por trama de fibras sintéticas, perchado en ambas caras y cuentan con medidas de gramaje y ancho muy próximas, compuestos de 100% de fibras de poliéster, sin presentar marca ni modelo. Asimismo, cabe indicar que ambas mercancías son originarias y procedentes de China.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Finalmente se debe precisar que la mercancía objeto de valoración y la referencia no tienen incorporados ni contienen los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes.

En tal sentido, se debe precisar que es correcto el proceder de la Administración Aduanera que analizó si existía una identidad parcial en los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, entre la mercancía objeto de valoración y la referencia; y sustentó técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impiden que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables, razón por la cual carecen de asidero los argumentos formulados por la recurrente sobre este aspecto, debiendo considerarse a la referencia en este aspecto, como válida.

V. *Del elemento "tiempo" de una transacción, cuya mercancía es utilizada como referencia.*

De otro lado, se aprecia en los actuados que la mercancía objeto de valoración, amparada en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, fue exportada el 19 de julio de 2007, mientras que la mercancía utilizada como referencia, contenida en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973 fue exportada el 07 de agosto de 2007.

En cuanto al análisis que debe realizarse con relación al elemento "tiempo" de una transacción, cuya mercancía es utilizada como referencia para la aplicación del segundo y tercer método de valoración aduanera, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2013-08 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

"El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada dentro de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como una referencia válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta no podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada fuera de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como referencia no válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

Lo dispuesto en la última parte del inciso b) del artículo 13 del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF contraviene lo establecido por el Tercer Párrafo de los Artículos 2 y 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, razón por la cual resulta inaplicable."

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

50



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

"El artículo 2º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF establece, en concordancia con la Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que: "El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas (...), Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (...), Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares..." y así sucesivamente.

De otro lado, el Segundo Párrafo de la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala: "Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3".

Al respecto, el Primer Párrafo del artículo 2º del citado acuerdo señala lo siguiente "1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado".

Asimismo, respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, en dicho acuerdo se indica que ".1 a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado".

Sobre el particular, es necesario establecer parámetros que permitan verificar el cumplimiento del elemento tiempo de mercancías idénticas o similares a las importadas, para la determinación de su valor en aduanas en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Previamente al análisis de las normas citadas, es necesario indicar que mediante Resolución Legislativa N° 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

Como se puede apreciar en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Con relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional es necesario mencionar el principio *Pacta Sunt Servanda*, reconocido por el artículo 27° de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, según el cual, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Sobre el carácter de las normas comunitarias, podemos indicar que tienen los siguientes atributos i) se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía⁵³, y iii) gozan de "primacía" es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Siendo así, se puede señalar que no es posible aplicar una norma interna que regule la valoración aduanera de mercancías importadas, interpretándola en un sentido contrario al Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, sino que frente a una situación en la que la norma podría tener ese sentido, los operadores jurídicos tienen las siguientes opciones: i) Interpretar lo dispuesto en la norma interna en el sentido del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, si el texto de la norma interna lo permite o, ii) Aplicar lo dispuesto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y no aplicar la norma interna, en caso que la contradicción sea insalvable.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo señalado, se desarrollará a continuación los parámetros que se deben observar para verificar el cumplimiento del elemento "tiempo" de mercancías importadas idénticas o similares a la que es objeto de valoración, para la determinación de su valor en aduanas en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Conforme con las normas citadas, se considera que para establecer el valor en aduanas de la mercancía importada en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, el precio que el comprador haya pagado o va a pagar por ésta es irrelevante, pues en dichos métodos el valor en aduanas estará determinado por el valor de transacción de otra mercancía importada que califique como idéntica o similar a la que es objeto de valoración, y que en caso de contar con varios valores de transacción, se utilizará el más bajo.

Al respecto, BUENO señala que: "La diferencia principal con el método del Artículo 1 es que éste se refiere a un valor de transacción que se determina en función de las mercaderías que se están importando, mientras que el Artículo 2 establece el valor en aduana a través de los precios de otras mercaderías idénticas a las que se están importando, pero cuyos valores ya han sido aprobados por la Aduana conforme al Artículo 1"⁵⁴, apreciación que también resulta aplicable al artículo 3°, respecto de mercaderías similares.

⁵³ Se dice que al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.

⁵⁴ En este sentido, véase, BUENO, Miguel E. *El Valor en Aduana de las Mercancías*, Ediciones IARA S.A., 2005, Buenos Aires, p. 46.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En ese contexto, de conformidad con el criterio establecido en reiterados fallos de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, como es el caso de la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006⁵⁵, se puede señalar que para aplicar el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera la normativa internacional dispone que la Administración Aduanera notifique al importador la denominada "Consulta", a través de la cual, se pone en conocimiento del importador los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee en su base de datos y le solicita a éste que informe sobre aquellos que pudiera conocer. Como se advierte, se trata de una actuación para intercambiar información sobre los valores de transacción de mercancías idénticas o similares a la importada, con el propósito de evaluarlos y elegir aquel que será utilizado para determinar el valor en aduanas, de acuerdo con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, respectivamente.

Asimismo, se aprecia que la evaluación de los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee la Administración Aduanera y de los que presenta el importador tiene varias etapas. Una de ellas consiste en verificar que la mercancía ha sido exportada en el mismo momento en que fue exportada la mercancía objeto de valoración o en un momento aproximado, ya que en caso de no cumplir con dicha condición, no será posible aplicar el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera. Luego, se deberá verificar que se cumplan los demás requisitos y que se realicen los ajustes que correspondan para determinar el valor en aduanas conforme a dichos métodos.

Al respecto, los numerales 9 a 13 de la Nota Explicativa 1.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana⁵⁶, señalan lo siguiente:

"9. En los artículos 2 y 3 del Acuerdo, el trato aplicable al elemento tiempo es diferente. A diferencia del artículo 1, en el que la valoración de las mercancías importadas se basa en un elemento autónomo, a saber, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, los artículos 2 y 3 se refieren a valores previamente determinados de conformidad con el artículo 1, a saber, los valores de transacción de mercancías importadas idénticas o similares.

10. Para asegurar una aplicación uniforme, los artículos 2 y 3 establecen que el valor en aduana, determinado con arreglo a lo dispuesto en ellos, es el valor de transacción de mercancías idénticas o similares exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en uno próximo. Así pues, estos artículos establecen un elemento tiempo externo como patrón que deberá tenerse en cuenta al aplicarlos.

⁵⁵ La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006 de 17 de agosto de 2006, establece que: "(...) las consultas a que se refiere el segundo párrafo de la Introducción General del Acuerdo se efectuaran casi siempre, excepto cuando el importador previamente haya informado que no posee información alguna o referencia de mercancía idéntica o similar.

En este mismo contexto cuando el artículo bajo análisis indica que: "(...) cuando carezca de la información necesaria para aplicar los referidos métodos". Se interpretará que la información necesaria, es aquella que conoce la Administración Aduanera, el importador y que sirve para buscar la base apropiada para valoración, tal como ya lo ha indicado esta Sala de Aduanas mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3622-A-2006.

Asimismo, cuando al citado artículo dice que: "(...) En el caso que se cuente con más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, según corresponda, que cumpla todas las condiciones, para determinar el Valor en Aduana se aplicará el valor de transacción más bajo", debe entenderse que se refiere a los valores que tanto la administración como el importador tienen.

Igualmente, es necesario señalar que la frase "podrá celebrar consultas" consignado en la parte inicial del artículo 14º materia de análisis, no le da discrecionalidad total a la Administración Aduanera respecto de la realización de consultas a que se refiere dicho artículo, sino que brinda una posibilidad a la Administración en la que no va efectuar las referidas consultas, y será efectivamente en aquellos casos que sean manifiestamente innecesario hacerlas, como lo es que el importador en un acto formal indique a la Administración antes de efectuarse la consulta que: i) no posee información alguna que ayude a determinar el valor en Aduanas en el marco de la aplicación del Segundo y Tercer método de Valor, ó ii) proporcione información de precios efectivamente pagados o por pagar de mercancías idénticas o similares indicando que es toda la información que tiene".

⁵⁶ El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha sido creado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, según lo dispuesto por el Segundo Párrafo del Artículo 18º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, teniendo entre sus funciones la de examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de los Miembros y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

11. Cabe subrayar que el elemento tiempo externo que sirve como patrón aplicable según los artículos 2 y 3 es el momento en el que las mercancías objeto de valoración fueron exportadas y no aquel en el que han sido vendidas.

12. Este elemento tiempo externo que sirve como patrón debe permitir la aplicación práctica de dichos artículos. Por eso, debería considerarse que las palabras "en un momento aproximado" se utilizan simplemente para moderar la rigidez de la expresión "en el mismo momento". Es de destacar, además, que el Acuerdo, según lo enunciado en su Introducción general, pretende que la determinación del valor en aduana se base en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales. Partiendo de estos principios, la expresión "en el mismo momento o en un momento aproximado" debería interpretarse como si cubriera un período, tan próximo a la fecha de la exportación como sea posible, durante el cual las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten al precio permanecen idénticas. En último término la cuestión deberá zanjarse caso por caso en el contexto global de la aplicación de los artículos 2 y 3.

13. Los requisitos relativos al elemento tiempo no pueden en ningún modo alterar el orden de prioridad en la aplicación del Acuerdo que exige que se agoten todas las posibilidades según el artículo 2 antes de poder aplicar el artículo 3. Así pues, el hecho de que el momento en que se exporten mercancías similares (en contraposición a mercancías idénticas) sea más próximo al de las mercancías objeto de valoración nunca será suficiente para que se invierta el orden de aplicación de los artículos 2 y 3".

En el mismo sentido, al regular el Segundo Método de Valoración Aduanera, el artículo 35° del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, aprobado por Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, establece lo siguiente: "En la determinación del valor en aduana por aplicación del método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el momento a considerar es la fecha de la exportación al Territorio Aduanero Comunitario. En este sentido se tomarán en cuenta únicamente mercancías que hayan sido exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración, considerando la definición de momento aproximado dispuesta en el literal e del artículo 2 de este Reglamento"

Asimismo, respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, el artículo 39° del citado reglamento señala que: "En la determinación del valor en aduana por aplicación del método del Valor de Transacción de Mercancías Similares, el momento a considerar es la fecha de la exportación al Territorio Aduanero Comunitario. En este sentido se tomarán en cuenta únicamente mercancías que hayan sido exportadas en el mismo momento o en un momento aproximado que las mercancías objeto de valoración, considerando la definición de momento aproximado dispuesta en el literal e del artículo 2 de este Reglamento".

En cuanto a la definición de momento aproximado, el inciso e del artículo 2° del citado reglamento dispone que: "Para efectos de la aplicación de las disposiciones contenidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en la Decisión 571 y en el presente Reglamento, se adoptan las siguientes definiciones, como complemento de las ya contenidas en dicho Acuerdo. e) Momento Aproximado: Período tan próximo al momento o fecha de la importación, exportación o venta, como sea posible, durante el cual las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten al precio permanecen idénticas".

Conforme con lo previsto por las citadas normas, el elemento "tiempo" no está presente en la definición del Primer Método de Valoración Aduanera, en cambio, sí lo está en las definiciones del Segundo y del Tercer Método de Valoración Aduanera, las cuales establecen este elemento como un parámetro externo que debe ser considerado al determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas según lo previsto por dichos métodos.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Así, debido a que en el Segundo y Tercer Método de Valoración Aduanera no se toma en cuenta el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración, sino que se recurre al valor de transacción de otra mercancía que califique como idéntica o similar, la norma establece parámetros de comparación entre ambas mercancías, las que deben guardar cierto nivel identidad, de manera que para poder utilizar válidamente el valor de transacción de la mercancía idéntica o similar, se deben observar dichos parámetros, entre los cuales se encuentra el elemento tiempo.

El elemento tiempo que se debe tomar como referencia al aplicar el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, respectivamente, está determinado por el momento en el que las mercancías objeto de valoración fueron exportadas, lo cual se acredita con el documento de transporte. Ello implica que para poder utilizar como referencia el valor de transacción de mercancía idéntica o similar, ésta debió haber sido exportada en el mismo momento en que lo fue la mercancía valorada o en un momento aproximado.

Al respecto, se aprecia que la norma internacional y la comunitaria exigen en primera instancia que la mercancía objeto de valoración y la mercancía idéntica o similar a ella que se utiliza como referencia hayan sido exportadas en el mismo momento, porque de esa manera se asegura que las prácticas comerciales y condiciones del mercado que afectan sus precios sean idénticas y en consecuencia se trate de mercancías comparables.

Siendo éste el fundamento de dicha regla, es razonable la excepción propuesta por la norma internacional y la comunitaria, cuando en segunda instancia permiten que se utilice como referencia el valor de transacción de mercancía idéntica o similar que no fue exportada en el mismo momento en que se exportó la mercancía objeto de valoración sino en un momento aproximado, siempre y cuando la diferencia de estas fechas comprenda un periodo en el que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de las mercancías se hayan mantenido iguales. Así, no se vería afectado el propósito fundamental del elemento tiempo y en consecuencia, se tendrá mercancías que siguen siendo comparables.

Aparentemente, según lo indicado, en lo que se refiere a la fecha que deberá considerarse como un momento aproximado al de la exportación de la mercancía objeto de valoración, no se habría fijado un plazo específico (antes o después de la fecha de la exportación de la mercancía objeto de valoración) dentro del cual debe haberse exportado la mercancía idéntica o similar, sino que se habría recurrido a otros parámetros, como son las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afectan los precios de las mercancías, indicándose que será próxima aquella fecha en la que todavía se mantienen idénticos dichos aspectos.

Esto significaría por ejemplo, que si las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía cambiaron a los 15 días de producida la exportación de la mercancía objeto de valoración, la mercancía idéntica o similar exportada después de esa fecha no podría considerarse como referencia válida y en consecuencia, no podría ser utilizada para determinar el valor en aduanas en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera. Asimismo, en otro casos podría suceder que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía cambien recién a los 9 meses de producida la exportación de la mercancía objeto de valoración, en cuyo caso es lógico concluir que la mercancía idéntica o similar exportada después de 8 meses, es decir, dentro de ese periodo, constituye una referencia válida para la determinación del valor en aduanas, conforme con los mencionados métodos de valoración aduanera.

No obstante lo señalado, es necesario tener en cuenta que al regular el Sexto Método de Valoración Aduanera, denominado el Método del Último Recurso, el inciso a) del numeral 3) del artículo 44° del citado Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, establece lo siguiente:

"3. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos indicados en los numerales 1 a 5 del artículo 3 de la Decisión 571, desarrollados en los Capítulos I y II del presente Título, se aplicará el método del "Último Recurso" de la siguiente manera:



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

a) *Flexibilidad razonable.*

A tal efecto, se aplicarán de nuevo los primeros cinco métodos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el mismo orden establecido en este Acuerdo conforme a lo señalado en el artículo 4 de la Decisión 571, pero utilizando una flexibilidad razonable en la apreciación de las exigencias que cada uno de ellos contiene, hasta encontrar el primero que permita determinar el valor en aduana.

Para la aplicación de las normas previstas en el desarrollo de este método con flexibilidad razonable, en los casos que correspondan, podrán utilizarse períodos de tiempo superiores a ciento ochenta (180) días pero no más de trescientos sesenta y cinco (365) días, a efectos de establecer el momento aproximado".

De lo señalado en la norma citada, se aprecia que el Sexto Método de Valoración Aduanera es aplicable cuando no es posible determinar el valor en aduanas de la mercancía importada conforme con los métodos 1 a 5 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y éste dispone que se intente aplicar nuevamente dichos métodos de valoración, en el mismo orden, pero utilizando una flexibilidad razonable al verificar el cumplimiento de los requisitos de cada uno, esto es, que se sea tan exigente al comprobarlos.

Así, en lo que se refiere al elemento tiempo, señala que un caso de flexibilidad razonable sería la utilización de un periodo superior a los 180 días pero inferior a 365 días, claro está, bajo el supuesto de que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía hayan variado en ese periodo, ya que de lo contrario, si ellas se hubiesen mantenido iguales, estaríamos dentro de lo que el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera denominan un momento aproximado.

En este contexto, es necesario tener en cuenta el Método de Interpretación Sistemático por comparación con otras normas, el cual, según RUBIO CORREA, "...consiste en extender a la norma bajo interpretación los principios o conceptos que fluyen claramente del contenido de otras normas y que, en la interpretada, no son ostensibles (...)"⁵⁷.

Aplicando dicho método de interpretación se puede concluir que la norma comunitaria permite fijar un plazo de tolerancia del elemento tiempo aplicable en el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, esto es, de 180 días anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, los cuales deberán ser computados en días calendarios a partir del día inmediato anterior o posterior a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, ya que las prácticas comerciales y condiciones del mercado son susceptibles de un cambio en cualquier día y no únicamente en días hábiles.

Al respecto, HERRERA YDÁÑEZ y GOIZUETA SÁNCHEZ señalan lo siguiente: "Como hemos dicho, ni el Acuerdo, ni la nota explicativa 1.1 precisan o establecen límites temporales para fijar el alcance de la norma. Así, pues, deberán ser las Administraciones Aduaneras nacionales y, en concreto, el funcionario de Aduanas, quienes determinen, caso por caso, si el elemento temporal se cumple. No puede, pues, establecerse una regla fija, ya que en algunos casos, una diferencia de un día en la exportación puede determinar el rechazo de la aplicación de los artículos 2 y 3, y, en otros, diferencias de meses no impedirán que estos últimos se apliquen. Naturalmente, el funcionario de Aduanas no decidirá, caprichosamente, si acepta o no la diferencia en el elemento tiempo, sino que tendrá que ponderar diversos factores, como, por ejemplo, el cambio en las condiciones del mercado de la mercancía de que se trate, las oscilaciones en el precio de la misma, etc. Una regla práctica, para evitar cualquier problema, podría consistir en establecer un plazo de tolerancia en la legislación del país de importación, de tal manera que, superados los plazos establecidos, no se apliquen los artículos 2 y 3"⁵⁸.

⁵⁷ En este sentido, véase: Rubio Correa, Marcial, *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, Lima, p. 267.

⁵⁸ Al respecto, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael y GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier, *Valor en Aduanas de las Mercancías según el Código del GATT*, ESIC, 1985, Madrid. 1985, pp. 86 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

De otra parte, se debe tener en cuenta que la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, entre otros aspectos, reconoce la importancia de lo dispuesto por el artículo VII del GATT de 1994 así como de la elaboración de normas para su aplicación con el objeto de conseguir a este respecto una mayor uniformidad y certidumbre. Sobre el particular IBÁÑEZ MARSILLA señala: "A estos cuatro puntos de la Introducción sigue una exposición de los objetivos que inspiran la elaboración del Código y algunas líneas maestras del mismo. Esta exposición se convierte en criterio hermenéutico de gran importancia al poner de manifiesto los principios fundamentales en que se basa el Acuerdo Internacional por el que se establece el Código"⁵⁹.

Asimismo, sobre el objetivo de lograr una mayor uniformidad y certidumbre en la valoración en aduana, agrega lo siguiente: "Son dos cualidades íntimamente unidas. Si bien sería posible que existiera certidumbre a pesar de que cada país aplicara unas normas de valoración diferentes, qué duda cabe que el hecho de contar con unas normas internacionales comunes hace más fácil que los operadores puedan predecir el resultado de sus transacciones, elemento que a su vez redundaría en beneficio del tráfico internacional. Las empresas sienten aversión por el riesgo, y no es casualidad que las normas contables, preocupadas por ofrecer una imagen fiel de la verdadera situación patrimonial de la empresa, concedan gran importancia al principio de prudencia. Si se reducen los riesgos, mediante un conjunto de normas cuyas consecuencias son predecibles, se está creando un clima favorable para los negocios. La uniformidad es además el mecanismo destinado a impedir que los distintos Estados hagan utilización desviada de la valoración aduanera"⁶⁰.

En tal sentido, es claro que cualquier criterio interpretativo que se adopte con relación al elemento tiempo previsto en el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, deberá ajustarse, entre otros, a los principios de uniformidad y certidumbre expresamente señalados en la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Ahora bien, el plazo de tolerancia que propone la norma comunitaria no puede tener un carácter estricto o rígido⁶¹ porque ello podría implicar que en algún caso no se utilicen los parámetros establecidos por los artículos 2º y 3º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Así por ejemplo, fijar un plazo de tolerancia de 180 días anteriores y posteriores a la fecha de exportación de la mercancía valorada, que se aplique de manera rigurosa, podría significar que no se utilice como referencia el valor de transacción de mercancía idéntica o similar exportada en una fecha posterior a dicho plazo, a pesar que durante ese periodo de tiempo las prácticas comerciales y condiciones del mercado se mantuvieron idénticas, lo cual sería incorrecto. De igual forma, podría suceder que se utilice como referencia el valor de transacción de mercancía idéntica o similar exportada dentro de los 180 días, a pesar que a la fecha en que ésta se exportó ya habían cambiado las prácticas comerciales o condiciones del mercado que afectan el precio de la mercancía, lo cual también sería incorrecto.

En tal sentido, debe entenderse que el plazo de tolerancia propuesto por la norma comunitaria tiene un carácter flexible, que permite la aplicación de los parámetros que fueron utilizados por la norma internacional y la comunitaria para determinar cuándo se está frente a un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, exportada en un momento aproximado al de la exportación de la mercancía valorada, y a la vez, permite la aplicación de los principios de uniformidad y certidumbre. Ello es posible si consideramos que el plazo propuesto por la normativa comunitaria se basa en presunciones relativas, también conocidas como presunciones iuris tantum.

⁵⁹ Al respecto, véase: IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, *La Valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*, Monografía Ciencias Jurídicas, 2002, Madrid, p. 69.

⁶⁰ En este sentido, véase: *Ibidem.*, pp. 69 y ss.

⁶¹ Mediante el inciso b) del artículo 13º del citado Decreto Supremo N° 186-99-EF, vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 098-2002-EF, se estableció un plazo que tuvo carácter estricto o rígido al señalar lo siguiente: "b) Si ha sido exportada al Perú en el mismo momento de la exportación o en el plazo de noventa días antes o después de la fecha de exportación".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, se considera que la presunción en general es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido, cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable⁶². La presunción faculta a los sujetos a cuyo favor se prevé a prescindir de la prueba de aquello que se presume cierto. Asimismo, una presunción es relativa o *iuris tantum* cuando se admite prueba en contra, esto es, cuando se permite probar la inexistencia del hecho que inicialmente se presumía cierto, de manera que la persona que necesita vencer esa presunción debe aportar las pruebas suficientes para demostrar su falsedad⁶³.

De esta manera, el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar, exportada dentro de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, calificará como referencia válida. No obstante, dicha calificación tendrá el carácter de una presunción *iuris tantum*, de manera que se admitirá prueba en contrario. Ello significa que si la Administración Aduanera o el importador prueban que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía cambiaron entre la fecha de exportación de la mercancía valorada y la que es utilizada como referencia, esta última no podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas de la primera, en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera.

De igual forma, el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada fuera de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración calificará como referencia no válida. No obstante, dicha calificación también deberá tener el carácter de una presunción *iuris tantum*, de forma que se admitirá prueba en contrario. De igual manera, ello significa que si la Administración Aduanera o el importador prueban que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no se modificaron entre la fecha de exportación de la mercancía valorada y la que es utilizada como referencia, esta última podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas de la primera, en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera.

Por otro lado, en cuanto a la elección del valor de transacción de mercancía idéntica o similar debe considerarse que, como se ha señalado, al realizarse una consulta en el marco del Segundo y Tercer Métodos de Valoración Aduanera y el intercambio de información correspondiente, puede que se identifique más de un valor de transacción de mercancías que califican como idénticas o similares, según el método de valoración que se esté aplicando y que además cumplen con el elemento tiempo y respecto de las cuales se han realizado los ajustes respectivos para hacerlas comparables con la mercancía objeto de valoración. En dicho caso, será necesario elegir una de ellas para determinar el valor en aduanas.

Al respecto, el tercer párrafo del artículo 2º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala lo siguiente: "Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo". Igual disposición se aprecia en el artículo 3 respecto de mercancías similares. En efecto, se señala que "Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo".

⁶² En este sentido, véase: ASOREY, Ruben y NAVARRINE, Susana Camila, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario. Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Depalma, 1985, Buenos Aires, p. 7.

⁶³ Sobre el particular, DE SANTO señala que: "Toda persona a quien favorece una presunción legal -puntualiza Palacio- se halla dispensada de probar el hecho sobre el cual dicha presunción recae.

El hecho legalmente presumido no es uno que no pueda ser objeto idóneo de prueba, como lo sostienen Lessona y Florian, si no que no necesita prueba o está excluido del tema de prueba, como correctamente entienden Rosenberg, Schönke y Devis Echandía, entre otros.

La presunción no es una prueba, sino un eximente de prueba; pero esto no significa que si el litigante interesado aduce prueba sobre el hecho presumido el órgano jurisdiccional necesariamente deba rechazarla.

En efecto, esa prueba es innecesaria pero pertinente, y el hecho es objeto concreto de prueba, aunque no requiera actividad probatoria.

La presunción legal absoluta exime o dispensa de prueba a los hechos presumidos, si la presunción es relativa, se produce una inversión de la carga probatoria". En este sentido, véase: DE SANTO, Víctor, *La Prueba Judicial*, Editorial Universidad, 2005, Buenos Aires, pp. 126 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Por consiguiente, de acuerdo con lo señalado por la citada norma, en una situación en la que existe más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar a la que es objeto de valoración, las cuales califican como referencias válidas para determinar el valor en aduanas, se deberá elegir el valor de transacción más bajo.

No obstante lo señalado, el inciso b) del artículo 13° del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, dispone que: "Para la aplicación del Segundo y Tercer Método la Aduana DEBE VERIFICAR si el valor tomado como referencia cumple, respecto a la mercancía objeto de valoración, los siguientes requisitos: (...)

b) Si ha sido exportada al Perú en el mismo momento o en su defecto en un momento más aproximado sea antes o después, en caso de igualdad de aproximación se preferirá la anterior".

Como se puede apreciar, la última parte de esta disposición del ordenamiento jurídico interno, establece que cuando existan dos valores de transacción de mercancías idénticas o similares, que cumplen con el elemento tiempo porque fueron exportadas en un momento aproximado a la fecha de exportación de la mercancía valorada, una de ellas con anterioridad y la otra con posterioridad, y que tienen la misma aproximación a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, se preferirá la que fue exportada con anterioridad, utilizando así un parámetro distinto al previsto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Por consiguiente, se aprecia que lo dispuesto en la última parte del citado inciso b) del artículo 13° del anotado reglamento contraviene lo dispuesto por el tercer párrafo de los artículos 2° y 3° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, razón por la cual aquel resulta inaplicable.

Finalmente es necesario señalar que, teniendo en cuenta que el término "momento aproximado" cubre el periodo más próximo que sea posible, durante el cual las prácticas comerciales y condiciones del mercado permanecen idénticas, según lo señalado por la Nota Explicativa 1.1., debe entenderse que cuando existan dos o más valores de transacción de mercancías idénticas o similares, que aparentemente cumplirían con el elemento tiempo, pero no tienen la misma aproximación a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, se preferirá la que fue exportada en una fecha más cercana a la fecha de exportación de la mercancía valorada, ya que sólo ella cumplirá el elemento tiempo al según el criterio interpretativo expresado en la citada Nota Explicativa."

De acuerdo con la información que consta en los actuados la mercancía utilizada como referencia amparada en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-204973 fue exportada dentro de los 180 días calendarios posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, contenida en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406, de manera que califica como una referencia válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera.

En este punto se debe precisar que el importador no ha presentado prueba alguna que acredite que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, de manera que no existe elemento de juicio alguno relacionado con el elemento tiempo que impida considerar la referencia utilizada por la Administración como una referencia válida.

VI. De los elementos "cantidad" y "nivel comercial" de una transacción cuya mercancía es utilizada como referencia.

Según consta en los actuados, la cantidad de mercancía importada con la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406 fue de 28,526.00 metros, en tanto que la cantidad de mercancía importada con la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-204973 fue de 45,151.70 metros.

Asimismo, se aprecia que el importador en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406, al igual que el importador en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-204973, han declarado que el nivel comercial que les otorgaron sus respectivos proveedores era de mayorista.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Ahora bien, respecto del análisis que se debe realizar en cuanto a los elementos "cantidad" y "nivel comercial" de una transacción cuya mercancía es utilizada como referencia para la aplicación del segundo y tercer método de valoración aduanera, el tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2013-09 de 13 de febrero de 2013, el siguiente criterio:

"Cuando en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se tiene como referencia únicamente el valor de transacción de mercancía vendida a un nivel comercial y/o cantidad diferente, se deberá comprobar si en la transacción de la mercancía objeto de valoración y/o en la transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, el precio fue afectado con un descuento por nivel comercial y/o cantidad, en cuyo caso, se deberá realizar los ajustes respectivos al valor de transacción de la mercancía que se utiliza como referencia a efecto de hacerlo comparable con el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración y así poder utilizarlo para determinar el valor en aduanas."

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

"El segundo párrafo de la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala que: "Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3".

En cuanto al Segundo Método de Valoración Aduanera, el primer párrafo del artículo 2° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala lo siguiente:

"1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor".

Asimismo, respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, el primer párrafo del artículo 3° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece lo siguiente:

"1 a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquellos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Sobre el particular, es necesario determinar la manera en la que deben analizarse los elementos cantidad y nivel comercial de las mercancías objeto de valoración y de las mercancías que se consideren idénticas o similares a ellas, para determinar si corresponde efectuar un ajuste que las haga comparables, para la determinación del valor en aduanas en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Previamente al análisis, es necesario indicar que 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, entre los cuales se encontraba el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

No obstante, a solicitud del Gobierno Peruano, la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y por lo dispuesto en la referida Decisión y su Reglamento Comunitario, el cual se aprobó mediante Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina⁶⁴.

Como se puede apreciar en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la tarea de asignar un valor a la mercancía importada, para efecto de determinar la base imponible de los tributos aduaneros de tipo ad valorem que le son aplicables.

Con relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional es necesario mencionar que según el principio Pacta Sunt Servanda, reconocido por el artículo 27° de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los Estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Sobre el carácter de las normas comunitarias, se puede indicar que tienen los siguientes atributos i) se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como al Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexisten el Derecho comunitario y el Derecho interno, cada uno con su propia autonomía⁶⁵; y iii) gozan de "primacía" es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

⁶⁴ Mediante las Decisiones Nº 326 y Nº 378 de la Comisión de la Comunidad Andina, también se dispuso que para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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», no obstante, se debe indicar que tales Decisiones contemplaban la posibilidad que los países miembros de la CAN valoren las mercancías importadas sobre la base de precios o valores mínimos o de referencia de manera limitada y transitoria, lo cual no es permitido por la Decisión Nº 571.

⁶⁵ Se dice que al interior de cada Estado miembro de un proceso de integración, coexisten el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, con autonomía, porque el Derecho comunitario no es Derecho nacional, pues aunque integrado en el sistema jurídico nacional, tal integración se produce sin que aquél pierda su naturaleza específica original de Derecho comunitario.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Teniendo en cuenta lo señalado, a continuación se determinará cómo deben analizarse los elementos cantidad y nivel comercial de la mercancía objeto de valoración y de la referencia que se considere idéntica o similar a ella, para determinar si corresponde efectuar algún ajuste para tener en cuenta los diferencias atribuibles a dichos elementos, de manera que éstas sean comparables para la determinación del valor en aduanas en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Conforme con las normas citadas, se considera que para establecer el valor en aduanas de la mercancía importada en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, el precio que el comprador haya pagado o va a pagar por la misma resulta irrelevante, pues en dichos métodos el valor en aduanas estará determinado por el valor de transacción de otra mercancía importada que califique como idéntica o similar a la que es objeto de valoración.

Al respecto, BUENO señala que: "La diferencia principal con el método del Artículo 1 es que éste se refiere a un valor de transacción que se determina en función de las mercaderías que se están importando, mientras que el Artículo 2 establece el valor en aduana a través de los precios de otras mercaderías idénticas a las que se están importando, pero cuyos valores ya han sido aprobados por la Aduana conforme al Artículo 1"⁶⁶, apreciación que también resulta aplicable al artículo 3°, respecto mercaderías similares.

En ese contexto, de conformidad con el criterio establecido en reiterados fallos de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, como es el caso de la Resolución de Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006⁶⁷, para aplicar el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera la normativa internacional y comunitaria disponen que la Administración Aduanera notifique al importador la denominada "Consulta", a través de la cual se pone en conocimiento del importador los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee en su base de datos y le solicita que informe sobre aquellos que pudiera conocer. Al respecto, se advierte que se trata de una actuación para intercambiar información sobre los valores de transacción de mercancías idénticas o similares a la importada, con el propósito de evaluarlos y elegir aquel que será utilizado para determinar el valor en aduanas, de acuerdo con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, respectivamente.

⁶⁶ Al respecto, véase: BUENO, Miguel E., *El Valor en Aduana de las Mercancías*, Ediciones IARA S.A., 2005, Buenos Aires, p. 46.

⁶⁷ La Resolución del Tribunal Fiscal Nº 4499-A-2006 de 17 de agosto de 2006, establece que: "las consultas a que se refiere el segundo párrafo de la Introducción General del Acuerdo se efectuarán casi siempre, excepto cuando el importador previamente haya informado que no posee información alguna o referencia de mercancía idéntica o similar. En este mismo contexto cuando el artículo bajo análisis indica que: "(...) cuando carezca de la información necesaria para aplicar los referidos métodos". Se interpretará que la información necesaria, es aquella que conoce la Administración Aduanera, el importador y que sirve para buscar la base apropiada para valoración, tal como ya lo ha indicado esta Sala de Aduanas mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3622-A-2006.

Asimismo, cuando al citado artículo dice que: "(...) En el caso que se cuente con más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, según corresponda, que cumpla todas las condiciones, para determinar el Valor en Aduana se aplicará el valor de transacción más bajo", debe entenderse que se refiere a los valores que tanto la administración como el importador tienen.

Igualmente, es necesario señalar que la frase "podrá celebrar consultas" consignado en la parte inicial del artículo 14° materia de análisis, no le da discrecionalidad total a la Administración Aduanera respecto de la realización de consultas a que se refiere dicho artículo, sino que brinda una posibilidad a la Administración en la que no va efectuar las referidas consultas, y será efectivamente en aquellos casos que sean manifiestamente innecesario hacerlas, como lo es que el importador en un acto formal indique a la Administración antes de efectuarse la consulta que: i) no posee información alguna que ayude a determinar el valor en Aduanas en el marco de la aplicación del Segundo y Tercer método de Valor, ó ii) proporcione información de precios efectivamente pagados o por pagar de mercancías idénticas o similares indicando que es toda la información que tiene".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

La evaluación de los valores de transacción de mercancías idénticas o similares que posee la Administración Aduanera y de los que presenta el importador, tiene varias etapas. Una de ellas consiste en verificar que la mercancía que se utiliza como referencia haya sido vendida al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades en las que fue vendida la mercancía objeto de valoración, y si ello no fue así, se debe verificar que se hayan realizado los ajustes que corresponda para tener en cuenta los diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, los que se realizarán sobre la base de datos comprobados.

Al respecto, la Nota Interpretativa al artículo 2º contenida en el Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC señala:

"1. Para la aplicación del artículo 2, siempre que sea posible, la Administración de Aduanas utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se podrá utilizar una venta de mercancías idénticas que se realice en cualquiera de las tres condiciones siguientes:

- a) una venta al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes;
- b) una venta a un nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades; o
- c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

2. Cuando exista una venta en la que concurra una cualquiera de las tres condiciones indicadas, se efectuarán los ajustes del caso en función de:

- a) factores de cantidad únicamente;
- b) factores de nivel comercial únicamente; o
- c) factores de nivel comercial y factores de cantidad.

3. La expresión "y/o" confiere flexibilidad para utilizar las ventas e introducir los ajustes necesarios en cualquiera de las tres condiciones enunciadas.

A los efectos del artículo 2, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas idénticas es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1.

5. Será condición para efectuar el ajuste por razón de la diferencia en los niveles comerciales o en las cantidades el que dicho ajuste, tanto si supone un incremento como una disminución del valor, se haga sólo sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que es razonable y exacto, por ejemplo, listas de precios vigentes en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles o cantidades. Como ejemplo de lo que antecede, en el caso de que las mercancías importadas objeto de la valoración consistan en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías importadas idénticas respecto de las cuales exista un valor de transacción correspondan a una venta de 500 unidades, y se haya comprobado que el vendedor otorga descuentos por cantidad, el ajuste necesario podrá realizarse consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades. La venta no tiene necesariamente que haberse realizado por una cantidad de 10 unidades, con tal de que se haya comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la lista de precios es fidedigna. Si no existe tal medida objetiva de comparación, no será apropiado aplicar el artículo 2 para la determinación del valor en aduana".

Por su parte, la Nota Interpretativa al artículo 3º contenida en el Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC establece:

"1. Para la aplicación del artículo 3, siempre que sea posible, la Administración de Aduanas utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando no exista tal venta, se podrá utilizar una venta de mercancías similares que se realice en cualquiera de las tres condiciones siguientes:



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

- a) una venta al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes;
b) una venta a un nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades; o
c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.
2. Cuando exista una venta en la que concurra una cualquiera de las tres condiciones indicadas, se efectuarán los ajustes del caso en función de:
- a) factores de cantidad únicamente;
b) factores de nivel comercial únicamente; o
c) factores de nivel comercial y factores de cantidad.
3. La expresión "y/o" confiere flexibilidad para utilizar las ventas e introducir los ajustes necesarios en cualquiera de las tres condiciones enunciadas.
4. A los efectos del artículo 3, se entenderá que el valor de transacción de mercancías importadas similares es un valor en aduana, ajustado con arreglo a las disposiciones de los párrafos 1 b) y 2, que ya haya sido aceptado con arreglo al artículo 1.
5. Será condición para efectuar el ajuste por razón de la diferencia en los niveles comerciales o en las cantidades el que dicho ajuste, tanto si supone un incremento como una disminución del valor, se haga sólo sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que es razonable y exacto, por ejemplo, listas de precios vigentes en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles o cantidades. Como ejemplo de lo que antecede, en el caso de que las mercancías importadas objeto de la valoración consistan en un envío de 10 unidades y las únicas mercancías importadas similares respecto de las cuales exista un valor de transacción correspondan a una venta de 500 unidades, y se haya comprobado que el vendedor otorga descuentos por cantidad, el ajuste necesario podrá realizarse consultando la lista de precios del vendedor y utilizando el precio aplicable a una venta de 10 unidades. La venta no tiene necesariamente que haberse realizado por una cantidad de 10 unidades, con tal de que se haya comprobado, por las ventas de otras cantidades, que la lista de precios es fidedigna. Si no existe tal medida objetiva de comparación, no será apropiado aplicar el artículo 3 para la determinación del valor en aduana".

Asimismo, el Comentario 10.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, al tratar los ajustes por diferencias atribuibles al nivel comercial y a la cantidad según el Artículo 1.2 b) y los artículos 2º y 3º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala en sus numerales 1) a 3) lo siguiente:

"1. Al aplicar el Acuerdo, es posible que deba efectuarse un ajuste para tener en cuenta diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad en relación con los artículos 1.2 b) (valores criterio), 2.1 b) (mercancías idénticas) y 3.1 b) (mercancías similares). Aunque la redacción del artículo 1.2 b) difiera ligeramente de la de los artículos 2.1 b) y 3.1 b), es evidente que los principios en juego son los mismos: han de tenerse en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y a la cantidad, y debe de ser posible efectuar los ajustes necesarios sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos.

2. Cuando se haga conocer a la Aduana una transacción que puede utilizarse para establecer un valor criterio según el artículo 1.2 b) o el valor de transacción de mercancías idénticas o similares según los artículos 2 y 3, debe determinarse en primer lugar si esa transacción se realizó al mismo nivel comercial y sensiblemente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Si el nivel comercial y las cantidades fueran comparables a efectos de esa transacción no habría que efectuar ningún ajuste por estos conceptos.

3. Ahora bien, si se comprueban diferencias en el nivel comercial y en la cantidad, habrá que determinar si estas diferencias han influido en el precio o en el valor. Es importante tener presente que la existencia de una diferencia en el nivel comercial o en la cantidad no implica obligatoriamente un ajuste; éste será necesario solamente si de una diferencia en el nivel comercial o en la cantidad resulta una diferencia en el precio o en el valor; el ajuste se hará, entonces, sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquél es razonable y exacto. Si no se puede satisfacer esta condición, no se puede efectuar ajuste alguno".



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En el mismo sentido, al regular el Segundo Método de Valoración Aduanera, el numeral 3) del artículo 33° del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, aprobado por Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, establece lo siguiente: "Al aplicar este método, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no se disponga de éste, se harán los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad" mientras que respecto del Tercer Método de Valoración Aduanera, el numeral 3) del artículo 37° del citado reglamento señala que: "Al aplicar este método, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no se disponga de éste, se harán los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad".

En cuanto a los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, el artículo 34° del citado Reglamento establece lo siguiente con relación al Segundo Método de Valoración Aduanera: "1. En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías idénticas, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuarán los ajustes que resulten necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad, entre la mercancía importada y la mercancía idéntica considerada. De igual manera se deberán hacer ajustes para tener en cuenta las diferencias que puedan existir, por costos y gastos de transporte y seguro, resultantes de diferencias de modalidades y distancia, tal es el caso, cuando las mercancías idénticas han sido exportadas de un país distinto del país de exportación de las mercancías objeto de valoración. 2. Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables, que demuestren claramente que el ajuste es razonable y exacto. 3. Se considerarán como datos objetivos y cuantificables, entre otros, los que estén contenidos en listas de precios vigentes y fidedignos en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles comerciales y cantidades. Dichas listas deberán ser comprobadas con otras importaciones efectuadas a esos precios".

Los referidos ajustes son regulados de igual forma en el Tercer Método de Valoración Aduanera, mediante el artículo 38° del referido Reglamento, el cual establece: "1. En aquellos casos que no se disponga de valores de transacción de mercancías similares, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración, se efectuarán los ajustes que resultan necesarios, por las diferencias existentes por los conceptos de nivel comercial y/o cantidad entre la mercancía importada y la mercancía similar considerada. De igual manera se deberán hacer ajustes para tener en cuenta las diferencias que puedan existir por costos y gastos de transporte y seguro, resultantes de diferencias de modalidades y distancia, tal es el caso, cuando las mercancías similares han sido exportadas de un país distinto del país de exportación de las mercancías objeto de valoración. 2. Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias de nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición, tanto si conduce a un aumento como a una disminución de valor, de que se haga sobre la base de datos objetivos y cuantificables, que demuestren claramente que el ajuste es razonable y exacto. 3. Se considerarán como datos objetivos y cuantificables, entre otros, los que estén contenidos en listas de precios vigentes y fidedignos en las que se indiquen los precios correspondientes a diferentes niveles comerciales y cantidades. Dichas listas deberán ser comprobadas con otras importaciones efectuadas a esos precios".

En concordancia con lo dispuesto en la normativa internacional y comunitaria citada, los incisos c) y d) del artículo 13° del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, disponen lo siguiente:

"Para la aplicación del Segundo y Tercer Método la Aduana DEBE VERIFICAR si el valor tomado como referencia cumple, respecto a la mercancía objeto de valoración, los siguientes requisitos:
(...)



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

c) Si ha sido vendida al mismo nivel comercial, o de lo contrario puedan efectuarse los ajustes señalados en los Artículos 2 y 3 del Acuerdo del Valor de la OMC.

La existencia de una diferencia en el nivel comercial o en la cantidad no implica obligatoriamente un ajuste, éste sólo se aplicará cuando como consecuencia de ella, resulte una diferencia en el precio o en el valor. El ajuste se efectuará sobre datos comprobados que demuestren que aquél es razonable y exacto, de lo contrario no procederá ajuste alguno.

Si la diferencia existente en el nivel comercial de las referencias no influye en el precio, éstas pueden ser tomadas para la comparación.

d) Si ha sido vendida sustancialmente en la misma cantidad, o en una cantidad diferente, en la medida que tal diferencia no tenga influencia en la fijación del precio de la mercancía".

En principio, es necesario señalar que el "nivel comercial" a que se refiere el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, se presenta cuando un vendedor, como consecuencia de su política comercial, da un tratamiento diferenciado a sus compradores ubicando a cada uno en niveles de comercialización distintos. Los niveles más comunes o utilizados son los de mayorista, minorista, usuario, entre otros, claro está, sin que ello signifique una limitación para el vendedor, ya que dicho tratamiento depende únicamente de él, de manera que éste podría clasificar a sus compradores con otras denominaciones tales como: V.I.P, premium y classic o frecuente y eventual, entre otras diversas y muy variadas clasificaciones.

Siendo esto así, el nivel comercial constituye una condición del comprador que se la atribuye únicamente el vendedor de la mercancía. Este tratamiento diferenciado puede significar la aplicación de descuentos en los precios, pero también podría no tener ninguna incidencia en ellos y consistir en un tratamiento diferenciado de otros aspectos de la relación comercial entre comprador y vendedor, como es la publicidad, el servicio post venta, etc. En consecuencia, se puede decir que el elemento "nivel comercial" afecta al valor de transacción de la mercancía únicamente si éste significa que el vendedor otorgue un descuento por dicho concepto.

En lo que se refiere a la "cantidad", se debe indicar que ésta se refiere al número de unidades de la mercancía que es objeto de una transacción. Este aspecto también puede influir en la política comercial del vendedor. De hecho, la mayoría de vendedores otorgan descuentos sobre el precio cuando es mayor la cantidad de la mercancía comercializada. No obstante, la cantidad no siempre tiene incidencia en el precio de la mercancía, ya que pueden existir vendedores que por diversas razones, como puede suceder en el caso de productos con una demanda inelástica⁶⁸, no otorguen descuentos por cantidad, ya que una decisión de ese tipo no afectaría el volumen de sus ventas. En este caso, también se puede concluir que el elemento "cantidad" afecta al valor de transacción de la mercancía únicamente si éste significa que el vendedor otorgue un descuento por este concepto.

Ahora bien, conforme con lo señalado por las normas citadas, la aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera implican que en la mayor medida posible se utilice el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar, que haya sido vendida al mismo nivel comercial y en la misma cantidad en que lo fue la mercancía objeto de valoración. Si se encuentra una referencia con esas condiciones, ésta será la que se utilice para determinar el valor en aduanas, tomando su valor de transacción sin realizar ningún ajuste.

Si no fuera posible encontrar el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar, vendida al mismo nivel comercial y en la misma cantidad en que lo fue la mercancía objeto de valoración, podrá utilizarse como referencia: a) el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar, vendida a un nivel comercial diferente pero en la misma cantidad, b) el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar vendida al mismo nivel comercial pero en diferente cantidad, o c) el valor de transacción de una mercancía idéntica o similar vendida a un nivel comercial diferente y en cantidad diferente.

⁶⁸ Se entiende que una demanda es inelástica cuando ésta es poco sensible a la variación del precio.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

En cualquiera de las 3 situaciones descritas, es posible que sea necesario realizar ajustes a la referencia utilizada, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, por lo que éstos podrán efectuarse en función de: a) únicamente factores de cantidad, b) únicamente factores de nivel comercial y c) factores de nivel comercial y factores de cantidad.

No obstante, es importante mencionar que dada la naturaleza de los elementos "nivel comercial" y "cantidad" mencionados, corresponderá realizar los referidos ajustes únicamente si dichos elementos han significado un descuento, afectando al valor de transacción de la mercancía objeto de valoración o al valor de transacción de la mercancía idéntica o similar utilizada como referencia. Si los elementos nivel comercial y cantidad no han significado un descuento en el valor de transacción de las mercancías valoradas o en el de las utilizadas como referencia, estos no se verán afectados, y en consecuencia, no será necesario realizar ajuste alguno para hacerlas comparables.

Sobre el particular, LASCANO refiere que "En todos los casos la aduana deberá efectuar una investigación de los elementos de hecho caso por caso para comprobar si las diferencias de nivel y cantidades correspondientes a las transacciones en estudio influyeron o no en el precio de las mercaderías. Habrá ciertos casos en que las diferencias que puedan detectarse en el nivel comercial y en las cantidades verdaderamente no hayan influido en el precio, puesto que el vendedor no tiene en cuenta ni el nivel comercial ni la cantidad al vender sus mercancías, por lo que no será necesario ningún ajuste y habrá otros casos en que esos elementos resultan relevantes"⁶⁹.

Asimismo, IBÁÑEZ MARSILLA es más enfático en este punto cuando señala: "La primera precaución que se nos señala en él consiste en que no siempre que se detecten diferencias de cantidad o de nivel comercial esto deba traducirse en la práctica de un ajuste. Éste sólo será necesario practicarlo cuando tales diferencias resulten en una diferencia en el precio o en el valor: en otras palabras, que si existe una diferencia pero la misma no afecta a la fijación del precio, tal diferencia puede ser ignorada".⁷⁰

Así, para determinar cuándo será necesario realizar los referidos ajustes, es necesario en primer término, verificar el nivel comercial y la cantidad en que fue vendida la mercancía objeto de valoración, y luego verificar si en dicha transacción el vendedor otorgó al comprador algún descuento por nivel comercial o cantidad, debiendo determinarse de manera objetiva su cuantía. Para ese efecto, debemos señalar que el importador está obligado a probar los descuentos por cantidad o nivel comercial que se otorgaron en su transacción.

De no invocar un descuento por tales conceptos, o habiéndolo hecho, si éste no se acredita, se debe considerar que no se otorgaron descuentos en dicha transacción. Esta información puede ser obtenida de la declaración aduanera presentada por el importador, quien consigna los datos relacionados con la transacción de la mercancía importada en el formato B de la misma.

A continuación, se debe verificar el nivel comercial y la cantidad en que fue vendida la mercancía idéntica o similar utilizada como referencia y comprobar si en dicha transacción el vendedor otorgó al comprador algún descuento por nivel comercial o cantidad, debiendo determinarse igualmente su cuantía de forma objetiva. En este caso, la información puede ser obtenida de listas de precios fidedignas, cuyos precios son comprobables mediante transacciones. Otra fuente de información podrían ser las declaraciones aduaneras presentadas ante la autoridad aduanera por otros importadores o por el mismo importador, para importar mercancía idéntica o similar a la que es objeto de valoración, pudiendo verificarse los datos relacionados con la transacción de la mercancía en el formato B de la declaración aduanera.

⁶⁹ En este sentido, véase: LASCANO, Julio Carlos, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2007, Buenos Aires, pp. 298 y ss.

⁷⁰ Al respecto, véase: IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, *La valoración de las importaciones: Régimen Tributario y Experiencia Internacional*, McGraw-Hill/Interamericana de España, 2002, Madrid, p. 301.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Al respecto, cabe precisar que si se trata de una referencia utilizada por la Administración Aduanera, es ésta la que debe probar los descuentos por cantidad o nivel comercial que se otorgaron en dicha transacción, y si la referencia es presentada por el importador, éste deberá probar si en ella se otorgaron descuentos por cantidad o nivel comercial. Si no se invoca un descuento por este concepto, o habiéndolo hecho éste no es acreditado, deberá considerarse que no se otorgó descuento alguno por cantidad o nivel comercial.

En este punto es importante mencionar que en el análisis de la información que se pueda obtener de una declaración aduanera, realizado para determinar si se produjeron descuentos en la transacción de la mercancía objeto de valoración o en la transacción de aquella mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, se debe considerar que de acuerdo con el principio de buena fe y presunción de veracidad, dicha información se presume cierta, mientras la Administración Aduanera o el importador no acrediten lo contrario de manera objetiva.

Si se comprueba que en la transacción de la mercancía objeto de valoración y/o en la transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, el precio fue afectado con un descuento por nivel comercial y/o cantidad, deberá determinarse su cuantía y realizarse el ajuste respectivo, el cual deberá efectuarse siempre sobre el valor de transacción de la mercancía que se utiliza como referencia para que tenga las mismas condiciones que tiene la mercancía objeto de valoración. En efecto, en ningún caso se realizarán estos ajustes sobre el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración, pues en el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, el valor en aduanas no está determinado por éste, sino que lo está por el valor de transacción de la mercancía idéntica o similar que se usa como referencia.

Una vez que se han realizado los ajustes necesarios sobre el valor de transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, para hacerla comparable con la mercancía objeto de valoración, ésta podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas si cumple con los demás requisitos establecidos por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Así por ejemplo, se puede decir que si la mercancía objeto de valoración tiene un descuento de 10% sobre el precio de lista, por nivel comercial y/o cantidad, y la mercancía utilizada como referencia no lo tiene, el valor de transacción de esta última deberá ser ajustado para que contenga un descuento de 10% por nivel comercial y/o cantidad, lo cual significará una reducción de dicho valor, y así ambas mercancías tendrán las mismas condiciones en cuanto a los elementos nivel comercial y/o cantidad (en ambos casos se considera un descuento de 10%), y por tanto serán comparables.

En cambio, si la mercancía objeto de valoración no tiene descuento alguno por nivel comercial y/o cantidad, y la mercancía utilizada como referencia tiene un descuento de 10% por nivel comercial y/o cantidad, el valor de transacción de esta última deberá ser ajustado para eliminar ese descuento de 10%, lo cual significará que se incremente dicho valor de transacción. De esta manera, ambas mercancías tendrán las mismas condiciones en cuanto a los elementos nivel comercial y/o cantidad (ninguna tiene descuentos), y en consecuencia, ambas serán comparables.

En el mismo sentido, si la mercancía objeto de valoración no tiene descuento alguno por nivel comercial y/o cantidad, y la mercancía utilizada como referencia tampoco lo tiene, el valor de transacción de esta última no necesitará ser ajustado, pues en ese caso ambas mercancías ya tienen las mismas condiciones en cuanto a los elementos nivel comercial y/o cantidad (ninguna tiene descuento), y por tanto son comparables.

Igualmente, si la mercancía objeto de valoración tiene un descuento de 10% sobre el precio de lista, por nivel comercial y/o cantidad, y la mercancía utilizada como referencia también tiene un descuento de 10% sobre el precio de lista, el valor de transacción de esta última no necesitará ser ajustado, pues en ese caso ambas mercancías ya tienen las mismas condiciones en cuanto a los elementos nivel comercial y/o cantidad (en ambos casos se considera un descuento de 10%), por lo que son comparables.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

De lo señalado, se concluye que para efectos del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se debe utilizar como referencia mercancía idéntica o similar a la que es objeto de valoración que haya sido vendida al mismo nivel comercial y cantidad. Si no se cuenta con una referencia con esas condiciones, se puede utilizar como referencia una mercancía idéntica o similar vendida a un nivel comercial y/o cantidad diferentes, situación en la que necesariamente se deberá comprobar si en la transacción de la mercancía objeto de valoración y/o en la transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, el precio fue afectado con un descuento por nivel comercial y/o cantidad, en cuyo caso, se deben realizar los ajustes respectivos al valor de transacción de la mercancía que se utiliza como referencia, a efecto de hacerlo comparable con el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración y poder utilizarlo para determinar el valor en aduanas.”.

En ese contexto, se tiene que en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406 el importador no ha declarado que haya sido beneficiado por su proveedor con un descuento por cantidad o nivel comercial, de manera que corresponde considerar que en dicha transacción no se han concedido descuentos por cantidad o nivel comercial.

Asimismo, se aprecia que fue la Administración Aduanera quién utilizó el valor de transacción de la mercancía importada mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973 como referencia, apreciándose que en ésta el importador tampoco declaró haber sido beneficiado por su proveedor con un descuento por cantidad o nivel comercial, de manera que corresponde considerar igualmente que en dicha transacción no se han concedido descuentos por cantidad o nivel comercial.

En este punto, es conveniente indicar, de acuerdo con el Informe Nº 118-3D1310-2010-001426/SUNAT, que la Administración Aduanera cumplió con investigar que el nivel comercial de los importadores de la mercancía objeto de valoración y de aquella que utilizó como referencia eran los mismos y que éste no significó algún descuento. Igualmente verificó que la cantidad de mercancía importada objeto de valoración y la cantidad de la mercancía importada utilizada como referencia diferían, pero que en ambos casos no se habían otorgado descuentos por dicho concepto.

En tal sentido, queda claro que para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, en aplicación del Tercer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se puede utilizar la referencia contenida en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-204973, sin que sea necesario realizar sobre ella ningún ajuste para hacerla comparable en cuanto a los elementos cantidad y nivel comercial.

De lo señalado anteriormente, se puede concluir que se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar en la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2007-10-180406, realizada mediante la Liquidación de Cobranza Nº 298868-10, debido a que el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el cual se sustenta, se realizó correctamente, razón por la cual corresponde confirmar la resolución apelada.

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

RESUELVE:

1º.- **CONFIRMAR** la Resolución Directoral Nº 118 3D1000/2011-000647 emitida el 11 de octubre de 2011 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

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 los siguientes criterios:

69



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

“Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 009-2004-EF, no se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.

Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e) f), g), la primera parte del inciso h), la segunda parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 009-2004-EF, se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Por consiguiente, cuando una factura comercial que sustenta el despacho aduanero de mercancía importada no cumple tales requisitos, la Administración Aduanera debe notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar que en su transacción se cumplieron tales requisitos, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento.”

“Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, presentados por el importador durante el despacho aduanero, no tienen mérito probatorio para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía importada cuando no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada si el importador no presenta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.

Los documentos que emiten las entidades financieras nacionales o internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos a favor del vendedor, que no hacen referencia a la factura comercial o al contrato de compra venta de la mercancía importada y que la Administración Aduanera constata durante un control realizado después del despacho aduanero para determinar el precio realmente pagado por la mercancía importada, pueden acreditar que dichos pagos forman parte del valor en aduanas si la Administración Aduanera constata documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.”

“Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.”

“Para calificar a una mercancía importada como idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total, lo cual se comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, que sean intrínsecos a la mercancía, determinados en cada caso de acuerdo con su naturaleza. Asimismo, es necesario que ambas se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos por numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8º del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajuste, pudiendo considerarse como idénticas aquellas mercancías que tienen una pequeña diferencia en cuanto a su apariencia externa.



Tribunal Fiscal

Nº 03893-A-2013

Para calificar a una mercancía importada como similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial en sus aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, siendo una condición para establecer dicha calificación que se sustente técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impidan que éstas cumplan las mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables. Asimismo, es necesario que se hayan producido en el mismo país y que no tengan incorporados o no contengan, según el caso, los elementos previstos en el numeral iv) del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes.”.

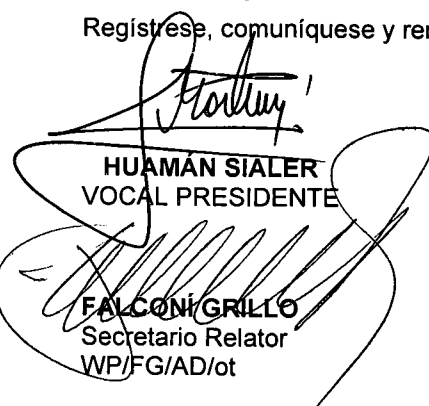
“El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada dentro de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como una referencia válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía no permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta no podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

El valor de transacción de una mercancía idéntica o similar exportada fuera de los 180 días calendarios anteriores o posteriores a la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración, califica como referencia no válida para determinar el valor en aduanas de conformidad con el Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera; calificación que tiene el carácter de una presunción iuris tantum, pues la Administración Aduanera o el importador pueden probar que las prácticas comerciales y las condiciones del mercado que afectan al precio de la mercancía permanecieron idénticas en el período comprendido entre la fecha de exportación de la mercancía objeto de valoración y la fecha de exportación de la mercancía que es utilizada como referencia, en cuyo caso ésta podrá ser utilizada para determinar el valor en aduanas.

Lo dispuesto en la última parte del inciso b) del artículo 13 del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF contraviene lo establecido por el Tercer Párrafo de los Artículos 2 y 3 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, razón por la cual resulta inaplicable.”.

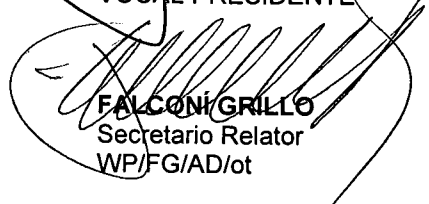
“Cuando en aplicación del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se tiene como referencia únicamente el valor de transacción de mercancía vendida a un nivel comercial y/o cantidad diferente, se deberá comprobar si en la transacción de la mercancía objeto de valoración y/o en la transacción de la mercancía idéntica o similar que se utiliza como referencia, el precio fue afectado con un descuento por nivel comercial y/o cantidad, en cuyo caso, se deberá realizar los ajustes respectivos al valor de transacción de la mercancía que se utiliza como referencia a efecto de hacerlo comparable con el valor de transacción de la mercancía objeto de valoración y así poder utilizarlo para determinar el valor en aduanas.”.

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
WP/FG/AD/ot