



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FALCONI GRILLO Aldo Isaias
FAU 20131370645 soft
Fecha: 06/03/2025 10:03:42
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

EXPEDIENTE N° : 2024002983
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Impugnaciones
FECHA : Lima, 03 de marzo de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC
N° contra la Resolución de División N° emitida el 12 de enero de 2024 por
la Intendencia Nacional de Impugnaciones, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto
contra la Resolución de División N° de 11 de octubre de 2023 que declaró
improcedente la solicitud de devolución de tributos consignados en la Liquidación de Cobranza (tipo 29) N°
generada con relación a la Declaración Aduanera de Mercancías N°
numerada el 14 de octubre de 2021.

CONSIDERANDO:

Que los principales antecedentes de este caso son los siguientes:

1. El 14 de octubre de 2021 la recurrente por intermedio de su agente de aduana numeró la Declaración Aduanera de Mercancías N°
2. El 04 de julio de 2023 la recurrente mediante Expediente N° (foja 21), solicitó la devolución de los tributos pagados con la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 0029 Autoliquidación) N° asociada a la Declaración Aduanera de Mercancías N° adjuntando para tal efecto, documentación que considera sustenta su pretensión.
3. Como consecuencia del pedido realizado por la recurrente, la Administración Aduanera continuó con el procedimiento de ajuste de valor, emitiendo finalmente el Informe de Determinación de Valor N° (fojas 29-40) de fecha 02 de agosto de 2023 y determina tributos en aplicación del Tercer Método de Valoración vinculados a la referida Declaración Aduanera, emitiéndose la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 30) N° (foja 28).
4. El 11 de octubre de 2023 la Administración Aduanera emite la Resolución de División N° (fojas 65-68) que declaró improcedente la solicitud de devolución presentada, señalando como sustento de su resolución el Informe de Determinación de Valor N° Resolución que ha sido reclamada por la recurrente con Expediente N° de 06 de noviembre de 2023 (fojas 70-74).
5. La Administración Aduanera el 12 de enero de 2024 emite la Resolución de División N° mediante la cual resuelve declarar infundado el recurso de reclamación interpuesto. Acto que ha sido apelado por la recurrente, y elevado a esta instancia para su análisis.

I. ASPECTO PROCEDIMENTAL:

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 205 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, el procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva se rigen por lo establecido en el Código Tributario.

Que el artículo 124 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece que son dos (2) las etapas del procedimiento contencioso tributario: (i) la reclamación ante la Administración Tributaria, y (ii) la apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que conforme a lo previsto en el artículo 162 del Código en mención, las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUAMAN SIALER Marco
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 04/03/2025 13:02:33
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
WINSTANLEY PATIO
Elizabeth Teresa FAU
20131370645 soft
Fecha: 04/03/2025 13:17:11
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
MARTEL SANCHEZ Jose
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 04/03/2025 12:07:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que el artículo 163 del Código Tributario citado, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, establece que las resoluciones que resuelvan las solicitudes a que se refiere el citado artículo 162, serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables.

Que el artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, resulta claro que la autoridad encargada de resolver está obligada a calificar correctamente los recursos que presenta el interesado o contribuyente.

II. NATURALEZA DEL PEDIDO DE DEVOLUCIÓN:

Que siguiendo el criterio establecido en la Resolución N° 13597-A-2011, cabe advertir que la rectificación de una declaración con los respectivos elementos que le sirven de sustento y de probanza puede ser solicitada en el marco de un procedimiento de devolución o de rectificación, y será resuelta por la Administración teniendo en cuenta la información con la que cuente (proporcionada por el sistema informático y documentación presentada por el interesado) y los recaudos que el contribuyente adjunte a su petición.

Que si la pretensión de la recurrente se plantea como una solicitud de rectificación de la Declaración, esta debe ser resuelta por el área competente de la Administración Aduanera mediante un acto que tenga la naturaleza de resolución, acto que resultaría apelable ante el Tribunal Fiscal.

Que si la pretensión de la recurrente se plantea como una solicitud de devolución de tributos (la cual llevaría implícita una solicitud de rectificación de la Declaración Aduanera correspondiente), esta debe ser resuelta por el área competente de la Administración Aduanera mediante un acto que tenga la naturaleza de resolución, acto que resultaría reclamable ante la propia Administración.

Que resulta importante señalar que, en los supuestos señalados en los dos considerandos precedentes, transcurrido el plazo de 45 días la recurrente puede plantear recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria de su pretensión (rectificación, o, devolución más rectificación), recurso que deberá ser resuelto por el área correspondiente de la Administración Aduanera, dentro del plazo de ley.

Que corresponde al interesado establecer y señalar la naturaleza de su pedido cuando inicia alguno de estos dos trámites (rectificación, o, devolución más rectificación), y sólo en caso que dicho señalamiento no resulte claro, corresponderá a la Aduana solicitarle la aclaración correspondiente, o, calificar su pretensión conforme a la redacción y sentido de lo que pide, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

Que cabe indicar que tal proceder no será adoptado cuando por mandato legal se establece un determinado procedimiento, como ocurre cuando el importador tiene el propósito de acogerse a las desgravaciones previstas en el marco de ciertos Tratados de Libre Comercio (Estados Unidos, China, entre otros), luego del despacho aduanero.

Que la Administración en ejercicio de su facultad reglamentaria es competente para establecer los procedimientos o instancias internas respectivas, determinando cómo se van a tramitar estas pretensiones (rectificación, o, devolución más rectificación) cuando le corresponde a ella emitir pronunciamiento¹; sin embargo, estos reglamentos:

1. No afectan que el pronunciamiento de la Administración se dé mediante un acto que tenga la naturaleza de resolución, emitido por el área que es competente para resolver la pretensión planteada.
2. No interrumpen ni suspenden los plazos legales máximos que tiene la Administración para emitir pronunciamiento, conforme a la pretensión planteada.
3. No limitan la facultad de los recurrentes de interponer los recursos de reclamación o apelación contra la resolución ficta denegatoria, transcurridos los plazos máximos establecidos por ley para resolver.

¹ Establecer las áreas que van a emitir el pronunciamiento, y con qué tipo de acto lo van a emitir, disponer que primero se resuelva la rectificación y luego la devolución, etc.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que por otro lado, se tiene que el Informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-01² señala lo siguiente:

“Así, una vez solicitada la devolución, en el supuesto que se pretenda cuestionar el valor en aduana, la Administración Aduanera, a fin de verificar su procedencia, se encuentra facultada a iniciar un procedimiento de duda razonable para determinar dicho valor en aduana, el cual culminará con la determinación sustentada en el Informe de Determinación del Valor respectivo, pudiéndose obtener los siguientes resultados:

1. *Se mantiene el valor en aduana declarado inicialmente, ratificándose los tributos cancelados, caso en el cual, no se emite una Liquidación de Cobranza, al no existir tributos dejados de pagar;*
2. *No se mantiene el valor en aduana declarado inicialmente, al verificarse un monto mayor que genera una diferencia de tributos dejados de pagar, para lo cual se emite la Liquidación de Cobranza respectiva;*
3. *Se reconoce un monto menor al solicitado, debiéndose reliquidar los tributos en función al nuevo valor en aduana.*

En cualquiera de los tres supuestos, el Informe de Determinación del Valor y su respectiva Liquidación de Cobranza, en caso se emita, servirán como sustento para resolver la solicitud de devolución, por lo que, a través de un acto resolutivo, la Administración Aduanera, tomando en cuenta dicha determinación, declarara procedente o no dicha devolución.”

Que en consecuencia, conforme a lo señalado en el Informe que sustenta el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-01 existen tres posibles pronunciamientos que puede expedir la Administración Aduanera a efectos de resolver una solicitud de devolución de tributos, cuando para ello ha emitido un Informe de Determinación del Valor:

- A. Se reconoce el derecho a la devolución de todo o parte del monto solicitado.
- B. No se reconoce el derecho a devolución alguna, pues los tributos determinados como consecuencia de la importación son en su concepto los correctos.
- C. No sólo no se reconoce el derecho a devolución alguna, sino además se determinan tributos dejados de pagar en la importación.

Que en cualquiera de los tres (3) supuestos (A, B, o C) el Informe de Determinación del Valor sustentará el pronunciamiento de la Administración para aceptar o denegar, total o parcialmente, la solicitud de devolución; sin embargo, sólo en el supuesto C servirá también para emitir una Resolución de Determinación³ que sustente los tributos dejados de pagar.

Que estando a los fundamentos que sustentan el Informe por el que se ha emitido el Acuerdo de Sala Plena N° 2021-01, en los supuestos A y B la Administración sólo debe emitir un acto administrativo reclamable el cual es la Resolución que resuelve la solicitud de devolución, sustentada en el Informe de Determinación del Valor, la cual acepta o deniega, total o parcialmente, el pedido del recurrente.

Que asimismo, en el supuesto C la Administración emite dos actos administrativos reclamables los cuales son la Resolución que resuelve la solicitud de devolución y la Resolución de Determinación que sustenta el cobro de los tributos dejados de pagar, ambos sustentados en el Informe de Determinación del Valor, Resoluciones que deniegan totalmente el pedido del recurrente (la primera) y determinan el cobro de los tributos dejados de pagar (la segunda).

Que en ese contexto, de acuerdo a los hechos narrados en la presente resolución, queda claro que se encuentra en el supuesto C, debiendo analizarse la improcedencia de la solicitud de devolución de la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 0029 Autoliquidación), siendo lo único que es materia de grado.

² Que a la vez sustenta la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00681-A-2021 emitida en calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria, y publicada en el diario oficial El Peruano el 29 de enero de 2021.

³ El Informe de Determinación del Valor y la correspondiente Liquidación de Cobranza por los tributos dejados de pagar (documentos que se emiten en este supuesto), tienen en conjunto la naturaleza jurídica de ser una Resolución de Determinación.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

III. ASPECTO DE FONDO:

Que habiéndose determinado el aspecto procedimental del presente caso, debe indicarse que es materia de grado verificar si efectivamente corresponde la devolución (más rectificación) de los tributos pagados mediante la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 0029 Autoliquidación) N°

Que siguiendo el criterio de reiterados fallos emitidos por esta Sala Colegiada, entre los que se pueden citar las Resoluciones N° 13001-A-2012, 03794-A-2012, 09662-A-2007 y 08937-A-2008, se colige que en los casos de solicitudes de devolución de tributos por pagos indebidos o en exceso en los cuales se alega que debe respetarse el valor de transacción, la Aduana antes de resolver dichas solicitudes debe poner en conocimiento del importador las observaciones que haya que absolver o ajustes que haya que realizar, como también debe exponer los fundamentos de hecho y de derecho que la conducen a determinar el valor en aduanas efectuando los ajustes previstos en el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y de no ser posible determinar el valor aduanero de la mercancía conforme al Primer Método de Valoración, luego de poner en conocimiento del contribuyente las razones determinantes de su rechazo, proceder al ajuste del valor de las mercancías en aplicación de los métodos secundarios de valoración previstos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC. En tal sentido, corresponde tomar en cuenta los fundamentos del Informe de Determinación de Valor N° *_____* pues contiene el análisis realizado a la documentación presentada por la recurrente que busca acreditar el precio realmente pagado o por pagar, y constituye el sustento de las resoluciones emitidas por la Administración Aduanera.

Que finalmente, es importante indicar que el procedimiento de duda razonable es el mecanismo idóneo para determinar si el valor declarado representa el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, y en consecuencia si corresponde realizar el ajuste de valor, así como si procede o no la devolución (más rectificación) de tributos pagados indebidamente o en exceso.

Con relación a la solicitud de devolución (más rectificación) de los tributos pagados mediante la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 0029 Autoliquidación) N°

Que cabe señalar que el artículo 17 de la Decisión N° 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comisión de la Comunidad Andina, regula el tema de dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado, estableciendo que: *"Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas 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, ajustadas 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"*.

Que la Decisión N° 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC, establece que: *"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. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran."*, por lo que resulta incuestionable que antes de la determinación de tributos por parte de la Aduana, esta debe cumplir con motivar el ajuste del valor que efectúa conforme a las normas legales aplicables y los elementos de juicio que surjan en cada caso.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que con relación a los medios de pago canalizados por las entidades financieras nacionales o internacionales, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció lo siguiente: *"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"*.

Que en este punto debe tenerse en cuenta que, siguiendo el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03898-A-2013, el hecho que la recurrente haya pagado voluntariamente los tributos materia de controversia no enerva su derecho a reclamar el acto de determinación o solicitar su devolución posteriormente si considera que efectuó un pago indebido o en exceso, como tampoco implica que el pago efectuado sea necesariamente conforme a ley.

Que tratándose de solicitudes de devolución, y en mérito al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00681-A-2021 publicado el 29 de enero de 2021, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se debe tener en cuenta que: *"...el administrado es quien tiene la carga de la prueba sobre el valor de transacción, para lo cual, es importante, entre otros medios probatorios, la evaluación de los medios de pago para acreditar el precio realmente pagado o por pagar (...), para lo cual, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, conforme con el cual, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a solicitar devoluciones de tributos. En tal sentido, a fin de sustentar su pretensión, el administrado debe presentar los medios de pago que acrediten el mencionado precio realmente pagado o por pagar de las mercancías materia de ajuste de valor, lo que debe ser complementado con los documentos comerciales y contables que acrediten de manera fehaciente y veraz la trazabilidad del pago de la factura comercial"*.

Que una vez generada la Duda Razonable, el importador puede presentar una autoliquidación de tributos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación de un valor de mercancías idénticas o similares, o de un ajuste de los Artículos 1 y 8 del Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana. En ese sentido, cuando se genere una Duda Razonable, el importador presenta la autoliquidación en forma libre y voluntaria, si considera que no ha incluido en su declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana conforme lo señalado en los Artículos 1 y 8 del Acuerdo, o cuando decide no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable. Si con posterioridad al despacho, el importador cuenta con información o documentación que pruebe de manera indubitable y verificable el valor declarado, puede solicitar la devolución de los tributos pagados.

Que para la acreditación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana, el importador debe cumplir con presentar los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, en caso contrario no queda acreditado el precio realmente pagado o por pagar. Además, en la evaluación del valor de transacción la Administración Aduanera verifica que el pago por las mercancías importadas se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF. De existir duda con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio pagado por las mercancías, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del sistema financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por las mercancías importadas.

Que por tanto, de lo antes expuesto, se puede concluir que cuando el importador, decida solicitar la devolución de lo pagado a través de la autoliquidación por ajuste de valor en el despacho aduanero, en primer lugar, debe sustentar documentariamente el precio realmente pagado o por pagar, con documentos comerciales, financieros y contables, y en caso no se presente dicho sustento documental o estos sean insuficientes o acreditan solo una parte, entonces la Aduana como consecuencia de haber iniciado el procedimiento de duda razonable, descartará la aplicación del primer método de valoración y continuará con la aplicación de los demás métodos en estricto orden de prelación, siendo que el informe de determinación será el sustento para declarar la improcedencia de la devolución por no haber acreditado el precio realmente pagado o por pagar.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Con relación a la importancia de la documentación comercial, financiera y contable conforme el marco legal vigente:

Que asimismo, el primer párrafo del artículo 11-A del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF⁴, dispone que: *"Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que con motivo de la notificación de la duda razonable el importador presente como sustento del precio realmente pagado o por pagar ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, los cuales pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales"*.

Que al respecto, con relación a los documentos comerciales se debe considerar lo señalado en el literal b) del artículo 12-B del Decreto Supremo N° 186-99-EF⁵, el cual establece que: *"b) No se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de la factura comercial, documento de transporte o póliza de seguro, y los libros y registros de contabilidad del importador o de terceros."*, en cuanto a los documentos financieros lo señalado en el tercer párrafo del artículo 11-A que establece: *"En la evaluación del valor de transacción la Administración Aduanera verifica que el pago por la mercancía importada se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF."*⁶, y respecto de la documentación contable lo señalado en los literales c), d) y f) que establecen: *"c) El importador no omita llevar los libros y registros contables, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT vinculados a la transacción internacional que involucra la importación. Esta omisión incluye al sistema, programa, soporte portador de microformas grabadas, soporte magnético y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros. d) Se cumpla con presentar o exhibir la documentación contable. En caso de pérdida, robo o destrucción de los libros y registros contables deberá presentar la denuncia policial emitida dentro del plazo de ley y no en fecha posterior a la notificación de la SUNAT. (...) f) La información contable esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados"*.

Que por otro lado, con relación a las normas internas, sobre documentación contable, se tiene que el artículo 1 de la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01, precisa los alcances de los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, en los siguientes términos: *"Precisar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223 de la Nueva Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad."* (por ejemplo, las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP - SBS). Cabe precisar que actualmente en vez de la denominación NIC se utiliza la denominación Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Que numeral 2.1 del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios - Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, dispone que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios serán legalizados por los notarios o, a falta de éstos, por los jueces de paz letrados o jueces de paz, cuando corresponda, de la provincia en la que se encuentre ubicado el domicilio fiscal del deudor tributario, salvo tratándose de las provincias de Lima y Callao, en cuyo caso la legalización podrá ser efectuada por los notarios o jueces de cualquiera de dichas provincias.

⁴ Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 193-2020-EF.

⁵ Artículo incorporado por el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 193-2020-EF.

⁶ Así como el criterio interpretativo emitido por esta Sala de Aduanas en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, que estableció: *"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"*.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, dispone que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.

Que el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, dispone, entre otros aspectos, que, para la legalización del segundo y siguientes libros y registros vinculados a asuntos tributarios, de una misma denominación, se deberá tener en cuenta lo siguiente: a). Tratándose de libros o registros que se lleven utilizando hojas sueltas o continuas, se deberá presentar el último folio legalizado por notario del libro o registro anterior. b). Tratándose de libros o registros llevados en forma manual, se deberá acreditar que se ha concluido con el anterior. Dicha acreditación se efectuará con la presentación del libro o registro anterior concluido o fotocopia legalizada por notario del folio donde conste la legalización y del último folio del mencionado libro o registro. Lo establecido en el presente inciso no será de aplicación en el caso de libros o registros llevados en forma manual que hubieran sido incautados por autoridad competente, bastando para la legalización del segundo y siguientes libros y registros la presentación del documento en el que conste la referida diligencia. De producirse, de ser el caso, la devolución de los libros o registros incautados a que se refiere el párrafo anterior, no podrá realizarse en ellos anotación alguna debiendo procederse a su cierre inmediato. c). Tratándose de libros y registros perdidos o destruidos por siniestro, asalto u otros, se deberá presentar la comunicación establecida en el artículo 9.

Que además, el numeral 12.3 del artículo 12 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, señala que para efectos del inciso b) del tercer párrafo del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, los libros y registros que integran la contabilidad completa son los siguientes: a) Libro Caja y Bancos, b) Libro de Inventarios y Balances, c) Libro Diario, d) Libro Mayor, e) Registro de Compras, y f) Registro de Ventas e Ingresos.

Que los numerales 1, 5, 6 y 8 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, disponen, entre otros aspectos, que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán contener, adicionalmente a lo establecido en el artículo 6, determinada información mínima, y de ser el caso, estarán integrados por formatos, de acuerdo a lo señalado a continuación:

- LIBRO CAJA Y BANCOS

En este libro se debe registrar mensualmente toda la información, proveniente del movimiento del efectivo y del equivalente de efectivo.

En caso el deudor tributario lleve sus libros o registros utilizando hojas sueltas o continuas, se encontrará exceptuado de llevar el Libro Caja y Bancos siempre que su información se encuentre contenida en el Libro Mayor.

1.2 Estará integrado por los siguientes formatos:

- a) FORMATO 1.1: "LIBRO CAJA Y BANCOS – DETALLE DE LOS MOVIMIENTOS DEL EFECTIVO".
- b) FORMATO 1.2: "LIBRO CAJA Y BANCOS – DETALLE DE LOS MOVIMIENTOS DE LA CUENTA CORRIENTE".

1.3 La información mínima a ser consignada en cada formato, será la siguiente:

- b) FORMATO 1.2: "LIBRO CAJA Y BANCOS – DETALLE DE LOS MOVIMIENTOS DE LA CUENTA CORRIENTE"
 - (i) Se deberá incluir como datos de cabecera adicionales a los contemplados en el literal a) del artículo 6º, la siguiente información:
 - (i.1) Nombre de la entidad financiera.
 - (i.2) Código de la cuenta corriente.
 - (ii) Número correlativo del registro o código único de la operación.
 - (iii) Fecha de la operación.
 - (iv) Medio de pago utilizado (según tabla 1).
 - (v) Descripción de la operación; opcionalmente se podrá consignar en esta columna, en forma literal, el medio de pago utilizado, en cuyo caso no será necesario utilizar la columna señalada para registrar la información que corresponde al inciso (iv).



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

- (vi) Apellidos y Nombres, Denominación o Razón Social del girador o beneficiario. En esta columna se indicarán los saldos, inicial o final, y de tratarse de operaciones múltiples se podrá consignar como concepto el término "varios".
- (vii) Número de la transacción bancaria, número del documento sustentatorio o número de control interno de la operación.
- (viii) Código y denominación de la(s) cuenta(s) contable(s) asociada(s) que es(son) el origen o destino de la operación, según el Plan de Cuentas utilizado, tratándose de contabilidad manual.
- (ix) Saldos y movimientos:
 - (ix.1) Saldo deudor, de ser el caso.
 - (ix.2) Saldo acreedor, de ser el caso.
- (x) Totales.

- El Libro Diario, deberá incluir mensualmente la siguiente información mínima, entre otras:
 - a) Número correlativo del asiento contable o código único de la operación.
 - b) Fecha de la operación.
 - c) Glosa o descripción de la naturaleza de la operación registrada, de ser el caso.
 - d) Referencia de la operación en caso el deudor tributario lleve su libro en forma manual, indicando:
 - (i) El código del Libro o Registro donde se registró.
 - (ii) El número correlativo del registro o código único de la operación, según corresponda.
 - (iii) El número del documento sustentatorio, de ser el caso.
- El Libro Mayor, deberá incluir mensualmente la siguiente información, entre otras:
 - a) Fecha de la operación.
 - b) Número correlativo de la operación en el Libro Diario, para los casos de contabilidad manual.
 - c) Cuenta contable asociada a la operación, según lo siguiente:
 - (i) Código y/o denominación de la cuenta contable, según el Plan de Cuentas utilizado.
 - (ii) Denominación de la cuenta contable.

El deudor tributario podrá colocar esta información como datos de cabecera de considerarlo necesario.
 - d) Glosa o descripción de la naturaleza de la operación registrada.
 - e) Saldos y movimientos de la cuenta.
- El Registro de Compras, deberá contener, en columnas separadas, la información mínima que se detalla a continuación, entre otras:
 - Número correlativo del registro o código único de la operación de compra.
 - Fecha de emisión del comprobante de pago o documento.
 - Tipo de comprobante de pago o documento, de acuerdo a la codificación que apruebe la SUNAT.
 - Serie del comprobante de pago o documento. En los casos de la Declaración Única de Aduanas o de la Declaración Simplificada de Importación se consignará el código de la dependencia Aduanera.
 - Año de emisión de la Declaración Única de Aduanas o de la Declaración Simplificada de Importación.
 - Tipo de documento de identidad del proveedor.
 - Apellidos y Nombres, denominación o razón social del proveedor. En caso de personas naturales se debe consignar los datos en el siguiente orden: apellido paterno, apellido materno y nombre completo.
 - Importe total de las adquisiciones registradas según comprobantes de pago.
 - Número de comprobante de pago emitido por el sujeto no domiciliado en la utilización de servicios o adquisiciones de intangibles provenientes del exterior, cuando corresponda.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que el artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT - Dictan disposiciones para la implementación del llevado de determinados libros y registros vinculados a asuntos tributarios de manera electrónica, dispuso la aprobación del Sistema de llevado de Libros y Registros Electrónicos como el mecanismo desarrollado por la SUNAT para generar los Libros y/o Registros Electrónicos y registrar en ellos las actividades y operaciones.

Que el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT, dispone que para generar los Libros y/o Registros Electrónicos, así como para el envío de la información correspondiente al registro de las actividades u operaciones por los meses o ejercicios siguientes a su generación, el Generador utilizará el Programa de Libros Electrónicos - PLE⁷ teniendo en cuenta los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias. Se entenderá generado cada Libro o Registro Electrónico y, autorizado por la SUNAT, con la emisión de la primera Constancia de Recepción. De emitirse la referida Constancia dentro de los plazos establecidos en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT y normas modificatorias, se entenderá que la generación y el registro se han realizado en el mes o ejercicio en que correspondían efectuarse.

Que de acuerdo al marco normativo antes expuesto, se tiene que para la acreditación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana, el importador debe cumplir con presentar los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, en caso contrario no queda acreditado el precio realmente pagado o por pagar. Además, en la evaluación del valor de transacción la Administración Aduanera verifica que el pago por las mercancías importadas se haya efectuado utilizando medios de pago a través del sistema financiero, conforme a lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF. De existir duda con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio pagado por las mercancías, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del sistema financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por las mercancías importadas.

Que por tanto, se puede concluir que cuando el importador decida desvirtuar el ajuste de valor en el despacho aduanero, debe sustentar documentariamente el precio realmente pagado o por pagar, con documentos comerciales, financieros y contables, y en caso no se presente dicho sustento documentario o estos sean insuficientes o acreditan solo una parte, entonces la Aduana como consecuencia de haber iniciado el procedimiento de duda razonable, descartará la aplicación del primer método de valoración y continuará con la aplicación de los demás métodos en estricto orden de prelación, siendo que el informe de determinación servirá de sustento para la determinación del cobro de los tributos dejados de pagar por no haber acreditado el precio realmente pagado o por pagar.

Que en ese orden de ideas, de conformidad con la normativa expuesta, la carga de la prueba para la determinación del valor en aduana para la aplicación de los métodos de valoración, le corresponde en principio al importador en los aspectos que le competen, debiéndose precisar además que esta Sala Colegiada considera que a partir del 20 de agosto de 2020, fecha en que entró en vigencia el Decreto Supremo N° 193-2020-EF que modifica e incorpora diversos artículos del Decreto Supremo N° 186-99-EF, el importador debe cumplir con presentar, dentro de los plazos que correspondan, los documentos comerciales, financieros y contables (documentos que conforme a la legislación actualmente vigente tienen la misma importancia probatoria) que amparen las mercancías objeto de valoración, los cuales deben ser evaluados de manera conjunta e integral.

Sobre la inaplicación del Primer Método a fin de determinar el valor de las mercancías importadas:

Que la recurrente ha presentado documentación comercial, financiera y contable, siendo en relación a esta última que se procederá al análisis correspondiente.

⁷ El Programa de Libros Electrónicos – PLE es un aplicativo multiplataforma desarrollado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT para facilitar la obligación en el llevado de libros y registros contables y tributarios y generar ahorros, en tiempo y dinero, al eliminar gastos relacionados con la legalización, impresión, almacenamiento y seguridad que representa cumplir dicha obligación mediante el uso del papel.



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que en el presente caso, de acuerdo a lo informado por la Administración Aduanera⁸ la recurrente se encuentra comprendida dentro del Régimen General, debiendo llevar cuanto menos el Registro Compras, Libro Diario y Libro Caja y Bancos (dependiendo su nivel de ingresos).

Que consta en autos que la recurrente ha presentado: a) Registro de Compras: Constancia de Libros Electrónicos y Reportes de Información Consistente (fojas 09-12), impresión de documento denominado "Formato 08.01: Registro de Compras" (foja 16), b) Libro Diario: Constancia de Libros Electrónicos y Reportes de Información Consistente (fojas 13-15), impresión de documento denominado "Registro en el Diario" (foja 17) y c) impresión de documento denominado "Asientos contables" (foja 18).

Que en este contexto, cabe precisar que ante el inicio del procedimiento de duda razonable en el que la Administración Aduanera requiere al importador sustente el valor declarado en la declaración aduanera, es el importador quien tiene la carga de la prueba para sustentar el valor en aduana declarado, por consiguiente, es quien diligentemente (en cumplimiento de lo establecido en los literales b, c), d) y f) del artículo 12-B y el tercer párrafo del artículo 11-A del Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias, así como en cumplimiento de sus obligaciones establecidas en los numerales 4, 5 y 6 del artículo 87 del Código Tributario, a fin de facilitar las labores de determinación que realice la Administración) debe presentar documentación oportuna, completa, legible y veraz a fin de sustentar la aplicación del Primer Método de Valoración; siendo que con relación al mérito probatorio de la documentación contable presentada se aprecia lo siguiente:

DOCUMENTACIÓN CONTABLE	OBSERVACIÓN
Registro de Compras: Constancia de Libros Electrónicos y Reportes de Información Consistente, impresión de documento denominado "Formato 08.01: Registro de Compras".	No se acompaña la Constancia de Recepción de la Información del Libro o Registro Electrónico ni el reporte con la información comprendida en el formato TXT relacionados a la operación.
Libro Diario: Constancia de Libros Electrónicos y Reportes de Información Consistente, impresión de documento denominado "Registro en el Diario"	No se acompaña la Constancia de Recepción de la Información del Libro o Registro Electrónico ni el reporte con la información comprendida en el formato TXT relacionados a la operación.

Que por otro lado, la recurrente presentó las Constancias de Libros Electrónicos y Reporte de Información Consistente correspondiente al Registro de Compras y Libro Diario, el cual solo contiene la validación por parte del Programa de Libros Electrónicos de los libros y registros elaborados por el generador, reflejándose ello en la constancia que contiene dicho documento: *"Sr. Contribuyente: El Libro Electrónico verificado ha sido generado por el Sistema de Libros y Registros Electrónicos de la SUNAT, es íntegro, auténtico y cumple con el estándar establecido"*, lo cual acreditaría que lleva dicha documentación contable de manera electrónica, sin embargo, conforme a las normas citadas precedentemente, es la Constancia de Recepción el documento que confirma la recepción del Resumen, entendiéndose generado, entre otros, el Registro de Compras y Libro Diario, con la emisión de aquella. No obstante, la recurrente no adjuntó las respectivas Constancias de Recepción de la Información del Libro o Registro Electrónico ni el reporte con la información comprendida en el formato texto (TXT) relacionados a la operación.

Que asimismo, cabe traer a colación lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02063-8-2022 en la que se refiere: *"...si bien la recurrente indica que cumplió con generar, validar y enviar a través del PLE su Registro de Compras Electrónica generando las constancias de presentación, en las cuales se encuentran registrados los respectivos comprobantes de pago, se debe indicar que lo que debía sustentar es que el crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago declarados hayan sido anotados en el respectivo registro, siendo que la validación de sus libros y la generación de sus constancias no acreditan tal hecho, siendo necesario verificar citado registro, careciendo de sustento lo alegado en contrario."*

Que estando a lo expuesto, la Administración se encontraba facultada a solicitar se proporcione los archivos en formato texto (txt), a efecto de verificar la anotación de los comprobantes de pago, careciendo de sustento que la Administración contaba con citado archivo y por tanto se encontraba prohibido su requerimiento".

⁸ Con Oficio N° 116).

de 22 de diciembre de 2022 y según Ficha RUC de la recurrente (fojas 114-



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

Que por otro lado, en la Resolución N° 02715-Q-2021 de la Oficina de Atención de Quejas se indicó que:
"...sí bien la quejosa sostiene que en la fecha de vencimiento del Requerimiento N°
cumplió con enviar el Libro Diario Simplificado electrónico, según se apreciaba en las constancias de envió

(fojas 6 a 17), debe precisarse que tales documentos corresponden a las Constancias de Recepción de la información del Libro o Registro Electrónico, del Libro diario de Formato Simplificado de los periodos de enero a diciembre de 2020(...), a través del aplicativo desarrollado por la SUNAT denominado Programa de Libros Electrónicos, mas no a la presentación de los archivos en formato texto (txt) del Libro diario de Formato Simplificado, solicitados mediante el mencionado Requerimiento N° *careciendo de sustento lo alegado por la quejosa sobre el particular".*

Que también se puede citar la Resolución N° 06202-3-2018 en la que se señala que: *"...no existe vulneración a lo dispuesto en el inciso l) del artículo 92° del Código Tributario, toda vez que como se ha señalado precedentemente, la recurrente tenía la obligación de conservar los Libros y/o Registros Electrónicos en un medio de almacenamiento magnético, óptico u otros similares, y de presentarlos de ser requeridos por la Administración, siendo que si bien presentó las constancias de recepción de la información de los aludidos registros, mediante éstas se confirma únicamente la recepción de resúmenes".*

Que asimismo, cabe precisar que las impresiones de los documentos denominados "Registro en el Diario", "Asientos contables" y "Formato 08.01: Registro de Compras"; por si solos resultan insuficientes para acreditar el pago de la factura comercial vinculada a la declaración aduanera que amparó la importación de las mercancías y que es materia de evaluación.

Que por lo tanto, la insuficiencia probatoria de los documentos contables presentados por la recurrente no permite llevar a cabo una evaluación conjunta e integral con los documentos comerciales y financieros presentados, por lo cual no corresponde la evaluación de estos últimos.

Que en consecuencia la recurrente no ha desvirtuado la Duda Razonable, lo que implica, que no ha acreditado el pago a su proveedor extranjero ni su forma o condiciones, dentro del plazo previsto por la legislación vigente, y otorgado por la Administración.

Que considerando que es la recurrente la que tiene la carga de la prueba para sustentar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar, y que de la información consignada en la factura comercial y de los actuados, no se encuentra acreditado el precio realmente pagado o por pagar, en concordancia con el criterio jurisprudencial citado y lo previsto en el artículo 17 de la Decisión N° 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comisión de la Comunidad Andina, se encuentra arreglado a ley el rechazo del Primer Método de Valoración de la OMC .

Que por tanto, de acuerdo al análisis efectuado, el descarte del primer método de valoración se da como consecuencia de la falta de presentación de la documentación que sustente fehacientemente el pago total de la factura comercial, siendo que se continuó con la aplicación de los demás métodos de valoración para concluir con el procedimiento de duda razonable iniciado, no procediendo por dicho motivo la solicitud de devolución de los tributos pagados con la Liquidación de Cobranza (Tipo L/C: 0029 Autoliquidación) N° solicitada por la recurrente.

Que por las consideraciones antes expuestas, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo, al no haberse acreditado el presunto pago indebido y/o en exceso, cancelado con la autoliquidación antes señalada.

Que los demás argumentos señalados por la recurrente no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.

Que el informe oral solicitado no se realizó debido a que las partes no se acreditaron conforme a los términos de la Sala Plena N° 2023-14, conforme consta en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal - SITFIS.

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



Tribunal Fiscal

Nº 01846-A-2025

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de División N° emitida el 12 de enero de 2024 por la Intendencia Nacional de Impugnaciones.

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

HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE

WINSTANLEY PATIO
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/AA/mm

Nota: Documento firmado digitalmente