



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

EXPEDIENTE Nº : 2016003224
INTERESADO : GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Marítima del Callao
FECHA : Lima, 18 de agosto de 2016

VISTA la apelación interpuesta por **GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA** con RUC Nº 20518680723, contra la Resolución de Gerencia Nº 118 3D4000/2016-000015 emitida el 07 de enero de 2016 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, que declaró infundada la reclamación contra la Liquidación de Cobranza Nº 2015-049051 de 05 de marzo de 2015, emitida por tributos aduaneros dejados de pagar en la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00 numerada el 17 de diciembre de 2014, generados como consecuencia de un ajuste al valor en aduanas declarado.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

- Mediante las series 1 y 2 de la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00 numerada el 17 de diciembre de 2014, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA solicitó a consumo Discos Ópticos, Master-G 50BDR25MGCK6, de 12cm de diámetro, con 25 GB de capacidad de almacenaje, amparados en el Conocimiento de Embarque Nº NLSCL0003383 y la Factura Comercial Nº 18714, emitida el 28 de noviembre de 2014 por su proveedor GASEI IQUIQUE S.A.; habiendo sido seleccionada dicha declaración aduanera al canal de control rojo, por lo que el funcionario aduanero encargado realizó el reconocimiento físico el 19 de diciembre de 2014.
- Como consecuencia del reconocimiento físico de la mercancía amparada en la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, el funcionario de la Administración Aduanera encargado de dicha diligencia, generó y comunicó a GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA una Duda Razonable a través de la Notificación Valor OMC Nº 217-2015 de 07 de enero de 2015, recibida el 13 de enero de 2015, 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.
- Con los Expedientes Nº 118-3D2100-2015-004440-6 y 118-3D2100-2015-006081-1 de 20 y 27 de enero de 2015, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA responde la Notificación Valor OMC Nº 217-2015, con el propósito de acreditar que el valor declarado es el precio realmente pagado por las mercancías importadas y que corresponde aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera, para lo cual adjunta copias de: i) la Factura Comercial Nº 18714 de 28 de noviembre de 2014, ii) la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, iii) la Transferencia a bancos del Exterior del Banco de Crédito del Perú y su respectivo mensaje Swift de 22 de diciembre de 2014 por la suma de US\$ 80,000.00 (primer pago a cuenta de la Factura Nº 18714), iv) la Solicitud de Transferencia al Exterior dirigida al Banco de Crédito del Perú y su respectivo mensaje Swift de 23 de diciembre de 2014 por la suma de US\$ 20,000.00 (segundo pago a cuenta de la Factura 18714), v) la Transferencia a bancos del Exterior del Banco de Crédito del Perú y su respectivo mensaje Swift de 29 de diciembre de 2014 por la suma de US\$ 60,000.00 (tercer pago a cuenta de la Factura Nº 18714), y vi) la Transferencia pendiente de envío y su respectivo mensaje Swift de fecha 07 de enero de 2015 por la suma de US\$ 28,520.90, vii) el Estado de Cuenta Corriente del mes de diciembre de 2014 que detalla las operaciones, viii) el Libro de Registro Contable Caja y Bancos del mes de diciembre, que detalla las operaciones, ix) el Libro del Registro Contable Mayor del mes de diciembre que detalla la operación y x) el Libro del Registro Contable Diario del mes de diciembre, que detalla las operaciones.

1



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

- d) Mediante la Notificación N° 118-3D2120-2015-000452-SUNAT de 05 de febrero de 2015, la Administración Aduanera comunicó a GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA, 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 N° 186-99-EF; 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 citado Decreto Supremo, otorgándole al importador un plazo de tres (03) días hábiles improrrogables para que proporcione valores de mercancías idénticas o similares y/o información relativa al valor de las mercancías.
- e) Con el Expediente N° 118-3D2100-2015-009907-0 de 10 de febrero de 2015, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA, responde la Notificación N° 118-3D2120-2015-000452-SUNAT, indicando que el precio declarado en su importación, es el realmente pagado por la mercancía importada y que la referencia utilizada por la Administración Aduanera, no califica como una mercancía similar.
- f) Mediante el Informe de Determinación del Valor N° 118-3D2120-2015-000263-SUNAT de 05 de marzo de 2015, la Administración Aduanera confirmó la Duda Razonable, descartándose la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y también que se descartó la aplicación del Segundo Método porque no se contaba con referencias de mercancías idénticas a la importada, procediendo a aplicar el Tercer Método de Valoración Aduanera al considerar que la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-156605 (serie 32) contenía una referencia de 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 las series 1 y 2 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-497353-01-8-00, generándose la Liquidación de Cobranza N° 2015-049051 de 05 de marzo de 2015 por tributos aduaneros dejados de pagar, siendo notificado este acto de determinación el 05 de marzo de 2015.
- g) Con los Expedientes N° 118-0114-2015-00022089-3 de 01 de abril de 2015 y 118-0114-2015-00039477-4 de 09 de junio de 2015, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA interpone recurso de reclamación contra la Liquidación de Cobranza N° 2015-049051.
- h) Con el Expediente N° 118-0114-2016-000079-3 de 04 de enero de 2016, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA, interpone apelación contra resolución ficta denegatoria de su recurso de reclamación.
- i) Mediante la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2016-000015 emitida el 07 de enero de 2016, recibida el 11 de enero de 2016, la Administración Aduanera declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Liquidación de Cobranza N° 2015-049051.
- j) Con los Expedientes N° 118-0114-2016-007140-9 de 01 de febrero de 2016 y 118-0114-2016-011721-5 de 19 de febrero de 2016, GRUPO LIDER JRMBK SOCIEDAD ANONIMA CERRADA, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2016-000015.
- k) Mediante el Oficio N° 308-2016-SUNAT/3D0000-3D0700 de 01 de marzo de 2016, la Administración Aduanera eleva al Tribunal Fiscal la apelación interpuesta.

Que la Administración Aduanera señala:

- Las mercancías importadas con la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-497353-01-8-00, provienen de la Zona Franca de Iquique – República de Chile, por lo que no resulta aplicable el Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC para determinar el valor en aduanas, pues dicho método exige que se configure una venta para su exportación al país de importación y en este caso no se produce una venta para la exportación, pues la exportación es la acción de sacar del territorio aduanero cualquier mercancía, de conformidad con lo señalado en la Opinión Consultiva 14.1, y las zonas francas no constituyen territorios aduaneros.

2



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Ello, de conformidad con el artículo 9º del Decreto Supremo N° 009-2004-EF señala que: *"En concordancia con la definición de "exportación" prevista en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, no le será aplicable el Método del Valor de Transacción a las mercancías provenientes de Zonas Francas, debiendo determinarse su valor conforme a los demás métodos establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC".* Asimismo, señala que el inciso m) del artículo 51º de la Resolución N° 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina que aprueba la Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduanas, establece que: *"Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la Administración Aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros: (...) m) Mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial, más aún cuando los valores declarados sean iguales o menores al valor de ingreso a dichas zonas de las mismas mercancías o de otra idéntica o similar del mismo país de origen."*

- La Factura N° 14178 no cumple los requisitos establecidos en los incisos a) y j) del artículo 5º del Decreto Supremo N° 186-99-EF, pues no consigna un valor que corresponda al precio pagado o por pagar y tampoco consigna la forma y condiciones de pago y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse, pues no consigna si la forma de pago es transferencia bancaria, carta de crédito, etc., ni consigna si el pago es al contado o diferido y/o total o parcial. De manera que es correcto el rechazo del Primer Método de Valoración.
- Del análisis de las 04 "Transferencias a Banco del Exterior" sin fecha de emisión del Banco de Crédito del Perú y sus respectivos mensajes SWIFT de fecha 22, 23, 29 de diciembre de 2014 y 07 de enero de 2015, se observa que en el "Cuarto Pago" se adjunta un formato "Pendientes de Pago" del Banco de Crédito del Perú sin fecha de emisión y por la suma de US\$ 28,520.90 y el mensaje SWIFT de 07 de enero de 2015, pero estos no cumplen con indicar si es un pago total o parcial, pago al contado o diferido, según lo dispuesto por el numeral 31 del rubro V del Procedimiento INTA-PE-01.10a.

Que de lo actuado se tiene:

El asunto materia de controversia consiste en determinar si se encuentra arreglada a ley la determinación de tributos dejados de pagar en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-10-497353-01-8-00, para lo cual se deberá establecer si el ajuste de valor en aduanas realizado por la Administración Aduanera, en el que se sustenta, se realizó correctamente.

De los aspectos procesales:

Previo al análisis del asunto de fondo, se debe indicar en cuanto al aspecto procedimental, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 205º 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.

De acuerdo a lo prescrito por el artículo 124º Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son etapas del procedimiento contencioso tributario, la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

El artículo 142º del Código Tributario en mención, establece que la Administración Tributaria resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (09) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

En concordancia con el considerando precedente, el artículo 144º numeral 2 del citado Código Tributario, señala que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo legalmente establecido; el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

El numeral 2 del artículo 109º del Código citado dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

En el presente caso, consta en autos que la recurrente interpuso reclamación contra la determinación de tributos efectuada como consecuencia del ajuste de valor aduana en la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, mediante el Expediente Nº 118-0114-2015-00022089-3 de 01 de abril de 2015.

No existiendo pronunciamiento de la Administración en el plazo establecido por el citado artículo 142º, la recurrente interpuso apelación contra la resolución ficta denegatoria del reclamo presentado, mediante el Expediente Nº 118-0114-2016-000079-3 con fecha 04 de enero de 2016, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 144º del citado Código Tributario.

Sin embargo, consta en los actuados que la Administración emitió la Resolución de Gerencia Nº 118 3D4000/2016-000015¹ que declaró infundada la reclamación presentada, no obstante que ya no era competente para ello, por lo que dicho acto, al haber sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, es nulo, conforme lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario.

Por consiguiente, corresponde a esta instancia resolver la apelación interpuesta contra la denegatoria ficta del reclamo interpuesto, a fin de verificar la procedencia del ajuste de valor en aduanas efectuado en la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, en aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF y sus modificatorias.

De las mercancías provenientes de zona franca:

En primer término se tiene que la mercancía nacionalizada con la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00 proviene de la Zona Franca de Iquique – Chile y por ello la Administración Aduanera considera que para determinar el valor en aduanas de dicha mercancía, no resulta aplicable el Primer Método del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, denominado “Valor de Transacción de Mercancías Importadas”, pues el artículo 9º del Decreto Supremo Nº 009-2004-EF señala que: *“En concordancia con la definición de “exportación” prevista en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, no le será aplicable el Método del Valor de Transacción a las mercancías provenientes de Zonas Francas, debiendo determinarse su valor conforme a los demás métodos establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC”*.

El tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2016-13 de 06 de julio de 2016, el siguiente criterio:

“El artículo 9º del Decreto Supremo Nº 009-2004-EF, y el numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas Nº 038-2010/SUNAT/A, exceden lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y por tanto, no son aplicables para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada procedente de zona franca.

La mercancía procedente de una zona franca, que ha sido vendida para ser introducida al territorio aduanero peruano, cumple el elemento del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC denominado “venta para la exportación al país de importación”, y en consecuencia, para determinar su valor en aduanas se podrá aplicar dicho método de valoración si se cumplen los demás elementos y circunstancias establecidos por el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

¹ La Resolución de Gerencia Nº 118 3D4000/2016-000015 fue notificada el 11 de enero de 2016, es decir, con posterioridad a la interposición de la presente apelación (04 de enero de 2016).



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Si para determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca se ha tenido que descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, corresponderá aplicar de manera sucesiva y excluyente el Segundo y Tercer Métodos de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.”.

Los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

“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, 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 – OMC².

En concordancia con lo señalado, mediante la Decisión 571³ 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 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.

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 autonomía⁴; y iii) goza de “primacía” es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

² Antes denominado Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio o Código del Valor del GATT

³ 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, 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, razón por la cual los países miembros de la Comunidad Andina no aplicaron plenamente el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, situación no es permitida por la Decisión 571.

⁴ 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 07798-A-2016

Siendo así, podemos 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 lo establecido por la norma interna, en caso que la contradicción sea insalvable.

Teniendo en cuenta lo señalado, analizaremos a continuación si lo dispuesto por el artículo 9° del Decreto Supremo N° 009-2004-EF, y el numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico "Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, con relación al valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca, se encuentra arreglado al Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

Para ello en primer término desarrollaremos un análisis de las normas internas citadas, a efecto de esclarecer su sentido y alcances y determinar el fundamento de las mismas. Luego verificaremos lo que el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria han dispuesto sobre la determinación de valor en aduana de mercancía procedente de una zona franca, para lo cual recurriremos a la interpretación que ha realizado el Comité Técnico de Valoración en Aduana respecto al Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la doctrina en materia de valoración aduanera y la jurisprudencia comparada; lo cual nos permitirá determinar si el ordenamiento jurídico interno en cuestión contradice el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria.

De lo previsto en el ordenamiento jurídico interno sobre la mercancía importada procedente de zonas francas.

El Artículo 9° del Decreto Supremo N° 009-2004-EF dispone lo siguiente: "...En concordancia con la definición de "exportación" prevista en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, no será aplicable el método del valor de transacción a las mercancías procedentes de zonas francas, cuyo valor será determinado conforme a los demás métodos establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC..."

Por su parte, El Procedimiento Específico "Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, establece en el numeral 9 del Rubro A.3 Casos Especiales de Valoración, lo siguiente:

"9. Para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas procedentes de las Zonas Francas ubicadas fuera del territorio nacional no es aplicable el primer método de valoración denominado "valor de transacción de las mercancías importadas" de acuerdo con lo establecido en el artículo 9° del D.S. N° 009-2004-EF y la definición de "exportación" prevista en la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, no resultando de aplicación el mecanismo ni las disposiciones legales sobre duda razonable.

Asimismo, no es aplicable el valor de transacción de mercancías idénticas y similares procedentes de la Zona Franca, al no constituir dichas referencias valores aceptados en aplicación del primer método de valoración, por lo que no corresponde solicitar al importador referencias de precios para la aplicación del segundo y tercer método.

Para la aplicación del método del valor deducido y reconstruido en el control concurrente, la Administración Aduanera debe solicitar al importador mediante formato del Anexo 13, la información necesaria que permita su aplicación. En caso de no recibir respuesta en el plazo establecido de diez (10) días prorrogable por un periodo de igual, o de ser ésta insuficiente, se rechazará la aplicación de estos métodos.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

En aplicación del método del Último Recurso la Administración Aduanera tanto en el control concurrente como en el posterior podrá considerar entre otros los siguientes criterios en base a la información de que disponga:

- a) Referencias de precios de la misma Zona Franca.*
- b) Referencias de precios de mercancías procedentes del mismo país de origen que la mercancía objeto de valoración, al cual se le efectuará el ajuste por flete y seguro necesarios por la diferencia en la distancia.*

De proceder la mercancía de una Zona Franca ubicada en un país limítrofe, se podrá considerar en la comparación el valor de referencias de precios del mismo país de origen de la mercancía objeto de valoración expresadas en términos CIF puerto del Perú...”.

Las normas citadas disponen que en la determinación del valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca, la Administración Aduanera no siga el procedimiento de la Duda Razonable al considerar que no es aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera, y que no realice las consultas al importador en el marco del Segundo o Tercer Método de Valoración Aduanera, ya que se considera que estos métodos de valoración tampoco son aplicables

Al respecto, se dispone más bien que la Administración Aduanera notifique al importador directamente el requerimiento de información para la aplicación del Cuarto o Quinto Métodos de Valoración Aduanera, estableciéndose que se puede rechazar la aplicación de dichos métodos de valoración si dentro del plazo de 10 días, los que podrían prorrogarse por 10 días adicionales, el importador no proporciona la información requerida o si habiéndola proporcionado ésta resulta insuficiente para determinar el valor en aduanas.

También se dispone que si la Administración Aduanera tuviera que aplicar el Sexto Método de Valoración Aduanera, deberá tener en cuenta las referencias de precios de la misma zona franca o las referencias de precios de mercancías procedentes del mismo país de origen que la mercancía objeto de valoración, al cual se le debe efectuar el ajuste por flete y seguro necesario por la diferencia en la distancia; y en caso que la mercancía proceda de una zona franca ubicada en un país limítrofe, se deberá considerar el valor de referencias de precios del mismo país de origen de la mercancía objeto de valoración expresadas en términos CIF puerto del Perú.

Igualmente, se aprecia que el fundamento de estas disposiciones se basa en que la mercancía procedente de una zona franca no cumpliría el requisito del Primer Método de Valoración Aduanera denominado “venta para la exportación al país de importación”, ya que al no ser la zona franca parte de un territorio aduanero, la mercancía que se encuentren en ella no podría ser objeto de una exportación, conforme a la definición de exportación citada por la Opinión Consultiva 14.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, la cual establece: “...El Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo define la noción de “importación” como “la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera” y la de “exportación” como, “la acción de sacar del territorio aduanero cualquier mercancía”. Según este fundamento, sólo podrían exportarse aquellas mercancías que se encuentran en un territorio aduanero.

Se considera que tampoco son aplicables el Segundo o Tercer Métodos de Valoración Aduanera, porque en tales métodos se necesita realizar una comparación que utiliza valores de transacción de mercancías idénticas o similares aceptados conforme al Primer Método de Valoración Aduanera, de manera que al no ser aplicable éste, tampoco podrían aplicarse aquellos.

Sobre el carácter del Primer Método de Valoración Aduanera y los requisitos que se deben cumplir para aplicarlo.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

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; en tanto que su Nota Interpretativa indica que en los artículos 1 a 7 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 1 y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en él prescritas.

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 comenta: "...las normas que siempre se alojaron en la Introducción General son de carácter operativo o interpretativo..."⁵. Luego señala 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". 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"⁶.

Por su parte HERRERA YDÁÑEZ señala: "...el Preámbulo del Acuerdo enumera unos Principios de valoración, que ya eran conocidos, y con los que todo el mundo estaba conforme: ... - Utilización, siempre que sea posible, del valor de transacción de las mercancías que se importan (...)"⁷; mas adelante señala 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..."⁸.

Al respecto, el Tribunal Fiscal también ha emitido pronunciamiento a través de la 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 esta una regla que tiene el carácter de principio y por tanto tiene, entre otras, una función interpretativa, es decir, que se debe tener en cuenta cada vez que tengamos 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 en la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria citada.

⁵ Al respecto, véase: ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana: Código Universal de la O.M.C.*, La Ley, 2007, Buenos Aires, p. 13.

⁶ En este sentido, véase: ZOLEZZI, Daniel, *Op. Cit.*, p. 17.

⁷ Al respecto, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986, Madrid, p. 41.

⁸ En este sentido, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael, *Op. Cit.*, p. 57.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Esta conclusión es concordante con lo propuesto por HERRERA YDÁÑEZ y GOIZUETA SÁNCHEZ, los cuales 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"⁹, 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.

Sobre los referidos requisitos en sí, el Artículo 1 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 concurren 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 5° lo siguiente:

"...Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren 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..."

⁹ Al respecto, véase: HERRERA YDÁÑEZ, Rafael y GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier, Valor en Aduanas de las Mercancías según el Código del GATT, ESIC, 1985, Madrid, pp. 86 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

De acuerdo con el citado Artículo 1, 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 vaya hacer 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.
- *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 8º 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 8º 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 8º.
- 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.

El cumplimiento del elemento "Venta para exportación al país de importación" en el caso de mercancía importada procedente de zonas francas.

En principio, es necesario precisar que la zona franca constituye una delimitación geográfica que tiene carácter extraterritorial para efectos aduaneros, es decir, que a pesar que este espacio se encuentra dentro del territorio de un país, para todo efecto aduanero se considera como si estuviera fuera de él. Esta ficción jurídica tiene diversos efectos, uno de ellos es que la normativa aduanera aplicable en el territorio aduanero no es aplicable a las mercancías que se encuentran en la zona franca, otro efecto, es que el traslado de la mercancía ubicada en el territorio aduanero hacia la zona franca se considera como una exportación, y lógicamente, el traslado de aquella que está ubicada en la zona franca hacia cualquier otra parte del territorio aduanero se considera una importación, razón por la cual para realizar dichos traslados es necesario acogerse a un régimen aduanero y cumplir las formalidades propias de un despacho aduanero.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

El Artículo 2º de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, define a la zona franca como: "...Parte del territorio nacional debidamente delimitada, en la que las mercancías en ella introducidas se consideran como si no estuviesen dentro del territorio aduanero, para la aplicación de los derechos arancelarios, impuestos a la importación para el consumo y recargos a que hubiere lugar..."

Siendo éste el carácter de una zona franca, cuando se importa mercancía procedente de ella, es lógico que surjan algunas dudas en relación al cumplimiento del elemento del Primer Método de Valoración Aduanera denominado "Venta para la Exportación al país de Importación", ya que en tales casos la mercancía sale de un espacio geográfico que no califica propiamente como parte del territorio aduanero del país donde se produce la venta.

No obstante, también se debe indicar que si es posible verificar su importación a un territorio aduanero, en donde se acoge a un régimen aduanero, de manera que estamos frente a una operación de tráfico internacional de mercancía, si no se configurara dicho tráfico internacional no existiría justificación para realizar un control aduanero sobre la mercancía procedente de zona franca, ni podría obligarse al usuario someterla a un régimen aduanero.

En este punto es necesario tener en cuenta lo establecido por el Segundo Párrafo del artículo 18º del Acuerdo sobre Valoración Aduanera y su Anexo II, según los cuales, el Comité Técnico de Valoración en Aduana, bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera, desempeñará entre otras funciones¹⁰, 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.

El propio Comité Técnico de Valoración en Aduana señala, en el instrumento que denomina Textos Preliminares, lo siguiente: "...8. Al examinar el valor legal de las decisiones que toma el Comité Técnico en el ejercicio de sus funciones de conformidad con el Anexo II, no hay que perder de vista que resulta claramente del Acuerdo que el Comité Técnico debe elaborar instrumentos que permitan conseguir, a nivel técnico, una uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo. Las opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios e informes deberán ser los instrumentos para ello. Sin embargo, esos instrumentos no constituyen una norma internacional. A diferencia de las Notas interpretativas al Acuerdo que figuran en el Anexo I, ninguna de las disposiciones del Acuerdo implica que las decisiones del Comité Técnico hayan de tener fuerza legal para los Signatarios mientras no estén incorporadas a la legislación nacional de éstos. 9. No obstante, el texto del Anexo II demuestra claramente que las decisiones del Comité Técnico están destinadas a desempeñar un papel importante y vital en el logro de una uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo..."

¹⁰ De conformidad con lo establecido por el artículo 2 del Anexo II del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, son funciones del Comité Técnico de Valoración en Aduana:

- a) 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;
- b) Estudiar, si así se le solicita, las leyes, procedimientos y prácticas en materia de valoración en la medida en que guarden relación con el presente Acuerdo, y preparar informes sobre los resultados de dichos estudios;
- c) Elaborar y distribuir informes anuales sobre los aspectos técnicos del funcionamiento y status del presente Acuerdo;
- d) Suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana de mercancías importadas que solicite cualquier Miembro o el Comité. Dicha información y asesoramiento podrá revestir la forma de opiniones consultivas, comentarios o notas explicativas;
- e) Facilitar, si así se le solicita, asistencia técnica a los Miembros con el fin de promover la aceptación internacional del presente Acuerdo;
- f) Hacer el examen de la cuestión que le someta un grupo especial en conformidad con el artículo 19 del presente Acuerdo; y
- g) Desempeñar las demás funciones que le asigne el Comité.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Precisamente, teniendo en cuenta la importancia de las decisiones del Comité Técnico de Valoración en Aduana para lograr a nivel internacional una uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo, mediante el Artículo 2º del Decreto Supremo N° 186-99-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 098-2002-EF, se dispuso incorporar a la legislación nacional los instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana¹¹, de manera que en el caso de Perú, estos instrumentos son vinculantes para todos los operadores jurídicos.

En ese contexto, tenemos que mediante la Opinión Consultiva 14.1, el Comité Técnico de Valoración en Aduana desarrolló una interpretación sobre el significado de la expresión "se venden para su exportación al país de importación" contenida en la definición de valor en aduanas del Primer Método de Valoración Aduanera, en los siguientes términos:

"1. ¿Cómo debe interpretarse la expresión "ventas para su exportación al país de importación" en el artículo 1 del Acuerdo?

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:

El Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo define la noción de "importación" como "la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera" y la de "exportación" como, "la acción de sacar del territorio aduanero cualquier mercancía". Por consiguiente, 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. De ello resulta que sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al método del valor de transacción...".

De la Opinión Consultiva citada se aprecia que la noción de "exportación" no constituye el criterio interpretativo adoptado por el Comité Técnico de Valoración en Aduana con relación al significado de la expresión "Se venden para su exportación al país de importación". Se trata más bien de un concepto contenido en el glosario de términos aduaneros desarrollado por el Consejo de Cooperación Aduanera, que ha sido citado por el Comité Técnico en la Opinión Consultiva 14.1 y que tiene el carácter de una premisa que asociada en un proceso lógico a otra premisa, la noción de "importación", servirá de fundamento al criterio interpretativo que más adelante se adopta en dicho instrumento.

En realidad, el criterio interpretativo contenido en la Opinión Consultiva 14.1 señala que el sólo hecho de numerar una declaración aduanera, que es el acto con el que se presenta la mercancía para su valoración aduanera, acredita la configuración de una importación, y que ello a su vez acredita la configuración de una exportación, de manera que lo único que queda pendiente de identificar es la transacción.

Más adelante, dicho criterio interpretativo es más específico aún, cuando señala que no es necesario que la venta tenga lugar en un país de exportación preciso y que el Primer Método de Valoración Aduanera se aplicará si el importador puede demostrar que la venta inmediata se realizó con el propósito de exportar la mercancía al país de importación. Este criterio interpretativo concluye señalando que sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al Primer Método de Valoración Aduanera.

¹¹ El artículo 2 del Decreto Supremo N° 186-99-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 098-2002-EF establece: "Incorpórase a la legislación nacional las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana (Bruselas). Para tal efecto, ADUANAS, aprobará las normas operativas que correspondan, a fin de aplicar el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC."



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Aplicado este criterio interpretativo al caso de la mercancía procedente de zonas francas, podemos decir que al ingresar a territorio aduanero peruano, ésta es sometida a un despacho aduanero en el cual se la presenta ante la autoridad aduanera para su valoración, mediante la numeración de una declaración aduanera. Esto acredita la importación de dicha mercancía y a su vez su exportación, de manera que la Administración Aduanera debe limitarse a identificar la transacción y verificar que ésta se realizó para enviar la mercancía de la zona franca al territorio aduanero peruano.

Como se señaló anteriormente, el territorio geográfico que comprende la zona franca tiene el carácter de extraterritorial para efectos aduaneros, ya que si bien dicho espacio se encuentra dentro del territorio de un país, para todo efecto aduanero se considera como si estuviera fuera de él, por ello, el traslado de una mercancía que se encuentra en zona franca hacia territorio aduanero peruano califica como una operación de tráfico internacional de mercancía, situación que el criterio interpretativo adoptado mediante la Opinión Consultiva 14.1 considera suficiente para acreditar el cumplimiento del elemento "venta para la exportación al país de importación", señalando por ello que en tales casos se puede aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera.

En este punto es necesario señalar que no sería coherente que el ingreso a territorio aduanero de una mercancía procedente de una zona franca se trate como una operación de tráfico internacional de mercancía, para todos los efectos aduaneros, exigiéndose al usuario aduanero que numere una declaración aduanera y cumpla las formalidades propias de despacho aduanero, pero cuando se trata de determinar su valor en aduanas se asuma que no constituye una operación de tráfico internacional de mercancía y en consecuencia que no es aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera.

En concordancia con lo establecido por la Opinión Consultiva 14.1, el numeral 2 del Artículo 7º 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 señala lo siguiente: "2. Si las mercancías han sido vendidas con el único fin de introducirlas al Territorio Aduanero, este hecho deberá considerarse como una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación a dicho territorio".

Según la norma comunitaria, si la mercancía procedente de zona franca fue vendida con el propósito de introducirla a territorio aduanero peruano, esto es un indicador suficiente que acredita el cumplimiento del elemento "venta para exportación al país de importación", ya que estamos frente a una situación en la que el ordenamiento jurídico dispone asumir que se ha producido un tráfico internacional de mercancía, por lo resulta plenamente aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera, si se comprueba el cumplimiento de los demás elementos y circunstancias de dicho método.

Comparte esta posición Lascano señalando lo siguiente:

"...Se denominan áreas francas los espacios territoriales en los que se permite la introducción y extracción de mercaderías sin el pago de los derechos de aduana, y en donde pueden permanecer bajo un régimen especial. El término es sinónimo de zonas francas, territorios francos, puertos francos, depósitos francos, etc.

La venta de mercaderías almacenadas en una zona franca instalada en un país con destino final al territorio aduanero de ese mismo país puede constituir o no una venta para exportación en el sentido del artículo 1, dependiendo del status legal asignado a esa zona o a las mercaderías depositadas en ella. Si el área en cuestión no forma parte del territorio, o si formando parte del mismo las mercaderías extranjeras son consideradas como situadas fuera del territorio aduanero, se aplican las disposiciones del Acuerdo, en caso contrario, la venta no podría considerarse como una venta para exportación, desde que no puede haber exportaciones de una parte a otra de un mismo territorio..."



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

A ello agrega que "...En la Argentina las áreas francas son ámbitos que no forman parte del territorio aduanero, ni general ni especial, y en los que no rige arancel alguno, de modo que la introducción y salida de mercaderías no está gravada con tributos, salvo eventuales tasas, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico. Por lo tanto, una venta de mercaderías de un área franca situada en el territorio nacional a cualquier parte del territorio aduanero, general o especial, de nuestro país es una venta para exportación al país de importación, en el sentido de los arts. 1 y 15 (1)(b) del Acuerdo, y 3 (b) del Código Aduanero..."¹².

Igualmente, sobre la valoración de bienes importados desde una zona franca GONZÁLEZ BIANCHI, señala lo siguiente: "...es pertinente concluir que la venta de una mercadería situada en una zona de extraterritorialidad aduanera (zona franca o zona libre), emanado de un contrato de compraventa celebrado por quien compra dicha mercancía para introducirla al territorio aduanero uruguayo, conforma plenamente el concepto de "venta para exportación al país de importación", y en consecuencia "el valor en aduana" de dicha mercancía debería ser el precio pagado o por pagar conforme al artículo 1º del Código de Valoración..."¹³.

A ello añade que: "...La zona franca se encuentra dentro del territorio político del país, pero no integra el territorio aduanero, entre otras razones porque el artículo 5º in fine del Código Aduanero uruguayo así lo establece según lo hemos examinado en párrafos anteriores. La compra de una mercadería en zona franca con la finalidad de introducirla luego al territorio aduanero nacional, es una venta para la exportación al país de importación, y en consecuencia debe aplicarse el método del artículo 1 del Código de Valoración, o sea tomar como "valor en aduana" al "valor de transacción", esto es el precio realmente pagado o por pagar, que no es otro que el precio de la compraventa en cuestión..."¹⁴.

Con el mismo criterio el Servicio Nacional de Aduanas de Chile, mediante la Resolución Nº 83 emitida el 03 de julio de 2008 por el Juez Director Nacional de Aduanas, resolvió la reclamación Nº 018 formulada el 16 de abril de 2004 ante la Aduana de Iquique¹⁵.

En dicho caso, el usuario aduanero había planteado que para determinar el valor en aduana de la mercancía importada en cuestión no era aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera porque ésta procedía de una zona franca, señalando entre otros argumentos lo siguiente: "...el valor de comercialización en Zona Franca no es resultado de una venta internacional, dado que no se cumple la condición de "venta para la exportación".

Al respecto, el Servicio Nacional de Aduanas de Chile señaló que:

"Que, en el marco de la definición del valor de transacción, a que se refiere el Primer Método de Valoración, se establece como requisito que para la aplicación de este criterio debe tratarse de una venta para la exportación con destino al país de importación, lo que debe ser analizado en el contexto de la legislación sobre Zonas Francas, atendidas las especiales características de estas zonas en la legislación chilena, que son el resultado de un principio en el que se basa el régimen aduanero de Zona Franca, esto es la extraterritorialidad.

¹² En este sentido, véase: LASCANO, Julio Carlos, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2007, Buenos Aires, pp. 119 y ss.

¹³ Al respecto, véase: GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *Cuarto Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero - La Valoración Aduanera en Circunstancias Especiales y la Aplicación del Método del Último Recurso*, Ediciones Fiscales ISEF, 2009, México, p. 74.

¹⁴ Al respecto, véase: GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, *Op. Cit.*, p. 79.

¹⁵ Véase: http://normativa.aduana.cl/prontus_normativa/site/artic/20080801/pags/20080801091229.html



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Que, dentro de este ámbito se debe mencionar la Opinión Consultiva 14.1, en la cual se interpreta la expresión "Se venden para su exportación al país de importación". El Comité Técnico de Valoración en Aduana de la O.M.A. puntualiza que el mero hecho de presentar la mercancía para su valoración, presupone que va a ser objeto de una destinación aduanera. También señala que 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. De ello resulta que sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercancías pueden utilizarse para valorar las mercancías con arreglo al método del valor de transacción.

Que, en lo atinente a este punto, el numeral 2.9 del Subcapítulo Primero Capítulo II Resolución N° 1.300/ 2006 de la Dirección Nacional de Aduanas preceptúa que para los efectos de la valoración aduanera se considerará como venta internacional de mercancías la transferencia de la propiedad de los bienes de una parte a otra por un precio u otra contraprestación. La venta internacional es la que permite que las mercancías se consideren exportadas al país.

Que, cabe precisar que resulta habitual que en una Zona Franca se efectúen ventas sucesivas entre distintos usuarios o entre usuarios y compradores, sin embargo, lo importante es el Contrato concertado entre vendedor y comprador en el interior del recinto. En este Contrato queda establecido el valor de transacción o valor aduanero de la mercancía, que constituye la base sobre la que se aplicarán los gravámenes a pagar, con las deducciones que se indican en algunos de los considerandos anteriores. De lo señalado se infiere que la venta válida para la conformación de la base tributaria es aquella última que posibilita la importación de la mercancía desde Zona Franca al resto del territorio nacional, aceptándose en consecuencia, el valor de transacción o precio realmente pagado al último vendedor de ella por el comprador-importador, el cual en el caso que nos ocupa corresponde al consignado en la Factura de Importación N° 00775 de 12.01.2004".

De lo señalado hasta aquí, se puede concluir que la mercancía procedente de una zona franca, que ha sido vendida para ser introducida al territorio aduanero peruano, cumple con el elemento del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC denominado "venta para la exportación al país de importación", y en consecuencia, para determinar su valor en aduanas se podrá aplicar dicho método de valoración si se cumplen los demás elementos y circunstancias establecidos por el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

De otro lado, teniendo en cuenta que es posible determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca sobre la base de su valor de transacción, también es posible aplicar el Segundo o Tercer Métodos de Valoración Aduanera, porque en tales métodos se necesita realizar una comparación que utiliza valores de transacción de mercancías idénticas o similares aceptados conforme al Primer Método de Valoración Aduanera.

Por ello, si para determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca se ha tenido que descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, por incumplimiento de alguno de los elementos y circunstancias previstos en el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, corresponderá aplicar el Segundo o Tercer Métodos de Valoración Aduanera.

En tal sentido, el artículo 9° del Decreto Supremo N° 009-2004-EF, y el numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico "Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, exceden lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y por tanto no son aplicables para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada procedente de zona franca."



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente Resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154º del Código Tributario, modificado por Ley Nº 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102º, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2016-13 de 6 de julio de 2016, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

De acuerdo al criterio adoptado y sus fundamentos, no es válido que en este caso la Administración Aduanera considere que para determinar el valor en aduanas de las mercancías nacionalizadas con la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, no es aplicable el Primer Método del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, denominado "Valor de Transacción de Mercancías Importadas", por el hecho de provenir de una zona franca, la Zona Franca de Iquique – Chile, de manera que no se encuentra arreglado a ley que se rechace la aplicación de dicho método bajo este fundamento.^{16 17 y 18}

De los demás fundamentos de la Aduana para rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración:

Conforme los numerales 1 y 2 de la Introducción General del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como del texto de los artículos 1º, 2º y 3º de la misma norma, el valor en aduana de las mercancías importadas será el "Valor de Transacción", siendo que en caso que dicho valor no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º (Método del Valor de Transacción), el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas, y así sucesivamente.

¹⁶ El 28 de mayo de 2014 entró en vigencia la Resolución 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina que actualiza el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en aduanas de las mercancías importadas.

¹⁷ El artículo 5º de la Resolución de 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, vigente a la fecha que fue numerada la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, señala lo siguiente: "(...)Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 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 20 del presente Reglamento.
- f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, en relación a la negociación, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 18 de este Reglamento. GACETA OFICIAL 28/05/2014 10 de 203
- g) Que la factura comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 9 del presente Reglamento.
- h) Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (...)".

¹⁸ El numeral 2 del artículo 7º de la Resolución de 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, vigente a la fecha que fue numerada la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, señala lo siguiente: "(...) Si las mercancías han sido vendidas con el único fin de introducirlas al territorio aduanero, este hecho deberá considerarse como una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación a dicho territorio.(...)".



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

El artículo 2º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por 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 Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, 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.*

El Artículo 1 de la Parte I sobre normas de Valoración en Aduana del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala 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 8º, 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."*

El artículo 3º del Reglamento indicado, al regular el Primer Método de Valoración, Valor de Transacción de las Mercancías Importadas, señala lo siguiente: *"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."*

Mediante el quinto párrafo del artículo 11º de la norma indicada, modificada por los Decretos Supremos N° 009-2004-EF y 119-2010-EF se ha establecido que: *"Una vez determinado el valor, la Administración Aduanera le notificará al importador, indicando los motivos para haber rechazado el Primer Método de Valoración."*

La referida norma es concordante con la Decisión N° 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC, según la cual:



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

"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, ésta debe cumplir con motivar el ajuste del valor que efectúa conforme las normas legales aplicables y los elementos de juicio que surjan en cada caso.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5º del Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo Nº 186-99-EF, se dispone que para la aplicación del Primer Método de Valoración: Valor de Transacción de las Mercancías debe tenerse en cuenta que el precio expresado en la FACTURA COMERCIAL debe:

- 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."

Mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03893-A-2013 de 06 de marzo de 2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, esta Sala estableció los siguientes criterios:

"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 846¹⁹ 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".

¹⁹ Resolución sustituida por la Resolución Nº 1684.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

"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.".

El artículo 5º de la Resolución Nº 1684 - Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, dispone que: "Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurran los siguientes requisitos:

- 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 20 del presente Reglamento.
- f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, en relación a la negociación, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 18 de este Reglamento.
- g) Que la factura comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 9 del presente Reglamento.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

- h) Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados".

El numeral 5 del artículo 9º de la Resolución Nº 1684 - Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, dispone que: "A los efectos de la aplicación del primer método "Valor de Transacción de las mercancías importadas" establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la factura comercial debe: (...) 5. Contener como mínimo los siguientes datos: a) Número y fecha de expedición. b) Lugar de expedición de la factura. c) Nombre y dirección del vendedor. d) Nombre y dirección del comprador. e) Descripción de la mercancía. f) Cantidad. g) Precio unitario y total. h) Moneda de la transacción comercial. i) Lugar y condiciones de entrega de la mercancía, según los términos internacionales de comercio "INCOTERMS", establecidos por la Cámara de Comercio Internacional, o cualquier otra designación que consigne las condiciones de entrega de la mercancía importada por parte del vendedor, salvo que esté previsto en el contrato de compra-venta internacional. j) Otros datos establecidos de acuerdo a la legislación de cada País Miembro."

Al respecto se debe precisar que los criterios interpretativos establecidos en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03893-A-2013, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, referidos a los requisitos de la Factura Comercial, a la evaluación de documentos financieros y contables, entre otros aspectos de la valoración aduanera, fueron desarrollados en el sentido de las normas del Acuerdo de Valor de la OMC, para asegurar su correcta aplicación.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que mediante la Decisión 326 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, los países miembros de la Comunidad Andina, que a su vez son miembros de la Organización Mundial de Comercio, aprobaron que para efectos de la valoración aduanera se regirán por lo dispuesto en el Acuerdo de Valor de la OMC, obligándose a cumplir las reglas de valoración contenidas en dicho Acuerdo, lo cual fue reiterado por las Decisiones 378 y 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.

Teniendo en cuenta lo señalado anteriormente, las disposiciones de la Resolución Nº 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, que aprobó el Reglamento Comunitario sobre la aplicación del valor en aduana de las mercancías importadas al Territorio Aduanero Comunitario, deben ser interpretadas en el sentido del Acuerdo de Valor de la OMC, por lo que para su aplicación se deben tener en cuenta, en principio, los criterios interpretativos contenidos en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03893-A-2013; debiendo en todo caso evaluar las particularidades que se presentan en cada caso concreto.

En ese contexto, se tiene que mediante el Informe de Determinación del Valor Nº 118-3D2120-2015-000263-SUNAT de 05 de marzo de 2015, la Administración Aduanera da cuenta que se confirmó la Duda Razonable, descartándose la aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC y también que se descartó la aplicación del Segundo Método porque no se contaba con referencias de mercancías idénticas a la importada, procediendo a aplicar el Tercer Método de Valoración Aduanera al considerar que la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-156605 (serie 32) contenía una referencia de 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 Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, generándose la Liquidación de Cobranza Nº 2015-049051 de 05 de marzo de 2015 por tributos aduaneros dejados de pagar, siendo notificado este acto de determinación el 05 de marzo de 2015.

El referido informe sustenta la no aplicación del Primer y Segundo Método de Valoración del Acuerdo del Valor de la OMC para efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías declaradas, en la Declaración Aduanera de Mercancías Nº 118-2014-10-497353-01-8-00, y su ajuste de valor en aplicación del Tercer Método de Valoración o Valor de Transacción de Mercancías Similares.

Con relación a los fundamentos por los cuales la Aduana rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración a fin de determinar el valor en Aduanas de las mercancías importadas, se debe indicar que los incisos a) y j) del artículo 5º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF, establecen que para la aplicación del Primer Método de Valoración la factura comercial debe:



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

- "a) corresponder realmente al precio realmente pagado o por pagar directamente al vendedor. (...)
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.).".

En cuanto a lo señalado por la Aduana que la factura que sustenta la importación materia de ajuste no consigna el precio realmente pagado o por pagar directamente al vendedor, ni las condiciones y forma de pago, cabe señalar que la recurrente en respuesta a la notificación sobre duda razonable ha presentado los siguientes documentos:

- Factura Comercial Nº 18714 emitida el 28 de noviembre de 2014 por el proveedor GASEI IQUIQUE S.A., por la suma de US\$. 188,520.90 (foja 41).
- Los documentos "Transferencias a Bancos del Exterior", "Solicitud de Transferencia al Exterior" y "Pendientes de Envío", dirigidos al Banco de Crédito del Perú (fojas 27, 29, 32 y 34) solicitando las transferencias de fondos con cargo en la cuenta de la recurrente a favor de la empresa proveedora GASEI IQUIQUE S.A., los cuales indican como referencia la cancelación de la Factura Comercial Nº 18714 por los montos de US\$ 80,000.00 primer pago, US\$. 20,000.00 segundo pago, US\$ 60,000.00 tercer pago y US\$ 28,520.90 cuarto pago, los que suman US\$ 188,520.90.
- Mensajes Swift Message Header emitidos por el Banco de Crédito del Perú (fojas 26 reverso, 28 reverso, 31 y 33), que detallan la transferencia al exterior del monto de US\$ 80,000.00 primer pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$. 20,000.00 segundo pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$ 60,000.00 tercer pago de la Factura Comercial Nº 18714 y US\$ 28,520.90 cuarto pago de la Factura Comercial Nº 18714, los cuales suman US\$ 188,520.90, todos en beneficio de la empresa proveedora GASEI IQUIQUE S.A.
- Estado de la Cuenta Corriente Nº 191-1608533-1-17 del Banco de Crédito del Perú, a nombre de la recurrente.
- Cuatro (04) folios del Libro Caja y Bancos de los meses de diciembre de 2014 y enero 2015 (fojas 19 a 22).
- Seis (06) folios del Libro Mayor de los meses de diciembre de 2014 y enero 2015 (fojas 13 a 18).
- Seis (06) folios del Libro Diario de los meses de diciembre de 2014 y enero 2015 (fojas 07 a 12).

De la documentación precedentemente señalada se debe indicar que según la copia autenticada de la Factura Comercial Nº 18714, que sustentó la importación, ésta fue negociada en términos FOB, y por el monto de US\$. US\$ 188,520.90.

Asimismo, obra en los actuados los documentos "Transferencias a Bancos del Exterior", "Solicitud de Transferencia al Exterior" y "Pendientes de Envío", dirigidas al Banco de Crédito del Perú, en los que se verifica que la recurrente solicita vía electrónica al Banco de Crédito del Perú el cargo en cuenta corriente las sumas de US\$ 80,000.00 primer pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$. 20,000.00 segundo pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$ 60,000.00 tercer pago de la Factura Comercial Nº 18714 y US\$ 28,520.90 cuarto pago de la Factura Comercial Nº 18714, los cuales suman US\$ 188,520.90, el cual coincide con el de la Factura Comercial Nº 18714 y el Mensaje Swift, teniendo en cuenta que no contiene sello de recepción ni emisión de la entidad bancaria que recibe dicha solicitud, pues ésta habría sido tramitada vía electrónica. Cabe acotar que como referencia se consigan la cancelación de la Factura Comercial Nº 18714. En ese sentido, resulta claro que las referidas transferencias constituyen uno de los documentos que sustentan la cancelación total de la Factura Comercial Nº 18714.

La Administración le resta validez al documento presentado por no coincidir el monto transferido con el de la factura comercial, en ese sentido es preciso indicar que se detalla comisiones bancarias como son las comisiones de transferencia, por envío de Swift y gastos OUR, sin embargo el monto trasferido en total fue de US\$ 188,520.90, más gastos comisiones, monto que concuerda con el precio pago en la Factura Comercial Nº 18714.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

Adicionalmente, los mensajes Swift consignan los importes de pago por los montos de US\$ 80,000.00 primer pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$. 20,000.00 segundo pago de la Factura Comercial Nº 18714, US\$ 60,000.00 tercer pago de la Factura Comercial Nº 18714 y US\$ 28,520.90 cuarto pago de la Factura Comercial Nº 18714, los cuales suman US\$ 188,520.90 que corresponde al monto total de la Factura comercial Nº 18714, identificando también al beneficiario de la transferencia GASEI IQUIQUE S.A., así como la información de la recurrente y su cuenta bancaria de la que se extraen los recursos objeto de transferencia, la cual coincide con la información consignada en la solicitud de transferencia bancaria, resultando procedentes los elementos de juicio presentados puesto que permiten relacionar la documentación bancaria señalada con la factura.

En ese sentido, de la evaluación integral de la documentación señalada, se verifica que la recurrente transfiere el monto de US\$ 188,520.90, extendidos de su cuenta bancaria, en la que se aprecia que el beneficiario de dicha transferencia es GASEI IQUIQUE S.A., por lo que resulta claro que la recurrente habría cancelado mediante transferencia bancaria a través del Banco de Crédito del Perú, el monto total de la Factura Comercial Nº 18714.

De otro lado, la Aduana ha establecido que los documentos contables presentados por la recurrente no han sido firmados por el gerente general, como responsable de su contenido lo cual a su criterio despoja de validez y eficacia probatoria a dichos documentos.

Al respecto, se reitera que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03893-A-2013 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria señala: *"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."*

En tal sentido, se debe indicar que aun siendo improcedentes como prueba tales registros contables, lo concreto es que del análisis de los otros medios probatorios producidos en este caso, carece de fundamento el rechazo en la aplicación del Primer Método de Valoración a efecto de determinar el valor en aduana de la declaración aduanera en cuestionamiento.

Tal como se aprecia, los documentos señalados en conjunto acreditan las condiciones y forma de pago y las circunstancias en que se realizó la transacción que originó las transferencias bancarias señaladas.

En consecuencia, siendo improcedentes los principales fundamentos por los cuales la Aduana rechaza los medios probatorios producidos en este caso, carece de fundamento el rechazo en la aplicación del Primer Método de Valoración y no resulta aplicable el Tercer Método de Valoración para determinar el valor en aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º del Decreto Supremo Nº 186-99-EF.

No ajustándose el proceder de la Aduana a la normatividad y proceder señalados, corresponde revocar la apelada.

La incorrecta aplicación de las normas de valoración por parte de la Administración durante la realización de un control concurrente (durante el despacho) no limita sus facultades de poder realizar el control posterior de la base imponible aduanera declarada en la misma importación, siempre que dicho control se sustente en un diferente indicador de riesgo.

Finalmente, este Tribunal no efectúa la valoración de las mercancías importadas para la determinación del valor aduanero, atribución que corresponde ser ejercida de manera exclusiva a la Administración Aduanera sino que se limita a verificar el cumplimiento de las normas de valoración por parte de la misma como sustento de su acto de determinación, a fin de establecer si el ajuste de valor se encuentra o no arreglado a ley.



Tribunal Fiscal

Nº 07798-A-2016

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

RESUELVE:

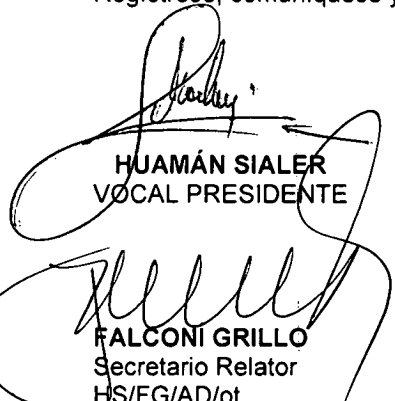
- 1º.- Declarar **NULA** la Resolución de Gerencia Nº 118 3D4000/2016-000015 emitida el 07 de enero de 2016 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.
- 2º.- Declarar **FUNDADA** la apelación interpuesta contra la Resolución Ficta Denegatoria de la reclamación interpuesta contra la Liquidación de Cobranza Nº 2015-049051 de 05 de marzo de 2015.
- 3º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

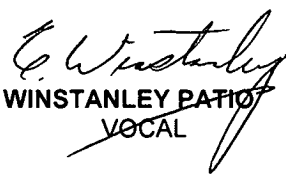
"El artículo 9º del Decreto Supremo Nº 009-2004-EF, y el numeral 9 del Rubro A.3 del Procedimiento Específico "Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas Nº 038-2010/SUNAT/A, exceden lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria y por tanto, no son aplicables para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada procedente de zona franca.

La mercancía procedente de una zona franca, que ha sido vendida para ser introducida al territorio aduanero peruano, cumple el elemento del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC denominado "venta para la exportación al país de importación", y en consecuencia, para determinar su valor en aduanas se podrá aplicar dicho método de valoración si se cumpliesen los demás elementos y circunstancias establecidos por el Artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

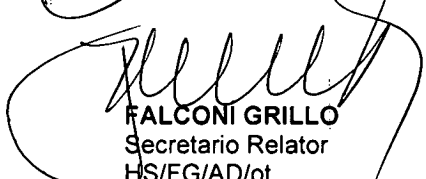
Si para determinar el valor en aduanas de mercancía importada procedente de una zona franca se ha tenido que descartar el Primer Método de Valoración Aduanera, corresponderá aplicar de manera sucesiva y excluyente el Segundo y Tercer Métodos de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC."

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


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


MARTEL SANCHEZ
VOCAL


FALCONI GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/AD/ot