

# La Duda Razonable en Aduanas y los Límites a su Ejercicio: ¿Cómo y Cuándo Aplicarla?

Christian Vargas Acuache\*

## Resumen:

Una Duda Razonable es el acto a través del cual la Aduana comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar que se han cumplido adecuadamente con las reglas de valoración. En este artículo mientras analizamos los aspectos conceptuales y procedimentales de esta prerrogativa de la administración, trataremos de encontrar los límites a su ejercicio desde el punto de vista temporal, espacial y material en concordancia con los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

## Palabras clave:

Duda Razonable – Aduanas – Valoración Aduanera – Acuerdo de Valoración Aduanera – Organización Mundial del Comercio (OMC) – Tribunal Fiscal – Comunidad Andina

## Abstract:

A Reasonable Doubt is the act by which the Customs communicates the importer that doubts that this has declared the customs value in compliance with the valuation rules properly, requiring information and documentation necessary to verify that they have properly followed the rules valuation. In this article as we explore the conceptual and procedural aspects of management prerogative, we will try to find the limits to their exercise from the time, space and material point of view consistently (in concordance) with the rights and obligations of taxpayers.

## Keywords:

Reasonable Doubt – Customs – Customs Valuation – Customs Valuation Agreement – World Trade Organization (WTO) – Tax Court – Andean Community

## Sumario:

1. Introducción – 2. Definición y naturaleza legal – 3. Ámbito de aplicación – 4. Conclusiones

\* Master en Derecho Internacional Económico por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Agente de Aduanas por el Instituto de Administración Tributaria y Aduanera - SUNAT. Especialista en Tributación por la Universidad de Lima y Derecho Tributario Internacional por la Universidad Austral de Argentina. Profesor del Curso de Especialización Avanzada en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ha sido asesor de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal y abogado Asociado del Estudio Muñiz. Actualmente se desempeña como especialista en aduanas de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero del Ministerio de Economía y Finanzas.

*“Es de importancia para quien desee alcanzar una certeza en su investigación, el saber dudar a tiempo”*

Aristóteles

## 1. Introducción

Hace algunos años, cuando me interesé en el tema de Duda Razonable, no había trabajos que analizaran el tema. De un tiempo a esta parte han surgido algunos artículos y producciones bibliográficas que se han sumado al esfuerzo que ha venido desarrollando la jurisprudencia para precisar conceptos, plazos, medios probatorios y recursos, lo que me anima a revisar el estado actual de desarrollo de este importante mecanismo de control de la administración aduanera.

En ese sentido, mientras analizamos los aspectos conceptuales y procedimentales de esta prerrogativa de la administración, trataremos de encontrar los límites a su ejercicio desde el punto de vista temporal, espacial, material y procedimental en concordancia con los derechos y obligaciones de los contribuyentes previstos en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración y el Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio (en adelante OMC).

Los invito a adentrarnos en la revisión de este importante tema.

## 2. Definición y naturaleza legal

El marco normativo de la Duda Razonable está dado por las normas derivadas del Acuerdo de Valor de la OMC incorporado a nuestro país con la Resolución Legislativa N° 26407<sup>1</sup>, esto es, la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduanas de la OMC<sup>2</sup>, la Decisión 571 y la Resolución 1684, ambas normas de la Comunidad Andina, el Decreto Supremo N° 186-99-EF que

es el reglamento nacional para la valoración de las mercancías según dicho Acuerdo (en adelante el Reglamento de Valoración OMC) y el Procedimiento de Valoración INTA-PE.01.10a (versión 6) aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000038-2010/SUNAT/A.

Una primera definición de Duda Razonable la encontramos en el literal d) del artículo 1° del Reglamento de Valoración OMC, el mismo que se refiere a ella en los siguientes términos: *“Cuando la autoridad aduanera tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por el importador para sustentar el Valor en Aduanas declarado”*. Esta es una definición sencilla y clara de Duda Razonable.

Una segunda definición, más completa, la encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04499-A-2006 del 17 de agosto de 2006 que fue seguida por las Resoluciones N° 04889-A-2006 y N° 04893-A-2006 ambas del 08 de septiembre de 2006, N° 01312-A-2008 del 31 de enero de 2008 y N° 04136-A-2014 del 28 de marzo de 2014, entre otras (que pueden ser ubicadas en la siguiente dirección electrónica <http://tribunal.mef.gob.pe>) según la cual una Duda Razonable *“es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración”*

En esta definición se establece los caracteres principales de la Duda Razonable, precisando que debe de comunicarse al importador *que la Administración Aduanera tiene dudas acerca del valor declarado*, debe precisársele, también, cuáles son *las razones que fundamentan dicho acto y, finalmente, requerirle la información y*

1 Aunque cabe destacar que según el artículo 17° del Acuerdo de Valor de la OMC la Aduana puede realizar investigaciones sobre la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración presentada a ella y que con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones. En ese sentido ver SHERMAN, Saúl L. y GLASHOFF, Hinrich. Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code, Editorial ICC Publishing Co., 1980. Pp. 257.

2 “Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC  
Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado  
El Comité de Valoración en Aduana (...)  
Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran. (...).”

*documentación que sea necesaria para verificar en forma objetiva que se han cumplido adecuadamente con las reglas de valoración.*

Esta jurisprudencia no señala que dicho “acto” debe ser emitido por un determinado órgano competente, pero si le establece un contenido y una motivación, por lo que estaría por definirse su condición de acto administrativo. Es posible, también, que sea un acto emitido dentro de un procedimiento administrativo (como son las notificaciones en un procedimiento reglado). Nos orientaríamos a pensar que se trataría de esto último.

Acerca de la naturaleza legal de la Duda Razonable, hay en la doctrina posiciones encontradas. Así, Daniel Zolezzi, se refiere a ella como “El procedimiento de la Decisión 6.1” o “El mecanismo procesal previsto por la Decisión 6.1”<sup>3</sup>, en tanto, otros autores opinan que se trate sólo de un conjunto de garantías no previsto en el Acuerdo de Valor de la OMC<sup>4</sup>. Sobre el particular, somos de la opinión que por la forma cómo ha sido recogido en el país a la Duda Razonable, no podemos negar su naturaleza procesal, dejando a salvo claro está, que la legislación, la jurisprudencia o la doctrina se encarguen de aclarar este punto en un futuro.

Expuestas estas primeras ideas, analicemos ahora a la Duda Razonable tratando de encontrar los límites a su ejercicio desde el punto de vista material, temporal, espacial y procedimental, con el fin no sólo de procurar su aplicación práctica sino de buscar su aplicación justa y racional.

### 3. Ámbito de aplicación

#### 3.1 Ámbito material: motivos que sustentan una duda razonable del valor declarado

Conforme lo señala la Resolución N° 04499-A-2006 y las resoluciones antes citadas, una duda razonable se sustenta de ordinario en una discrepancia entre lo declarado y lo verificado por la Administración Aduanera respecto al cumplimiento de las normas de valoración. Es decir, se sostiene en el hecho de que no se pueden verificar con claridad los elementos de la definición de valor, los requisitos o las circunstancias exigidas por el Primer Método de Valoración de las mercancías importadas conforme a lo previsto en el artículo 1<sup>o</sup> y 8<sup>o</sup> del Acuerdo de Valor de la OMC y normas derivadas; razón por la que se requiere al importador información y documentación complementaria.

También pueden dar origen a una Duda Razonable las observaciones que se hagan a los “datos ó documentos presentados como prueba” del valor declarado<sup>7</sup> en lo que se refiere a su “veracidad o exactitud”, tal como lo señala la Decisión 6.1 del Comité de Valoración<sup>8</sup>, o la Decisión 571 de la Comunidad Andina o la Resolución 1684 de la Secretaria de la CAN aún más claramente y en nuestro país, el Reglamento de Valoración OMC.

En algunos casos (en la práctica, en la mayoría de los casos), los indicadores de precios registrados en el Sistema de Verificación de precios (en adelante SIVEP) de la SUNAT<sup>9</sup> pueden motivar una Duda Razonable conforme a lo previsto en el literal e) del artículo 1° del Reglamento de Valoración, pero

3 ZOLEZZI, Daniel. VALOR EN ADUANA: CÓDIGO UNIVERSAL DE LA OMC. 2ª Ed. Buenos Aires, La Ley, 2008. pp. 267.

4 IBAÑEZ MANSILLA, Santiago en sus comentarios expresados en su ponencia en el III Seminario Internacional Aduanero relativa a la “Valoración, Ingeniería y Vinculación. Límites de la Duda Razonable” organizado por AMCHAM en Lima el 02 de octubre de 2014.

5 Duda Razonable relativa al cumplimiento del artículo 1° del Acuerdo de Valor de la OMC: Resolución del Tribunal Fiscal N° 01016-A-2007 del 13 de febrero de 2007

6 Duda Razonable relativa al cumplimiento del artículo 8° del Acuerdo de Valor de la OMC:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 5567-A-2005 del 30 de septiembre de 2005

Resolución del Tribunal Fiscal N° 0167-A-2006 del 11 de enero de 2006

Resolución del Tribunal Fiscal N° 6267-A-2006 del 22 de noviembre de 2006

Resolución del Tribunal Fiscal N° 14035-A-2009 del 30 de diciembre de 2009

Resolución del Tribunal Fiscal N° 14057-A-2009 del 30 de diciembre de 2009

Resolución del Tribunal Fiscal N° 05216-A-2013 del 25 de marzo de 2013

Coincidentemente un sector de la doctrina destaca la posibilidad de analizar los documentos que prueban el pago de los otros rubros que integran el valor de transacción donde se proyectan dudas, entre ellos: a) los que acreditan el pago de una prestación, de un canon o de una reversión al vendedor de parte del producto de la reventa (ajustes del artículo 8.1, inciso b), c), y d) del Acuerdo); b) los que prueba un pago indirecto (Nota Interpretativa al artículo 1 y punto 7 del Anexo III); c) los que respaldan el pago del transporte o el del seguro (artículo 8.2); d) los que prueban la existencia de una comisión de compra (artículo 8.1.a); los que prueban la existencia de una vinculación, etc.” Así lo resalta ZOLEZZI, Op. Cit. pp. 267.

7 *Ibidem*. Ver Resolución del Tribunal Fiscal N° 11871-A-2010 del 30 de septiembre de 2010 respecto a los documentos presentados como prueba de descuentos al precio.

8 “Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC

Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado

El Comité de Valoración en Aduana (...)

Decide lo siguiente:

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

9 En ese sentido, Sheri Rosenow & Brian J.O’Shea nos recuerdan que “En el 2004, el Comité Técnico publicó directrices sobre el uso de

éstos no posibilitan por sí mismos (sino junto con otras observaciones que se formulen) descartar la aplicación del primer método de valoración de las mercancías importadas conforme lo señala la Opinión Consultiva 2.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC y lo manifestado en la citada resolución del Tribunal Fiscal, entre otras resoluciones<sup>10</sup>. Por ello, resulta deseable que la Duda Razonable no solo se produzca porque existen indicadores de precios mayores a los declarados, sino que también cuando además de ello existen otros elementos de juicio que generan dudas sobre el valor declarado o sobre los medios de prueba que buscan acreditarlo<sup>11</sup>.

### 3.2 **Ámbito temporal: oportunidades en que se presenta una Duda Razonable**

Las Dudas Razonables se pueden presentar con el control concurrente al Despacho aduanero de las mercancías o con ocasión del control posterior al levante de las mercancías (dentro del plazo de prescripción). La Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC deja abierta esta posibilidad al no precisar el momento en que se puede presentar una Duda Razonable. Sobre el particular, existen sendos pronunciamientos del Tribunal Fiscal que instruyen acerca de la formulación de la Duda Razonable tanto durante el control que se realiza en el mismo despacho<sup>12</sup> como en el control posterior al levante o embarque de las

mercancías<sup>13 14</sup> de acuerdo a las disposiciones del Régimen Andino sobre Control Aduanero<sup>15</sup>.

Al respecto, es, particularmente, categórico lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6039-A-2005 en lo que se refiere a los casos de Duda Razonable formuladas con posterioridad al Despacho. Allí se establece el marco normativo que permite la aplicación de dicho procedimiento en control posterior.

De igual manera, también, se precisa en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4565-A-2005, entre otras resoluciones, que luego de culminado el proceso de fiscalización y emitida la Resolución de Determinación correspondiente no procede la notificación de una Duda Razonable debido a que dicho trámite no se encuentra previsto en esta etapa conforme a la normatividad de la materia.

Asimismo, cabe señalar que la Duda Razonable, también, se puede presentar con motivo de la resolución de una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria aduanera específicamente nos referimos aquellas referidas al valor en aduana conforme lo establecen las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08930-A-2007, N° 14039-A-2009 y 04136-A-2014<sup>16</sup> entre otras. Con dichas solicitudes se puede solicitar la rectificación del valor declarado o la

bases de datos para beneficio de las Administraciones Aduaneras" (Suplement, G/val/54/Suppl.1 (October 13, 2004) las mismas que indican que deben hacer y que no deben hacer las Administraciones Aduaneras al usar dichas bases de datos. Refieren también que "una diferencia entre el precio declarado y los precios históricos de los mismos bienes no es por sí misma un indicador fiable de un riesgo potencial respecto a la verdad o exactitud del valor declarado (a menos que, tal vez, sea una anormal y gran discrepancia). Esto es porque la diferencia en los precios, incluyendo disminuciones sustanciales, son parte del comercio internacional. Sin embargo, las diferencias de precio pueden ser usadas, si en combinación con otros factores de riesgo, orientan los embarques de importación al control." (traducción libre) Sheri Rosenow & Brian J.O'Shea. A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. New York, Cambridge University Press, 2010 Pp. 145-146.

10 Supuesto en que se confirma un ajuste de valor cuando se verifica esta circunstancia:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06267-A-2006 del 29 de noviembre de 2006.

Supuestos en que se revoca un ajuste de valor porque no se verifica esta circunstancia:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06980-A-2004 del 16 de septiembre de 2004.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07382-A-2004 del 27 de septiembre de 2004.

11 Al referirse a las posibilidades de control de la Administración Aduanera IBAÑEZ MANSILLA propone el desarrollo de nuevas y depuradas técnicas de control que confieran seguridad jurídica a los importadores y acrediten un control eficaz. En ese sentido, "la Administración Aduanera debe contar con medios técnicos y humanos que le permitan establecer controles, siquiera sea selectivos, de los movimientos financieros de los importadores, a fin de comprobar que los flujos de dinero son consecuentes con lo que cabría esperar a partir de las declaraciones de valor. Junto a esta técnica de comprobación, y para los casos en que las cuantías implicadas lo justifiquen, no debe descartarse acudir a los datos que puedan obtenerse en el país de origen, a fin de detectar posibles manipulaciones de los valores con potenciales repercusiones en todo el sistema tributario. El análisis de la información contable puede ser la más valiosa fuente de información para la correcta administración de las normas aduaneras (...). En definitiva, al cambiar las normas de valoración no sólo se cambian los métodos y procedimientos para atribuir un valor a los bienes; la muda ha de alcanzar también a la filosofía que inspire la actuación de la Administración y a los medios de los que ésta ha de servirse". IBAÑEZ MANSILLA, Santiago. La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional. Madrid, Mc Graw/Hill Interamericana de España S.A.U., 2002. Pp. 80-81.

12 Resolución del Tribunal Fiscal N° 04703-A-2006 del 29 de agosto de 2006.

13 Resolución del Tribunal Fiscal N° 07196-A-2003 del 12 de diciembre de 2003.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 06039-A-2005 del 29 de septiembre de 2005.

14 Al respecto, Sheri Rosenow & Brian J.O'Shea nos señalan que los "Controles aduaneros modernos, según la definición de Kioto, hacen hincapié al uso de la auditoría a posteriori de los libros y registros de los comerciantes... y se basan en el análisis de riesgo para determinar que transacciones de los comerciantes deben ser examinadas y la extensión del examen." Agregan que una de las "Razones para dudar" podrían ser un tipo de "Perfil de Riesgo" que la Aduana ha identificado utilizando los principios de evaluación de riesgo" (traducción libre) Sheri Rosenow & Brian J.O'Shea. Op. Cit. Pp. 144.

15 En la actualidad la Decisión 778 establece el Régimen Andino sobre Control Aduanero.

16 Resoluciones citadas por LINDO MATOS, Mischel Gary. EN el Seminario "Valoración Aduanera de las Mercancías: Un análisis Jurisprudencial" organizado por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero el 18 de Junio de 2014.

devolución correspondiente más rectificación del valor en aduanas tal como lo indica la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03999-A-2014 entre otras<sup>17</sup>.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6039-A-2005 se deja entrever, en la medida que se trata de procedimientos no contenciosos, que las reglas procedimentales previstas en el Código Tributario regirán directamente los temas de plazo, autoridad competente, término probatorio, etc., conforme a sus disposiciones.

### 3.3 **Ámbito espacial: El procedimiento de una Duda Razonable General y otros tipos de Dudas Razonables según su ámbito geográfico de aplicación**

De acuerdo a la normatividad nacional, la **Duda Razonable General**<sup>18</sup> es aquella que se aplica en las acciones de control del Valor de todas las Aduanas de la República. El trámite de la misma está regulado por el artículo 11° del reglamento de valoración nacional.

Cuando se notifica una Duda Razonable General se le concede al importador un plazo de cinco días hábiles para que proporcione la información y/o documentación complementaria referida al valor requerido por la autoridad aduanera<sup>19</sup>. Dicho plazo puede ser prorrogado, automáticamente, por uno igual siempre que se solicite antes de su vencimiento. En caso se levanten las observaciones se elaborará un informe con los resultados de la verificación del valor declarado, el mismo que le ha de ser notificado al usuario aduanero de acuerdo a lo previsto en el literal c.1) del numeral 14 del acápite A.2 de la Sección VI del Procedimiento para la Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a., que desarrolla lo previsto sobre el particular por la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración.

En caso que Administración Aduanera tenga aún Dudas acerca del valor declarado, igualmente, comunicará al importador los resultados de la verificación conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 11 del reglamento nacional en concordancia con lo previsto en la Decisión 6.1, indicándole cual es finalmente el valor determinado en el marco del primer método<sup>20</sup> o cuáles son las razones que motivan el rechazo de la aplicación del citado método de valoración.

Por contraposición, se puede considerar el establecimiento de **otros tipos de Dudas Razonable** circunscritas a determinadas partes del territorio aduanero, con el fin de adecuarlas a las necesidades de control aduanero que tenga que implementarse.

### 3.4 **Ámbito procedimental: El carácter específico de una Duda Razonable**

La Duda Razonable tiene que ser específica, es decir, tiene que identificarse, inequívocamente, de su tenor que es una notificación de Duda Razonable. En ese sentido, resultan contrarias a derecho las notificaciones genéricas al contribuyente donde no se pueda advertir de manera indubitable que se trate de una notificación de Duda Razonable de valor OMC.

Ahora vamos a ver temas vinculados al procedimiento que es necesario resaltar:

#### A. *Respecto a los plazos*

Existen diferentes plazos cuando se notifica una Duda Razonable. Veamos:

- a) El plazo para que el importador pueda absolver el requerimiento de información y/o documentación: cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de notificación de Duda Razonable o de la aceptación de la garantía en los casos establecidos en el artículo 12° del reglamento de valoración nacional (por ejemplo, en el caso de Duda Razonable Especial).
- b) El plazo que corresponde a la prórroga automática en caso fuera solicitado por el usuario aduanero: un plazo igual de cinco (5) días hábiles contados inmediatamente vencido el primer plazo.
- c) El plazo que tiene la Administración de Aduanas para decidir si el valor en aduanas de las mercancías se determinará o no conforme al primer método de valoración: 3 meses siguientes contados desde la numeración de la declaración aduanera.
- d) El plazo ampliado opcional con el que cuenta la Administración de Aduanas para los

17 En el mismo sentido, las Resoluciones N° 11161-A-2011 del 30 de junio de 2011, N°13597-A-2011 del 12 de agosto de 2011, N° 16001-A-2013 del 13 de agosto de 2013, N° 01560-A-2014 del 05 de febrero de 2014 y N° 02740-A-2014 del 25 de febrero de 2014.

18 Se denomina Duda Razonable General en correlato a la Duda Razonable Especial figura que estaba regulada por el artículo 3 del Decreto Supremo N° 203-2001-EF y modificatorias, disposiciones actualmente derogadas.

19 Para no causar mayores perjuicios al usuario aduanero por la demora en el Despacho, la Administración Aduanera simultáneamente notifica al importador una Orden de Depósito de Garantía, para que, si lo quisiera, pueda desde ya obtener el levante de la mercancía con la presentación de una Carta Fianza. De esta forma, se dan los primeros pasos hacia un "sistema que no trabaje la operatoria comercial normal de los importadores y a la vez que salvaguarde la renta fiscal" BUENO, Miguel. El Valor en aduana de las mercaderías. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. Buenos Aires, Editorial IARA S.A., 2007. Pp. 143.

20 Resolución del Tribunal Fiscal N° 06267-A-2006 del 22 de noviembre de 2006.

casos debidamente justificados y tras previa notificación al importador: un plazo máximo de un (1) año hábiles contados desde la numeración de la declaración aduanera.

- e) El plazo en el que se puede dar inicio al procedimiento contencioso en el caso de Dudas Razonables resueltas se extenderá hasta cuando se venzan los plazos para decidir si el valor en aduanas de las mercancías importadas se determinará o no conforme al artículo 1º del Acuerdo de Valor de la OMC (los 3 meses siguientes contados desde la numeración de la declaración aduanera o el plazo ampliado hasta máximo 1 año en casos debidamente justificados y previa notificación al importador).

Con relación a la ampliación del plazo, el Tribunal Fiscal ha sentado el criterio que dichas prórrogas deben estar debidamente sustentadas, sino no se tomarán en cuenta en el proceso de determinación del valor. La Resolución N° 01854-A-2013 del 31 de enero de 2013 así lo reseña: "Que en tal sentido, no habiéndose expresado mínimamente las razones que sustentarían la ampliación del plazo que tiene la Administración Aduanera para determinar si es aplicable el Primer Método de Valoración Aduanera, es decir, no existiendo una debida justificación para tal ampliación no procede considerarla, debiendo en consecuencia continuarse el proceso de valoración, sin considerar tal prórroga."<sup>21</sup>

Consideramos oportuno hacer especial mención de estos plazos, principalmente, por la importancia que tiene su cumplimiento durante el Despacho Aduanero, con el fin de evitar innecesarias dilaciones. Sabemos que en algunos casos los tiempos de atención pueden ser mayores, pero lo que buscamos desde aquí es hacer una invocación a la Administración Aduanera para que implemente políticas que conlleven a agilizar el citado trámite.

#### B. *El efecto del vencimiento de los plazos*

Ahora bien, queremos detenernos a comentar los casos en los cuales, por vencimiento de los plazos,

se puede dar inicio al procedimiento contencioso tributario aduanero. Sobre el particular, el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 05798-A-2005 del 22 de septiembre de 2005, N° 4710-A-2006 del 29 de agosto de 2006, N° 07350-A-2007 del 27 de julio de 2007, N° 08013-A-2008 del 01 de julio de 2008, N° 04441-A-2010 del 28 de abril de 2010, N° 04610-A-2010 del 30 de abril de 2010, N° 08998-A-2010 del 19 de agosto de 2010, N° 07704-A-2010 del 21 de julio de 2010 y N° 04796-A-2013 del 19 de marzo de 2013, ha sentado el criterio de que una vez vencido los plazos previstos en el artículo 11º del Reglamento Nacional de Valoración para el supuesto previsto en la norma (en este caso para los de caso de Dudas Razonables resueltas) resulta procedente que los usuarios aduaneros interpongan el recurso de reclamación correspondiente al amparo de lo establecido en el artículo 11º del Decreto Supremo N° 186-99-EF debiendo dársele el trámite correspondiente<sup>22</sup>.

Para efectos de precisar el momento u oportunidad en que se puede interponer la citada reclamación, el Tribunal Fiscal ha advertido que esta se producirá una vez la Duda Razonable se encuentre resuelta<sup>23</sup> y se haya vencido el plazo que la Administración Aduanera tiene para realizar la determinación de la deuda tributaria. Normalmente, esto ocurrirá a los 3 meses siguientes contados desde la numeración de la declaración aduanera o el plazo ampliado hasta máximo 1 año en casos debidamente justificados por la Administración Aduanera y previa notificación al importador (si se omite esta justificación o esta notificación el efecto es que el plazo a considerar es de 3 meses).

En ese sentido, cabe, también, analizar cuál sería el efecto de dicho reclamo considerando la tarea pendiente de determinación de parte de la Administración Aduanera. Sobre el particular, cabe señalar que el Tribunal Fiscal ha indicado en la Resolución N° 04796-A-2013 del 19 de marzo de 2013 en concordancia con lo establecido en las Resoluciones N° 011552-A-2007, N° 02322-A-2008 y N° 03932-A-2010 que "no procede que la autoridad aduanera sustente su acto de determinación con posterioridad a la interposición del reclamo". Esto supone que se deje sin efecto el ajuste de valor de la Aduana.

21 Resolución N° 01854-A-2013 del 31 de enero de 2013. Pp. 3, primer párrafo.

22 Cuando la Administración Aduanera ha querido darle a tales recursos un trámite distinto como si fueran parte del proceso de sustento de valor, el Tribunal Fiscal vía queja ha corregido dicha calificación al considerar que el referido "trámite resulta improcedente si se tiene en cuenta que la recurrente mediante expedientes N° 118-0114-2008-37655-8 de 24 de junio de 2008 y 118-3D1310-2009-030637-6 dio respuesta a los requerimientos de la Administración producto de la generación de la duda razonable y lo que es más importante, la recurrente expresamente señala que interpone reclamación al amparo del artículo 11º del Decreto Supremo N° 186-99-EF." Resolución N° 15724-A-2010 del 03 de diciembre de 2010, Pp. 2.

23 Una duda razonable resuelta es "aquel estado del procedimiento de determinación del valor según el Acuerdo de la OMC, que se presenta después de recibida la información complementaria requerida por la Aduana en su notificación sobre duda razonable, o aquel que se produce cuando vencido el plazo otorgado mediante tal notificación, la Aduana no recibe respuesta alguna del importador o su representante" R.T.F. N° 04796-A-2013 del 19 de marzo de 2013, Pp. 4, tercer párrafo.

C. *Los datos y documentos presentados como prueba del valor declarado*

La Decisión 6.1 del Comité de Valoración de la OMC, el artículo 17° de la Decisión 571, el artículo 53° de la Resolución 1684 y el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, en el caso de Perú, establecen que 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.

Esto por un lado nos refiere de la importancia de la explicación complementaria que se alcance con motivo de una respuesta a una notificación de Duda Razonable, ya que debe estar orientada "(...) a acreditar la veracidad y exactitud en cuanto a lo declarado a fin de demostrar que la información que ha sido proporcionada para la determinación del valor en aduana resulta completa y se ajusta a las características de la operación comercial (transacción) que sustenta dicho valor"<sup>24</sup>.

De otro lado, nos advierte que no hay límites respecto a los tipos de medios de prueba que se puedan presentar, ya que se hace referencia en términos genéricos a "otras pruebas" que sean conducentes para tal fin<sup>25</sup>. Los límites serán, en todo caso, los previstos en la norma comunitaria y local.

Al respecto, el artículo 54° de la Resolución 1684 relativo a la actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, establece lo siguiente:

**"Artículo 54. Documentos probatorios.**

1. Además de la factura comercial, del documento de transporte y del documento de seguro donde conste el monto asegurado de la mercancía, el importador deberá presentar otros documentos que se requieran en apoyo del valor en aduana declarado o del que pretenda ser determinado. Las aduanas deben examinar dichos documentos a efectos de la comprobación de los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la negociación y del cumplimiento de las disposiciones previstas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en la Decisión 571 y en este Reglamento.

Estos documentos pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales. Los requisitos y oportunidad para su presentación serán establecidos por las legislaciones nacionales, teniendo en cuenta lo señalado en el literal c) del numeral 1 del artículo anterior.

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

Tales documentos están referidos, entre otros, a:

- a) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al transporte.
- b) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al seguro pagado para cubrir los riesgos de ese transporte.
- c) Pruebas de los pagos de las mercancías.
- d) Comunicaciones bancarias inherentes al pago tales como fax, télex, correo electrónico, etc.
- e) Cartas de crédito.
- f) Documentos presentados para la solicitud de créditos.
- g) Listas de precios, catálogos.
- h) Contratos.
- i) Acuerdos de licencia donde consten las condiciones en que se utilizan el derecho de autor, los derechos de propiedad industrial o cualquier otro derecho de propiedad intelectual.
- j) Acuerdos o cartas de designación de agentes o representaciones y sobre los pagos por comisiones.
- k) Comprobantes de adquisición de prestaciones.
- l) Correspondencia y otros datos comerciales.
- m) Documentos contables.
- n) Facturas nacionales con precios de reventa en el territorio aduanero comunitario.
- o) Documentos que soporten los gastos conexos de esta reventa y.
- p) En general, cualquier documento que demuestre las condiciones bajo las cuales va a ser utilizado uno de los métodos de valoración, en su orden.

Pueden también ser considerados como documentos probatorios de los hechos o circunstancias relacionados con la transacción comercial o con el valor en aduana que vaya a ser determinado, las correspondientes actas elaboradas por la Administración Aduanera de las manifestaciones verbales del

24 GUADALUPE BASCONES, Julio. Defendiéndonos de las "Dudas Razonables" Pp. 223. En: [http://www.itaiusesto.com/wp-content/uploads/2012/11/1\\_14-Defendiendonos-de-las-duda-razonables.pdf](http://www.itaiusesto.com/wp-content/uploads/2012/11/1_14-Defendiendonos-de-las-duda-razonables.pdf) (22/12/14)

25 ZOLEZZI, Op. Cit. Pp. 270.

importador o su representante legal o persona autorizada, debidamente suscritas por éste y el funcionario.

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

3. El tipo de documentos y pruebas, así como los procedimientos, condiciones y requisitos para las solicitudes que se tengan que hacer fuera del territorio aduanero del País Miembro de la Comunidad Andina, a efectos de la valoración aduanera, se sujetarán a lo dispuesto en la legislación andina y nacional teniendo presente lo dispuesto en el artículo 16 de la Decisión 571 y en el artículo 63 de este Reglamento.

En materia de obtención de pruebas se aplicará lo dispuesto en la Decisión 728 sobre Asistencia Mutua y Cooperación entre Administraciones Aduaneras o la normativa que la modifique o sustituya.”

Esta disposición nos presenta una regulación, básicamente, centrada en dos tipos de medios de prueba: los documentos<sup>26</sup> y las manifestaciones obtenidas por la Administración Aduanera debidamente suscritas, refiriéndonos a la legislación andina y nacional en lo demás que corresponda.

Es así que como advertimos que en nuestra legislación nacional, el Código Tributario<sup>27</sup>, que es de aplicación supletoria, nos propone, adicionalmente, a las pericias e inspecciones como medios probatorios que pueden ser presentados como sustento del valor declarado o de la comprobación que realiza la Administración Aduanera, en la medida que nos permita contar con datos objetivos y cuantificables.

En ese sentido, las pericias contables podrían ser útiles para analizar si el valor declarado

corresponde, realmente, al precio pagado o por pagar conforme a los registros contables, declaraciones, comprobantes de pago, etcétera; o para analizar, junto a otros estudios, si es que se ha recuperado todos los costos y gastos, y obtenido una ganancia razonable, en un periodo representativo, cuando se examine las circunstancias de la venta de operaciones entre personas vinculadas.

De igual manera, las inspecciones realizadas por la Administración Aduanera podrían ser utilizadas en el control de importaciones determinadas conforme al cuarto o quinto método de valoración. Para todo efecto, cabe señalar que corresponderá examinarse caso por caso la pertinencia en la utilización de estos medios de prueba.

A nivel local también encontramos que el Procedimiento Nacional de Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a regula el tema, precisando que son medios de prueba del valor declarado: las transferencias bancarias<sup>28</sup>, las declaraciones de exportación, así como cualquier otro documento destinado a acreditar el valor. Pues bien, a continuación vamos a examinar estos medios de prueba y algunos aspectos puntuales respecto a la oportunidad de su presentación.

#### C.1 La factura comercial

La factura comercial es uno de los documentos que, usualmente, se utiliza como medio de prueba al responder una notificación de Duda Razonable, sin que por ello se pueda afirmar que tenga una especial relevancia probatoria respecto de otro documento<sup>29</sup>. Su valoración tiene que tener en cuenta que “en el comercio internacional no existe norma jurídica alguna que establezca los datos que obligatoriamente deben consignarse en la factura comercial, ni tampoco una que disponga cuan específica debe ser la información que se decida incluir en ésta, siendo más bien la voluntad de las partes que intervienen en la transacción y a veces el derecho interno del país del vendedor, los que determinan la información que contiene la factura comercial y cuan específica será ésta;

26 A esta categoría corresponden la factura comercial, la transferencia bancaria, el registro contable, la orden de compra, el contrato de compra venta (los que observan una formalidad o no), el contrato de licencia o de agencia, los documentos de transporte o de seguro, los documentos relativos a la propiedad de las empresas que participan en la transacción que establecen posibles vínculos entre el vendedor y el comprador, el contrato de publicidad, de comercialización y de otras actividades efectuadas después de la importación; los documentos financieros, para determinar el monto de los intereses; los contratos y acuerdos de licencia, y otros documentos relativos a los derechos de autor. Para mayor referencia ver la lista citada por LASCANO de la normatividad europea. Vid. LASCANO, Julio Carlos. El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas. 2da. Edición. Buenos Aires (Argentina), Osmar D. Buyatti, 2007. Pp. 348

27 TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. “Artículo 125°.- Medios Probatorios  
Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. (...)”

28 Más adelante detallaremos que el procedimiento nacional de valoración exige también que se presente conjuntamente con este medio de prueba, la copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta o comprobante de ingreso a caja en los casos de entrega en efectivo.

29 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria publicada el 16 de marzo de 2013 en el Diario Oficial “El Peruano”. Pp. 6870.



de ahí que sea posible encontrar información relacionada con la transacción en documentos distintos de la factura comercial<sup>30</sup>.

Así, la factura comercial según el artículo 5 del Reglamento Nacional de Valoración aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF tienen los siguientes requisitos:

**“Artículo 5.-** Para la aplicación de este método de valoración 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.”

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha establecido el siguiente criterio de observancia obligatoria para la Administración Aduanera<sup>31</sup> respecto de dichos requisitos:

*“Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-*

*EF, no se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada.*

*Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e), f), g), la primera parte del inciso j) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Decisión 571 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 mercancías importadas 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.”*

El sustento del por qué los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, no se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y las normas comunitarias antes señaladas, se encuentran desarrollados in extenso en la mencionada resolución.

Dicha regulación e interpretación es similar a la contenida en el nuevo Reglamento de Valoración de la Comunidad Andina, la Resolución 1684, que señala lo siguiente:

**“Artículo 9: Factura comercial**

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:

30 Ibidem.

31 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria. Pp. 6894.

1. Reflejar el precio realmente pagado o por pagar, por el comprador al vendedor, por las mercancías importadas, independientemente de que la forma de pago sea directa y/o indirecta.
2. Ser un documento original y definitivo. En tal sentido no se aceptará una factura pro forma.
3. Ser expedida por el vendedor de la mercancía.
4. Carecer de borrones, enmendaduras o adulteraciones.
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.
6. La factura comercial puede tomar la forma de un mensaje electrónico, en cuyo caso deberá cumplir con los requisitos antes señalados. Para efectos de control se tendrá en cuenta lo establecido en la legislación nacional sobre regulación del comercio electrónico.
7. Cuando las facturas comerciales se presenten en un idioma diferente al español, la Administración Aduanera podrá exigir al importador que adjunte la traducción correspondiente.
8. Las facturas emitidas que registren en su contenido "para efectos aduaneros" o las emitidas para los casos en los cuales no se realiza ninguna compraventa no se tendrán en cuenta para efectos de la determinación del valor en aduana.
9. Cuando la mercancía facturada se describa mediante códigos, el importador debe

adjuntar catálogos con el detalle de la descripción de la mercancía correspondiente a cada código, cuando se lo requiera la Administración Aduanera.

10. El cumplimiento de los requisitos señalados en los párrafos anteriores del presente artículo, no limita la facultad de la Administración Aduanera de efectuar los controles aduaneros que correspondan, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de este Reglamento.

Los errores u omisiones de los requisitos de la factura comercial se tratarán conforme a lo señalado en la Opinión Consultiva 11.1 del Comité Técnico de Valoración."

En ese sentido, en caso de presentarse observaciones respecto a los requisitos que contengan la factura comercial, en los casos que realmente se amerite como lo indica la jurisprudencia del Tribunal Fiscal reseñada, se deberá notificar una Duda Razonable.

C.2 Las transferencias bancarias y los documentos relacionados con el pago, que sea realizado a través del sistema financiero nacional e internacional

Las transferencias bancarias y los documentos relacionados con el pago -canalizados a través del sistema financiero nacional e internacional- son documentos que, usualmente, se utilizan como medio de prueba al responder una notificación de Duda Razonable sin que por ello se pueda afirmar que tenga una especial relevancia probatoria respecto de otro documento<sup>32</sup>. Su valoración tiene que tener en cuenta que al igual que en el caso de la factura comercial "en el comercio internacional no existe norma jurídica alguna que establezca los datos que obligatoriamente deben consignarse en los documentos que emiten las entidades financieras nacionales e internacionales utilizados por el comprador para realizar pagos al vendedor, ni tampoco una que disponga cuan específica debe ser la información que se decida incluir en éstos"<sup>33</sup>.

Sin embargo, en el Perú las transferencias bancarias deben cumplir con los requisitos señalados en el procedimiento de Valoración INTA-PE.01.10a (versión 6) aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000038-2010/SUNAT/A.

Según dicha disposición legal, las transferencias bancarias se deben presentar en copia conteniendo necesariamente la siguiente información:

32 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria publicada el 16 de marzo de 2013 en el Diario Oficial "El Peruano". Pp. 6870.

33 Ibidem. Pp. 6876.

- a) Concepto de pago, con la información del número de factura comercial, factura proforma, orden de compra, identificación de un contrato o cualquier otro documento que sirva para identificar a la transacción que sustenta la importación. Si el pago corresponde a más de una factura, se indica el detalle de todas las facturas, precisando el monto de cada una;
- b) Forma de pago, total ó parcial; al contado o diferido;
- c) Identificación del importador, se indica el nombre o razón social incluso en los casos que quien solicite la transferencia no sea el importador;
- d) Identificación del vendedor, se indica el nombre o razón social del vendedor o del beneficiario del pago;
- e) Identificación de quien solicita la transferencia, se indica el nombre completo y el documento de identificación de quien solicita la transferencia.

Conjuntamente con la copia de solicitud de transferencia, se debe acompañar a la Administración de Aduanas una copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta o comprobante de ingreso a caja en los casos de entrega en efectivo. En paralelo, SUNAT podrá validar la información de estos documentos con la confirmación que haga de los mismos la entidad bancaria, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha establecido el siguiente criterio de observancia obligatoria para la Administración Aduanera<sup>34</sup> respecto de dichos requisitos:

*“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 tiene 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 consta documentos o elementos de juicio adicionales que permitan relacionar dichos documentos con dicha mercancía.”*

Por consiguiente, en caso de presentarse observaciones respecto a los requisitos que contengan tales documentos en los casos que realmente se amerite como lo indica la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se deberá notificar una Duda Razonable.

### C.3 Los registros contables

Los registros contables son documentos que, usualmente, se utilizan como medio de prueba al responder una notificación de Duda Razonable sin que por ello se pueda afirmar que tenga una especial relevancia probatoria respecto de otro documento<sup>35</sup>.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha establecido el siguiente criterio de observancia obligatoria para la Administración Aduanera<sup>36</sup> para su debida calificación:

34 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria. Pp. 6894.

35 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria publicada el 16 de marzo de 2013 en el Diario Oficial “El Peruano”. Pp. 6870 y 6881. Cabe señalar que en la misma resolución se indica que “cuando legalmente se exige la emisión de los documentos para respaldar la realización de las operaciones económicas, como es el caso de los comprobantes de pago, los registros contables en los que se reproduce la información contenida en los citados documentos, constituyen prueba de segundo nivel, porque presuponen la existencia de otro documento que sustenta la operación en sí misma.” Resolución N° 3893-A-2013 Pp. 6880 sexto párrafo. Empero de la lectura de los párrafos siguientes se advierte que tal apreciación es para señalar que “cuando la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación han sido incorrectamente anotadas, ello implicará únicamente que los libros y registros contables en los que se hicieron tales anotaciones no tengan valor probatorio, pero ello no puede llevar a concluir que las referidas transacciones y operaciones no son reales, o que la información relativa a ésta no pueda ser acreditada mediante otros documentos que sean fehacientes y en consecuencia, que produzcan certeza.” Resolución N° 3893-A-2013 Pp. 6881 segundo párrafo in fine. Es decir, no se afirma que son de segundo nivel en un sentido de prevalencia, sino para explicitar que en caso el registro esté incorrecto es posible recurrir al documento fuente u a otro documento, con el fin de corroborar el valor declarado.

36 Resolución N° 3893-A-2013 del 06 de marzo de 2013 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria. Pp. 6894.

*“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 de los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.”*

En ese sentido, en caso de presentarse observaciones respecto de dichos registros en razón a que no son llevados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tales no tendrán valor probatorio para sustentar el valor declarado, debiendo evaluarse otros documentos que acrediten la transacción de la mercancía importada y las demás operaciones vinculadas con dicha importación, a través de una Duda Razonable, como lo indica la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Sobre el particular, serán ejemplos de esta inobservancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en la actualidad, no contener el registro de operaciones en orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un pre-determinado; no totalizar sus importes por cada folio, columna o cuenta contable, según corresponda; no expresar tal registro en moneda nacional y en castellano, salvo las excepciones previstas en el Código Tributario. Dichas observaciones han sido ponderadas por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3893-A-2013, tomando en cuenta las prescripciones de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios<sup>37</sup>.

Finalmente, hay que tomar en cuenta lo reseñado por el Tribunal Fiscal respecto a la formalidad en la presentación de este documento. En ese sentido, “corresponde al gerente de la sociedad (empresa cuya importación es objeto de duda razonable) asumir la responsabilidad en el contenido de las copias de los registros contables que mantiene la empresa y por tanto al momento de su presentación a la Administración Aduanera, las copias de tales registros debe presentarla directamente el representante de la empresa o sociedad o, el apoderado designado por la

sociedad mediante su Estatuto; y, de presentarse las mismas a través de su representante ante la Aduana (el agente de Aduana u otro), las copias de los registros de la empresa debe efectuarse debidamente certificada por los representantes señalados<sup>38</sup> todo esto para que su presentación sea válida como medio probatorio para acreditar el valor declarado<sup>39</sup>.

Sobre este último punto quizás en un futuro deba analizarse la posibilidad de aplicar supletoriamente las disposiciones procesales previstas en el Código Tributario, entre ellas, la prevista en el segundo párrafo de su artículo 23, que establece en cuanto a la presentación de escritos por una persona que actúe en nombre del titular pero sin el suficiente poder que “La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual.”

La aplicación supletoria de dichas disposiciones aún no ha sido recogida en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal, pero resultaría oportuno su análisis y evaluación. Sobre esta misma consideración regresaremos cuando tratemos acerca de la oportunidad en la presentación de las pruebas.

#### C.4 La Declaración de Exportación y otros documentos

En cuanto a la declaración de exportación y los otros documentos destinados a acreditar el valor que se presente, el procedimiento de Valoración INTA-PE.01.10a (versión 6) aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000038-2010/SUNAT/A establece que la Aduana puede pedir en cualquier momento, la traducción de los mismos, por lo que se debería contar con una versión traducida de cada documento para tal propósito.

Dicha normatividad precisa, además, que la evaluación de cada uno de estos medios probatorios no es realizada aisladamente, tomando a cada uno de ellos por sí mismos como elementos únicos y suficientes para demostrar el precio realmente pagado, sino que todos son sometidos a una evaluación integral para efectos de desvirtuar o confirmar la duda razonable.

37 La Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT puede ser consultada en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/234.htm> (15/12/14)

38 Resolución N° 06509-A-2013 del 18 de abril de 2013. Pp. 4 tercer párrafo.

39 Resolución N° 06509-A-2013 Pp. 4, sexto párrafo.

Como ya se ha precisado, los documentos a evaluar pueden ser incluso los documentos que prueben el pago de otros rubros que integran el valor de transacción<sup>40</sup>.

Por su parte, la jurisprudencia también ha considerado, como medio de prueba, a las órdenes de compra<sup>41</sup> que valorado junto a otros documentos, como las transferencias bancarias y las facturas comerciales, entre otros, dan fe del valor declarado.

*D. El término probatorio y los casos en que se presentan las pruebas con posterioridad al plazo establecido*

En cuanto a la oportunidad de presentar medios de prueba luego de notificada la Duda Razonable y vencido el plazo para presentar la documentación del caso, el procedimiento de Valoración INTA-PE.01.10a (versión 6) aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000038-2010/SUNAT/A señala en el literal e) de su numeral 14 de su acápite A.2 de su Sección VI que si durante el proceso de Duda Razonable, en la etapa de reclamación o en el control posterior, el importador con el fin de acreditar el valor declarado, presenta una declaración de exportación o cualquier otro documento en idioma distinto al español, la autoridad aduanera está facultada a solicitar la traducción del documento.

Sobre el particular, debemos advertir que no siempre esto será así, ya que el Tribunal Fiscal ha señalado que en algunos casos esto no será posible debido al vencimiento del término probatorio<sup>42</sup>. Lo idóneo, claro está, es que en ausencia de una disposición específica sobre esta materia en la legislación aduanera y a la existencia del principio de verdad material se busque determinar cuál es en realidad el valor realmente pagado o por pagar, más allá de cualquier interpretación restrictiva.

Al respecto, hay que considerar lo previsto en el último párrafo del artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF que establece que: "Si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o, cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar Autoliquidación por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, de corresponder, y los que podrían gravar la importación por aplicación de

los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. Si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias."

Nótese que, con dicha norma, se prevé la posibilidad de que se presente una imposibilidad de presentación de documentos, incluso en aquellos casos en que el importador voluntariamente haya decidido no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, autoliquidándose por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, y los que podrían gravar la importación por aplicación de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC.

En ese sentido, también resultaría interesante que en un futuro se analice la posibilidad de aplicar, supletoriamente, las disposiciones procesales previstas en el Código Tributario, esta vez, la prevista en el primer párrafo de su artículo 141, que establece en cuanto a la admisibilidad de medios probatorios extemporáneos que: "No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación."

Para la aplicación de esta última norma tendría que determinarse si no existe una regulación específica que impide su aplicación a nivel comunitario. En caso no existiese tal incompatibilidad, su aplicación sería concordante con la doctrina que sostiene que uno de los principios rectores que gobiernan la aplicación del Primer Método de Valoración de Transacción de las Mercancías Importadas es el que se denomina "Máximo de motivos para rechazar el método de valor de Transacción"<sup>43</sup> por

40 ZOLEZZI, Daniel. Op. cit. pp. 267.

41 Resolución del Tribunal Fiscal N° 08213-A-2004 del 22 de abril de 2004.  
Resolución del Tribunal Fiscal N° 01016-A-2005 del 16 de febrero de 2005.  
Resolución del Tribunal Fiscal N° 01018-A-2005 del 16 de febrero de 2005.

42 Resolución del Tribunal Fiscal N° 01128-A-2007 del 16 de febrero de 2007.  
Resolución del Tribunal Fiscal N° 10047-A-2013 del 17 de junio de 2013.

43 HERRERA YDAÑEZ, Rafael y GOIZUETA SÁNCHEZ, Javier. Valor en Aduana de las Mercancías según el Código del GATT. Madrid, ESIC, 1985. Pp. 86.

lo que fuera de las circunstancias previstas en el Acuerdo de Valor de la OMC, se debe privilegiar su aplicación a menos que ésta no fuera posible.

#### 4. Conclusiones

1. Una Duda Razonable es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración.
2. Con relación a su naturaleza, no podemos negar su carácter procesal o de procedimiento. La legislación, la jurisprudencia o la doctrina se encargarán de corroborar su naturaleza legal en un futuro.
3. Con relación al ámbito material de la Duda Razonable, los motivos que sustentan su aplicación son:
  - a) Una discrepancia entre lo declarado y lo verificado por la Administración Aduanera respecto al cumplimiento de las normas de valoración. En ese sentido, será un motivo el hecho de que no se pueden verificar con claridad los elementos de la definición de valor, los requisitos o las circunstancias exigidas por el Primer Método de Valoración de las mercancías importadas conforme a lo previsto en el artículo 1º y 8º del Acuerdo de Valor de la OMC.
  - b) Las observaciones que se hagan a los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado en lo que se refiere a su veracidad o exactitud.
  - c) Indicadores de precios registrados en el Sistema de Verificación de Precios (SIVEP) de la SUNAT pueden motivar una Duda Razonable conforme a lo previsto en la legislación nacional, pero éstos no posibilitan por sí mismos descartar la aplicación del primer método de valoración de las mercancías importadas conforme lo señala la Opinión Consultiva 2.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC.
4. Con relación a su ámbito temporal, serán oportunidades en las que se presenta una Duda Razonable las siguientes:

- a) Con el control concurrente al Despacho aduanero de las mercancías
  - b) Con ocasión del control posterior al levante de las mercancías (dentro del plazo de prescripción).
  - c) Con motivo de la resolución de una solicitud no contenciosa vinculada a la determinación de la obligación tributaria aduanera específicamente nos referimos aquellas referidas a la rectificación del valor declarado, o, la devolución más la rectificación del valor en aduanas.
5. Con relación a su ámbito espacial, las Dudas Razonables se clasificarán según la amplitud del territorio aduanero en donde resulten aplicables, así:
    - a) Duda Razonable General es aquella que se aplica en las acciones de control de todas las Aduanas de la República.
    - b) Otros tipos de Dudas Razonables circunscritas a determinadas partes del territorio aduanero. Estas se implementarán según las necesidades de control aduanero. Actualmente, no existe otro tipo de Duda Razonable más que la Duda Razonable General.
  6. Con relación a su ámbito procedimental:
    - a) Respecto a la prórroga del plazo de la Administración Aduanera para valorar, ésta debe estar debidamente sustentada dentro del plazo sino no se tomará en cuenta en el proceso de determinación del valor.
    - b) Con relación al efecto del vencimiento del plazo de la Administración Aduanera: una vez vencido los plazos previstos en el artículo 11º del Reglamento Nacional de Valoración resulta procedente que los usuarios aduaneros interpongan el recurso de reclamación correspondiente.
    - c) No procede que la autoridad aduanera sustente su acto de determinación con posterioridad a la interposición del reclamo.
    - d) En cuanto a los documentos a presentar cabe indicar que:
      - No hay límites respecto a los tipos de medios de prueba que se pueden presentar más allá de los previstos en la norma comunitaria y local.

- Pueden presentarse facturas comerciales, transferencias bancarias y documentos relacionados con el pago y declaraciones de exportación, entre otros documentos. En caso de observaciones, se debe generar una Duda Razonable.
  - Pueden presentarse registros contables. En caso de presentarse observaciones se puede corroborar el valor declarado con otros documentos.
- e) Acerca del término probatorio y los casos en que se presentan las pruebas con posterioridad al plazo establecido, se debe analizar la posibilidad de aplicar supletoriamente las disposiciones procesales previstas en el Código Tributario, esta vez, la prevista en el primer párrafo de su artículo 141, que establece que se admitirán tales si el deudor tributario prueba que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza.

## 5. Bibliografía

1. BUENO, Miguel. El Valor en aduana de las mercaderías. Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT. Buenos Aires, Editorial IARA S.A., 2007.
2. COMUNIDAD ANDINA.  
<http://www.comunidadandina.org/Normativa.aspx?GruDoc=08> (11/11/14)
3. GUADALUPE BASCONES, Julio. Defendiéndonos de las "Dudas Razonables" En:[http://www.itaiusesto.com/wp-content/uploads/2012/11/1\\_14-Defendiendonos-de-las-duda-razonables.pdf](http://www.itaiusesto.com/wp-content/uploads/2012/11/1_14-Defendiendonos-de-las-duda-razonables.pdf)
4. HERRERA IDAÑEZ, Rafael & otro. Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT. Madrid, Ediciones ESIC, 1985.
5. IBAÑEZ MARSILLA, Santiago. La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional. Madrid, Mc Graw/Hill Interamericana de España S.A.U., 2002.
6. LASCANO, Julio Carlos. El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas. 2da. Edición. Buenos Aires, Osmar D. Buyatti, 2007.
7. Sheri Rosenow & Brian J.O'Shea. A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement. New York, Cambridge University Press, 2010.
8. SHERMAN, Saúl L. y GLASHOFF, Hinrich. Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code, Editorial ICC Publishing Co., 1980.
9. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS. Manual de Instrucción sobre Valoración Aduanera. 2da. Ed. Callao (Perú), Escuela Nacional de Aduanas, 2002.
10. SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. : En [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe) / Legislación / Legislación Aduanera.
11. TRIBUNAL FISCAL: En [www.mef.gob.pe](http://www.mef.gob.pe) / tribunal fiscal /Jurisprudencia.
12. ZOLEZZI, Daniel. Valor en Aduana. Código Universal de la OMC. 2da. Edición. Buenos Aires, La Ley, 2008. ☒