



Julio Guadalupe Báscones^(*)

Aceptabilidad de descuentos en materia de **valoración aduanera**

“(…) LA ÚNICA MANERA DE EVITAR EL USO DE VALORES ARBITRARIOS O FICTICIOS ES MEDIANTE LA UTILIZACIÓN DE INFORMACIÓN OBJETIVA QUE SE CORRESPONDA CON LA REALIDAD DE LOS HECHOS EN UN CONTEXTO EN EL CUAL EL COMERCIO INTERNACIONAL SE SIRVE DE HERRAMIENTAS JURÍDICAS QUE NO SON ESTÁTICAS; SINO QUE, POR EL CONTRARIO, SE ENCUENTRAN EN PERMANENTE EVOLUCIÓN.”

1. Introducción

La valoración aduanera constituye aquella técnica que permite determinar la base de cálculo de los tributos que gravan la importación. Este simple enunciado permite advertir la importancia de dicho concepto, dado que a mayor o menor valor en aduana, mayor o menor la cantidad de tributos a pagar por el importador y, por ende, a ser recaudados por el fisco.

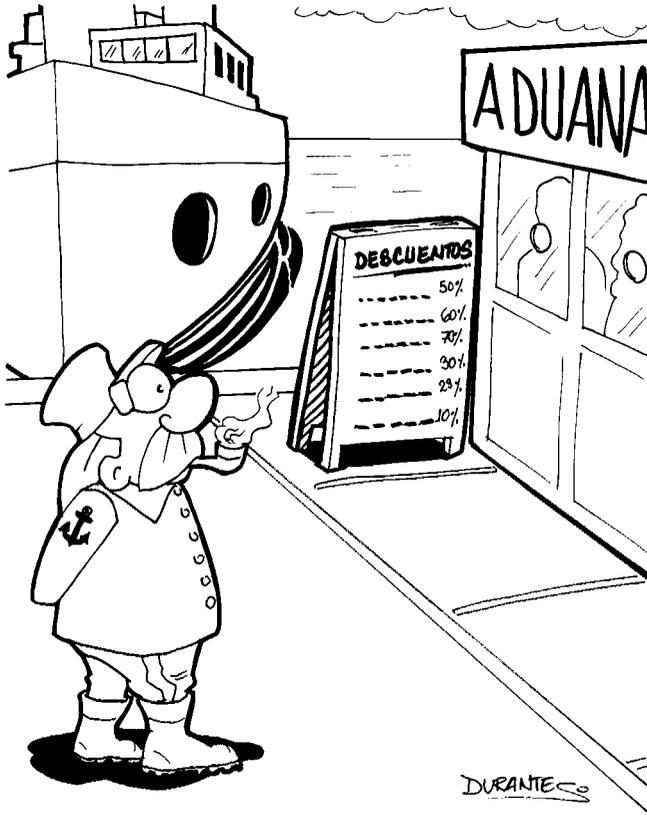
La manera de determinar el valor en Aduana ha evolucionado con el paso del tiempo, pasando de técnicas sustentadas en valores teóricos y, por ello, normalmente arbitrarios, a técnicas sustentadas en el valor real de la transacción (como fuente principal para la determinación de la obligación tributaria aduanera).

La sistemática moderna de determinación del valor aduanero ha sido establecida en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la Organización Mundial de Comercio⁽¹⁾ (OMC) (en adelante “el Acuerdo”), en función al cual se contemplan una serie de metodologías objetivas para dicho fin.

(*) Abogado por la Universidad de Lima. Director de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional (APDACI). Socio de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

(1) Incorporado a la legislación nacional mediante Resolución Legislativa 26407 y en vigencia desde el 1 de enero de 2000. Mediante el Decreto Supremo 186-99-EF (norma que aprobó el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC) fueron incorporados a la legislación peruana las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la OMC y los Instrumentos expedidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduanas, entre ellos, las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudio de Casos y Estudios.

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera



Si bien el Acuerdo admite la posibilidad de aplicar métodos de valoración secundarios relacionados con la aplicación de valores de sustitución, lo que este finalmente propugna es que la valoración aduanera sea determinada principalmente en base a la información real de la operación puntual que origina la importación y que se sustenta en el precio realmente pagado o por pagar por las partes por la mercancía objeto de venta (metodología conocida como método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, en adelante "Valor de Transacción").

En efecto, en el Preámbulo del Acuerdo se señala de manera puntual que "la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser, en la mayor medida posible, su valor de transacción". Como vemos, el mensaje es claro en el sentido de que la autoridad aduanera deberá agotar posibilidades para determinar el valor en Aduana en función al referido Valor de Transacción.

En otras palabras, para el Acuerdo lo realmente importante, como ya se mencionó, es "la acreditación del precio realmente pagado o por pagar"; que no es otra cosa que la acreditación de la realidad subyacente a la operación que origina la importación.

Lo señalado anteriormente, se encuentra totalmente en línea con la declaración expresa establecida en el Preámbulo del Acuerdo a manera de fijación de principio orientador del sistema de valoración de la OMC, en el sentido que este sistema:

- a) Deberá ser uno "equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios"; y
- b) Deberá basarse "en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales".

Al respecto, es de mencionar que la única manera de evitar el uso de valores arbitrarios o ficticios es mediante la utilización de información objetiva que se corresponda con la realidad de los hechos en un contexto en el cual el comercio internacional se sirve de herramientas jurídicas que no son estáticas; sino que, por el contrario, se encuentran en permanente evolución.

Es por ello, que el Acuerdo insiste en concebir al denominado método del Valor de Transacción (sustentado en el "precio realmente pagado o por pagar"), como la piedra angular en que reposa el sistema de valoración aduanero vigente.

Lo señalado, y esto es de suma importancia, no es otra cosa que la materialización del Principio de Verdad Material⁽²⁾, en el ámbito aduanero.

(2) Principio orientador de nuestro sistema legal conforme a lo señalado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.



Julio Guadalupe Báscones

Como es de notar, lo que el Acuerdo busca es proscribir anteriores sistemas de determinación del valor en Aduana de las mercancías importadas sustentados en valores arbitrarios o ficticios (*de laboratorio*) que no guardaban un correlato real con el precio realmente pactado por las partes.

Siendo ello así, no resulta extraño que lo que el Acuerdo propugne sea el trascender formalidades o formalismos y entrar de lleno al análisis de la realidad o verdad material subyacente en la operación de comercio exterior que originó la exportación primero y la importación después de las mercancías cuya valoración aduanera se pretende.

En este contexto, es objetivo del presente artículo analizar el impacto de los denominados “descuentos comerciales” en la determinación del valor en aduana bajo los alcances del método del Valor de Transacción.

2. Concepto de precio realmente pagado o por pagar conforme a la normativa en materia de valoración aduanera: Acuerdo del valor en Aduana de la OMC y normas reglamentarias

2.1. Concepto de “precio”

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española, el precio es concebido como el “valor pecuniario en que se estima una cosa”⁽³⁾.

A su turno, los diccionarios jurídicos definen al precio como el “valor de una cosa en dinero, la contraprestación a la obligación del vendedor de transferir la propiedad de los bienes materia de transacción”⁽⁴⁾ y como “la contraprestación consistente en la suma de dinero que se entrega a cambio de una cosa”⁽⁵⁾.

De otro lado, la doctrina nacional y extranjera es unánime en considerar al precio como aquel valor pactado por el bien a los efectos de un contrato de compraventa.

En efecto, según Planiol “(e)l precio es la suma de dinero que el comprador se obliga a dar por una cosa”⁽⁶⁾; mientras que para Arias Schreiber, “(e)l precio constituye la contraprestación que corresponde al comprador y que, con la obligación de transferir el dominio, constituyen los elementos esenciales de la compraventa”⁽⁷⁾.

En base a lo señalado anteriormente, podemos concebir conceptualmente al precio como el monto acordado que el comprador debe pagar al vendedor por la transferencia de propiedad de un bien determinado; esto es, como el monto acordado por las partes.

Nótese, además, que conforme a lo dispuesto en el artículo 1529 del Código Civil, “por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero”, de lo que se desprende que el precio es concebido como un elemento constitutivo del contrato de compraventa cuyo pago constituye obligación (la principal) a cargo del comprador.

Evidentemente, como elemento constitutivo del contrato de compraventa, el precio debe ser fijado de común acuerdo por las partes. En otras palabras, son las partes las que determinan, mediante el concierto de voluntades, el monto en el cual se valorizarán los bienes objeto de la transferencia. Así las cosas, es claro que el precio no podrá ser fijado unilateralmente por una de las partes, sino que ambas deberán encontrarse de acuerdo en cuanto al monto a pagar, manifestando su consentimiento e intención de contratar en los términos establecidos bilateralmente.

- (3) REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*. 22da. edición. Madrid: Real Academia, 1992; p. 1172.
- (4) CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*. Tomo III. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1976; p. 345.
- (5) *Diccionario de Derecho Privado*. Editorial Labor, 1950. En: PLANIOL. *Trité élémentaire de Droit civil*, 4ta. edición. Volumen II, 1948; p. 581. En: BADENES GASSET, Ramón. *El contrato de compraventa*. 3era. edición. Tomo I. Barcelona: Bosch Editor, 1995, *Óp.cit.*; p. 190.
- (6) *Ídem*, PLANIOL; p.189.
- (7) ARIAS SCHREIBER, Max. *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984*. 2da edición. Tomo II. Ediciones San Jerónimo.

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera

Tan categórica es tal afirmación que el propio Código Civil en su artículo 1543 establece que “la compraventa es nula cuando la determinación del precio se deja al arbitrio de una de las partes”.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en el artículo 2 (Definiciones) de la Resolución No. 846 de la Comunidad Andina (CAN) (Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas) se define el término “venta” como:

“Operación de comercio mediante la cual se trasfiere la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio, que puede revestir diferentes formas, una suma de dinero, créditos documentarios, instrumentos negociables o cualquier título representativo de los mismos y, en general, cualquier forma de contraprestación que implique la existencia del precio pagado”.

Como se aprecia, la Resolución No. 846 establece las características que deberán estar presentes en una venta internacional, haciendo referencia expresa a sus aspectos esenciales, como lo son el pacto en cuanto a cosa y precio, así como la obligación a cargo del vendedor de transferir la propiedad de la cosa (mercancía) y la obligación a cargo del comprador de pagar el precio pactado.

Al respecto, conviene también tener presente lo señalado por el doctor Anibal Sierralta en relación con el concepto y naturaleza del contrato de compraventa internacional de mercancías:

“Un contrato internacional es un acuerdo de libre voluntades, a título oneroso, destinado a transferir bienes y servicios entre sujetos domiciliados en estados diferentes, que realicen una tradición real de dichas especies (...) Los contratos internacionales tienen elementos internacionales comunes por su propia condición de contratos. Ellos son: el consentimiento, la causa y el objeto. Como se dijo el acuerdo libre de voluntades es la piedra angular de la contratación (...) Los sujetos pueden determinar libremente

el contenido de los contratos regulados por ley o crear la estructura negocial de las operaciones comerciales aun innominadas. (...) Son ellas (las partes), las que pueden pactar libremente un contrato internacional, sin más límite que el orden público internacional, el respeto a los valores nacionales y a la moral pública”⁽⁸⁾.

Nótese que la definición de “venta” establecida en la Resolución No. 846 (que va de la mano con la noción de contrato de compraventa internacional referida en el párrafo anterior) hace hincapié en la forma en que el precio de venta podría ser pagado, ello, con la finalidad de contar con elementos que permitan acreditar la existencia de dicho precio, así como de su real cuantía.

2.2. Concepto de “precio realmente pagado o por pagar” conforme a la normativa en materia de valoración aduanera

Conforme a lo establecido en el artículo 1 del Acuerdo, 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 estas se venden para su exportación al país de importación⁽⁹⁾.

En la nota al artículo 1 del Acuerdo se señala que dicho precio consiste en el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de este.

Como es de apreciar, el Acuerdo busca consagrar como base de la valoración aduanera el precio acordado entre las partes; es decir, el precio que final y efectivamente haya sido o deba ser pagado⁽¹⁰⁾ por el comprador directamente al vendedor o a un

(8) SIERRALTA RIOS, Anibal. *Contratos de Comercio Internacional*. 1era. edición. Lima: Fondo Editorial PUCP, 1990; pp. 90-93.

(9) Como ya mencionamos, este concepto constituye la base del denominado método del Valor de Transacción.

(10) La acepción “pagado o por pagar” está relacionada con lo acontecido a la fecha de numeración de la declaración de importación. A dicho momento podrían presentarse cualquiera de las siguientes hipótesis (todas ellas comprendidas dentro



Julio Guadalupe Báscones

tercero en beneficio del vendedor (se entiende, siguiendo instrucciones de este último). Ello, como ya se mencionó, con sustento en el principio de verdad material.

En atención a ello, y partiendo siempre de bases objetivas para la determinación del valor aduanero, el propio Acuerdo señala que el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá ser objeto de los ajustes establecidos de modo expreso y puntual en el artículo 8 del mismo Acuerdo⁽¹¹⁾. En consonancia con ello, el párrafo 1 del texto de la Introducción del Acuerdo establece que:

“El Artículo 1 debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas”.

Las premisas en que se sustenta el método del Valor de Transacción como principal metodología para la determinación

del valor en Aduana han sido también recogidas debidamente por el artículo 4 de la Decisión 571 expedida por la CAN (Valor en Aduana de las Mercancías Importadas) en el sentido de reconocer expresamente que “(e)l valor de transacción de las mercancías importadas es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ello”.

En línea con ello, en el numeral 2 del artículo 4 de la Resolución No. 846 de la CAN (Reglamento Comunitario de la Decisión 571), se señala que el Valor de Transacción se define como:

“El precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, cuando éstas se venden para su exportación al Territorio Aduanero Comunitario, ajustado de conformidad con las adiciones previstas en

del referido concepto): (i) pacto de pago anticipado o cronograma de pagos con culminación en forma anterior a la fecha de la importación; (ii) pacto de cronograma de pagos en vigor y cumplimiento a la fecha de la importación; es decir, a dicha fecha parte del precio ya habrá sido cancelado y habrá otra pendiente de cancelación o (iii) pacto de pago o cronograma de pagos posterior a la fecha de la importación. Nótese que lo importante en estos casos será siempre el importe total del precio pactado por la venta y no la forma de pago de dicho precio.

- (11) Para determinar el valor en Aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo, únicamente podrán ser añadidos al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (comprendidos en el artículo 8 del Acuerdo):
- a) Los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:
 - a.1. Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
 - a.2. El costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
 - a.3. Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;
 - b) El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:
 - b.1. Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
 - b.2. Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
 - b.3. Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
 - b.4. Ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;
 - c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;
 - d) El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera

el artículo 18 y las deducciones de que se trata el artículo 31 del presente Reglamento y siempre que se cumplan los requisitos señalados en el artículo siguiente⁽¹²⁾.

Lo señalado anteriormente en relación con las premisas que sustentan la aplicación del método del Valor de Transacción, como principal metodología para la determinación del valor en Aduana de las mercancías importadas, han sido también recogidas en el artículo 3 del Decreto Supremo 186-99-EF (Reglamento nacional de las disposiciones del Acuerdo), el mismo que dispone que, de acuerdo con este método:

“Debe aplicarse el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación y cuando correspondan a la última venta, a un importador residente en el territorio aduanero peruano con los ajustes señalados en el artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC cuando corresponda”.

Añadiéndose además que “(e)ste 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”.

Como es de apreciar, a tenor de lo señalado anteriormente, el método del Valor de Transacción se sustenta en datos objetivos relacionados con el precio realmente pactado entre el vendedor y el comprador; esto es, el precio que el comprador se compromete efectiva y verdaderamente a pagar, cuya contrapartida será aquel importe que el vendedor efectiva y verdaderamente recibirá con ocasión de la respectiva venta.

3. Descuentos comerciales bajo la óptica de la normativa sobre valoración aduanera

3.1 Concepto de “descuento”

Una vez definido al precio como la contraprestación fijada de mutuo acuerdo entre el vendedor y comprador y que debe ser

pagada por el segundo en beneficio del primero a los fines de un contrato de compraventa, es necesario determinar el concepto de “descuento”.

Para ello, debemos partir por señalar que, atendiendo a su propia naturaleza consensual, el precio será susceptible de ser variado por acuerdo entre las partes, tanto hacia arriba como hacia abajo.

En atención a ello, un descuento al precio pactado supondrá una modificación que reducirá el monto original de dicho precio. Así, el descuento puede ser definido como aquella rebaja, libremente pactada entre las partes, al precio de una mercancía por razones diversas que resultarán de interés para las partes contractuales y que podrán responder a factores como promociones publicitarias, ferias internacionales, pronto pago, cantidad adquirida, por temporada, etcétera⁽¹³⁾.

3.2. Tratamiento de los descuentos en el Acuerdo

Atendiendo a la forma en que ha sido concebido y estructurado el método del Valor de Transacción conforme a las disposiciones del Acuerdo, resulta totalmente lógico que este último no haya establecido estipulaciones expresas en materia de descuentos comerciales debido a que el pago de un precio descontado no constituye otra cosa que el pago del “precio realmente pagado o por pagar” al que se hace referencia en la normativa sobre valoración aduanera.

En efecto, al constituir un descuento una deducción sobre el precio bruto (precio sin

(12) La referencia efectuada en relación con los “ajustes” del artículo 18 y a las “deducciones” del artículo 31 está relacionada con los requisitos establecidos por el Acuerdo para la aplicación del método del Valor de Transacción.

(13) Nótese que en una relación contractual, como lo es aquella en la que se gesta un descuento, lo importante será que este resulte comercialmente justificable únicamente para las partes contratantes, resultando irrelevante la apreciación que, del otorgamiento de dicho descuento, puedan tener terceros ajenos a la relación contractual de que se trate. Es decir, el otorgamiento de descuentos constituye una práctica comercial legítima que deberá ser analizada caso por caso y no podrá ser generalizada en cuanto a sus alcances y/o lógica comercial.



Julio Guadalupe Báscones

descuento), el resultado de esta resta (precio bruto menos descuento) es el “precio neto”, es decir, el precio a cuyo pago se obliga el comprador, el mismo que no es otra cosa que el “precio realmente pagado o por pagar”, al cual nos hemos estado refiriendo.

En función a ello, podemos concluir que, tras la aplicación de un descuento comercial, lo que resultará relevante en materia de valoración aduanera (conforme al método del Valor de Transacción) será la acreditación del pago del precio neto (precio al que ya se le aplicó el descuento otorgado por el proveedor extranjero).

Por ello, tampoco es de llamar la atención que el Acuerdo no haya establecido disposiciones sobre formalidades y/o requisitos en relación con el otorgamiento y/o aceptabilidad de descuentos⁽¹⁴⁾. Ello, debido a que dicho concepto (el de “descuento”) se enmarca estrictamente en el ámbito comercial, debiendo también permanecer en dicho ámbito (acuerdo de voluntades entre vendedor y comprador) las consideraciones en torno a sus alcances y aplicación.

3.3. Tratamiento de los descuentos en las normas reglamentarias de la CAN

El artículo 9 de la Resolución 846 de la CAN señala que:

“Los descuentos o rebajas otorgados por el vendedor de la mercancía importada, se aceptarán para la determinación del valor en aduana, debido a que los pagos reales y totales del comprador al vendedor constituyen el fundamento del método del Valor de Transacción. El precio realmente pagado o por pagar que se obtiene después de aplicar tales descuentos o rebajas, se aceptará siempre que:

- i. El descuento esté relacionado con las mercancías objeto de valoración
- ii. El descuento se haya estipulado antes del embarque de la mercancía, como parte de la negociación acordada entre el vendedor y el comprador
- iii. No se trate de un descuento de carácter retroactivo, concedido por mercancías importadas con anterioridad a aquella a la que se está aplicando la rebaja o descuento, correspondientes a transacciones independientes a aquella de la mercancía que se valora
- iv. El comprador se esté beneficiando realmente del descuento, es decir, que se cumplan los presupuestos que dieron origen al mismo
- v. En la factura comercial y/o contrato de compraventa se distinga del precio de la mercancías y se identifique el concepto y cuantía de la rebaja⁽¹⁵⁾
- vi. El total de las mercancías negociadas hayan sido vendidas para la exportación al Territorio Aduanero Comunitario y compradas por la misma persona”(Nota 16 incluida por nosotros)”

(14) La única referencia a “descuentos no admisibles” que se hace en el Acuerdo se encuentra en la Opinión Consultiva 8.1 expedida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, relacionada con la aplicación de los denominados descuentos retroactivos, los mismos que están relacionados con operaciones anteriores a aquella que originó la importación de las mercancías objeto de valoración. Es decir, la efectivización de estos descuentos se gestó en un contexto distinto a aquel que comprende la negociación del contrato de compraventa internacional subyacente a la importación. Ejemplo de este descuento sería el caso del reconocimiento de un premio (bono) por fidelidad por parte del vendedor en favor del comprador, el mismo que se materializaría mediante la reducción del precio a pagar por dicho comprador en futuros suministros.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC tiene por objetivo lograr, a través de los instrumentos que expide, una uniformidad a nivel técnico en la interpretación y aplicación del Acuerdo.

(15) Comentarios sobre la incorrecta impresión que podría causar la referencia a formalidades como consignar el descuento en la factura comercial o en el contrato de compraventa son desarrollados en el numeral 3.4 del presente artículo.

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera

De la lectura de los ítems precedentes, podemos advertir que los elementos en común presentes en todos ellos son: (i) que el descuento sea real y que pueda ser acreditado de modo suficiente y (ii) que el descuento esté relacionado con la operación que sustentó la importación y, por ende, con la negociación entre vendedor y comprador relacionada con dicha operación (es decir, que no se trate de descuentos retroactivos).

Como se advierte, la norma comunitaria pone en relevancia el principio de verdad material al que hemos hecho referencia anteriormente. Ello, no podría ser de otra manera si tenemos en consideración que lo que se busca tanto en el Acuerdo como en la Decisión 571 de la CAN (norma que la Resolución No. 846 reglamenta) es llegar a la determinación real de los hechos a fin de poder establecer de modo objetivo el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

3.4. Tratamiento de los descuentos en la norma reglamentaria peruana

El artículo 6 del Decreto Supremo No. 186-99-EF (norma mediante la cual se reglamentó en nuestro país el Acuerdo y a la que en adelante denominaremos “el Reglamento”) señala que:

“Artículo 6.- Si el precio realmente pagado o por pagar considera descuentos o rebaja del precio otorgado por el vendedor, éste será aceptable cuando:

- a. Esté relacionado con las mercancías objeto de valoración
- b. Sean distinguibles del precio de la mercancía, indicados en la factura comercial, o consignados en el contrato de transacción escrito, cuya copia se presentará en el despacho de importación,
- c. No se trate de descuentos de carácter retroactivo,
- d. No estén considerados como pagos indirectos,
- e. La totalidad de las mercancías objeto de descuento se importen al Perú, consignadas al mismo importador.”

Lo mencionado anteriormente (inciso b⁽¹⁶⁾), en relación a distinguir en la factura comercial el descuento concedido y presentar al momento del despacho de importación el contrato en el que dicho descuento haya sido consignado, fácilmente podría orientarnos a pensar que la aceptabilidad de un descuento estaría sometida al cumplimiento de determinadas formalidades impuestas por el Reglamento.

Sin embargo, dicha impresión preliminar de los alcances de la norma resulta, en nuestra opinión, incorrecta si tenemos en consideración que las disposiciones del mencionado dispositivo deberán ser interpretadas y aplicadas en sujeción a lo establecido por el Acuerdo, es decir, aquella norma que es reglamentada mediante el Decreto Supremo 186-99-EF.

En atención a ello, debemos partir del hecho de que el precio realmente pagado o por pagar constituye, reiteramos, la piedra angular en la que se sustenta el método del Valor de Transacción (conforme al Acuerdo y también a las normas reglamentarias expedidas por la CAN), y que, en tal sentido, el precio así declarado deberá ser respetado y aceptado como valor en Aduana de la mercancía importada.

Ello, teniendo en cuenta que, además, en función al Principio de Verdad Material, lo importante resultará siempre la acreditación de la realidad de los hechos antes que el cumplimiento de formalidades.

En función a ello, lo dispuesto en el inciso b del artículo 6 del Reglamento deberá ser necesariamente interpretado y aplicado en sujeción a lo dispuesto en el artículo 3 del propio Reglamento (que guarda plena armonía con el artículo 1 del Acuerdo) el mismo que señala que:

(16) El texto original del inciso b del artículo 6 del Reglamento fue modificado por el Decreto Supremo 098-2002-EF. El texto que hemos transcrito es el texto modificado y en vigencia al momento de redactar el presente artículo.



Julio Guadalupe Báscones

“De acuerdo con este Método (del Valor de Transacción) debe aplicarse el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando estas 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 este (...)” (la precisión es nuestra).

De lo expuesto precedentemente, queda claro que el inciso b del artículo 6 del Reglamento no puede ser interpretado en un sentido que transgreda o desnaturalice las disposiciones, finalidades y objetivos del artículo 3 del propio Reglamento, los mismos que resultan del todo coherentes con las disposiciones, finalidades y objetivos del Acuerdo. Por el contrario, esta disposición deberá ser interpretada de manera que encuentre una natural complementariedad con las disposiciones del Acuerdo (norma reglamentada).

Por ello, a fin de interpretar adecuadamente la normativa sobre valoración aduanera relativa a la aplicación del método del Valor de Transacción y la aplicación de descuentos comerciales otorgados por proveedores extranjeros, deberá recurrirse al método sistemático por comparación con otras normas el mismo que consiste en “extender a la norma bajo interpretación los principios o conceptos que fluyen claramente del contenido de otras normas y que, en la interpretada, no son ostensibles”⁽¹⁷⁾.

El tema en mención ha sido tratado también por otros autores. A modo de ejemplo, explica Anibal Torres Vasquez:

“Una norma sólo tiene sentido en función del conjunto del ordenamiento; por eso, para encontrar el sentido y el alcance

de las diversas normas hay que relacionarlas con otras que componen el ordenamiento, particularmente con las que tratan de la misma institución (...) Cada norma jurídica que en sí puede tener un significado, es capaz de adquirir otro diverso cuando es puesta en relación con otras normas que integran el sistema vigente, y, en fin, puede asumir un tercer significado si por la conexión de normas resulta modificado parte del ordenamiento”⁽¹⁸⁾.

Por su parte, Claude du Pasquier explica que “[l]a interpretación sistemática dirige su atención sobre el vínculo que reúne todas las reglas y las instituciones en un todo coherente; ella aclara la disposición legal cuya interpretación se busca por los principios mas generales bajo el imperio de los cuales la coloca el sistema”⁽¹⁹⁾.

3.5. Comentarios complementarios

Mediante Decreto Supremo No. 186-99-EF (al que hemos denominado “el Reglamento”) se dictaron normas reglamentarias para la aplicación del Acuerdo en el Perú⁽²⁰⁾.

Como es de ver, el Reglamento (como cualquier otro) tiene por finalidad efectivizar la aplicación en la práctica del Acuerdo, es decir, permitir y/o hacer posible que este último pueda ser aplicado de la mejor manera en nuestro país y a nuestra realidad.

Empero, no hay que dejar de tener en consideración que por mandato constitucional

(17) RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP, 2003; p. 267.

(18) TORRES VASQUES, Anibal. *Introducción al Derecho*. 1era edición. Lima: Palestra Editores, 1999; pp. 633-634.

(19) DU PASQUIER, Claude. *Introducción a la teoría general del derecho y la filosofía jurídica*. 1era. edición. 1944; p. 207.

(20) La calidad de norma reglamentaria (respecto del Acuerdo) del Decreto Supremo 186-99-EF no solo se desprende del propio texto de su articulado, sino también por su propio origen y finalidad. El cuarto párrafo de sus Considerandos (parte introductoria de la norma) indica que “es necesario aprobar las normas reglamentarias para la aplicación del Acuerdo (...)”; indicándose seguidamente que la aprobación de la mencionada norma se efectuaba en base al inciso 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú; esto es, en base a la facultad del Presidente de la República de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas.

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera

(inciso 8 del artículo 118 de la Constitución vigente) la facultad del Presidente de la República deberá ejercerse sin transgredir ni desnaturalizar la ley reglamentada. En tal sentido, la no trasgresión y la no desnaturalización de la ley que se requiere reglamentar constituyen los límites constitucionales, y por tanto legales, de la facultad con que cuenta el Poder Ejecutivo para dictar normas con carácter reglamentario.

Al respecto, debe tenerse presente que conforme al Diccionario de la Real Academia Española la palabra “transgredir” significa “quebrantar, violar un precepto, ley o estatuto”⁽²¹⁾; y la palabra “desnaturalizar” significa “alterar las propiedades o condiciones de una cosa; desvirtuarla”⁽²²⁾. Atendiendo a estas definiciones, queda claro cuáles son los alcances de la limitación establecida constitucionalmente.

Es por ello que, a efectos de aplicación normativa, no cabe interpretar las disposiciones de un reglamento (en este caso del Reglamento) de modo tal que dicha interpretación transgreda las disposiciones de la norma que se pretende reglamentar (en este caso el Acuerdo) o desnaturalice la finalidad de la misma. Es decir, no cabe dotar a aquel de alcances mayores a los que, constitucional y legalmente, le corresponden y que puedan rebasar los límites establecidos en la propia Constitución.

4. Facultad de investigación de la autoridad aduanera: alcances de la Decisión 6.1 expedida por el Comité de Valoración Aduanera de la OMC

4.1. Comentarios preliminares

La aplicación de descuentos comerciales originará, normalmente, que el comprador (importador) declare precios inferiores a aquellos precios registrados en los sistemas aduaneros normalmente utilizados para efectos comparativos.

Si bien hemos concluido que, a los efectos de la valoración aduanera, no cabe supeditar la aceptación de descuentos

comerciales al cumplimiento de requisitos formales, si resulta lógico y razonable que una declaración sustentada en precios inferiores a los declarados por otros importadores (en especial cuando en la factura comercial se muestra directamente el precio neto o precio con el descuento ya incluido) pueda originar dudas por parte de la autoridad aduanera.

De ser este el caso, dicha autoridad estará facultada a dar inicio a un procedimiento de investigación del precio declarado por el importador, procedimiento que, en última instancia, encuentra también sustento en la verificación del “precio realmente pagado o por pagar”; esto es, en la investigación de la realidad que subyace a la operación de venta internacional que originó la importación (principio de verdad material).

Lo antes señalado, ha sido recogido de modo expreso en la Opinión Consultiva 2.1 expedida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC (aceptabilidad de un precio inferior a los precios corrientes de mercado para mercancías idénticas), mediante la cual dicho Comité señaló que “el mero hecho de que un precio fuera inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas no podría ser motivo de rechazo a los efectos del artículo 1; sin perjuicio, desde luego, de lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo”.

4.2. Comentarios en torno a la Decisión 6.1

Mediante la Decisión 6.1 expedida por el Comité de Valoración en Aduana de la OMC⁽²³⁾, dicho ente se pronuncia sobre la aplicación del artículo 17 del Acuerdo, el mismo que señala que “ninguna de las disposiciones

(21) REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Óp.cit.*; p. 2010.

(22) *Ibidem.*; p. 722.

(23) Conforme se desprende del numeral 1 del artículo 18 del Acuerdo del Valor de la OMC, este Comité ha sido creado para dar a los miembros la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en Aduana, en la medida que esa administración pudiera afectar el funcionamiento del Acuerdo del Valor de la OMC o la consecución de sus objetivos.



Julio Guadalupe Báscones

del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración aduanera”.

El artículo 17 del Acuerdo, además de estar relacionado con la Decisión 6.1, también está relacionado con los siguientes instrumentos:

a) Numeral 6 del Anexo III del Acuerdo

En el cual se señala que resulta probable que, a fin de garantizar la correcta aplicación del Acuerdo, se efectúen investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en Aduana, indicándose también que la Autoridad Aduanera tiene el derecho de contar, para dichos efectos, con la plena cooperación de los importadores.

b) Opinión Consultiva 10.1 expedida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC

Mediante la cual, tras reconocer expresamente que las mercancías importadas deben valorarse sobre la base de elementos de hecho reales, se señala que el derecho de investigación que asiste a la autoridad aduanera se sustenta en el hecho que dicha autoridad no puede verse obligada a fiarse de una documentación fraudulenta. Asimismo, se señala que si después de la determinación del valor en Aduana se demostrase que una documentación era fraudulenta, la invalidación de ese valor dependería de la legislación nacional.

c) Opinión Consultiva 19.1 expedida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC,

Mediante la cual se señala que los derechos y obligaciones que asisten tanto a la Autoridad Aduanera como a los importadores en la investigación en referencia dependerá de las leyes y reglamentos nacionales.

Del análisis del contenido del artículo 17 del Acuerdo, así como de los instrumentos antes referidos se puede apreciar que en ninguno de ellos se establece un momento específico en el cual la autoridad aduanera deba efectuar la investigación

a su cargo, ni que tampoco dicha autoridad quede obligada y limitada a efectuar dicha investigación sólo con los documentos que el importador presente al “momento del despacho de importación”.

Por el contrario, si de lo que se trata es que esta investigación persiga como propósito primordial verificar si la determinación del valor en Aduana de las mercancías importadas se efectuó en base a hechos reales e información veraz y exacta, resultaría lógico que la autoridad aduanera pueda requerir en cualquier momento y/o el importador presentar también en cualquier momento, documentación vinculada con la operación de compraventa internacional que, en general, sirva para esclarecer la realidad de los hechos y verificar el cumplimiento de la normativa sobre la materia.

4.3. Del procedimiento de investigación establecido en la Decisión 6.1

Mediante la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC se establece el procedimiento de investigación a seguir por las autoridades aduaneras de los países miembros de la OMC. Dicho procedimiento se sustenta en los siguientes preceptos:

- a) El Valor de Transacción (sustentado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas) es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo;
- b) La administración aduanera puede tener motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado; y
- c) Dicha duda, y generación de la debida investigación, no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes (dentro de los que se

Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera

encuentra el hecho de tributar sobre el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y no en base a valores arbitrarios o ficticios).

En atención a los referidos preceptos, el procedimiento de investigación a ser seguido por las autoridades aduaneras quedó estructurado como sigue:

- a) Cuando la administración aduanera tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de la declaración de importación, podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas en relación a 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 del Acuerdo.
- b) Si una vez recibida la documentación la administración aduanera aún tiene dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir que el valor en Aduana de las mercancías importadas sea determinado en base a otros métodos de valoración (distintos al método del Valor de Transacción).
- c) Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración aduanera comunicará al importador, por escrito si ello 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.
- d) Una vez adoptada una decisión definitiva la administración aduanera la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

5. Conclusiones

- a) Los descuentos comerciales constituyen práctica común y generalizada en las transacciones comerciales internacionales, no resultando razonable que mediante un acuerdo internacional las autoridades de los respectivos países miembros impongan trabas, condicionamientos, limitaciones y/o controles a la libre iniciativa privada y a la libre contratación entre las partes.
- b) El precio neto (precio que ya contiene el descuento) constituye el “precio realmente pagado o por pagar” al que se refieren las normas sobre valoración aduanera a los efectos de la aplicación del método del Valor de Transacción, ya que constituye aquel precio que, efectiva y realmente, deberá ser pagado por el comprador en beneficio del vendedor en relación con la mercancía objeto de un contrato de compraventa internacional.
- c) El Acuerdo no supedita de modo alguno la aceptabilidad de descuentos comerciales al cumplimiento de requisitos formales. En la medida que el descuento haya sido efectivamente pactado deberá ser aceptado. Ello, en estricta aplicación del principio de verdad material aplicado al ámbito aduanero.
- d) Las normas reglamentarias que regulan la valoración aduanera tienen que ser aplicadas, necesariamente, en forma coherente con las disposiciones del Acuerdo que regulan el método del Valor de Transacción; para lo cual, dichas normas reglamentarias deberán ser interpretadas de forma que no transgredan ni desnaturalicen las disposiciones, finalidades y objetivos del Acuerdo.
- e) La declaración de precios inferiores (por ejemplo, precios netos luego de la aplicación de descuentos comerciales) a aquellos que la autoridad aduanera mantiene registrados en su base de datos no puede determinar *per se* el rechazo del valor declarado por el importador, dejando en resguardo la facultad de investigación a cargo de la administración aduanera en caso que la declaración de dicho precio le genere dudas. 