

César Alva Falcón<sup>(\*)</sup><sup>(\*\*)</sup>

## El pago por concepto de **comisiones en materia aduanera**: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana

«LA PROPIA NORMA TAMBIÉN HACE LA SALVEDAD DE AQUELLAS COMISIONES CALIFICADAS COMO “DE COMPRA”, LAS QUE NO DEBEN FORMAR PARTE DE DICHO VALOR. ENTONCES TENEMOS QUE ES IMPORTANTE DETERMINAR QUÉ DEBE ENTENDERSE EXACTAMENTE COMO COMISIONES DE COMPRA PARA QUE, A PARTIR DE ELLA, ESTABLECER SI TAL CONCEPTO DEBE ADICIONARSE O NO AL VALOR EN ADUANA».

### 1. Introducción

Imaginemos que una empresa peruana diseña determinados modelos de ropa y decide contratar a una empresa situada en Hong Kong para que, a su vez, le ayude a contactar a un fabricante en China que se encargue de producir los referidos modelos. En este esquema, la empresa peruana le pagará al fabricante chino el precio de los bienes que se haya pactado y a la empresa de Hong Kong una comisión por haber sido intermediaria en la operación de compra venta. Cuando la mercancía arribe al país, para efectos de su importación, se deberá determinar un valor sobre el cual se pagarán los respectivos tributos. En principio, no cabe duda que el precio por la adquisición de los bienes debe formar parte de dicho valor; sin embargo, la pregunta que se desprende del ejemplo práctico antes referido es si el precio que pagó la empresa peruana por concepto de “comisión” debe estar incluido o no en la mencionada declaración del valor.

De acuerdo a lo anterior, el presente artículo tiene como finalidad analizar desde el punto de vista aduanero el tema referido al pago que los importadores deben efectuar por concepto de “comisiones” en las operaciones de adquisición de bienes provenientes del exterior. Nos interesa particularmente determinar la relevancia que tiene dicho

---

(\*) Doctorando en derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Comercio Internacional por la Universidad de Alicante, España. Cursos de Especialización en la City University of New York. Especialista en Aduana por la Escuela Nacional de Aduanas. Abogado asociado senior del área de comercio exterior y aduanas del Estudio Muñiz, Ramírez, Pérez-Taiman & Luna-Victoria.

(\*\*) A Paola García, por su constante paciencia.

## El pago por concepto de comisiones en materia aduanera: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana

concepto como elemento relacionado con la valoración aduanera, y, específicamente, si tales pagos que se hacen por concepto de comisiones deben formar parte o no de la base imponible para efectos del pago de los respectivos derechos arancelarios y demás tributos. De acuerdo a esto sustentaremos nuestra posición en contra de la postura que en la actualidad viene manejando la administración aduanera peruana sobre este tema.

Para los objetivos planteados, en el presente artículo procederemos, en primer lugar, a analizar los conceptos sobre valoración aduanera y su actual regulación; luego, expondremos lo relacionado a qué debe entenderse por comisiones y cuál es su regulación específica tanto en el ámbito internacional, comunitario y nacional. Del mismo modo, explicaremos la postura de la administración aduanera; y, finalmente, concluiremos exponiendo nuestra posición.

### 2. Valoración aduanera y su actual regulación

Antes de analizar el tratamiento de las comisiones en materia aduanera es importante desde nuestro punto de vista dejar claramente establecido qué cosa debe entenderse por valoración aduanera y cuál es su actual regulación tanto a nivel nacional como internacional.

Según lo señala Fernando Cosío, la valoración aduanera es “la técnica aduanera que permite determinar cuál es el valor de la mercancía para efectos del cálculo de los impuestos aduaneros y que en el lenguaje tributario puede denominarse como ‘base imponible’ o base de cálculo del tributo. Dicha técnica debe efectuarse en cumplimiento de una serie de principios y normas contenidas en las Definiciones de Valor contenidas en los acuerdos supranacionales y en las legislaciones nacionales”<sup>(1)</sup>.

Es importante destacar que este autor encuentra como sinónimos el concepto de valor en aduana con el de “base

imponible”. En este mismo sentido, tenemos que Rafael Herrera Ydañez y Javier Goizueta la definen como “la base imponible para la liquidación de los derechos arancelarios en la importación de mercancías (.....) que también constituye la fracción más considerable de la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (valor en aduanas más derechos arancelarios) y el Impuesto sobre el Lujo, cuando este se liquida al importarse las mercancías. La enumeración de los tributos a los que afecta el valor en aduana sirve para apreciar su enorme importancia”<sup>(2)</sup>.

Por su parte, Juan López Villa señala que “posiblemente el término ‘valor en aduana de las mercancías’ no suene muy común para quienes no se han vinculado dentro del área aduanera; así para efectos prácticos podemos decir que dicho término equivale a la base gravable de los impuestos (ya sea general de importación o exportación) sobre las mercancías que sean materia de comercio exterior”<sup>(3)</sup>.

De acuerdo a lo anterior, tenemos entonces que valor en aduana es, como lo señalan los citados autores, un procedimiento por el cual se determina el valor que tendrán las mercancías que se están importando y que sirve como base sobre el cual se pagarán los respectivos derechos arancelarios y demás tributos. Ahora bien, como claramente lo señala Fernando Cosío, dicho procedimiento de valoración no está sujeto al libre albedrío ni al buen saber y entender de las administraciones aduaneras ni tampoco de los importadores, sino que se trata de un procedimiento regulado de manera supranacional tanto en el ámbito internacional, regional como nacional.

(1) COSIO JARA, Fernando. *Manual de derecho aduanero*. Lima: RODHAS, Octubre 2002. p. 170.

(2) HERRERA YDAÑEZ, Rafael y Javier GOIZUETA SÁNCHEZ. *Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT*. Madrid: ESIC, 1985.

(3) LÓPEZ VILLA, Juan Raúl. *Fundamentos y práctica del comercio exterior y derecho aduanero*. 1ra edición. México D.F.: Sistemas de información contable y administrativa computarizados, 1997. p. 163.

## César Alva Falcón

En efecto, la valoración aduanera está actualmente regulada por normas que datan incluso desde antes de la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC) pero que esta las ha hecho suyas desde el inicio de su funcionamiento como ente internacional en el año 1995. Así tenemos que el Acuerdo específico sobre valoración aduanera fue aprobado en la Ronda de Tokio, una de las rondas organizadas por el GATT<sup>(4)</sup>, llevada a cabo durante los años 1973 a 1979, y en donde se aprobó lo que se conoce actualmente como el Acuerdo para la Aplicación del artículo VII del GATT o más conocido como “Acuerdo de Valor del GATT” o “Acuerdo del Valor de la OMC”.

Al respecto Máximo Carvajal<sup>(5)</sup> señala que “en el año 1973 dentro del GATT se desarrolló lo que se conoce como la Ronda de Tokio. Dentro de esta Ronda se decidió examinar el Sistema de Valor para efectos aduaneros ya que la noción positiva como la noción teórica adolecía de ciertos inconvenientes y restricciones. Siendo además necesario este sistema dentro de un amplio aspecto motivado por las Negociaciones Comerciales Multilaterales (MTN), signo característico que predominó en toda la Ronda de Tokio. De los resultados de las negociaciones se llegó a la redacción de uno de los Códigos de Conducta denominado ‘Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio’ (...)”.

Las reglas de valoración en materia aduanera de la OMC están compuestas por seis métodos; es decir, este Acuerdo ha establecido que la única forma para poder determinar el valor de un bien que se está importando en un país es a través de ellos, los cuales deben ser aplicados por las administraciones aduaneras de manera sucesiva y excluyente (a excepción de los métodos cuarto y quinto que su orden puede ser invertido). Para efectos del presente artículo, cobra importancia el referirnos únicamente al primer método de valoración conocido como el “Valor de Transacción” que por cierto resulta siendo el más importante dada su aplicación práctica a nivel internacional.

Así tenemos que Daniel Zolezzi señala que: “La experiencia recogida por los países que aplican el Acuerdo, revela que la práctica aduanera se ha conformado con ese orden de prioridad: la inmensa mayoría de las importaciones se valoran por su valor de transacción. Los demás métodos se emplean escasamente, de lo que resulta que su importancia no es tanta como la que sugiere la extensa redacción de los artículos que los reglan”<sup>(6)</sup>.

El primer método de valoración, o “valor de transacción”, lo podemos definir, de manera muy breve y directa, como el pago que hace o hará el importador a favor de su proveedor por las mercancías que está adquiriendo y que serán materia de importación. A este precio se le deberá agregar, según lo señala el Acuerdo, una serie de conceptos, si los hubiera, que están detallados en su artículo 8<sup>(7)</sup>. Del mismo modo, señala una serie de condiciones que deben darse para que este primer método sea aplicable, supuestos entre los que resalta el hecho que debe existir un precio que debe de pagarse por la mercancía que se esté importando, lo que implica que debe haber existido una compra venta entre el proveedor y comprador.

Expuesto entonces de manera muy sucinta los alcances del Acuerdo que nos interesa para los objetivos de este trabajo, debemos señalar que en el caso del Perú, el 2 de marzo de 1994, se aceptó la incorporación en nuestro ordenamiento legal del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros

- 
- (4) Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, sus siglas en inglés: General Agreement on Tariff and Trade. Este organismo es el antecedente de la OMC, que data desde 1947 y tuvo vigencia hasta 1994.
- (5) CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. 6ta edición. México D.F.: Porrúa, 1997. p. 302.
- (6) ZOLEZZI, Daniel. *Valor en Aduana. Código Universal de la OMC*. 1ra edición. Buenos Aires: La Ley, 2003. p. 31.
- (7) Llamamos la atención del lector porque justamente en este artículo 8 del Acuerdo se hace referencia, como un concepto de debe ser agregado al valor de transacción, el referido a las comisiones. Este punto lo explicaremos más adelante.

## El pago por concepto de comisiones en materia aduanera: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana

y Comercio, el mismo que, como lo hemos señalado, es el Acuerdo de Valoración que se aprobó en la Ronda de Tokio. Sin embargo, su plena aplicación, si bien inicialmente estaba prevista que se efectuara en el año 1999, recién se hizo desde abril del año 2000.

Cabe mencionar que concretamente la norma nacional que incorporó el Acuerdo del Valor de la OMC en nuestro país fue la Resolución Legislativa 26407 la misma que es literalmente una copia de dicho Acuerdo. Ahora bien esta norma fue regulada por el Decreto Supremo 186-99-EF que se constituye, como ella misma lo indica, como el reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración Aduanera en Aduana de la OMC. Esta norma está vigente y es de aplicación para todas las importaciones de mercancías efectuadas desde el 1 de abril del 2000.

Por su parte, a nivel de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), las normas que regulan la valoración aduanera son la Decisión 571, vigente desde el 12 de diciembre de 2003, norma que por cierto se constituye en el instrumento marco que actualmente regula la valoración aduanera para los países miembros de la CAN; y la Resolución 846, vigente desde el 06 de agosto de 2004.

### 3. Acerca de las comisiones y su regulación específica

Es importante, en nuestra opinión, determinar claramente cuál es el alcance conceptual y legal de las comisiones porque sobre la base de esto estaremos en la posibilidad de efectuar ciertas conclusiones determinantes.

#### 3.1. Definición sobre “comisiones”

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>(8)</sup> señala que “comisión” tiene ciertas acepciones. Así tenemos: (i) Acción de cometer; (ii) orden y facultad que alguien da por escrito a otra persona para que ejecute algún encargo o entienda en algún negocio; (iii) encargo que alguien da a otra persona para que haga algo; (iv) conjunto de personas encargadas por la ley, o por una corporación o autoridad, de ejercer unas determinadas competencias permanentes o entender en algún asunto específico; (v) porcentaje que

percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio. *Recibe una comisión. Trabaja a comisión.*

De acuerdo a lo anterior tenemos entonces que para los efectos de este artículo resaltan las acepciones (v) y (iii) dado que justamente lo que está por determinarse es si el porcentaje que recibe una empresa por este concepto debe formar o no parte del valor en aduana. Para estos efectos será importante también tomar en consideración el hecho de cuál es exactamente el encargo dado por el importador al comisionista para que, sobre la base de esto, se pueda encontrar una respuesta relacionada con la valoración aduanera.

#### 3.2. Alcances del Acuerdo del Valor de la OMC sobre “comisiones”

Recordemos que para efectos de este trabajo era importante determinar que nos encontrábamos dentro de los alcances del primer método de valoración del Acuerdo de la OMC o también denominado “Valor de Transacción”, el cual lo definimos como el pago que hace o hará el importador a favor de su proveedor por las mercancías que está adquiriendo y que serán materia de importación. A este valor, según lo señala el Acuerdo, se le deberá agregar una serie de conceptos, si los hubiera, que están detallados en su artículo 8.

Ahora bien, dentro del artículo 8 destacan una serie de conceptos muy importantes, como por ejemplo las regalías aduaneras, tema que ha despertado una serie de discusiones en el ámbito aduanero peruano. También se encuentran, como un elemento de adición, los gastos referidos a “las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra”.

Quiere decir, de lo referido en la última parte del párrafo precedente, que las comisiones

(8) Vigésima Segunda Edición.

## César Alva Falcón

en general sí deben formar parte del valor en aduana; sin embargo, la propia norma también hace la salvedad de aquellas comisiones calificadas como “de compra”, las que no deben formar parte de dicho valor. Entonces tenemos que es importante determinar qué debe entenderse exactamente como comisiones de compra para que, a partir de ella, establecer si tal concepto debe adicionarse o no al valor en aduana. Para estos efectos, recurriremos a analizar los diferentes instrumentos legales de la OMC que nos ayudarán en esta tarea como son las notas interpretativas, notas explicativas y comentarios. Al respecto, es importante precisar, como lo hace Luis Sandoval, que existen dos instituciones “encargadas de velar por el correcto cumplimiento del Acuerdo del Valor”<sup>(9)</sup>, estas son el Comité del Valor en Aduana y el Comité Técnico de Valoración, este último encargado de elaborar documentos como “Opiniones consultivas”, “Comentarios”, “Notas Explicativas”; etcétera.

Al respecto, si analizamos el concepto sobre “comisiones de compra” que figura en la nota interpretativa al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC veremos que textualmente se señala lo siguiente: “La expresión comisiones de compra comprende la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración”.

Por su parte, la Nota Explicativa 2.1., nos expone una serie de alcances que estimamos pertinente resumir:

El numeral 2 señala que las comisiones y los corretajes son “remuneraciones pagadas a intermediarios por su participación en la concertación de un contrato de venta”.

El numeral 4 indica que “el comisionista (denominado también agente o intermediario) es una persona que compra o vende mercancías, a veces en su propio nombre, pero siempre por cuenta de un comitente. Toma parte en la concertación de un contrato de venta, representando bien al vendedor bien al comprador”.

En el numeral 7 de este instrumento se define los alcances del comisionista de venta, el cual sí debe incluirse en el valor en aduana. Así, se señala que: “Un comisionista de

venta es una persona que actúa por cuenta de un vendedor; busca clientes, recoge los pedidos y, eventualmente, se encarga del almacenamiento y de la entrega de las mercancías. La retribución que recibe por los servicios prestados en la concertación de un contrato de venta recibe usualmente el nombre de ‘comisión de venta’. Por regla general, las mercancías que se venden por intermedio de un comisionista de venta no pueden adquirirse sin pagar la comisión de este. Tales pagos pueden efectuarse de las maneras expuestas a continuación”.

El numeral 8 hace la precisión del punto anterior señalando que “los proveedores extranjeros que remiten sus mercancías como cumplimiento de pedidos hechos por mediación de un comisionista de venta, retribuyen ellos mismos los servicios de este intermediario, y cargan a los clientes un precio global. En tales casos no es necesario ajustar el precio de factura para tener en cuenta estos servicios. Si, según las condiciones de venta, un comprador tiene que pagar, además del precio facturado, una comisión de venta cuyo pago se efectúa por regla general directamente al intermediario, para determinar el valor de transacción según el artículo 1 del Acuerdo deberá añadirse al precio de factura el importe de esta comisión”.

Por su parte el numeral 9 define el alcance de comisionista de compra de la siguiente manera: “un comisionista de compra es una persona que actúa por cuenta de un comprador a quien presta servicios buscando proveedores, informando al vendedor de los deseos del importador, recogiendo muestras, verificando las mercancías, y, en ciertos casos, encargándose del seguro, transporte, almacenamiento y entrega de las mercancías”.

(9) SANDOVAL AGUILAR, Luis Alberto. Derecho Tributario Aduanero, Valor en Aduana y su aplicación el Perú. 1ra edición. Trujillo: Normas Legales, 2006. p. 141.

## El pago por concepto de comisiones en materia aduanera: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana

El numeral 10 precisa lo anterior señalando que “la retribución del comisionista de compra, que recibe usualmente el nombre de comisión de compra, consiste en una remuneración que le abona el importador aparte del pago por las mercancías”.

El numeral 11 claramente señala que la comisión de compra no debe formar parte del valor en aduana.

Por su parte, el numeral 15 contiene la primera conclusión de esta Nota Explicativa. Así indica que: “En resumen, para determinar el valor de transacción de las mercancías importadas, deberán incluirse en este valor las comisiones y los gastos de corretaje que corran a cargo del comprador, salvo las comisiones de compra. Por consiguiente, la cuestión de saber si las remuneraciones pagadas a intermediarios por el comprador y no incluidas en el precio realmente pagado o por pagar deben añadirse a este precio dependerá, en definitiva, del papel desempeñado por el intermediario, y no de la denominación (comisionista o corredor) bajo la cual se le conoce. Se deduce también de las disposiciones del artículo 8 que las comisiones o los corretajes que corran a cargo del vendedor, pero no se cargan al comprador, no podrán añadirse al precio realmente pagado o por pagar”.

Finalmente, el numeral 16 tiene la segunda y última conclusión indicando que: “Es preciso, quizás, indicar que la existencia y la naturaleza de los servicios prestados por los intermediarios en relación con una venta no pueden determinarse, a menudo, en base solo a los documentos comerciales presentados en apoyo de la declaración en aduana. Dada la importancia de los intereses en juego, las Administraciones nacionales necesitarán adoptar las medidas razonables que juzguen necesarias para comprobar la existencia y la naturaleza concreta de los servicios de que se trata”.

En la misma línea de la Nota Explicativa 2.1. está el Comentario 17.1. del Comité Técnico de Valoración de la OMC en donde también se trata extensamente lo relacionado a las comisiones, señalando de manera resumida lo siguiente:

Numeral 1: Señala que “El trato aplicable a la valoración referida a las comisiones de compra y la definición de estas quedan establecidos en el párrafo 1.a.i. del artículo 8 del Acuerdo y en su nota interpretativa”.

Numeral 2: Señala que el trato aplicable a las comisiones, a efectos de la valoración en aduana, depende de la naturaleza

exacta de los servicios que prestan los intermediarios.

Numeral 3: Indica que la Nota Explicativa 2.1. destaca las características comunes de los intermediarios, y concluye indicando que: “teniendo en cuenta que la naturaleza de los servicios prestados por los intermediarios no puede determinarse a menudo, basándose solo en los documentos comerciales presentados, las Administraciones nacionales tendrán que adoptar las medidas razonables que juzguen necesarias para asegurar la correcta aplicación de esta disposición del Acuerdo”.

Numeral 4: Señala que a través de este comentario se establecen directrices respecto a las pruebas necesarias que permitan establecer en qué circunstancias pueden considerarse como comisiones de compra las remuneraciones que un comprador pague a un intermediario.

Numeral 5: Se señala que deben facilitarse a las Aduanas todos los documentos pertinentes necesarios para indagar la existencia y la naturaleza exacta de los servicios de que se trate.

Numeral 6: Se señala los documentos que “pueden” destacarse como “el contrato de comisión mercantil concertado entre el comprador y el comisionista, en el que se pormenorizan las formalidades y actividades que el comisionista de compra tenga que cumplir al desempeñar sus funciones, hasta el momento en que ponga las mercancías a disposición del comprador. Se precisa que el contrato de comisión mercantil deberá reflejar con exactitud los términos del acuerdo concertado entre el comprador y el comisionista, y, si las Aduanas así lo solicitaran, se presentarán asimismo otras pruebas documentales, por ejemplo, pedidos, teletipos, cartas de crédito, correspondencia, etcétera, que acrediten claramente que el contrato de comisión mercantil es genuino”.

## César Alva Falcón

Numeral 7: Se señala que “cuando no haya un contrato de comisión mercantil escrito, se presentarán, si las Aduanas lo solicitan, otras pruebas documentales tales como las citadas en el anterior párrafo 6, que atestigüen claramente la existencia de una vinculación con un comisionista de compra”.

Numeral 8: Se precisa que “cuando las pruebas resulten insuficientes para acreditar la existencia de una vinculación con un comisionista de compra, las Aduanas pueden concluir que no existe tal vinculación”.

Numeral 9: Se señala que algunas veces, “los contratos o documentos no representan o no reflejan claramente la naturaleza de las actividades del presunto comisionista. En tales casos es imprescindible que se averigüen los elementos de hecho efectivos que les sean propios y se tomen en consideración los diversos elementos que se indican a continuación”.

Numeral 10: Se sugiere que, una de las cuestiones que podría indagarse sea, “por ejemplo, si el supuesto comisionista de compra asume algún riesgo o presta servicios adicionales diferentes de los indicados en el párrafo 9 de la Nota Explicativa 2.1. y que normalmente los prestaría un comisionista de compra. La importancia de tales servicios adicionales podría afectar el trato aplicable a las comisiones de compra. Podría darse el caso de que el comisionista utilizase sus propios fondos para pagar las mercancías importadas. Existiría, en este supuesto, la posibilidad de que el presunto comisionista sufra pérdidas u obtenga ganancias por el hecho de ser propietario de las mercancías, en vez de cobrar una remuneración, acordada de antemano, por actuar como comisionista de compra. En tal situación, podrían examinarse todas las circunstancias que establezcan claramente la existencia de un acuerdo de comisionista de compra”.

Numeral 11: Se menciona que “el resultado del referido examen podría indicar que el comisionista actúa por cuenta propia y/o que tiene derecho de propiedad sobre las mercancías. A este respecto, cabe destacar las sociedades de exportación o los intermediarios llamados independientes que desempeñan actividades semejantes y quienes, a diferencia de los comisionistas de compra, tienen derechos de propiedad sobre las mercancías y ejercen el control sobre la transacción o el precio que pague el importador. En tales supuestos, se concluye, al llamado intermediario no se le puede considerar como comisionista de compra”.

Numeral 12: “Otro factor que se indica está referida a la vinculación, en el sentido del artículo 15.4., entre las partes en la transacción. Por ejemplo, se señala, la vinculación del comisionista con el vendedor o con una persona vinculada a este, influye en la facultad del presunto comisionista de actuar en el interés del comprador. Pese a la existencia de un contrato de comisión mercantil, las Aduanas tienen el derecho a examinar todas las circunstancias para averiguar si el presunto comisionista actúa realmente por cuenta del comprador y no por la del vendedor o incluso por la suya propia”.

Numeral 13: En este punto se señala que “en algunas transacciones, el comisionista concierta el contrato, y extiende una factura al importador en la que hace constar por separado el precio de las mercancías y su remuneración. Por el simple hecho de facturar de nuevo las mercancías no se convierte en su vendedor. Ahora bien, puesto que la base para el valor de transacción según el Acuerdo es el precio pagado al proveedor, la Aduana puede pedir al declarante que presente la factura extendida por aquel así como los documentos que acrediten el valor declarado”.

Numeral 14: “La omisión del importador de presentar a la Aduana la factura comercial extendida por el proveedor para el comisionista, u otra prueba que acreditara la venta, podría impedir que las Aduanas comprobaran el precio realmente pagado o por pagar en la supuesta venta para la exportación al país de importación y podría impedir que las Aduanas consideraran dicha venta como una venta *bona fide* para la exportación”.

Numeral 15: “También podría comprobarse la adecuación de la remuneración a los servicios prestados. Puede que un comisionista de compra preste servicios que estén fuera de las funciones usuales de un comisionista de compra. Tales servicios adicionales afectarían

a la remuneración cobrada al comprador. Por ejemplo, un comisionista de compra, en vez de tramitar solamente el transporte de las mercancías de la fábrica al puerto o lugar de exportación, las transporta él mismo e incluye en su remuneración los gastos de transporte. En este ejemplo, la remuneración total cobrada no puede considerarse como una comisión de compra; sin embargo, la parte identificable de dicha remuneración que está relacionada con los servicios del comisionista de compra puede considerarse como comisión de compra”.

Numeral 16: Finalmente también se señala que podría comprobarse la adecuación de la remuneración a los servicios prestados. En este sentido, precisa que puede que un comisionista de compra preste servicios que estén fuera de las funciones usuales de un comisionista de compra. Tales servicios adicionales afectarían a la remuneración cobrada al comprador. Por ejemplo, un comisionista de compra, en vez de tramitar solamente el transporte de las mercancías de la fábrica al puerto o lugar de exportación, las transporta él mismo e incluye en su remuneración los gastos de transporte. En este ejemplo, la remuneración total cobrada no puede considerarse como una comisión de compra; sin embargo, la parte identificable de dicha remuneración que está relacionada con los servicios del comisionista de compra puede considerarse como comisión de compra y actuarán conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo y en la legislación del país de importación.

### **3.3. Alcances de la normativa comunitaria**

A nivel normativo comunitario la Decisión 571 no es específica al tratar el tema de las comisiones. Solo hace referencia a la aplicación del primer método de valoración del Acuerdo de la OMC y, lo que estimamos más importante, expresamente señala en su artículo 22 que “para la interpretación y aplicación de las normas de valor contenidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, desarrollado en la presente Decisión y en su reglamento, se tomarán en cuenta las Decisiones del Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, así como las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas”.

Por su parte, la Resolución 846 señala en el artículo 65, inciso 1 que “los instrumentos de aplicación relacionados en el artículo 22 de la Decisión 571, referidos a las Decisiones

del Comité de Valoración en Aduana de la OMC, así como, las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de casos y Estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMA, que se incorporan como Anexo, forman parte integral del presente Reglamento Comunitario”.

En otras palabras, a nivel comunitario andino, tanto la Decisión 571 como la Resolución 846 ratifican los alcances del artículo 8 párrafo 1.a.i., relacionado con las comisiones, así como su nota interpretativa; la Nota Explicativa 2.1.; y el comentario 17.1., ambos documentos emitidos por el Comité Técnico de Valoración y a los cuales nos hemos referido anteriormente.

Sin perjuicio de lo anterior, la Resolución 846 hace expresa regulación al tema de las comisiones como elemento de la valoración aduanera tomando en consideración varios de los alcances de los instrumentos de la OMC que anteriormente hemos reseñado. Así señala en su artículo 19 que “se entenderá como comisionista, o agente a la persona que actúa por cuenta de un comitente o mandante, y facilita la concertación del contrato de compraventa, representando al vendedor o al comprador. En tal sentido, al comisionista que interviene por cuenta del vendedor se le llamará comisionista de venta y al que lo hace por cuenta del comprador se denominará comisionista de compra. A los fines de su correcta identificación, se tendrá en cuenta que el papel que desempeñan los comisionistas en relación con sus actividades es el que determina su naturaleza”.

Por otro lado, el mismo artículo 19 señala que “en los casos que el comisionista refacture la mercancía, el precio realmente pagado o por pagar a tener en cuenta a efectos de la determinación del valor en aduana, siempre será el que se pacte entre el comprador y el vendedor, según conste en la factura comercial expedida por el vendedor de la mercancía,



## César Alva Falcón

sin perjuicio de la consideración de los demás soportes documentales que sean procedentes, cuando en la transacción existan pagos indirectos u otros elementos constitutivos del precio”.

El artículo 20 define a las comisiones como “las remuneraciones pagadas por el comprador o por el vendedor de las mercancías importadas, a un intermediario denominado agente o comisionista por los servicios prestados por su facilitación en la concertación del contrato de compraventa de tales mercancías”. En este mismo punto se hace la diferenciación normativa de lo que es comisión de compra de venta de aquella de compra. Así se señala: “Se entenderá por comisión de venta y por comisión de compra, respectivamente, la retribución recibida por el agente de venta o por el agente de compra, según sea el caso. La denominación de agente y comisión de venta o de agente y comisión de compra, estará dada por la condición de la persona por cuenta de quien se prestan los servicios y no por la condición del que paga la comisión”.

El artículo antes citado, nos parece, tiene una precisión bastante importante y es que no debe diferenciarse una comisión de venta con la de compra por el hecho de quien la pague. Es decir, si la comisión la paga el vendedor, esta, por sí misma, no debe ser considerada automáticamente como una “comisión de venta” y, viceversa, con la “comisión de compra” cuando la pague el comprador. Lo importante para estos efectos es determinar por cuenta de quién se efectúa dicha comisión dado que esto será la llave para determinar su naturaleza y, por ende, determinar si forma o no parte del valor en aduana.

El artículo 21 establece los alcances relacionados con la “comisión de venta” así como los requisitos y las situaciones en que redeterminan, concluyendo que éstas siempre forman parte del valor en aduana.

Por su parte el artículo 22, señala los alcances de la comisión de compra como “la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración”. Ahora bien, este artículo a su vez hace las siguientes precisiones: Primero, que el término “importador” debe entenderse como el “comprador” de las mercancías. Segundo, señala que “la comisión de compra la paga el comprador al agente de compra, como resultado de una

actividad que este comprador emprende voluntariamente y no porque sea una exigencia del vendedor”; finalmente concluye señalando que este tipo de comisión no debe formar parte del valor en aduana.

Es importante precisar que este artículo 22 también señala otros alcances de envergadura como el hecho de señalar que el importador “debe” presentar a la autoridad aduanera el contrato escrito de comisión; sin embargo, también hace la salvedad de poder presentar otras pruebas documentales que demuestren claramente la participación del comisionista de compra en la facilitación de la concertación de la compraventa. Ahora bien, como consecuencia de lo anterior, se señala que “a falta de dichas pruebas o cuando estas resulten insuficientes para acreditar dicha situación, la retribución pagada no se considerará como una comisión de compra y formará parte del valor en aduana”.

### 3.4. Alcances de la normativa nacional

Finalmente, en cuanto a la normativa nacional, el artículo 9 del Decreto Supremo 186-99-EF que aprueba el reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo de la OMC, señala que “el Valor en Aduana no debe comprender los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar: (...) también se excluyen del Valor en Aduana:

a. Las comisiones de compra, teniendo el importador la obligación de probar la existencia del mismo a través del contrato de comisión que demuestra la existencia de dicho pago por este concepto; en caso contrario se adicionará la comisión declarada al precio realmente pagado o por pagar”.

Como se puede apreciar del texto nacional, es claro que se ha establecido como único condicionamiento, a efectos de que las comisiones de compra no formen parte del

**El pago por concepto de comisiones en materia aduanera: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana**

valor en aduana, que se pruebe a través de un contrato que demuestre la existencia de dicho pago, esto pese a que el propio Acuerdo del Valor de la OMC y las normas comunitarias señalan que además del referido contrato se podría presentar otras pruebas que conlleven a determinar la real participación del comisionista.

De acuerdo a las normas antes glosadas, veamos cómo la administración aduanera está actuando en estos casos.

**4. Posición de la administración aduanera en el tema de comisiones**

Tenemos conocimiento<sup>(10)</sup> que la administración aduanera peruana viene afirmando como primer punto, que según la legislación nacional (Decreto Supremo 186-99-EF), es obligación del importador el probar, únicamente a través de un contrato, que el pago realizado corresponde al de una comisión de compra, agregando que dicho contrato solo podrá ser de carácter escrito, no valiendo para estos efectos ni siquiera otro medio probatorio que demuestre la intervención y real función del comisionista. Es decir, su posición es netamente formal y la sustenta, creemos de manera incorrecta, en lo dispuesto en el Comentario 17.1. del Comité Técnico de Valoración de la OMC el cual, como lo hemos referido anteriormente, se incorporó en la legislación comunitaria a tenor de lo previsto en el artículo 22 de la Decisión 571 y artículo 65 de la Resolución 846 de la CAN desde el año 2004.

Por otro lado, la administración aduanera señala como segundo punto que el Comentario 17.1. dispone que de no existir contrato escrito únicamente será aceptada la documentación que se haya elaborado al tiempo de efectuarse la compraventa internacional de mercancías, tales como los teletipos, carta de crédito y correspondencia.

Finalmente, la Administración señala que ni la legislación nacional ni el Acuerdo del Valor de la OMC otorgan valor probatorio alguno a simples cartas emitidas por comisionistas que puedan ser presentados por los importadores donde se detallan sus funciones. Esto debido a que el importador

presentó tales medios probatorios y fueron desestimados señalando para tales efectos, en nuestra opinión de manera sorprendentemente, con tal afirmación.

**5. Nuestra posición**

**5.1. Sobre el “único medio probatorio”**

El caso citado resume claramente una posición formalista de la administración aduanera que, en nuestra opinión, contradice los alcances del Acuerdo del Valor de la OMC, que es el instrumento base para la determinación del valor en aduana, así como también creemos colisiona las normas comunitarias de la CAN.

Con relación al punto en que la administración aduanera afirma que para probar los acuerdos referidos a comisiones de compra estos deben efectuarse únicamente mediante contratos por escrito, nuestra posición es que, en principio, existe una clara discrepancia, por llamar lo menos, entre lo establecido en el Acuerdo del Valor de la OMC, sus instrumentos complementarios, el artículo 22 de la Resolución 846 de la CAN versus lo que señala nuestra norma nacional en su artículo 9.

Así, tenemos que el propio Comentario 17.1. del Comité Técnico de Valoración de la OMC establece en su numeral 5 que: “En este contexto, debe facilitarle a la Aduanas todos los documentos pertinentes necesarios para indagar la existencia y la naturaleza exacta de los servicios que se trate”.

Posteriormente, el numeral 6 del mismo Comentario señala: “Puede destacarse entre tales documentos el contrato de comisión mercantil concertado entre el comprador y el comisionista en el que se pormenorizan las

(10) Solo por mencionar algunas referencias: A través de las Resoluciones de Determinación 1051 y 1052 del año 2006, así como la Resolución de Intendencia 000-3B-2006-000150 emitida por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.

## César Alva Falcón

formalidades y actividades que el comisionista de compra tenga que cumplir al desempeñar sus funciones (...).

Asimismo, en el numeral 7 se dispone: “Cuando no haya un contrato de comisión mercantil escrito, se presentarán, si las Aduanas lo solicitan, otras pruebas documentales (...) que atestigüen claramente la existencia de una vinculación con el comisionista de compra”.

En este mismo sentido, el artículo 22, numeral 3 de la Resolución 846 señala que: “El importador deberá presentar a la autoridad aduanera el contrato escrito de comisión y/u otras pruebas documentales, que prueben claramente la participación del comisionista de compra en la facilitación de la concertación de la compraventa (...)”.

De acuerdo a lo anterior, podemos ver que, al hacer una lectura sistemática de la normativa antes citada, se entiende que si bien el contrato de comisión es una prueba importante para demostrar la naturaleza del servicio prestado por un comisionista, este no debe constituir el único medio probatorio válido para su demostración.

En efecto, tal como lo hemos mencionado, el Comentario 17.1. reconoce que existen diversos documentos que pueden certificar la condición de comisionista de compra tal como lo señala claramente el numeral 7 antes transcrito. Del mismo modo el artículo 22 de la Resolución 846 se indica con un “y/o” la posibilidad de entregar un contrato “y” otros medios probatorios; o, en su defecto, solo estos últimos.

Ahora bien, de lo mencionado, claramente se puede advertir que lo estipulado en el artículo 9, en el sentido de restringir únicamente a demostrar los alcances de la comisión de compra a través de un contrato, es contrario al Acuerdo del Valor de la OMC y a la Resolución 846 de la CAN. Siendo esto así, consideramos importante resaltar que el Decreto Supremo 186-99-EF lo que hace es reglamentar el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC para su debida aplicación en el país, por lo cual cualquier interpretación que se haga de esta norma debe hacerse dentro de los alcances de dicho Acuerdo.

De esta manera, como ya se mencionó, si ni el Acuerdo del Valor de la OMC ni las normas Comunitarias Andinas disponen en ninguna parte que, para efectos de demostrar las comisiones de compra, se debe efectuar únicamente teniendo como prueba un contrato. Entonces, la norma nacional no puede restringir lo dispuesto por dichos dispositivos internacionales. Hacer lo contrario, como en efecto lo hace en este caso el artículo 9 del Decreto Supremo 186-99-EF, implica contradecir, y por ende, entrar en conflicto con normas de mayor jerarquía como es el Acuerdo del Valor de la OMC (incorporado en nuestra legislación por la Resolución Legislativa 26407) así como la Resolución 846 de la CAN que tiene carácter supranacional. Estos casos ya han sido analizados y resueltos previamente por el Tribunal Fiscal<sup>(11)</sup> y, bajo esta misma lógica, se debe concluir que el artículo 9 de nuestro reglamento nacional en materia de valoración aduanera, en lo que toca la punto que ya hemos expuesto, excede los alcances de las normas de mayor jerarquía antes citadas.

### 5.2. Sobre el alcance “por escrito”

Además de lo referido anteriormente, la posición de la administración aduanera es considerar que tales contratos deben ser por escrito. Sobre esta afirmación conviene precisar que dicho alcance no está previsto ni en las normas de la OMC ni en el propio artículo 9 del Decreto Supremo 186-99-EF. Por el contrario, debemos admitir que tal precisión sí se encuentra en el artículo 22 de la Resolución 846; sin embargo, es importante aclarar, como que de hecho ya lo hemos efectuado en el punto anterior, que tal artículo no solo establece al contrato por escrito como único medio probatorio sino que también prevé cualquier otro documento que conlleve a demostrar la real función y naturaleza de la comisión de compra.

(11) Resolución de Observancia Obligatoria 2007-A-12385.

**El pago por concepto de comisiones en materia aduanera: una posición crítica contra la postura de la administración aduanera peruana**

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, creemos que en aquellos casos en los cuales el importador no haya celebrado por escrito el acuerdo de comisión de compra, en nuestra opinión, podría estar en la posibilidad de dar cumplimiento a este dispositivo comunitario sea al momento de importar o, en su defecto, posterior a este acto. En efecto, tómesese en cuenta que si bien la Resolución 846 señala que el contrato que se presente debe ser por escrito, en ningún momento señala que éste debe haberse celebrado con anterioridad a la importación.

De acuerdo a lo anterior, en nuestra consideración, es factible que el importador y su comisionista hayan estado ejecutando un acuerdo verbal, lo que en ningún modo contraviene nuestro ordenamiento legal; todo lo contrario. Así, nuestro Código Civil (norma de mayor jerarquía que el Decreto Supremo 186-99-EF) dispone en su artículo 1352 lo siguiente: (...) los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, excepto aquellos que, además, deben observar la forma señalada por la ley, bajo sanción de nulidad“.

Como puede verse, la normativa peruana le otorga total libertad a las partes para celebrar el contrato no solo respecto del contenido, sino también respecto de la forma, bastando únicamente para su perfeccionamiento el consentimiento de las partes contratantes. Reiteramos que este alcance no entra en conflicto con lo previsto en el artículo 22 de la Resolución 846 de la CAN, al contrario se complementan ya que, como lo hemos referido, es posible que se ejecute un contrato verbal y, sea al momento de la importación o después de ella, consideramos, puede materializarse por escrito lo que ya venía acordado verbalmente de manera previa.

Finalmente, sobre este punto, tómesese en cuenta que la Convención de Viena que regula el contrato de compraventa internacional y que ha sido suscrito por nuestro país<sup>(12)</sup>, expresamente permite que dicho contrato (desde nuestro punto de vista de mayor validez que el celebrado con un comisionista), puede llevarse a cabo con total libertad de forma. Así tenemos: “En consecuencia, la Convención expresa el principio de que el mero consentimiento de las partes es

suficiente para perfeccionar un contrato, para modificarlo o resolverlo, sin que sea necesaria ninguna manifestación por escrito (artículos 11 y 29)<sup>(13)</sup>.

De lo mencionado, queda sentada nuestra posición en el sentido de que si bien no solo es exclusivo el hecho de probar la comisión compra a través de un contrato sino que puede hacerse a través de otros medios probatorios; es importante la precisión de que si el contrato es por escrito, este puede materializar acuerdos previos verbales, y podría ser presentado ante la administración aduanera antes, durante o después del despacho de importación.

**5.3. Sobre la “temporalidad” de los medios probatorios**

En el caso que hemos referido, la administración aduanera si bien dio visos, por lo menos de manera teórica, de cierta flexibilización en cuanto a no considerar únicamente al contrato por escrito como medio probatorio válido para demostrar las comisiones de compra; por otro lado, ha adoptado una postura que creemos totalmente sin fundamento al señalar que, de no existir contrato escrito, únicamente será aceptada la documentación que se haya elaborado “al tiempo de efectuarse la compraventa internacional de mercancías”. Cita como ejemplo los teletipos, carta de crédito y correspondencia.

Al respecto nuestra posición es la misma: la administración aduanera está haciendo una interpretación restrictiva de los instrumentos complementarios de la OMC y, lo que es peor, está interpretando incorrectamente los alcances del artículo 22 de la norma comunitaria que venimos citando, en donde

(12) El Perú se adhirió a la Convención de Viena a través del Decreto Supremo 011-99-RE del 18 de febrero de 1999.

(13) ADAME GODDARD, Jorge. El Contrato de Compra Venta Internacional. México: McGraw-Hill/Interamericana de México, 1994. p. 118.

## César Alva Falcón

si bien se menciona al contrato por escrito, en ningún momento se señala que este, o los otros documentos complementarios que también se refieren, deben estar suscritos al tiempo de celebración de la compra venta internacional de las mercancías.

En efecto, el Comentario 17.1. no dispone en ningún momento alguna condición temporal para la validez y certeza de los medios probatorios presentados, todo lo contrario: faculta a la administración aduanera en su numeral 7 a solicitar cualquier documentación necesaria que pueda atestiguar claramente la existencia de una vinculación con un comisionista de compra.

Asimismo, si bien el numeral 6 del referido Comentario 17.1. enumera dichos documentos como pruebas válidas a presentar por el importador, esta lista debe entenderse que es abierta a la posibilidad de presentar cualquier otro documento que acredite la comisión de compra. Es decir, no se trata de una lista taxativa, menos aún de un *numerus clausus*, por lo que la administración aduanera no puede centrarse en analizar el “por qué” de la elección de estos documentos por la OMC, ya que son meramente enunciativos, pues lo que se busca es que con todo medio probatorio posible se demuestre la función del comisionista a efecto de determinar si se trata de compra o de venta.

Finalmente, más claro resulta el alcance previsto en el artículo 22 de la Resolución 846 de la CAN en donde se señala la posibilidad de aportar “otras pruebas documentales” que conlleven a demostrar la participación del comisionista sin siquiera hacer mención al momento en que estas deban celebrarse o formalizarse.

### 5.4. Sobre el valor probatorio de otros documentos

Llama poderosamente la atención lo que pretende sostener la administración aduanera para estos casos en el sentido que ni la legislación nacional ni el Acuerdo del Valor de la OMC otorgan valor probatorio alguno a simples cartas emitidas por comisionistas que puedan ser presentados por los importadores donde se detallan sus funciones; debemos indicar que, todo lo contrario a lo que sostiene la aduana aduanera, para nosotros no existe dispositivo normativo, ni nacional ni internacional, que desacredite a las cartas de los proveedores y de los mismos comisionistas como medios probatorios.

En efecto, como ya lo venimos reiterando en varias oportunidades, tanto el Comentario 17.1. del Comité de Valoración como el artículo 22 de la Resolución 846 de la CAN permiten cualquier documentación o prueba que pueda servir como sustento de la naturaleza de la relación sostenida con el comisionista.

Resulta en consecuencia, desde nuestro punto de vista, arbitrario que se pretenda calificar sin fundamento alguno qué documentos pueden ser considerados como medios probatorios y cuáles no, haciendo, nuevamente, una interpretación incorrecta y restrictiva del Acuerdo del Valor del OMC, así como sus instrumentos, al exceder sus alcances.

Finalmente, creemos que, a efectos de probar la relación entre un importador y un comisionista de compra, podría ser factible, como también ya lo hemos referido, que los contratos verbales que se materialicen por escrito incluso, con fecha posterior; o, en su defecto, se presente cualquier medio de prueba idóneo que sea admitido sin restricción alguna. Reiteramos lo dicho entonces: no hay norma que disponga lo que incorrectamente afirma la administración aduanera dado que en ningún dispositivo legal nacional o internacional se le resta validez a los documentos presentados en el “momento” de su emisión o celebración. Lo importante es definir a través de medios probatorios cuáles han sido y son las relaciones contractuales mantenidas entre los importadores y sus comisionistas para, a partir de allí, encontrar su naturaleza y definir si se trató o no de una comisión de compra o de venta y, por ende, definir si tiene relevancia para efectos de la valoración aduanera o no.Ⓜ