

La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable

The burden of proof in the customs procedure reasonable doubt

*Henry Mendoza Labrin**

Estudiante en la Unidad de Postgrado de Derecho de la UNMSM

SUMARIO: Resumen. Abstract. Introducción. I.- ANÁLISIS. 1.1. La carga de la prueba en el primer método de valoración. 1.2. La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración. 1.3. La carga de la prueba en el cuarto método de valoración. 1.4. La carga de la prueba en el quinto método de valoración. 1.5. La carga de la prueba en el sexto método de valoración. CONCLUSIONES. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

* Abogado. Con estudios concluidos de maestría en Derecho Civil y Comercial por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista en Aduana de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivos examinar la naturaleza y finalidad de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable; y establecer criterios técnico-legales básicos para la configuración y asignación de la carga de la prueba en dicho procedimiento. En este sentido, se busca dar respuesta al problema planteado: ¿Cómo se configura la carga de la prueba y cuáles son sus alcances en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable? De esta manera se llega a la conclusión que, la carga de la prueba, en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable, se configura en función al método de valoración examinado y bajo criterios de flexibilidad dinámica. Asimismo, que los alcances de la carga de la prueba en este procedimiento generalmente producen incidencia tributaria.

ABSTRACT

This paper aims to examine the nature and purpose of the burden of proof in the customs procedure of reasonable doubt; and establish basic technical and legal criterions for configuration and assignment of the burden of proof in such procedure. In this regard, it seeks to respond to the problem: How can the burden of proof is configured and what its scope under the customs procedure of reasonable doubt? Thus it is concluded that the burden of proof, under the customs procedure of reasonable doubt is configured according to the valuation method examined and under the criterions of dynamic flexibility. Also, the scope of the burden of proof in this procedure generally produce tax incidence.

PALABRAS CLAVE (KEY WORDS)

Valor en aduana
Acuerdo del Valor OMC
Métodos de Valoración
Carga de la prueba
Duda razonable

INTRODUCCIÓN

La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable es un tema relevante en la determinación del valor en aduana. El valor en aduana constituye la base para el cálculo de los tributos de las mercancías importadas; y si bien en la mayoría de los casos se acepta como tal, el declarado unilateralmente por el importador, en virtud a los Principios de Buena fe y Veracidad; la Administración Aduanera puede dudar de la veracidad del valor declarado, y en tal caso iniciar un procedimiento de duda razonable.

El procedimiento aduanero de duda razonable se genera cuando la Aduana presume (*iuris tantum*) alguna inexactitud en el valor en aduana declarado por el importador; esto debido a la existencia de indicadores de riesgo o cuando la documentación e información preliminar presentada por el importador es insuficiente o no fehaciente.

En el desarrollo de este procedimiento aduanero existen distintas etapas sucesivas y excluyentes tendentes a determinar el valor en aduana, cada una de las cuales con características y método propio. Por ello, resulta de gran importancia establecer las reglas de la carga de la prueba (también denominada *carga probatoria* o en latín “*onus probandi*”) que recaen sobre cada una de las partes (administración y administrado) en lo que respecta al sustento del valor, esto a fin de destrabar el procedimiento, haciéndolo más expeditivo y predictivo. Sin embargo, no resulta una tarea fácil, por varios motivos; entre ellos, por el hecho de que la carga de probar constituye la parte medular del procedimiento, y existen varias teorías en cuanto a su interpretación, muchas de las cuales son divergentes entre sí, dada la complejidad del tema por supuesto; por otro lado, la doctrina y legislación mayormente se ocupan del *onus probandi* en materia judicial; sin embargo, aquí se está ante un procedimiento administrativo donde una de las partes (administración) resolverá el caso en primera instancia a través de un acto administrativo; otra de las razones es porque este procedimiento tiene su inicio en una duda que si bien se basa en indicadores de riesgo o en la insuficiencia o deficiencia probatoria, la misma puede ser desvirtuada o confirmada según las pruebas que se actúen durante el procedimiento, el cual puede transitar hasta por seis etapas cada una con un diferente objeto de prueba.

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, también denominado *Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC*; contiene disposiciones sobre la metodología a emplear para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas; estableciendo que el *valor de transacción*, es la primera base para la determinación del valor en aduana, y sólo en caso que no pueda determinarse conforme a esta regla, se podrá recurrir a los siguientes métodos preestablecidos. En el Acuerdo se establece 6 métodos de valoración, que deben ser aplicados en forma sucesiva y excluyente, a saber:

Primer Método	: Valor de Transacción de las mercancías importadas
Segundo Método	: Valor de Transacción de mercancías idénticas
Tercer Método	: Valor de Transacción de mercancías similares
Cuarto Método	: Valor Deductivo
Quinto Método	: Valor Reconstruido
Sexto Método	: Último Recurso

El Perú se adhirió a la Organización Mundial del Comercio, y por ende al Acuerdo del Valor de la OMC, mediante Resolución Legislativa N° 26407 de fecha 16 de diciembre de 1994, que entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

I.- ANÁLISIS

La teoría de la carga de la prueba es un tema de capital importancia, pero a la vez complejo y vasto, sobre el que se han desarrollado múltiples argumentos e interpretaciones doctrinales, legales y jurisprudenciales con la finalidad de divisar su real dimensión y correcta aplicación; sin embargo, los hechos son infinitos y muchas veces imprevisibles, por ende, resulta imposible establecer con exactitud reglas fijas para determinar, en todos los casos, la correcta aplicación de la teoría. Es por ello que, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo establecer los criterios técnico-legales básicos para la configuración y asignación de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable. Ante la presente investigación, surge la siguiente pregunta:

¿Cómo se configura la carga de la prueba y cuáles son sus alcances, en el marco del procedimiento aduanero de duda razonable?

El tema de la carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable presenta varios enfoques, debido a la diversidad de métodos aplicables; puede darse el caso que en un procedimiento se evalúe la aplicación de hasta seis métodos de valoración, a efectos de determinar el valor en aduana. En cada método de valoración el objeto de prueba es distinto, por ello la configuración de la carga de la prueba debe ir ajustándose.

La mayoría de países a nivel mundial están adscritos a la Organización Mundial del Comercio, incluido el Perú; los países miembros se rigen por las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994; el cual contiene las normas relativas a la determinación del valor en aduana. La presente investigación se centra específicamente en el ámbito peruano, con el estudio y análisis de normas supranacionales y nacionales sobre la materia; no obstante se considera puede servir de referencia a nivel internacional, ya que las normas comunitarias y nacionales que rigen en territorio peruano, se inspiran y se basan en los instrumentos legales de la OMC.

1.1.- LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN

Cuando la Administración inicia un procedimiento de duda razonable, pueden surgir preguntas como ¿por qué debería el importador tener la carga de la prueba si él no ha iniciado el procedimiento?, ¿acaso no aplica aquí el principio básico de que todo aquel que afirma algo debe probarlo?, ¿los principios aduaneros de Buena Fe y de Presunción de Veracidad no son considerados en este procedimiento?, etc.

Si bien este procedimiento es *sui generis* porque literalmente parte de una duda (razonable), la misma es generada sobre el valor en aduana declarado por el importador en la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM); por tanto, resulta lógico y conforme al principio básico mencionado, que la persona que ha declarado el valor en aduana, o sea el importador, deba sustentarlo ante la Administración, si es requerido para ello de acuerdo a ley. Respecto a los principios de Buena Fe y de Presunción de Veracidad, éstos son de presunción *iuris tantum*; y la generación de una duda razonable no los descalifica automá-

ticamente, sino que se trata de una comprobación, porque justamente admiten prueba en contrario.

En este sentido Cosio, F. (2007) afirma:

El principio de Buena Fe, del cual deriva la facilitación del comercio exterior (...) va ligado al Principio de presunción de veracidad (...) y en consecuencia no es absoluto, por lo cual el usuario del servicio aduanero debe tener en cuenta que la veracidad de sus actos no es un dogma sino una presunción, la misma que tiene carácter “iuris tantum” es decir admite prueba en contrario (p. 108)¹.

Un análisis interesante sobre la carga de la prueba y la presunción de veracidad en el campo de la valoración aduanera, es el que expone el autor colombiano Camargo, J. M. (2009); quien sostiene que, aunque parezca sorprendente, la autoridad aduanera es la que tiene la carga de la prueba si quiere afirmar que el valor declarado en la factura no es el valor real de transacción. El deber de pedir primero los documentos, y ante esa orden el particular tenga la obligación correlativa de aportarlos, no significa que sea suya la carga de la prueba, pues se trata sólo de un deber general de atender las órdenes de las autoridades; y aunque esta actividad puede parecer una carga probatoria para el particular, en verdad lo es para la autoridad, que debe desplegar su actividad en ese sentido antes de siquiera afirmar la falsedad de la factura. Por ello, concluye diciendo que perjudicar al particular ante la ausencia de pruebas implica hacerlo víctima de una presunción de mala fe, lo cual es una verdad que comúnmente no se reconoce, por ser políticamente incorrecta, pero es la única lógica, dado el estado actual de la práctica del derecho (pp. 579-582)².

Al respecto cabe señalar que la finalidad del procedimiento de duda razonable es determinar el valor en aduana mediante la aplicación sucesiva y excluyente de los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo; ello puede implicar la desvirtuación o confirmación de la duda razonable; por tanto, dicha finalidad no está orientada a afirmar que el valor declarado en la factura no es

1 Cosio, F. (2007). *Manual de Derecho Aduanero, Doctrina – Jurisprudencia*. (2^a ed.) Lima, Perú: Editorial Rodhas SAC.

2 Araujo, R.; Caballero, D.; Camargo, J. M., et al. (2009). *El Derecho Aduanero en el siglo XXI*. (1^a ed.) Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario / Editorial Legis.

el valor real de transacción; ahora, si en el transcurso de las investigaciones se comprueba esto, es diferente; además, esta afirmación no presupone indefectiblemente el descarte del primer método; por ejemplo, si una factura comercial está expresada en Incoterm EXW, resulta evidente, tanto para la Administración como para el importador, que la misma no representa el valor de transacción y que, a efectos de la aplicación del primer método, es necesario presentar documentos complementarios para sustentar dicho valor. De otro lado, cuando se determina el valor en aduana aplicando un método de valoración distinto al primero, ello no necesariamente significa que se ha llegado a la conclusión que la factura comercial es falsa; es más, determinar esto en nuestro país, no es competencia de la autoridad encargada del procedimiento de duda razonable; en todo caso, de existir indicios de falsedad de algún documento, se debe dar parte a la autoridad competente, que es el Ministerio Público.

Respecto al requerimiento de pruebas al importador, la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, adoptada en la Ronda de Uruguay, señala:

Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1 (...)³.

Por tanto, si el importador no presenta pruebas para sustentar el valor de transacción o si las que presenta no desvirtúan la duda razonable, no sig-

³ Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994).

nifica que inexorablemente va a recaer sobre él un perjuicio o una presunción de mala fe; pues la consecuencia real y directa sólo es que la Administración podrá decidir la no aplicación del primer método, lo cual implica proseguir con la aplicación sucesiva y excluyente de los demás métodos de valoración para determinar el valor en aduana. Esto demuestra también que es el importador el que tiene la carga de la prueba porque ante la ausencia o insuficiencia de pruebas, la norma no establece que se debe mantener el valor declarado, sino más bien que será posible descartar el primer método.

De otro lado, para la aplicación del primer método de valoración en el procedimiento de duda razonable se requiere constatar el valor de transacción de la mercancía importada, mediante el examen de los documentos relacionados con el sustento de dicho valor. Esta documentación la tiene el importador, porque es quien interviene directamente en la celebración del contrato de compraventa; por consiguiente posee los documentos relacionados con la adquisición de la mercancía y el pago respectivo; tales como la factura comercial, el contrato de compraventa, el documento de transporte, la póliza de seguro, el voucher de pago, el mensaje Swift, el estado de cuenta corriente, etc. Por su parte la Administración desconoce de todos estos documentos hasta que el importador los presenta, cuando le son requeridos.

Por ello, es menester que la carga de la prueba recaiga sobre la parte que tiene físicamente la documentación (o acceso directo a la misma) que es objeto de prueba; de lo contrario, además de la extrema dificultad que representaría, ello configuraría un caso de *probatio diabolica*, ya que la Administración tendría que probar (una vez generada la duda y sin la documentación pertinente) la existencia o inexistencia de elementos suficientes para desvirtuar la duda razonable; cuando lo más viable es que el mismo importador pruebe, mediante los documentos que posee, que el valor declarado es conforme a los artículos 1 y 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.

El Acuerdo del Valor de la OMC no establece alguna disposición expresa sobre la carga de la prueba en el primer método de valoración, pero reconoce en su artículo 17 el derecho de la Administración de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Asimismo, el artículo 63 de la Resolución 1684 de la CAN prescribe la obligación del importador y de terceros relacionados con la operación de importación de que se trate, a proporcionar las pruebas que les sean requeridas por la Administración para comprobar o determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.

La Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado, tampoco contiene una disposición expresa sobre la carga probatoria, pero de su texto se colige con mayor nitidez que la misma recae sobre el importador a efectos de sustentar el valor de transacción, ya que prescribe que la Administración ante la duda podrá pedir al importador pruebas de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Este requerimiento, tácitamente señala quién tiene la carga de la prueba (en el primer método de valoración), porque denota por un lado el derecho de la Administración a pedir pruebas, y por otro la responsabilidad del importador de aportarlas, para despejar las dudas que hubieren sobre el valor declarado (carga subjetiva de la prueba); e incluso la norma va más allá, cuando establece que si una vez recibidas las pruebas o a falta de respuesta, la Administración aún tiene dudas razonables, podrá decidir que no resulta aplicable el primer método de valoración; lo cual implica una distribución del riesgo probatorio (carga objetiva de la prueba).

El artículo 18 de la Decisión 571, prescribe que “la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía”⁴. Esta disposición es amplia y por lo tanto puede interpretarse de diferentes maneras; como por ejemplo que desde el inicio del procedimiento y hasta cierto punto corresponde la carga de la prueba al importador, luego del cual ya no; o que la carga de probar del importador sólo es en el primer método de valoración, o en las primeras etapas de cada uno de los métodos, etc. De cualquier modo, el término “en principio” deja la idea de que no es una carga probatoria indivisa.

El artículo 1, literal b) del Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Adu-

4 Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas (2003).

na de la OMC (1999) establece claramente que el importador es el que tiene la carga de la prueba en el primer método de valoración, porque es quien tiene que probar que el valor en aduana declarado es el valor de transacción de las mercancías importadas (noción subjetiva). Además señala las consecuencias si incumple esta responsabilidad, o cuando habiendo presentado documentación de sustento, ésta no desvirtúa la duda razonable; prescribiendo que en tales casos la Administración utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el valor en aduana de las mercancías (noción objetiva).

Asimismo, existe jurisprudencia que confirma la asignación de la carga de la prueba al importador en el primer método de valoración; como las RTF N° 2013-A-3893 y 00754-A-2016, las cuales señalan respectivamente:

(...) la Administración Aduanera ha descartado la aplicación del Primer Método de Valoración correctamente, toda vez que la recurrente [importador] no acreditó que el valor en aduanas consignado en la Declaración Única de Aduanas N° 118-2007-10-180406 haya sido el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada⁵.

Considerando que es la recurrente [importador] la que tiene la carga de la prueba para sustentar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar, y que de la información consignada en la Factura Comercial y de los actuados, no se encuentra acreditado el precio realmente pagado o por pagar, en concordancia con el criterio jurisprudencial citado y lo previsto en el artículo 17º de la Decisión N° 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas de la Comisión de la Comunidad Andina, se encuentra arreglado a ley el rechazo del Primer Método de Valoración de la OMC⁶.

Castillo, I (2014) comenta:

Sin duda que el Acuerdo de Valor parte del supuesto que el importador ha proporcionado datos ciertos y veraces en la Declaración Aduanera de Mer-

5 Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, del 06 de marzo de 2013, Lima, Perú.

6 Resolución del Tribunal Fiscal N° 00754-A-2016, del 26 de enero de 2016, Lima, Perú.

cancia, y esto no es más que la manifestación de los principios de Buena Fe y Presunción de Veracidad, pilares del comercio exterior.

De allí pues que en toda declaración aduanera repose la presunción de veracidad, en el sentido que los valores declarados responden a la verdad; sin embargo, tal presunción se verá quebrantada cuando la autoridad aduanera encuentre motivos para dudar del valor en aduana declarado, recayendo en el importador la carga de la prueba para sustentar el valor (p. 508)⁷.

En efecto, por lo general el valor en aduana declarado por los importadores es aceptado por la Administración como el valor de transacción, sólo en un menor porcentaje de declaraciones, y cuando existen motivos, genera duda razonable; en dicho caso, el importador deberá sustentar la veracidad y legalidad del valor que él mismo ha declarado ante la Aduana.

Cabe advertir que con la generación de la duda razonable, aún no se ha adoptado una decisión definitiva; sino que es el inicio de un procedimiento de investigación para determinar el valor en aduana, en el cual se da primera oportunidad al importador para que presente toda la documentación sustentatoria que posea respecto al precio realmente pagado o por pagar por la mercancía declarada. Pero como es sabido, la carga de la prueba no es una obligación sino una responsabilidad para evitar un pronunciamiento adverso; por lo que en caso el importador no presente la documentación sustentatoria, es muy probable que la Administración confirme la duda razonable, declare la no aplicación del primer método de valoración y pase a la evaluación de los métodos de valoración segundo y tercero; *contrario sensu*, si la presenta, y la misma sustenta de manera fehaciente y suficiente el valor de transacción, corresponderá desvirtuar la duda razonable o en todo caso determinar el valor conforme al primer método de valoración.

Del análisis conjunto de la legislación nacional y supranacional, así como de la jurisprudencia en el Perú, se concluye con relativa facilidad que según nuestro ordenamiento jurídico la carga de la prueba en el primer método de valoración corresponde al importador; quedando también evidenciada en algunas normas no sólo la carga subjetiva, con la asignación explícita o implícita

7 Castillo, I. (2014). La Duda Razonable: Vencimiento de los plazos y sus efectos – Ensayos de valoración aduanera. (1^a ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.

de la carga probatoria; sino también la carga objetiva, con la advertencia del riesgo, es decir, la confirmación de la duda razonable, el descarte del método del valor de transacción, y la evaluación del siguiente método de valoración.

Según las disposiciones del Acuerdo del Valor de la OMC, el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana. Este valor es el que debe ser declarado por el importador cuando se trata de una mercancía que ha sido objeto de compraventa internacional, y asimismo debe preconcebir que puede ser requerido por la Administración para que sustente su declaración con los medios probatorios pertinentes. Es el importador quien debe contribuir directamente para lograr la aplicación del primer método, porque lo que se está evaluando aquí es si lo que ha declarado como valor en aduana se ajusta a las leyes vigentes; y lógicamente querrá probar que sí.

La asignación de la carga de la prueba al importador, entraña también el derecho que tiene a ser oído, porque justamente le permite desde el inicio del procedimiento presentar sus argumentos y pruebas sobre el valor declarado antes de que la Administración pase a evaluar la aplicación de los otros métodos de valoración. Por lo tanto, se debe tener presente que esta carga conlleva una responsabilidad pero a la vez una oportunidad para que el importador exponga y sustente lo que a su derecho corresponda, a efectos de lograr la finalidad del procedimiento.

Las consecuencias de la carga de la prueba repercuten directamente en el destino del procedimiento, y en lo que respecta al primer método de valoración, dependerán de la manera cómo el importador asuma esta responsabilidad; si cumple con presentar la documentación requerida y la Administración verifica que la misma sustenta correctamente el valor de transacción, ésta procederá a desvirtuar la duda razonable, o (de corresponder) determinar el valor en aduana en aplicación del primer método de valoración; aunque ciertamente en ambos casos se está determinando el valor con la aplicación del primer método, en el primer caso se mantiene el valor declarado por el importador (determinación pasiva); y en el segundo es ajustado al valor de transacción que corresponda, lo cual puede acarrear un pago de tributos adicionales (determinación propiamente dicha, o determinación activa). Si el importador no presenta la documentación requerida, o habiéndola presentado la Administración verifica que la misma no sustenta correctamente el valor de transacción, es muy probable que

ésta proceda a confirmar la duda razonable, descartar la aplicación del primer método y pasar a la evaluación del siguiente método de valoración. También puede que el importador renuncie de manera expresa a sustentar el valor de transacción, con lo cual se despoja totalmente de la carga probatoria; trayendo como normal consecuencia el descarte del primer método y la continuación del procedimiento, pero si el importador además de esta renuncia presenta el Anexo 06 y una autoliquidación de tributos por la diferencia existente entre los tributos cancelados y los que podrían gravar la importación por aplicación del precio de referencia o el indicador de riesgo utilizado para generar la duda razonable, y a consideración de la autoridad aduanera la autoliquidación es conforme; el procedimiento concluye con la aceptación de la determinación de la obligación tributaria efectuada mediante la autoliquidación, reservándose la Administración el derecho a determinar el valor si es que posteriormente el importador presenta documentación sustentatoria del valor de transacción. Vemos entonces como la carga de la prueba marca la pauta en esta etapa crucial del procedimiento de duda razonable, propiciando la conclusión del mismo, la determinación del valor en aduana, o el inicio de una nueva etapa con la evaluación de la aplicación del siguiente método de valoración.

1.2.- LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL SEGUNDO Y TERCER MÉTODO DE VALORACIÓN

Tanto la Administración como el importador pueden tener acceso a información de referencias de precios y verificar si las mismas corresponden a mercancías idénticas o similares según los términos del Acuerdo del Valor de la OMC y las normas complementarias. La Administración cuenta con el Sistema de Verificación de Precios (SIVEP) que es un módulo que le permite consultar referencias de precios y listas de precios; por su parte el importador tiene acceso a referencias de precios; por ejemplo entrando a la página web de la Sunat, donde puede consultar este tipo de información que es de público conocimiento, y aunque existen datos que no son mostrados por ser confidenciales, ello no entorpece la búsqueda de referencias de precios de mercancías idénticas y similares.

En tal sentido, ambas partes están en capacidad de aportar referencias de precios en el procedimiento para determinar el valor en aduana. Tal es así

que el numeral 2 de la Introducción General del Acuerdo del Valor de la OMC (1994) señala:

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. La celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana⁸.

Asimismo, el artículo 14 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) establece:

Para determinar si es aplicable el Segundo o Tercer Método de Valoración, la Autoridad Aduanera podrá celebrar consultas con el importador cuando carezca de la información necesaria para aplicar los referidos métodos.

En el caso que se cuente con más de un valor de transacción de mercancía idéntica o similar, según corresponda, que cumpla todas las condiciones, para determinar el Valor en Aduana se aplicará el valor de transacción más bajo⁹.

La Sección VI literal A.2, numeral 14, inciso c.2 del Procedimiento INTA-PE.01.10a, prescribe:

Si el importador no hubiera presentado la documentación requerida o si presentada por el importador a consideración del funcionario aduanero ésta no llega a desvirtuar la Duda Razonable o si el importador hubiera solicitado

8 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (1994)

9 Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, Lima, Perú, 29 de diciembre de 1999.

la exoneración del plazo otorgado para sustentar el valor declarado por no contar con documentación o información necesaria, mediante el formato de solicitud de exoneración del plazo para sustentar el valor declarado (Anexo 05), el funcionario aduanero notifica al importador o al despachador de aduana la confirmación de la Duda Razonable y la no aplicación del Artículo 1º del Acuerdo para la determinación del valor mediante el formato del Anexo 07, solicitándole que presente referencias para aplicar el segundo o tercer método de valoración dentro de los tres (3) días siguientes a la recepción de la notificación y registra la confirmación de la Duda Razonable en el módulo correspondiente. Si el importador no cuenta con referencias puede presentar la Declaración de falta de referencias (Anexo 08) antes del vencimiento del plazo¹⁰.

Las frases que se emplean en el Acuerdo “normalmente deberán celebrarse consultas”, y en el Decreto Supremo N° 186-99-EF “podrá celebrar consultas”; dejan entrever que la celebración de estas consultas no es obligatoria sino una facultad de la Administración que puede concretarse en caso lo estime conveniente. Sin embargo, el Procedimiento INTA-PE.01.10a sí establece que cuando no sea de aplicación el primer método se debe solicitar al importador que presente referencias.

Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como la RTF N° 05223-A-2006 de fecha 27 de septiembre de 2006, que respecto a la celebración de consultas, establece el siguiente criterio:

(...) es necesario señalar que la frase “podrá celebrar consultas” consignado en la parte inicial del artículo 14º materia de análisis [Decreto Supremo N° 186-99-EF], no le da discrecionalidad total a la Administración Aduanera respecto de la realización de consultas a que se refiere dicho artículo, sino que brinda una posibilidad a la Administración en la que no va efectuar las referidas consultas, y será efectivamente en aquellos casos que sean manifiestamente innecesario hacerlas, como lo es que el importador en un acto formal indique a la Administración antes de efectuarse la consulta que: i) no posee información alguna que ayude a determinar el valor en Aduanas en el marco de la aplicación del Segundo y Tercer método de Valor, ó ii) pro-

10 Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (Versión 6). Lima, Perú, 02 de febrero de 2010.

porcione información de precios efectivamente pagados o por pagar de mercancías idénticas o similares indicando que es toda la información que tiene.

En este punto conviene precisar que el hecho que el Sistema Informático desarrollado por la Administración Aduanera tenga registradas todas las importaciones que se realizan a nivel nacional, podría hacer suponer que la Administración Aduanera no necesita formular consultas al importador porque tiene toda la información que podría conocer éste, de manera que si el comprador tiene información adicional a la que posee la Administración, ésta no correspondería a importaciones formalmente realizadas y por tanto no serían referencias válidas para la determinación del valor en aduanas.

No obstante, se debe indicar que lo señalado en el párrafo anterior no es exacto, ya que el hecho que el Sistema Informático desarrollado por la Administración Aduanera tenga registradas todas las importaciones que se realizan a nivel nacional, no garantiza que en una importación en particular el funcionario aduanero encargado, al proceder a determinar el valor en aduanas de acuerdo con el Segundo o Tercer Método de Valoración tenga en cuenta todos los valores referenciales de mercancías idénticas o similares registradas en el Sistema Informático de la Aduana, lo cual puede deberse a diversos factores¹¹.

Como quiera que tanto la Administración como el importador pueden tener referencias de precios de mercancías idénticas o similares, es justo que el importador tenga la oportunidad de presentarlas en el procedimiento de duda razonable, en virtud al Principio del debido procedimiento administrativo consagrado en el artículo IV numeral 1.2 de la Ley 27444¹². En consecuencia, más que una carga, la posibilidad de presentar referencias de precios constituye un deber y un derecho del importador para una correcta determinación del valor.

La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración no ha sido establecida expresamente en las normas de valoración aduanera, aunque existen disposiciones generales que prescriben el derecho de la Administración a efectuar comprobaciones y pedir información al importador sobre temas relacionados con el valor en aduana; así como la obligación de éste de colaborar con dichas investigaciones. No obstante, la ausencia de pruebas para la aplica-

11 Resolución del Tribunal Fiscal N° 05223-A-2006, del 27 de septiembre de 2006, Lima, Perú.

12 Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. Lima, Perú (2001).

ción de estos métodos de valoración acarrea la continuación del procedimiento con la evaluación del cuarto o quinto método.

Si se descarta la aplicación del método del valor de transacción, corresponderá pasar a evaluar la aplicación del segundo y tercer método de valoración (en ese orden). Este hecho supone un cambio en el objeto de prueba, que ya no será el valor de transacción de la mercancía importada, sino el valor de transacción de mercancías idénticas o similares a aquella mercancía; y como quiera que tanto la Administración como el importador están en la capacidad de investigar y hallar este tipo de pruebas, resulta importante que se produzca una *celebración de consultas* entre ambas partes para intercambiar información.

Es menester que la carga de la prueba recaiga sobre ambas partes porque tanto la Administración como el importador tienen la posibilidad de contribuir efectivamente en la aplicación de estos métodos de valoración. Del análisis conjunto de las normas sobre valoración aduanera, así como de la jurisprudencia peruana, se puede concluir que en nuestro ordenamiento jurídico no existen normas o criterios expresos sobre la carga de la prueba para la aplicación de estos métodos; sin embargo, del tenor de algunas disposiciones, se colige que la carga probatoria corresponde a las dos partes; y que tanto en el plano subjetivo como objetivo recae por igual sobre la Administración y el importador, ya que ambas tienen la capacidad y oportunidad para presentar pruebas, y de no hacerlo la consecuencia será la misma, es decir, el descarte del segundo y tercer método de valoración; pero cabe señalar que la Administración, aparte del hecho de poder presentar referencias, deberá siempre sustentar técnicamente porqué elige a una y no a otra, o en todo caso a ninguna en la evaluación de la aplicación de estos métodos; aunque no por ello el importador está impedido de brindar el sustento técnico que estime conveniente para reforzar la presentación de sus referencias, sobre todo cuando es necesario sustentar con pruebas la realización de ajustes por diferencias atribuibles a un nivel comercial, cantidad, costos y gastos por distancias o formas de transporte, etc.

En la RTF N° 3893-A-2013 se establece:

(...) una vez descartada la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, se debe tratar de determinar el valor en aduanas de la mercancía importada aplicando el Segundo Método de Valoración Aduanera, para lo cual es necesario utilizar como referencia el

valor de transacción de una mercancía idéntica, que haya sido vendida para la exportación al país de importación y exportada en el mismo momento que la mercancía objeto de valoración o en un momento aproximado.

De dicha definición se puede concluir que si la Administración Aduanera no tiene una referencia de mercancía idéntica con dichas características y el importador tampoco le proporciona una, corresponde descartar la aplicación del Segundo Método de Valoración, siendo la falta de esa referencia un fundamento suficiente para no aplicar dicho método¹³.

Como se observa, en lo que respecta a la carga objetiva de la prueba, hay igualdad para las partes, porque la sola afirmación de la Administración y el importador de no contar con una referencia de mercancía idéntica es suficiente para traer la misma consecuencia, que es la no aplicación del segundo método de valoración; claro está que si una de las partes sí cuenta con referencias y se comprueba que al menos una de ellas es válida según las disposiciones del Acuerdo y las normas complementarias; se aplicará este método; de lo contrario se pasará a la evaluación del tercer método, cuya aplicación o descarte se sujeta a estos mismos criterios.

Los alcances de la carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración se circunscriben al sustento de la existencia de referencias de precios de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración, recayendo la misma sobre la Administración y el importador conforme se ha expuesto. Asimismo, las consecuencias de haber asumido o no dicha carga influyen directamente en el destino del procedimiento; porque ello conducirá o a que se desvirtúe la duda razonable, se aplique el segundo o tercer método de valoración, o se pase a evaluar la aplicación del siguiente método.

1.3.- LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL CUARTO MÉTODO DE VALORACIÓN

La determinación del valor en aduana en aplicación del cuarto método de valoración se basa en información de las mercancías importadas o de otras

13 Op. cit, p. 6.

idénticas o similares, y relacionada a hechos acontecidos desde su nacionalización hasta su venta en el país de importación.

El Acuerdo no establece un orden en las mercancías sobre las cuales se puede aplicar este método, pues define indistintamente que aplica sobre las mercancías importadas, mercancías idénticas o mercancías similares que se vendan en el mismo estado en que son importadas; la única prelación que estipula es que sólo a falta de éstas y a pedido del importador se puede aplicar el método deductivo sobre las mercancías importadas después de su transformación, (si es que han sido objeto de ello).

Sin embargo, el Comentario 15.1 numeral 7 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, sí establece un orden, al señalar que:

La aplicación práctica del párrafo 1 a) del artículo 5 supone que si se venden las mercancías importadas, puede que no hayan de tenerse en cuenta ventas de mercancías idénticas o similares importadas para determinar el precio unitario de las ventas en la mayor cantidad total. Cuando no se vendan las mercancías importadas, pueden utilizarse ventas de mercancías idénticas o similares en este orden de prioridad¹⁴.

Asimismo, el numeral 4 del acotado Comentario, prescribe:

El párrafo 1 a) del artículo 5 y sus Notas interpretativas no parecen prohibir que se tengan en consideración ventas de mercancías idénticas o similares importadas por otros importadores; sin embargo, como medida práctica, si se han realizado ventas, por el importador, de mercancías importadas o idénticas o similares, puede que no sea necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores¹⁵.

Para verificar si es factible la aplicación del método deductivo, la Administración notifica al importador a fin de que presente la documentación pertinente; como facturas de venta interna de las mercancías importadas o de otras idénticas o similares, el detalle y sustento de los costos y gastos relacionados con dichas mercancías y que constituyen los conceptos deducibles establecidos

14 Comentario 15.1 “Aplicación del método del valor deducido”, del Comité Técnico de Valoración en Aduana (OMA).

15 IBIDEM

en el artículo 5 del Acuerdo, la documentación contable donde se registren estas operaciones, etc.

La Nota al artículo 5 numeral 6 contenida en el Anexo I del Acuerdo, señala:

Conviene señalar que los “beneficios y gastos generales” que figuran en el párrafo 1 del artículo 5 se han de considerar como un todo. A los efectos de esta deducción, la cifra deberá determinarse sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador o en nombre de éste, a menos que las cifras del importador no concuerden con las relativas a las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie o clase, en cuyo caso la cantidad correspondiente a los beneficios y gastos generales podrá basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador o en nombre de éste¹⁶.

Sobre este método, Sánchez, J. I. (2007) afirma:

A efectos prácticos, el método del Valor Deductivo no es aplicable en el momento mismo de la importación o despacho de las mercancías partiendo del precio de reventa de las mismas, salvo que en este momento se conozca el precio al cual son revendidas así como los elementos que serán deducidos. Por tal razón, para la determinación del valor en aduana en este momento, es procedente tomar las ventas de mercancías idénticas o similares importadas, o de lo contrario habrá que esperar hasta la venta de las mercancías importadas.

Por supuesto que para actuar de esta manera, se tiene que comprobar que las mercancías idénticas o similares hayan sido importadas en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado y que la venta de las mercancías idénticas o similares se haga a personas no vinculadas, es decir, entre el importador y el comprador nacional. En general, el método del valor deductivo no podrá aplicarse si las mercancías importadas son:

- Utilizadas por el importador y no revendidas.
- Revendidas para la exportación.

16 Op. cit, p. 8.

- Vendidas por fuera de las fechas establecidas en la definición del elemento momento.
- Si no se dispone de datos objetivos y cuantificables (p. 166)¹⁷.

Los datos objetivos y cuantificables son necesarios para evitar que los valores a emplearse en la aplicación de este método sean arbitrarios o ficticios; pero ¿cómo se obtienen estos datos?

El artículo 45 numeral 3 de la Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (2014), establece:

Los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador.

Los precios de venta reportados por el importador, deberán estar soportados en las respectivas facturas de venta interna, conforme lo dispone la legislación nacional. Las deducciones que se efectúen, deberán basarse en datos objetivos y cuantificables debidamente respaldados documentalmente.

Por ningún motivo podrán tomarse, a efectos de la utilización de este método, valores que sean arbitrarios o ficticios¹⁸.

Esta norma comunitaria asigna tácitamente la carga de la prueba al importador cuando señala “*los datos para aplicar este método se determinarán sobre la base de la información suministrada por el importador, siempre que la información contable se prepare conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados*”. Pero también en el siguiente párrafo se deja abierta la

17 Sánchez, J. I. (2007). *Valoración Aduanera*. (1^a ed.) Secretaría General de la Comunidad Andina, Proyecto de Cooperación UE-CAN - Asistencia Relativa al Comercio 1. Lima, Perú: Bellido Ediciones E.I.R.L.

18 Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571. Lima, Perú, 28 de mayo de 2014.

posibilidad a que la Administración pueda basarse en información distinta a la comunicada por el importador si ésta no ha sido debidamente justificada. Esto último permitiría a la Administración, por ejemplo, basarse en información pertinente que tenga en sus propios archivos o que haya sido proporcionada por terceros; sin embargo, sólo se trata de un acto discrecional ya que la norma establece “*los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador*”.

Cabe señalar que el Tribunal Fiscal, considera que la Administración tiene en cierta medida la carga de la prueba para la aplicación del método deductivo, cuando el importador no presenta la información requerida o habiéndola presentado, la misma no tenga el debido sustento. Una de las resoluciones donde el Tribunal Fiscal plasma tácitamente este criterio, es la RTF N° 21149-A-2011, cuando señala:

Que sin embargo, del Informe sobre Verificación del Valor Declarado N° 118-3D1310-2010-1272 también se aprecia que si bien la autoridad aduanera requirió a la recurrente la presentación de los documentos pertinentes a fin de obtener la información señalada en el considerando precedente, no efectuó comunicación alguna ni cruce de información con terceros y con las demás dependencias de la propia administración (tributos internos y aduaneros). Finalmente tampoco efectuó investigación alguna para determinar la existencia de mercancías idénticas o similares revendidas, en el mismo estado o transformadas, en el mercado local, tal como lo exigen las normas de valoración referidas al Método Deductivo¹⁹.

El artículo 5 del Acuerdo establece las condiciones y requisitos para la aplicación del método deductivo, sin precisar quién tiene la carga de la prueba. Sin embargo, como se ha expuesto en párrafos precedentes, la Nota al artículo 5 numeral 6 del Acuerdo establece que el monto de las deducciones de los beneficios y gastos generales se deberá determinar sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador o en nombre de éste, a no ser que las cifras del importador no concuerden con las relativas a las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie o clase, en cuyo caso la cantidad correspondiente a los beneficios y gastos generales

19 Resolución del Tribunal Fiscal N° 21149-A-2011, del 16 de diciembre de 2011, Lima, Perú.

podrá basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador o en nombre de éste.

Asimismo, el artículo 45 numeral 3 de la Resolución 1684 de la CAN señala que el método deductivo se basa en la información proporcionada por el importador, estableciendo a su vez que cuando el importador no pueda justificar la información suministrada, los datos aplicables podrán basarse en informaciones pertinentes, distintas de las comunicadas por el importador. Cuando en estas normas se señala “podrá basarse en informaciones pertinentes” se colige meridianamente que ello constituye una facultad de la Administración más no una exigencia o carga. Por otro lado, del tenor del Comentario 15.1 numeral 4 del Comité Técnico de Valoración en Aduana; se interpreta, contrario sensu, que en algunos casos será necesario buscar ventas de mercancías idénticas o similares hechas por otros importadores; de lo que se deduce que en tales casos dicha investigación le correspondería más a la Administración.

En consecuencia, la carga de la prueba en el cuarto método de valoración corresponde en principio al importador; porque es quien debe presentar la información y documentación relativa a la venta de las mercancías importadas o de otras mercancías que sean idénticas o similares que también haya importado; sólo en caso que no tuviera dicha información, la presente sin el debido sustento o no la presente; la Administración podrá basarse en informaciones distintas de las comunicadas por el importador; y de manera excepcional tendrá la carga de la prueba en los casos que sea necesario buscar información de ventas de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares hechas por el mismo importador u otros importadores.

Los alcances de la carga de la prueba en el cuarto método de valoración se circunscriben al sustento del precio de venta de las mercancías importadas, idénticas o similares con las condiciones y deducciones establecidas en el artículo 5 del Acuerdo; recayendo la misma sobre el importador y la Administración conforme se ha expuesto. Asimismo, las consecuencias de haber asumido o no dicha carga influyen directamente en el destino del procedimiento; porque ello conducirá o a que se desvirtúe la duda razonable, se aplique el cuarto método de valoración, o se pase a evaluar la aplicación del siguiente método.

1.4.- LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL QUINTO MÉTODO DE VALORACIÓN

Las pruebas para la aplicación del método del valor reconstruido deben ser suministradas por el fabricante de las mercancías importadas; por tal razón, la carga de la prueba no puede recaer sobre el importador o la Administración; ya que la aportación de dichas pruebas y su comprobación, sólo es decisión del productor, con el debido consentimiento del país de exportación, cuando corresponda.

Tampoco puede hablarse de la asignación de una carga probatoria al productor, porque éste no es parte del procedimiento de duda razonable, y porque además no está en la obligación de ofrecer pruebas para la aplicación del quinto método de valoración en el país de importación.

El artículo 6 numeral 2 del Acuerdo establece:

Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación²⁰.

Asimismo, el numeral 1 de la Nota al artículo 6 comprendida en el Anexo I del Acuerdo, señala:

(...) La utilización del método del valor reconstruido se limitará, en general, a aquellos casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí, y en que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria²¹.

20 Op. cit, p. 8.

21 Op. cit, p. 8.

De otro lado, los numerales 4 y 6 de la Nota al artículo 6 del acotado, establecen respectivamente:

La “cantidad por concepto de beneficios y gastos generales” a que se refiere el párrafo 1 b) del artículo 6 se determinará sobre la base de la información proporcionada por el productor o en nombre suyo, a menos que las cifras del productor no concuerden con las que sean usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, efectuadas por los productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.

Si para determinar un valor reconstruido se utiliza una información distinta de la proporcionada por el productor o en nombre suyo, las autoridades del país de importación informarán al importador, si éste así lo solicita, de la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, a reserva de lo dispuesto en el artículo 10²².

Conforme a estas disposiciones, la Administración no podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, pruebas con el fin de aplicar el método del valor reconstruido; el cual sólo podrá ser aplicable cuando exista vinculación entre el comprador y el vendedor, y el productor de las mercancías decida voluntariamente proporcionar a la Administración la información pertinente, y otorgar las facilidades para las comprobaciones posteriores que pudieran corresponder; agregado al hecho de que pueden requerirse autorizaciones de otros países. Asimismo, de haber presentado información el productor, la Administración podrá basarse en información distinta, pero la misma deberá sustentarl.

Por su parte, respecto a este método, Sánchez, J. I. (2007) señala:

Mediante este método, el valor en aduana se calcula tomando en consideración los elementos constitutivos del precio de exportación, teniendo en cuenta la información y documentos justificativos del propio fabricante de la mercancía.

Sin embargo, no es fácil conseguir tal información, generalmente el fabricante vendedor encuentra objeciones para suministrar al importador datos que considera confidenciales como es, por ejemplo, su margen de beneficio o los costos de fabricación del producto exportado. (...)

22 Op. cit, p. 8.

Es entonces comprensible el grado de dificultad que para la autoridad aduanera del país importador le representa conseguir tal información, sin la cual no es posible el uso de este método de valoración, razón de más para descartarlo y pasar a la utilización del método siguiente (...) (p. 167)²³.

En consecuencia, dada la naturaleza de los elementos que son objeto de prueba en el quinto método de valoración, la aplicación del mismo es de extrema dificultad, más que cualquier otro método de valoración; evidenciándose también, según las normas pertinentes, que la carga de la prueba en este método no recae en el importador o la Administración; por lo que ante la ausencia de pruebas, corresponde evaluar la aplicación del sexto método de valoración, que es el “último recurso”. Sólo en casos excepcionales cuando el productor haya presentado información y la Administración en uso de su facultad discrecional decida basarse en información distinta, tendrá que asumir la carga de la prueba respecto a los hechos disímiles que alegue.

2.5.- LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL SEXTO MÉTODO DE VALORACIÓN

El sexto método de valoración es el último recurso para la determinación del valor en aduana. Si bien en este método es responsabilidad de la Administración flexibilizar de manera razonable alguno de los métodos de valoración anteriores, o utilizar criterios razonables, todo ello en sintonía con el espíritu de las disposiciones establecidas en el Acuerdo; no existe alguna limitación para que el importador pueda aportar datos e informaciones a efectos de la aplicación del sexto método.

El artículo 7, numeral 3 del Acuerdo prescribe “Si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto”²⁴.

Asimismo, el artículo 16 del acotado señala “Previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del

23 Op. cit. p. 13.

24 Op. cit. p. 8.

país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías”²⁵.

De estas normas se deduce que la Administración es quien tiene la carga de la prueba en el método del último recurso; ya que debe brindar una explicación al importador sobre la forma cómo se aplicó este método, si es que así lo solicita. No obstante, si bien el Acuerdo contempla esta posibilidad; disponer que el importador siempre sea informado de oficio sobre el método de valoración finalmente empleado y su respectiva fundamentación, no contradice sus disposiciones; es más, ello resulta compatible con lo dispuesto en el artículo 11, numeral 1 del mismo Acuerdo, que prescribe “En relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos”.

Asimismo, el artículo 11 del Decreto Supremo N° 186-99-EF (1999) en el quinto párrafo señala “Una vez determinado el valor, la Administración Aduanera le notifica al importador, indicando los motivos para haber rechazado el Primer Método de Valoración”²⁶.

Sánchez, J. I. (2007) afirma:

El numeral 3 del Artículo 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC dispone que, “si así lo solicita, el importador será informado por escrito del valor en aduana determinado de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y del método utilizado a este efecto”.

Las Aduanas deben tener cuidado con esta disposición que se encuentra en armonía con lo estipulado en el Artículo 16 del mismo Acuerdo.

Por lo tanto, están obligadas a estar en condiciones técnicas y legales para responder algún requerimiento escrito de un importador, considerando que él tiene el derecho de no ser tratado de manera arbitraria en la valoración de las mercancías importadas. Para estos efectos, el mismo Acuerdo en su artículo 11 prevé el derecho de recurso.

25 Op. cit, p. 8.

26 Op. cit, p. 8.

Una actuación administrativa arbitraria sin motivación técnica y legal, y además, sin posibilidad de defensa, podría quedar sin efecto alguno con todas las implicaciones jurídicas y de orden práctico que esto tendría (p. 185)²⁷.

El Acuerdo del Valor de la OMC tácitamente señala que es la Administración quien tiene que ocuparse de buscar la información y los datos necesarios para la aplicación del sexto método de valoración; luego de lo cual, si el importador lo solicita será informado de ello. Queda claro entonces que sobre la Aduana recae la carga de la prueba en esta última etapa de la valoración; lo cual tiene sentido ya que es la Administración Aduanera quien generó la notificación de duda razonable dando inicio con ello al procedimiento de duda razonable; por lo que es preciso que el mismo concluya con la determinación del valor en aduana mediante la aplicación de uno de los métodos de valoración establecidos en el Acuerdo, o en su defecto, debe proceder a la desvirtuación de la duda razonable.

CONCLUSIONES

- 1.- La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable se configura en función al método de valoración examinado; esto debido a que cada uno de los seis métodos de valoración existentes tiene su propio objeto de prueba; lo que conlleva a una variación en la asignación de la carga de la prueba.
- 2.- La carga de la prueba en el primer método de valoración corresponde al importador; quien debe probar que el valor en aduana declarado a la Administración es el valor de transacción según los términos del Acuerdo del Valor de la OMC.
- 3.- La carga de la prueba en el segundo y tercer método de valoración corresponde tanto a la Administración como al importador; teniendo ambas partes el deber y el derecho de suministrar la información que tengan, respecto al valor de transacción de mercancías idénticas o similares a la que es objeto de valoración.

²⁷ Op. cit, p. 13.

- 4.- La carga de la prueba en el cuarto método de valoración corresponde *prima ratio* al importador; y en su defecto, será la Administración que en segundo término asuma la carga probatoria; teniendo en cuenta que el objeto de prueba en este método es el precio de venta en el país de importación de las mercancías importadas, u otras idénticas o similares, con las deducciones establecidas en el Acuerdo del Valor de la OMC.
- 5.- La carga de la prueba en el quinto método de valoración no recae en alguna de las partes del procedimiento aduanero de duda razonable; toda vez que el objeto de prueba en este método es el costo de los materiales y de la fabricación de las mercancías importadas, el valor agregado por concepto de beneficios y gastos generales relativos a la venta internacional de dichas mercancías, y los ajustes establecidos en el Acuerdo de Valor de la OMC; es decir, se trata de información que pertenece al productor de las mercancías importadas, y a la que naturalmente la Administración y el importador no tienen acceso directo; no obstante, el productor de las referidas mercancías puede a su libre voluntad decidir presentar o no las pruebas pertinentes; en tal sentido, solamente en el caso excepcional que habiendo presentado dichas pruebas, la Administración se base en información distinta respecto a “la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales” para la determinación del valor en aduana; ésta tendrá la carga de la prueba respecto a estos datos disímiles.
- 6.- La carga de la prueba en el sexto método de valoración corresponde a la Administración, debiendo en esta instancia aplicar y sustentar de manera razonablemente flexible uno de los métodos de valoración anteriores o emplear otros criterios razonables.
- 7.- Los alcances de la carga de la prueba representan los límites de la probanza y sus consecuencias, siendo además que estas últimas reperecen directamente en el destino del procedimiento, sea confirmando o desvirtuando la duda razonable; de producirse la confirmación se debe recurrir a la aplicación sucesiva y excluyente de los siguientes métodos de valoración, generando en muchos casos el pago de tributos adicionales por la determinación de un valor en aduana mayor al declarado por el importador.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Araujo, R.; Caballero, D.; Camargo, J. M., et al. (2009). *El Derecho Aduanero en el siglo XXI.* (1^a ed.) Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario / Editorial Legis.
- Castillo, I. (2014). La Duda Razonable: Vencimiento de los plazos y sus efectos – Ensayos de valoración aduanera. (1^a ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- Cosio, F. (2007). *Manual de Derecho Aduanero. Doctrina – Jurisprudencia.* (2^a ed.) Lima, Perú: Editorial Rodhas SAC.
- Sánchez, J. I. (2007). *Valoración Aduanera.* (1^a ed.) Secretaría General de la Comunidad Andina, Proyecto de Cooperación UE-CAN - Asistencia Relativa al Comercio I. Lima, Perú: Bellido Ediciones E.I.R.L.
- Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, 1994.
- Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado (1994)
- Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina), Lima, Perú, 15 de diciembre de 2003.
- Resolución 1684, Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena (Comunidad Andina), Lima, Perú, 28 de mayo de 2014.
- Comentario 15.1 “Aplicación del método del valor deducido”, del Comité Técnico de Valoración en Aduana (OMA).
- Decreto Supremo N° 186-99-EF, Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 29 de diciembre de 1999.
- Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 11 de abril de 2001.
- Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC” INTA-PE.01.10a (Versión 6). Publicado en el Diario Oficial El Peruano, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, Lima, Perú, 02 de febrero de 2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 21149-A-2011, del 16 de diciembre de 2011, Lima, Perú.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, del 06 de marzo de 2013, Lima, Perú. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 16 de marzo de 2013.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00754-A-2016, del 26 de enero de 2016, Lima, Perú.