

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**ANÁLISIS DE LA RTF N.º 03893-A-2013 (JOO)
EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS
DE CONTABILIDAD GENERALMENTE
ACEPTADOS PARA LA DETERMINACIÓN
DEL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN
ADUANERA Y UN BALANCE EN 100 RTF DE
AJUSTES DE VALOR ADUANERO DEL AÑO
2021**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Carlos Fernando Quispe Soto

Código 20162745

Asesor

Juan Alberto Garret Vargas

Lima – Perú

Noviembre de 2022



**ANALYSIS OF RTF No. 03893-A-2013 (JOO) IN
THE APPLICATION OF GENERALLY
ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES
FOR THE DETERMINATION OF THE FIRST
CUSTOMS VALUATION METHOD AND A
BALANCE IN 100 RTF OF CUSTOMS VALUE
ADJUSTMENTS FOR THE YEAR 2021**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	viii
ABSTRACT.....	ix
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I: ASPECTOS BÁSICOS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN EL ÁMBITO ADUANERO.....	5
1.1 Los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú y su incidencia tributaria.	6
1.2 Desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Acuerdo del Valor OMC.	14
1.3 El Primer Método de Valoración Aduanera y la RTF JOO N. ° 03893-A-2013...18	
1.4 Principales conceptos y terminología utilizados en el ámbito de las operaciones aduaneras respecto a los procesos de ajuste de valor en los procesos de importación.....	32
CAPITULO II: ANÁLISIS CRITICO DE LA RTF N.° 03893-A-2013 JOO EN LOS PROCESOS DE IMPORTACIÓN RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LA DETERMINACIÓN DEL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA	54
2.2 Problemática en la aplicación de la Resolución de Superintendencia N.° 234-2006/SUNAT para determinar el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados.....	63
2.3 Análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal acerca de la aplicación de la RTF 03893-A-2013 respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	71
2.3.1 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde un registro contable no aporta fehaciencia como valor probatorio:	71
2.3.2 Resoluciones del Tribunal Fiscal que inciden en los aspectos formales de los registros contables, por lo cual se evalúa información probatoria adicional:	72

2.3.3 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se indica el no cumplimiento de algunos principios de contabilidad pero no se desarrolla una estructura para dicho análisis:	76
2.3.4 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se exigen requisitos de legalización para el cumplimiento con los principios contables, los cuales no forman parte de la normatividad comunitaria:	83
2.3.5 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se apela al contenido de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT:.....	85
2.4 Implicancias del desconocimiento del valor probatorio de los registros contables en las operaciones de importación.....	86
2.5 Casos en la Jurisprudencia a nivel de Corte Suprema y Tribunales Administrativos Regionales acerca de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.	87
2.6 Propuesta de planteamiento de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los procesos de valoración aduanera iniciados por la administración aduanera en una Duda Razonable.....	92
Información contable presentada en aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Expediente de Duda Razonable analizado y respuesta de Sunat-Aduanas	95
CAPITULO III: BALANCE DE LA APLICACIÓN DE LA RTF 03893-A-2013 EN LA EMISIÓN DE 100 RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL POR AJUSTE DE VALOR ADUANERO DEL AÑO 2021	
102	
3.1 Principales aspectos de la modificación del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre la Valoración en Aduanas de la OMC mediante Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, que se identifican en las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2021	103
3.2 Resumen de 100 RTF emitidas en el año 2021 por el Tribunal Fiscal por resoluciones de caso de ajustes de valor aduanero donde la discrepancia con Sunat-Aduanas implica la aplicación del primer método de valoración aduanera, desarrollando las implicancias de los principios de contabilidad.....	106
3.2.1 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que la documentación bancaria presentada por el contribuyente es suficiente, y en caso la administración tenga dudas respecto a los mismos es esta la que debe solicitar información adicional a la entidad financiera que realizó la transferencia al exterior.	108

3.2.2 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que en el presente caso resulta aplicable el criterio de la RTF N.º 03768-A-2017 donde se indica que la información bancaria es elaborada por cada entidad bancaria y que escapa de manos del contribuyente que reúna requisitos exigidos por la administración aduanera. ...	109
3.2.3 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que la documentación bancaria no es suficiente y solamente acredita una parte del total del pago de la factura comercial por lo que no cumple con los requisitos para determinarse por el primer método de valoración aduanera, por lo que se aplica el tercer método de valoración. ...	109
3.2.4 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala la RTF N.º 0549-A-2016 al considerar la administración aduanera que la documentación presentada no guarda una vinculación con la operación, pero no se fundamenta porque tal circunstancia restaría valor probatorio a la operación	110
CAPITULO IV: CONCLUSIONES.....	112
PROPUESTAS A LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.....	116
ANEXOS.....	130

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Confirmación de Duda Razonable donde la Aduana de Perú no aplica el Decreto Supremo N 193-2020-EF.....	131
Anexo 2: Duda Razonable emitida por la Aduana de Nicaragua	132
Anexo 3: Ajuste de Valor emitido por la Aduana de Nicaragua	133
Anexo 4: Conformidad de la Administración Aduanera de Perú acerca de los libros y registros contables presentados como medios probatorios	134
Anexo 5: Informe de Determinación de Aduana donde reconoce la aplicación de las NICS 1 y 2	137
Anexo 6: Resolución N° 002-2022-EF/30	138



RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la RTF N.º 03893-A-2013 que es jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal al amparo del artículo 154º del Código Tributario y como los principios de contabilidad generalmente aceptados son aplicados en la determinación del primer método de valoración aduanera dentro de los procesos de duda razonable iniciados por la Administración Tributaria, para dicho análisis y crítica se han seguido las directrices y normativa del Acuerdo del Valor OMC, Decisión 571 de la CAN, Resolución 1684 de la SG de la CAN donde el Perú como país miembro tiene que cumplir con dichos parámetros normativos e incorporar en su normativa interna los dispositivos señalados. En el trabajo se llega a determinar que ni la Administración Tributaria ni el Tribunal Fiscal tienen un parámetro para la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados por ello se presenta un modelo de aplicación de los mismos, así como se determina que la RTF N.º 03893-A-2013 debe ser modificada y precisada en los aspectos de la correcta determinación del primer método de valoración aduanera utilizando los mencionados principios contables al ser un requisito para validar los medios probatorios presentados por los importadores durante los procesos de duda razonable.

Asimismo se analiza el impacto tanto a nivel jurisprudencial como legal de la modificación al reglamento de valoración con el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF que representa la incorporación de la normativa comunitaria a la legislación nacional respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y sus implicancias a nivel de los procesos contenciosos aduaneros.

Palabras clave: Duda razonable, primer método de valoración aduanera, ajuste de valor en aduanas, principios de contabilidad generalmente aceptados, proceso contencioso aduanero.

ABSTRACT

In the present work, RTF No. 03893-A-2013 is analyzed, which is mandatory jurisprudence issued by the Tax Court under article 154 of the Tax Code and how the generally accepted accounting principles are applied in the determination of the first customs valuation method within the reasonable doubt processes initiated by the Tax Administration, for said analysis and criticism the guidelines and regulations of the WTO Value Agreement, Decision 571 of the CAN, Resolution 1684 of the SG of the CAN have been followed, where Peru, as a member country, has to comply with said regulatory parameters and incorporate the aforementioned devices into its internal regulations. In the work it is determined that neither the Tax Administration nor the Tax Court have a parameter for the application of generally accepted accounting principles, therefore a model for their application is presented, as well as it is determined that RTF N. ° 03893-A-2013 must be modified and specified in the aspects of the correct determination of the first customs valuation method using the aforementioned accounting principles, as it is a requirement to validate the evidence presented by the importers during the reasonable doubt processes.

Likewise, the impact is analyzed both at a jurisprudential and legal level of the modification to the valuation regulation with Supreme Decree No. 193-2020-EF, which represents the incorporation of community regulations into national legislation regarding the application of the principles of generally accepted accounting and its implications at the level of contentious customs processes.

Keywords: Reasonable doubt, first customs valuation method, customs value adjustment, generally accepted accounting principles, customs contentious process.

INTRODUCCIÓN

En nuestro país según el artículo 223° de la Ley General de Sociedades vigente a partir de 01.01.1998, regula la obligación que los Estados Financieros se preparen y presenten de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, estos comprenden sustancialmente las NIIF y supletoriamente los Principios de Contabilidad Americanos, en virtud a lo dispuesto en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 013-98-EF/93.01 (23.07.98), por ello la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país tiene en la norma señalada la base para su aplicación en las diferentes actividades económicas y comerciales que desarrollen los contribuyentes.

Asimismo según el numeral 2) de la Nota General sobre la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I Notas Interpretativas del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (Acuerdo de Valor OMC), se aprecia que en el año 1994 se estableció que la Administración de Aduanas de cada país miembro deberá utilizar datos preparados de manera conforme con los de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país que corresponda según el artículo que se trate.

Por ello mediante la Decisión 571 de la Comisión de las Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que, para efectos de la valoración aduanera, los países miembros de la Comunidad Andina se registrarán por lo dispuesto en el texto del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y por lo establecido en la referida Decisión y su correspondiente Reglamento Comunitario.

Siendo así, se puede señalar que no es posible aplicar una norma interna que regule la valoración aduanera de mercancías importadas, interpretándola en un sentido contrario al Acuerdo sobre la Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o de las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, la Resolución N.° 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas.

Según el Acuerdo de Sala Plena N.º 2013-06 del Tribunal Fiscal de fecha 13.02.2013 se determinó que la RTF N.º 03893-A-2013 es jurisprudencia de observancia obligatoria de acuerdo al siguiente criterio establecido “Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza”.

Asimismo debemos tener en cuenta el Informe N°082-2013-SUNAT/4B4000, donde la Administración Tributaria concluye que la RTF N.º 03893-A-2013 resulta aplicable para la Administración Aduanera y para todos los operadores de comercio exterior, a partir del día siguiente de publicación en el diario oficial El Peruano, en la RTF N.º 03893-A-2013 el Tribunal Fiscal emite opinión de la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados basado en los alcances de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT – Norma referida a libros y registros vinculados a asuntos tributarios esta norma expedida por la Administración Tributaria concentra toda la normativa relacionada al llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, ello como lo indica la Administración en función al numeral 4º del artículo 87º del TUO del Código Tributario de ello se puede apreciar que toda esta normativa respecto de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios ha sido establecida por la Administración Tributaria a fin de poder realizar controles o facilitarle el desarrollo de una fiscalización respecto de puntos concretos acerca del cumplimiento de las disposiciones de carácter tributario-aduanero.

Al proceder con el análisis de la RTF N.º 03893-A-2013 JOO respecto a la evaluación de la información presentada para la determinación del valor en aduana y la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera a efectos de validar la información consignada en los registros contables presentados por el contribuyente encontramos una incorrecta aplicación por parte del Tribunal Fiscal acerca del concepto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el caso en mención al referirse en la jurisprudencia señalada a sólo normas de carácter tributario (Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT) y no a normatividad contable.

De acuerdo a la legislación analizada y la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal corresponde a este ente definir claramente cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados y NIIF que se aplican durante el proceso de valoración aduanera a fin de poder aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera a dichos casos, consecuentemente para contar con la seguridad jurídica durante la realización de operaciones de importación de un contribuyente, y la posibilidad de que los valores declarados ante Aduanas sean respetados durante los procesos de Duda Razonable, al momento de fundamentar un recurso de Reclamación ante la Administración Tributaria y al momento de fundamentar un recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal.

Por ello le corresponde a la Administración Aduanera incorporar la aplicación adecuada del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la Resolución N.º 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, respecto a la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la determinación de la valoración de los medios probatorios para la aplicación del primer método de valoración aduanera, asimismo que la Administración Aduanera pueda emitir directivas internas para los funcionarios en este caso los vistas de aduanas que tienen su facultad discrecional, para que dentro su evaluación de valor durante el despacho aduanero de mercancías de una importación tengan una metodología la cual avale su actuación respecto de la valoración de los medios probatorios que cumplen con la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados presentadas por los contribuyentes.

Todo lo expresado anteriormente debe de evaluarse tanto por la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal, como los operadores de comercio exterior a fin de no llegar a un desconocimiento como valor probatorio de la documentación y registros contables acerca de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera que traen como consecuencia que la Aduana determine la valoración de la mercancía del importador a través de métodos de valoración secundarios, dejando de aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera que es el método al cual la normatividad comunitaria otorga privilegio en cuanto a su aplicación, la consecuencia de ello es que el importador soportará una mayor carga impositiva porque la Administración Aduanera al desconocer el valor de transacción o precio realmente pagado o por pagar, efectuará la valoración de las mercancías materia de importación mediante otros métodos de valoración secundarios

donde se van a comparar valores similares y subjetivos a la mercancía, queda claro que la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados tiene carácter de observancia obligatoria por las entidades administrativas durante los procesos de importación de los operadores de comercio exterior por las normatividad comunitaria vigente, pero a manera de ejemplo como se ha presentado el caso en el capítulo 1 la administración aduanera en la actualidad no viene tomando en cuenta las modificaciones legislativas como el caso del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF en la emisión de Dudas Razonables, y todos los alcances y efectos que fluyen para las operaciones realizadas por los operadores de comercio exterior.

Por ello el presente trabajo de investigación se desarrollará bajo el siguiente esquema: en el primer capítulo se abordará los aspectos básicos de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el ámbito aduanero, en el capítulo segundo se tratará el análisis crítico de la RTF N.º 03893-A-2013 en los procesos de importación respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y la determinación del primer método de valoración aduanera, en el capítulo tercero se mostrará un balance de la aplicación de la RTF N.º 03893-A-2013 en la emisión de 100 resoluciones del tribunal fiscal por ajuste de valor aduanero del año 2021, por último en el capítulo cuarto se enuncian las propuestas a la problemática planteada tanto propuestas para la aplicación práctica de la RTF N.º 03893-A-2013, como propuestas respecto a las consecuencias del desconocimiento como valor probatorio de la documentación que no cumple con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO I: ASPECTOS BÁSICOS DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN EL ÁMBITO ADUANERO.

Dentro del desarrollo de las operaciones de una entidad un aspecto importante es el tributario, dentro del cual la Administración Tributaria desarrolla las acciones de fiscalización en bases a las facultades que se le han otorgado y bajo la potestad tributaria otorgada por la Constitución y leyes de la materia.

Dentro del ámbito impositivo se diferencian dos grandes secciones la referida a Tributos Internos y Aduanas, este último tiene como fuente diversa normativa internacional que ha sido adoptada por nuestro país para su aplicación en los procesos del desarrollo del comercio exterior dentro del marco tributario-aduanero que la Administración Tributaria ha adoptado acompañado de legislación nacional emitida para este sector en particular.

Por ello el sector aduanero tiene sus propias particularidades en la aplicación de normas que tiene un enfoque a parte del recaudador de desarrollo de la facilitación del comercio internacional del país, asimismo le es aplicable toda la legislación respecto a los impuestos que dentro de su desarrollo se afecten y nazcan por las operaciones que desarrollen los contribuyentes.

Por ello la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados se dan tanto en el sector aduanero como el de tributos internos, ello se deriva de la jurisprudencia que existe, normas emitidas tanto por la Administración Tributaria como instituciones del estado que regulan la aplicación de estas normas en nuestro país, por ello la importancia de contar con el marco en el cual se debe de manejar, sustentar los procesos de fiscalización en el ámbito aduanero como en el sector de tributos internos.

De ello nace la importancia de tener claridad en la aplicación de estos principios por que implican que se puedan establecer sanciones por su incorrecta aplicación y desconocimiento en procesos posteriores a un procedimiento de fiscalización como los

de reclamación y apelación que resultan posterior a la revisión efectuada por la Administración Tributaria.

1.1 Los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú y su incidencia tributaria.

La contabilidad es considerada como el lenguaje de los negocios, es decir a través del cual se realiza el registro de una operación económica de una transacción.

En primer término, corresponde tener un acercamiento al concepto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Al respecto Anthony y Reece (1982) señalan “que las reglas y convenciones contables son comúnmente llamados principios. La palabra principio se usa para significar ley o regla general adoptada para servir como guía de una acción, como un campo o base de conducta o práctica.” (p. 11)

Al respecto estos llamados principios desde mucho tiempo atrás han tenido otros nombres como postulados, hipótesis, características básicas, principios subyacentes, fundamentos o convenciones.

Al respecto Anthony y Reece (1982) señalan los siguientes principios:

- El concepto de medición del dinero, en contabilidad se registran únicamente los hechos que pueden expresarse en términos monetarios.
- El concepto de entidad empresaria, las cuentas se llevan para las entidades empresarias y no para las personas asociadas con esas entidades.
- El concepto de empresa en marcha, a menos que existan pruebas válidas que se opongan la contabilidad supone que la empresa seguirá operando durante un período indefinidamente largo.
- El concepto de costo, los recursos económicos de una empresa constituyen su activo, que consiste en efectivo, terrenos, edificios, maquinaria y otros bienes de uso y derechos de propiedad.
- El concepto de aspecto dual, los recursos de una empresa se denominan “activo” y los derechos de las distintas partes sobre ese activo “patrimonio”, existen dos tipos de patrimonio: 1) pasivo, son los derechos de los acreedores

y 2) el patrimonio de los propietarios que constituye el derecho de los propietarios de la empresa.

- El criterio conservador, existe el criterio conservador cuando el contador está frente a dos alternativas razonables en cuanto a cómo registrar un hecho determinado y opta por la que significa la menor de dos cantidades de activo o patrimonio de los propietarios, es decir “no anticipar ganancias y contemplar todas las pérdidas posibles. (pp. 17-23)
- El concepto de período contable, es relativamente fácil medir el resultado neto de todo el movimiento de una empresa por ser simplemente la diferencia entre el dinero que entra y el dinero que sale en un determinado tiempo, el lapso que se determina el cual informar recibe el nombre de período o ejercicio contable.
- El concepto de realización, los ingresos provienen de la provisión de bienes y servicios a clientes, el concepto de realización sugiere respuestas a dos interrogantes que se originan en la operación de medir los ingresos en un período contable: 1) ¿Cuándo? y 2) ¿Cuánto?
- El concepto de correspondencia, este concepto proporciona pautas para decidir que partidas del costo son gastos en un período contable dado, significa que en el grado que resulte factible los costos se registran como gastos en el ejercicio en el cual se inscribe el ingreso correspondiente.
- El concepto de consecuencia, este concepto exige que una vez que una empresa se ha decidido por un método tratará de igual forma todos los eventos subsiguientes del mismo carácter salvo que un motivo obligue a proceder de otra manera.
- El concepto de importancia, el contador no intenta registrar hechos tan insignificantes como para que el trabajo que lleva señalarlos no se justifique por la utilidad de resultados. (Anthony y Reece, 1982, pp. 39-53)

En nuestro país según el artículo 223° de la Ley General de Sociedades vigente a partir de 01.01.1998, regula la obligación que los Estados Financieros se preparen y presenten de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, estos comprenden sustancialmente las NIIF y supletoriamente los Principios de Contabilidad Americanos, en virtud a lo

dispuesto en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 013-98-EF/93.01 (23.07.98).

Por ello tenemos claro que en el país se deberán preparar los Estados Financieros de acuerdo con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país y oficializados por el ente competente, asimismo la información para la determinación de valores en aduana es parte integrante de estos financieros por ello la obligación de cumplir con estos principios.

Los estados financieros son el producto final del proceso contable en una empresa respecto al desarrollo sus actividades durante un periodo determinado los cuales nacen desde la manifestación de un registro hasta la elaboración de los estados financieros que son considerados como el producto final de dicho proceso, donde se evidencian los cambios en los resultados económicos de una entidad, su desenvolvimiento en su sector y los principales ratios que se pueden generar desde el análisis a esta información elaborada bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En ese orden de ideas tenemos lo señalado por el Marco Conceptual para la Información Financiera en el segundo párrafo de su Introducción:

Estas circunstancias diferentes han llevado a utilizar una variedad de definiciones de los elementos de los estados financieros, como por ejemplo los términos activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como unas preferencias sobre las diferentes bases de medida. Asimismo, tanto el alcance de los estados financieros como las informaciones reveladas en ellos se han visto afectadas por esa conjunción de circunstancias. (International Accounting Standards Board [IASB, 2010, p. 4)

Claramente se identifica el alcance que tiene la información contable en el desarrollo de las operaciones de una empresa y sus diferentes implicancias, así como la base de su medición para la elaboración de sus estados financieros.

Por tal razón, conviene considerar lo dispuesto en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros que constituyen la base sobre la cual se establecen los fundamentos conceptuales que dan lugar a las normas contables.

Por ello en el párrafo 9 de la NIC 1- Presentación de Estados Financieros señala que:

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. (Ministerio de Economía y Finanzas, Consejo Normativo de Contabilidad [MEF], 2021, p. 3)

Un aspecto importante por considerar corresponde al hecho que los principios de contabilidad generalmente aceptados son el conjunto de conceptos básicos, reglas y presupuestos basados en la práctica contable de los profesionales de cada país.

En función de ello la información obtenida de los Estados Financieros resulta relevante para la Administración Tributaria puesto que en base a ellos puede determinar su programación para fiscalizaciones, revisiones e inspecciones es decir los toma como parámetro durante el cumplimiento de sus funciones.

Asimismo, el reglamento de la Ley del Impuesto a la renta señala:

La contabilización de operaciones bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT], 2022, Artículo 33)

En la carta dirigida al presidente de la Cámara de Comercio e Industria Peruano Japonesa, Atsushi Gomi se señala lo siguiente:

Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223º de la Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad. (Vejarano Velásquez, 2013, sección nota a pie de página, p. 1)

Asimismo, en la referida Carta se hace mención del Informe N.º 085-2009-SUNAT/2B0000 donde se desarrolla el concepto de ingresos devengados según la aplicación de la NIC 18 así como las interpretaciones que realiza el Tribunal Fiscal respecto a este concepto en la RTF N.º 20641-1-2011 y 18323-3-2012.

Si la norma tributaria no es suficiente, se ha utilizado de manera supletoria la NIIF para dar contenido a las normas tributarias, ello se evidencia en los Informes que ha emitido la Administración Tributaria, Resoluciones de Tribunal Fiscal y Resoluciones del Poder Judicial.

Al respecto encontramos en la RTF N.º 10146-9-2013 se señala:

Entre otros argumentos que las facturas por fletes y los recibos por honorarios acrediten operaciones reales y son parte del costo, cumpliéndose con los principios de la NIC 2, agregando que corresponde la aplicación de los principios contables contenidos en los párrafos 10 y 12 de la NIC 2, y en las NIC 1 y 18. (p. 1)

De igual forma en la RTF N.º 08678-2-2016 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria se indica:

Que en las RTF 03205-4-2005, 19170-1-2011 y 04995-2-2012, entre otras, se ha establecido que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que

en nuestro país están constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad NIC; así, en la Resolución RTF N.º 04995-2-2012 se señaló que:

De acuerdo con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, Ley 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que mediante la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que dichos principios, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). (MEF, 2016b, p. 5)

De igual forma el Tribunal Fiscal reconoce al Marco Conceptual de la Normas Internacionales de Contabilidad y sus efectos como se manifiesta en la RTF N.º 08928-1-2015 al señalar:

Que de acuerdo al literal a) del párrafo 49 del Marco Conceptual de las Normas Internacional de Contabilidad, se define un activo como un recurso que controla la empresa como resultado de sucesos pasados, cuyos beneficios futuros se esperan fluyan a la empresa, indicándose, asimismo, en el párrafo 53 que el beneficio económico ligado a un activo es su potencial para contribuir, directa o indirectamente, en el flujo de efectivo y equivalentes de efectivo para la empresa, pudiendo ser dicho potencial, entre otros, productivo, constituyendo parte de las actividades operativas de la empresa o su capacidad de reducir los desembolsos de efectivo, precisándose, finalmente, en el párrafo 55 que los beneficios económicos futuros ligados a un activo pueden fluir a la empresa de diversas maneras, entre otros, utilizando por ejemplo un activo individualmente o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios que serán vendidos por la empresa. (MEF, 2015a, p. 3)

En la mencionada resolución el Tribunal Fiscal cita con mayor fuerza a la NIIF como parámetro de poder acreditar la forma fehaciente:

No se ha acreditado de forma fehaciente que dichas obras cumplen con los requisitos establecidos por el párrafo 24 de la NIC 16 para ser considerados como mejoras activables, máxime si no se ha señalado cuál es el estándar originalmente

proyectado del activo y cómo se ha determinado que los referidos gastos han incrementado la vida útil del mismo. (MEF, 2015, p. 4)

Así como el Tribunal Fiscal, el Poder Judicial ha interpretado la aplicación de las NIIF como en la Sentencia de Casación N.º 1173-2008-LIMA emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que valida la aplicación del principio de lo devengado y de la NIC 18 en materia tributaria al señalar:

Dicha normatividad resulta concordante con lo establecido en el párrafo veintinueve de la NIC 18 que señala que los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de una empresa que generan intereses, regalías y dividendos, deberán ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la traslación fluyan a la empresa y el monto de ingresos pueda ser medido confiablemente. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2008, Casación 1173-2008-Lima, párr. 6)

De igual forma tenemos la Sentencia de Casación N.º 730-2009-LIMA emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en el octavo considerando señala:

El artículo 57º inciso a) de la Ley de Impuesto a la renta, señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengue, asimismo la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 18 precisa que los ingresos son definidos como incrementos en los beneficios económicos productivos a lo largo del periodo contable, en forma de entrada o incremento del valor de los activos, esto decir, es el flujo bruto de beneficios económicos durante el periodo proveniente del curso de las actividades ordinarias de las empresas, que originan un incremento de patrimonio, lo que guarda concordancia con lo previsto en los artículos 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y 233 de la Ley General de Sociedades, que precisan que los intereses en suspenso al no ser reputados como utilidad de las entidades financieras, no pueden ser comprendidos para efectos de determinación del impuesto a la renta. . (Corte Suprema de Justicia de la República, 2008, Casación 1173-2008-Lima, párr. 3)

De igual forma el Tribunal Fiscal considera al Marco Conceptual para la definición de activo, pasivo y patrimonio como es en el caso de la RTF N.º18323-3-2012 al señalar:

Que el referido marco Conceptual también señala en su párrafo 83 que las partidas que reúnan la definición de elemento de los mismos (activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos, es decir, elementos del Balance General o del Estado de Ganancias y Pérdidas), deberán reconocerse:

a) si es probable que algún beneficio económico futuro asociado a la partida particular, fluya hacia la empresa o de ella, y b) si la partida tiene un costo o valor que puede ser medido confiablemente y en esta línea el párrafo 92 añade que en el caso de los ingresos éstos se reconocen en el Estado de Ganancias y Pérdidas cuando se ha producido un incremento en los beneficios económicos futuros, asociado a un incremento en un activo o una disminución en un pasivo y que pueda ser medido confiablemente. (MEF, 2012, p. 7)

Asimismo, el Tribunal Fiscal considera dentro de su jurisprudencia los conceptos de los principios que señala aplicar la Ley General de Sociedades cuando resuelve en la RTF N.º 11450-5-2011:

Que es del caso señalar que los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos de Norteamérica, se formalizan a través de los denominados Statement of Financial Accounting Standards (FAS) que son emitidos por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB),

Que de lo expuesto se concluye que, la obligación de aplicar supletoriamente en nuestro país (el Perú) los Principios de Contabilidad aplicados en los Estados Unidos, entre ellos el FAS 80, es dispuesto por la Ley General de Sociedades, Ley N.º 26887, la misma que es aplicable a partir del 01 de enero de 1998. (MEF, 2011, p. 6)

Por ello queda claro al margen de las discusiones que se den respecto a la validez de las normas contables como normas jurídicas, ellas tienen un efecto que ha sido aceptado por la Sunat, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial al momento de resolver los diversos casos que se generan durante la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

En el capítulo 2 al desarrollar el tema de la problemática de la aplicación de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, se verán de manera práctica todo lo anterior expuesto y se hará incidencia en porqué de las diferencias ente el tratamiento contable y tributario de las operaciones de importación.

1.2 Desarrollo de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Acuerdo del Valor OMC.

A manera didáctica se presenta la introducción histórica del Acuerdo del Gatt,

▪ El Artículo VII del GATT

El artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio estableció los principios generales de un sistema internacional de valoración. Se disponía en él que el valor a fines aduaneros de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de las mercancías a partir del cual se impone el derecho, o bien de mercancías similares, en lugar de en el valor de las mercancías de origen nacional o en valores ficticios o arbitrarios. Aunque en el artículo VII se recoge también una definición de “valor real”, permitía a los Miembros utilizar métodos muy diferentes para valorar las mercancías. Existían además “cláusulas de anterioridad” que permitían la continuación de viejas normas que ni siquiera satisfacían la nueva y muy general norma.

▪ Definición del valor de Bruselas

A partir del decenio de 1950 muchos países calculaban los derechos de aduana según la Definición del Valor de Bruselas (DVB). Con arreglo a este método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho. Las desviaciones en la práctica de este precio únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento. Este método no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la oficina de aduanas ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo. Los productos nuevos o raros no figuraban muchas

veces en las listas, lo que hacía difícil determinar el “precio normal”. Los Estados Unidos nunca se adhirieron a la DVB; se necesitaba, pues, un método de valoración más flexible y uniforme que armonizase los regímenes de todos los países.

- **Código de valoración de la Ronda de Tokio**

El Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El llamado “valor de transacción” tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales. Difiere del valor “teórico” utilizado en la Definición del Valor de Bruselas (DVB). En su calidad de acuerdo independiente, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio fue firmado por más de 40 partes contratantes.

- **El nuevo Acuerdo**

Tras la conclusión de la Ronda Uruguay, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994. Este Acuerdo es igual en esencia al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos ad valorem a las importaciones. No contiene obligaciones sobre la valoración a efectos de determinar los derechos de exportación o la administración de los contingentes sobre la base del valor de las mercancías, ni establece condiciones para la valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos internos o control de divisas. (OMC, s.f., párrs. 3-6)

Al respecto se debe indicar que según el numeral 2) de la Nota General sobre la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I Notas Interpretativas del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo

General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994", se aprecia que en el año 1994 se estableció que la Administración de Aduanas de cada país miembro deberá utilizar datos preparados de manera conforme con los de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país que corresponda según el artículo que se trate.

Asimismo, se desarrolla en dicho Acuerdo el concepto de estos principios señalando que se entiende por principios de contabilidad generalmente aceptados "aquellos sobre los que hay un consenso reconocido o que gozan de un apoyo substancial y autorizado, en un país y un momento dado, para la determinación de qué recursos y obligaciones económicas deben registrarse como activo y pasivo".

Al respecto en el cuerpo del desarrollo de la RTF N °03893-A-2013 se considera que mediante Resolución Legislativa N.º 26407 vigente desde el 1 de enero de 1995, se aprobó el Acuerdo por el que se establece la OMC y los Acuerdos Comerciales contenidos en el Acta Final de la Ronda de Uruguay suscrita en Marrakech, Marruecos el 15 de abril de 1994, entre los que se encontraba el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

A solicitud del Gobierno Peruano la cual fue aceptada por el Consejo General de la OMC mediante la Decisión WT/L/307, fue recién a partir del 1 de abril de 2000 que la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas al Perú se rige en su totalidad por lo establecido en el Acuerdo sobre –valoración de la Organización Mundial del Comercio OMC.

Por ello mediante la Decisión 571 de la Comisión de las Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que, para efectos de la valoración aduanera, los países miembros de la Comunidad Andina se registrarán por lo dispuesto en el texto del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y por lo establecido en la referida Decisión y su correspondiente Reglamento Comunitario.

Como se aprecia en el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por normas contenidas en un tratado internacional y por normas comunitarias, siendo éstas las que establecen los lineamientos fundamentales que se deben observar en la aplicación de asignar un valor a la mercancía importada para efectos de determinar la base imponible de los tributos aduaneros en un país.

Al respecto indicamos los siguientes considerandos presentes en la RTF N.º 03893-A-2013, con relación al carácter de las normas contenidas en el tratado internacional se debe considerar que según el principio Pacta Sunt Servanda, reconocido por los artículos 26º y 27º de la Convención de Viena sobre los Tratados Internacionales, los estados contratantes no pueden invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

Asimismo se debe tomar en cuenta que las normas comunitarias gozan de los siguientes atributos: i) se emiten como consecuencia del ejercicio de competencias asignadas a organismos supranacionales, ii) son de aplicación inmediata y de efecto directo, ya que ingresan automáticamente en el sistema jurídico de los Estados miembros a partir de su entrada en vigencia, aplicándose tanto a sus nacionales como el Estado mismo, siendo necesario precisar que en el interior de cada Estado miembro coexistan el Derecho Comunitario y el Derecho Interno, cada uno con su propia autonomía, y iii) gozan de primacía es decir tiene jerarquía superior a cualquier norma de orden interno.

Siendo así, se puede señalar que no es posible aplicar una norma interna que regule la valoración aduanera de mercancías importadas, interpretándola en un sentido contrario al Acuerdo sobre la Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o de las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaria General de la Comunidad Andina, la Resolución N.º 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, sino que frente a una situación en la que la norma podría tener ese sentido, los operadores jurídicos tienen las siguientes opciones: i) interpretar lo dispuesto en la norma interna en el sentido del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la normativa comunitaria, si el texto de la norma interna lo permite o, ii) aplicar lo dispuesto en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y la norma comunitaria y no aplicar la norma interna, en caso que la contradicción sea insalvable.

De lo anterior indicado queda claro que la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados señalados en el Anexo I Notas Interpretativas del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, tiene un carácter obligatorio en cuanto a la aplicación durante un proceso de valoración aduanera en los procesos de importación en un determinado país.

Por ello que durante el proceso de importación de mercaderías al país todas las aduanas del Perú deben de aplicar el Acuerdo de la OMC que incluyen las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, dichas normas se aplicarán en concordancia con la regulación tributaria de cada país a fin de no, por ende, la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el ámbito aduanero tiene actual vigencia.

1.3 El Primer Método de Valoración Aduanera y la RTF JOO N. ° 03893-A-2013

En primer término, cabe señalar que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario señala entre las fuentes el derecho entre otras a la jurisprudencia; las resoluciones de observancia obligatoria dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario, asimismo esta jurisprudencia obliga a la Administración Tributaria a actuar con arreglo al criterio en ellas contenido.

Contra este tipo de Resoluciones, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

Según el artículo 3° de la Resolución N. ° 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, del Título II los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la percepción de los impuestos a la importación son los señalados en el artículo 3 de la Decisión 571, así:

1. Primer Método: Valor de Transacción de las mercancías importadas.
2. Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.
3. Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares.
4. Cuarto Método: Método del Valor Deductivo.
5. Quinto Método: Método del Valor Reconstruido.
6. Sexto Método: Método del "último recurso". (Comunidad Andina, 2014, p. 8)

La aplicación de los métodos de valoración se realizará estrictamente en el orden sucesivo de su presentación indicado anteriormente conforme a lo señalado en la Nota General del Acuerdo de Valoración de la OMC.

El orden de aplicación de los métodos cuarto y quinto indicados en el presente artículo puede ser invertido, si lo solicita el importador y lo acepta la Administración Aduanera. En este caso, cuando se haya agotado la aplicación del Método del Valor Reconstruido corresponderá aplicar el Método del Valor Deductivo.

Si en aplicación del Método del Valor Reconstruido o del Método del Valor Deductivo cuando la Administración Aduanera haya aceptado la inversión, no es posible determinar el valor en aduana, base imponible o base gravable, se acudirá al método del último recurso.

Para la valoración de las mercancías importadas, mediante la utilización del primer método o método principal denominado Valor de Transacción, deben tenerse en cuenta las disposiciones de los artículos 1 y 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas notas interpretativas, así como los lineamientos generales de la Decisión 571 y las disposiciones del Reglamento. (Comunidad Andina, 2014, pp. 8-9)

El Valor de Transacción se define como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, cuando éstas se venden para su exportación al territorio aduanero comunitario, ajustado de conformidad con las adiciones previstas en el artículo 20 y las deducciones de los conceptos, gastos o costos, que no forman parte del valor en aduana, de que trata el artículo 33 del Reglamento.

El valor en Aduana, en aplicación del Método del Valor de Transacción, se calculará en el formulario de la Declaración Andina del Valor, de acuerdo con lo dispuesto en las normas comunitarias.

Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al territorio aduanero comunitario.

- b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, independientemente de la fecha en que se haya realizado la transacción y de la eventual fluctuación posterior de los precios.
- c) Que en los anteriores términos, pueda demostrarse documentalmente el precio realmente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada, de la forma prevista en el artículo 8 del Reglamento.
- d) Que se cumplan todas las circunstancias exigidas en los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
- e) Que, si hay lugar a ello, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables, según lo previsto en el artículo 20 del Reglamento.
- f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, en relación a la negociación, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 18 del Reglamento.
- g) Que la factura comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 9 del Reglamento.
- h) Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (Comunidad Andina, 2014, pp. 9-11)

Es en el numeral h) donde se vuelve a indicar la importancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados tal como se había comentado anteriormente por lo que la Resolución N. ° 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías corrobora la vigencia de la aplicación de los mencionados principios sobre la cual se deberá preparar la información contable para efectos aduaneros.

De igual forma el Reglamento define el concepto de Venta para la aplicación de los métodos de valoración aduanera; el Método del Valor de Transacción solo podrá aplicarse si la importación se realiza obligatoriamente como resultado de una venta, tal como está definida en el literal p) del artículo 2 del Reglamento.

Si tal venta no existe, habrá que recurrir a los métodos secundarios citados en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571, de manera sucesiva y en el orden establecido en el artículo 4 de la misma Decisión. (Comunidad Andina, 2014, pp. 10)

Una relación no limitativa de casos en que no existe venta es la siguiente:

- a) Suministros gratuitos, como regalos, donaciones, muestras, artículos publicitarios.
- b) Mercancías importadas en consignación.
- c) Mercancías importadas por intermediarios que no las compran, pero las venden después de su importación.
- d) Mercancías importadas cuando el importador y el proveedor son la misma persona.
- e) Mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica.
- f) Mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing.
- g) Mercancías entregadas en préstamo que siguen siendo propiedad del expedidor.
- h) Mercancías (residuos) que se importan para su destrucción en el país de importación.
- i) Trueque en su forma pura, cuando la transacción no se exprese en términos monetarios, ni se disponga de datos objetivos y cuantificables para determinar los elementos constitutivos de la venta. (Comunidad Andina, 2014, pp. 10)

Cuando se trate de transacciones de trueque o compensación, consideradas como un intercambio de mercancías o servicios de valor más o menos igual, sin recurrir a un intercambio de moneda o que estén parcialmente expresadas en términos monetarios, se deberá determinar si se ha realizado una venta o no.

Las transacciones de compensación o las operaciones de trueque expresadas en términos monetarios pueden ser consideradas como ventas, siempre que exista un precio realmente pagado o por pagar fijado sobre la base de una forma de pago relacionada con las mercancías importadas.

En estos casos se tendrá en cuenta si este tipo de transacciones significan una condición cuyo valor pueda determinarse según el párrafo 1 b) del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Para los efectos aduaneros de aplicación de los métodos de valoración aduanera se considerará venta para la exportación cuando:

- La venta debe hacerse para la exportación con destino al territorio aduanero comunitario donde se importa la mercancía, hecho que deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras.
- Si las mercancías han sido vendidas con el único fin de introducirlas al territorio aduanero, este hecho deberá considerarse como una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación a dicho territorio.
- También será considerado como un indicador de que la venta se hizo para su exportación al territorio aduanero comunitario, la transferencia internacional efectiva de la propiedad de las mercancías que son introducidas a este territorio.
- En el caso de ventas sucesivas antes de la importación, la indicación señalada en los párrafos anteriores sólo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron o importaron las mercancías al territorio aduanero comunitario, o respecto a una venta en dicho territorio, anterior a la aceptación de la declaración en aduana de las mercancías presentadas para la importación de las mismas. (Comunidad Andina, 2014, p. 10)

En el artículo 8, sobre el Precio realmente pagado o por pagar, se menciona:

- La base fundamental sobre la cual descansa el Método del Valor de Transacción de las mercancías importadas, es el precio realmente pagado o por pagar por estas mercancías como condición inherente a su venta.
- El precio realmente pagado o por pagar es el precio de las mercancías importadas y constituye el pago total que por estas mercancías ha hecho o va a hacer efectivamente el comprador al vendedor, de manera directa y/o de manera indirecta en beneficio del mismo vendedor.

- Los pagos indirectos son los que se hacen a un tercero en beneficio del vendedor o para satisfacer una obligación de ese vendedor, como condición impuesta en la negociación y son determinantes del precio total negociado por las mercancías. La característica común es que tales pagos se hacen de manera separada del pago directo efectuado por las mercancías importadas.
- Estos pagos deben ser declarados, debidamente sustentados y documentados por el importador a las autoridades aduaneras.
- Cuando se trate de pagos anticipados o cuando existan pagos previstos o soportados en dos o más facturas comerciales o contratos inherentes a la compraventa de la mercancía objeto de la valoración, todos los pagos formarán parte del precio realmente pagado o por pagar y deberán ser declarados.
- Todos los pagos que haga el comprador por la compraventa de la mercancía importada deben ser verificados a fin de determinar la existencia de pagos indirectos no declarados para la conformación del precio realmente pagado o por pagar del comprador al vendedor por dichas mercancías y en consecuencia para la correcta determinación del valor en aduana.
- Las actividades que emprenda el comprador por su propia cuenta, que no son impuestas por el vendedor, diferentes de aquellas para las que está previsto un ajuste por el artículo 20 del Reglamento, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque beneficien a éste, en consecuencia, los gastos causados por su realización no formarán parte del valor en aduana.
- Tales actividades pueden referirse a la comercialización de las mercancías importadas, realizadas incluso mediante un acuerdo con el vendedor, a las comisiones de compra, a las pruebas o análisis, o a los gastos ocasionados por la obtención de una carta de crédito, realizados por el comprador.
- De la misma manera, los pagos del comprador al vendedor por conceptos que no guarden relación con las mercancías importadas, como los dividendos pagados al vendedor si tuviera la calidad de accionista, no forman parte del valor en aduana de tales mercancías.
- El pago por el precio de las mercancías importadas no tiene que hacerse necesariamente en dinero, puede revestir otras formas, como un crédito documentario, un instrumento negociable o cualquier título representativo del

mismo, así como cualquier otra forma de contraprestación que implique la existencia de ese precio y de dicho pago. De esta manera, son válidos los giros, las transferencias de acciones, de obligaciones, o, en algunos casos, de algún documento negociable.

- El precio resultante de prácticas de “dumping”, subvenciones o primas a la exportación podrá ser aceptado a efectos de la valoración, si es el que realmente ha pagado o va a pagar el comprador al vendedor, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 1.1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Para combatir estas prácticas se utilizarán las normas que existan sobre el particular, conforme a lo previsto en el artículo 23 de la Decisión 571. (Comunidad Andina, 2014, pp. 11-12)

A los efectos de la aplicación del primer método "Valor de Transacción de las mercancías importadas" establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la factura comercial debe:

1. Reflejar el precio realmente pagado o por pagar, por el comprador al vendedor, por las mercancías importadas, independientemente de que la forma de pago sea directa y/o indirecta.
2. Ser un documento original y definitivo. En tal sentido no se aceptará una factura proforma.
3. Ser expedida por el vendedor de la mercancía.
4. Carecer de borrones, enmendaduras o adulteraciones.
5. Contener como mínimo los siguientes datos:
 - a) Número y fecha de expedición.
 - b) Lugar de expedición de la factura.
 - c) Nombre y dirección del vendedor.
 - d) Nombre y dirección del comprador.
 - e) Descripción de la mercancía.
 - f) Cantidad.
 - g) Precio unitario y total.
 - h) Moneda de la transacción comercial.

- i) Lugar condiciones de entrega de la mercancía, según los términos internacionales de comercio "INCOTERMS", establecidos por la Cámara de Comercio Internacional, o cualquier otra designación que consigne las condiciones de entrega de la mercancía importada por parte del vendedor, salvo que esté previsto en el contrato de compraventa internacional.
 - j) Otros datos establecidos de acuerdo a la legislación de cada País Miembro.
6. La factura comercial puede tomar la forma de un mensaje electrónico, en cuyo caso deberá cumplir con los requisitos antes señalados. Para efectos de control se tendrá en cuenta lo establecido en la legislación nacional sobre regulación del comercio electrónico.
 7. Cuando las facturas comerciales se presenten en un idioma diferente al español, la Administración Aduanera podrá exigir al importador que adjunte la traducción correspondiente.
 8. Las facturas emitidas que registren en su contenido “para efectos aduaneros” o las emitidas para los casos en los cuales no se realiza ninguna compraventa no se tendrán en cuenta para efectos de la determinación del valor en aduana.
 9. Cuando la mercancía facturada se describa mediante códigos, el importador debe adjuntar catálogos con el detalle de la descripción de la mercancía correspondiente a cada código, cuando se lo requiera la Administración Aduanera.
 10. El cumplimiento de los requisitos señalados en los párrafos anteriores del presente artículo, no limita la facultad de la Administración Aduanera de efectuar los controles aduaneros que correspondan, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 del Reglamento.

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

Los descuentos o rebajas otorgados por el vendedor de la mercancía importada se aceptarán para la determinación del valor en aduana, debido a que los pagos reales y

totales del comprador al vendedor constituyen el fundamento del Método del Valor de Transacción. El precio realmente pagado o por pagar que se obtiene después de aplicar tales descuentos o rebajas, se aceptará siempre que:

- i. El descuento esté relacionado con las mercancías objeto de valoración.
- ii. No se trate de un descuento de carácter retroactivo, concedido por mercancías importadas con anterioridad a aquella a la que se está aplicando la rebaja o descuento, correspondientes a transacciones independientes a aquella de la mercancía que se valora.
- iii. El comprador se esté beneficiando realmente del descuento, es decir, que se cumplan los presupuestos que dieron origen al mismo.
- iv. En la factura comercial y/o contrato de compraventa, se distinga del precio de la mercancía y se identifique el concepto y cuantía de la rebaja.
- v. El total de las mercancías negociadas hayan sido vendidas para la exportación al territorio aduanero comunitario y compradas por la misma persona.

Si no se cumple cualquiera de estas condiciones, los descuentos otorgados por el vendedor serán desestimados por la Administración Aduanera a los efectos de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas. En tales casos dichos descuentos deberán considerarse como parte del precio pagado o por pagar para calcular el valor en aduana.

Los descuentos por pago al contado son aceptables, aun si en el momento de la valoración el pago total no se ha efectuado todavía. Tratándose de un precio pagado o por pagar, el importe que el importador pagará por las mercancías se aceptará como base para la valoración.

En los descuentos por cantidad, se tendrá en cuenta la cantidad total negociada que se expedirá en un determinado período, así se trate de entregas parciales.

El Valor de Transacción no podrá ser rechazado por el solo hecho de que el valor declarado por las mercancías sea inferior a los precios corrientes de mercado de mercancías idénticas o similares. Un precio inferior a los precios corrientes de mercado se aceptará, siempre que el valor declarado corresponda al precio realmente pagado o por pagar.

A efectos de la valoración aduanera, se entenderá como condiciones aquellas exigencias contractuales impuestas por el vendedor referidas al precio o a la venta de las mercancías importadas. Cuando las condiciones no puedan cuantificarse, es decir, que no pueda determinarse en qué medida se han reflejado en el precio negociado, se rechazará el Valor de Transacción; para el efecto se tendrán en cuenta lo señalado en el párrafo 1b) de la Nota Interpretativa al artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

El valor de la condición, cuando se conozca y esté relacionado con las mercancías importadas, forma parte del precio realmente pagado o por pagar y no conduce al rechazo del Valor de Transacción.

Conforme a la definición de ventas relacionadas establecida en el literal 1 del artículo 2 del Reglamento, cuando la condición esté referida al precio, se considerará que el mismo no constituye la única contraprestación, ya que depende de las condiciones de otras transacciones entre el vendedor y el comprador, cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercancías a valorar, por lo tanto, se rechazará el Valor de Transacción.

Cuando la condición está referida a la venta, se trata de las transacciones de compensación, es decir, las ventas a un país dependen de las ventas desde ese mismo país y el mecanismo de pago consiste en un intercambio de mercancías por mercancías o inclusive por servicios.

En esos casos se deberá estudiar si los requisitos del Método del Valor de Transacción son aplicables y se agregará el valor de la condición siempre que pueda cuantificarse.

Las condiciones o contraprestaciones relacionadas con la producción o la comercialización de las mercancías importadas no conducen a rechazar el Valor de Transacción.

De la misma manera no hay que incluir en el valor en aduana el valor de las condiciones relativas a la comercialización, incluso si se hubieran acordado entre el vendedor y el comprador.

La existencia de una vinculación entre comprador y vendedor, de conformidad con lo definido en el artículo 15, párrafo 4 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no constituye, por sí misma, un motivo suficiente para considerar inaceptable el Valor de Transacción.

La vinculación no ha influido en el precio negociado entre las partes vinculadas, no se descartará el Método del Valor de Transacción.

Cuando la vinculación entre el comprador y el vendedor de las mercancías importadas haya influido en el precio pactado entre las partes, es obligación del declarante informarlo a través de la Declaración Andina del Valor; en este caso no podrá aplicarse el Método del Valor de Transacción y se valorará la mercancía importada recurriendo a los demás métodos en el orden establecido según los artículos 3 y 4 de la Decisión 571.

Si no hay una manifestación expresa al respecto y la Administración Aduanera tiene razones fundamentadas para considerar que la vinculación ha influido en el precio, le comunicará por escrito al importador los motivos por los cuales considera inaceptable el Valor de Transacción, dándole un plazo razonable, para que conteste, aportando las pruebas que demuestren, si es el caso, que la vinculación no influyó en el precio. En este caso se debe tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la RTF N. ° 02980-A-2016 señala que:

El artículo 2° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de la OMC aprobado por Decreto Supremo N. ° 186-99-EF establece en concordancia con la Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que:

El valor en Aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas ..., Segundo Método: valor de Transacción de Mercancías Idénticas ..., Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares. (MEF, 1999. Artículo 2)

Que el artículo 3° del Reglamento indicado al regular el Primer Método de Valoración Valor de Transacción de las Mercancías Importadas, señala lo siguiente:

De acuerdo con este método deben aplicarse el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación y cuando correspondan a la última venta, a un importador residente en el territorio

aduanero peruano con los ajustes señalados en el Artículo 8° del Acuerdo del Valor de la OMC cuando corresponda.

Este precio debe ser el pago total que el comprador ha realizado o va a efectuar por dichas mercancías importadas, al vendedor o en beneficio de éste. Dicho pago puede darse a través de una transferencia de dinero, mediante cartas de crédito o documentos negociables, o también puede hacerse en forma directa e indirecta. El precio realmente pagado o por pagar también comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

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

Que la referida norma es concordante con la Decisión N.° 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC, según la cual: “Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8°.

Si una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11°, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1°.

Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador indicando los motivos que la inspiran.

Por lo que resulta incuestionable que antes de la determinación de tributos por parte de la Aduana, ésta debe cumplir con motivar el ajuste de valor que efectúa conforme las normas legales aplicables y los elementos de juicio que surjan en cada caso.

Hasta el año 2013 existía diversa jurisprudencia acerca de los ajuste de valor por las operaciones de importación de mercancías y de la inaplicación del Primer Método de Valoración en dichos procesos, pero en dicho año se emite la RTF JOO N.º 03893-A-2013 donde se establecen los parámetros para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera como prioridad indicando las características que conlleva dicha aplicación y los requisitos que se deben de cumplir a fin de que la Administración Aduanera no ajuste el valor de importación.

Según el Acuerdo de Sala Plena N.º 2013-06 del Tribunal Fiscal de fecha 13.02.2013 se determinó que la RTF N.º 03893-A-2013 es jurisprudencia de observancia obligatoria de acuerdo al siguiente criterio establecido:

Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza. (MEF, 2013, p. 37)

Asimismo debemos tener en cuenta el Informe N°082-2013-SUNAT/4B4000, donde la Administración concluye que la RTF N.º 03893-A-2013 resulta aplicable para la Administración Aduanera y para todos los operadores de comercio exterior, a partir del día siguiente de publicación en el diario oficial El Peruano, es decir a partir del 17.03.2013, precisándose que los nuevos criterios que contiene respecto a los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5º del Reglamento sobre Valoración, resultan también aplicables respecto a las situaciones jurídicas existentes.

En primer término respecto a lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2013-06 podemos indicar que se define claramente que en la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera el artículo 1º del Acuerdo sobre

Valoración de la OMC señala: El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las circunstancias que éste indica.

Bajo dicho contexto normativo cuando la Administración Tributaria en un control que pueda realizar durante el proceso de nacionalización de mercancías por parte de un contribuyente o una fiscalización posterior a ésta y existan dudas sobre el valor en aduana de lo declarado por un importador en aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

Puede darse el caso ya sea porque la documentación que sustenta dicha declaración no contiene información suficiente para verificar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de dicho método o puede resultar inconsistente debido a que en la base de datos de la Administración Tributaria existe información de valores de mercancías similares mayores a las declaradas por el importador, se inicia un procedimiento de Duda Razonable para que el contribuyente proporcione información y documentación adicional acerca de la mercancías en el proceso de importación.

De ello tenemos que el contribuyente al emitir su respuesta a la Administración Tributaria presentará documentación comercial y también registros contables que realizó con relación a la transacción de la mercancía importada, que evidenciarán de ser el caso la adquisición de la mercancía importada, el pago de la misma, el financiamiento para el pago de dicho precio, etc.

Asimismo, cabe resaltar que en algunos casos la Administración Tributaria ha interpretado que los documentos en los que constan los registros contables no tienen valor probatorio si no reúnen las condiciones ni requisitos legalmente establecidos, esto es, en la jurisprudencia del presente caso analizado si no cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lo cual le ha servido como fundamento para descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera. Sin embargo, en otros casos ha aplicado dicho método de valoración aduanera a pesar de que los registros contables no cumplían los mencionados principios en el análisis que le dio a un determinado caso.

De la normativa comunitaria existente respecto a la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera cuando el importador anota las transacciones y demás operaciones vinculadas con la importación de la mercancía en estricta observancia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, la Administración Tributaria se encuentra obligada a tenerlos en cuenta, esto es, a utilizar la información consignada en los libros y registros de contabilidad para verificar el cumplimiento de los requisitos y circunstancias previstas por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera en un proceso de importación.

Por ello la Administración Tributaria se encuentra obligada a utilizar la información consignada en la contabilidad del importador únicamente si ésta ha sido preparada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, de esta manera si dichos registros han sido formulados sin observar tales principios carecen de valor probatorio y la Administración Tributaria no se encuentra obligada a tenerla en cuenta.

No obstante, es importante considerar que la información de los registros contables presentados por el importador es obtenida de los documentos que acreditan los hechos o situaciones económicas anotadas, de manera que si cuando la transacción de la mercancía importada y otras operaciones vinculadas a la importación han sido incorrectamente anotadas, ello implicará únicamente que los libros y registros contables en los que se hicieron dichas anotaciones no tengan valor probatorio.

Pero ello no puede llevar a concluir que dichas transacciones y operaciones no sean reales o que la información relativa a éstas no pueda ser acreditada mediante otros documentos que sean fehacientes y en consecuencia que produzcan certeza.

1.4 Principales conceptos y terminología utilizados en el ámbito de las operaciones aduaneras respecto a los procesos de ajuste de valor en los procesos de importación

En esta parte del presente trabajo se desarrollan los principales conceptos que son utilizados durante los procesos de ajuste de valor a la mercancía importada que servirán para el desarrollo del presente trabajo.

Dentro de nuestra normativa nacional tenemos a la Ley General de Aduanas Decreto Legislativo N. ° 1053 que en su título II define a los principios generales:

Facilitación del comercio exterior. Los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal.

Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la Administración Aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea ésta soportada por medios documentales o electrónicos que gozan de plena validez legal. (Sunat, 2008, Artículo 4)

Respecto a este artículo es necesario que la administración aduanera considere que el aspecto de facilitación del comercio exterior no sólo debe quedar a un nivel operativo relativo a las operaciones y procedimientos aduaneros que realizan los operadores de comercio exterior, sino que también se deben considerar a los procedimientos de ajuste de valor de la mercancía importada que son los que tienen el mayor impacto financiero en las empresas.

Cooperación e intercambio de información. Para el desarrollo de sus actividades la Administración Aduanera procurará el intercambio de información y/o la interoperabilidad con los sistemas de otras administraciones aduaneras o ventanillas únicas del mundo de manera electrónica o la integración de los procesos interinstitucionales, así como la cooperación con empresas privadas y entidades públicas nacionales y extranjeras. (Sunat, 2008, Artículo 5)

Las entidades públicas que registran datos en medios electrónicos se encuentran obligadas, salvo las excepciones previstas en la Constitución y la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, a poner a disposición de la Administración Aduanera dicha información de manera electrónica.

La Administración Aduanera deberá disponer medidas para que el intercambio de datos y documentos que sean necesarios entre la autoridad aduanera y los operadores de comercio exterior se realicen por medios electrónicos. (Sunat, 2008, Artículo 5)

Respecto a este artículo consideramos importante que la administración aduanera al realizar el intercambio de información respecto a los procesos de ajustes de valor también considere verificar con otras administraciones aduaneras las operaciones realizadas por los operadores de comercio exterior a fin de reducir los riesgos inherentes en el ámbito de subvaluación en el valor de mercancías importadas a fin de contar con información verificada de precios y valor de las operaciones internacionales.

Gestión de la calidad y uso de estándares internacionales. La prestación de los servicios aduaneros deberá tender a alcanzar los niveles establecidos en las normas internacionales sobre sistemas de gestión de la calidad, con énfasis en los procesos, y a aplicar estándares internacionales elaborados por organismos internacionales vinculados al comercio exterior. (Sunat, 2008, Artículo 7)

Respecto a este artículo es pertinente que la administración aduanera considere adoptar normas internacionales acerca de los procesos operativos aduaneros así como también las normas que emiten las entidades vinculadas al comercio exterior respecto al tratamiento de valoración de la mercancía importada por los operadores de comercio exterior.

Buena fe y presunción de veracidad. “Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior.” (Sunat, 2008, Artículo 8)

Respecto a este artículo consideramos que en todas las operaciones de comercio exterior se deben guiar por este principio, asimismo durante la realización de los trámites correspondientes a la importación de mercancías al país se debe considerar este principio al realizar trámites vinculados a justificar el precio pagado por las mercancías durante los procesos de valoración aduanera. Este principio también tiene un desarrollo legal en la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Dentro del marco legal nacional también tenemos a la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N.º 27444 dentro de la cual tenemos a los siguientes artículos que tiene un impacto en las operaciones de comercio exterior:

Principio del debido procedimiento. Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo. “Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo. (Congreso de la República del Perú, 2001, Ley 27444, Artículo 4)

Respecto a este artículo dentro de las operaciones comercio exterior se desarrollan diversas actividades que tienen diversas características en cuanto a plazos como la presentación de documentación aduanera para la realización de las operaciones de importación de mercancía por lo cual la administración aduanera debe tener presente que al momento de que los operadores de comercio exterior procedan a impugnar actos administrativos realizados durante el despacho aduanero se considere el debido procedimiento como principio que rige estas relaciones principalmente durante la exposición de pruebas o información solicitada a presentar durante un proceso de valoración de mercancía importada.

Principio de buena fe procedimental. La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta

contra la buena fe procedimental. (Congreso de la República del Perú, 2001, Ley 27444, Artículo 4)

Cabe resaltar que este principio también forma parte de la Ley General de Aduanas que desarrolla este principio por lo cual dentro de las operaciones de comercio exterior los operadores tienen la garantía de que la administración aduanera debe proceder de acuerdo con este enunciado durante la revisión de los procesos operativos, presentación de documentación, valoración de pruebas durante el desarrollo de las operaciones de importación de mercancía.

Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. (Congreso de la República del Perú, 2001, Ley 27444, Artículo 4)

Respecto a este artículo consideramos que la administración aduanera debe brindar a los operadores de comercio exterior acceso a la base de datos del SIVEP (sistema de base de datos de precios de mercancía importada) porque de esta información la administración aduanera recaba los valores los cuales son utilizados posteriormente para los procesos de valoración aduanera que realizan los operadores de comercio exterior, es decir con esta información los operadores tendrían predictibilidad durante el desarrollo de sus operaciones y no estarían ante el uso discrecional de dicha información por parte de la administración aduanera.

Asimismo, tenemos el término de “**duda razonable**” que respecto a su naturaleza Cosío Jara (2014) señala:

Al respecto, el Tribunal Fiscal define la duda razonable como el acto a través del cual la administración aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria para verificar de

forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración.

Partiendo de esta definición podríamos señalar que el Tribunal Fiscal alude a una duda razonable objetiva que formalmente se plasmaría en el documento administrativo denominado Notificación de duda razonable que formalmente constituye la partida de nacimiento del procedimiento de duda razonable y a partir de la cual la carga de la prueba pasa al administrado. (p. 386)

Dentro del desarrollo de las operaciones de comercio exterior y principalmente durante los procesos de valoración aduanera iniciados por parte de la administración aduanera se debe tener presente al **principio de seguridad jurídica** el cual al respecto Bravo Cucci (2010) señala

Se trata de un principio general del Derecho y que tiene trascendencia para el Derecho Tributario. Dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto del Derecho, que es identificada como el “saber a qué atenerse. (p. 131)

Cabe señalar que este principio tiene una importancia significativa durante el proceso de valoración aduanera respecto a los precios de mercancía importada que son utilizados por la administración aduanera durante su evaluación para poder aplicar el primer método de valoración aduanera porque dependiendo de ello determina el valor en base a este método o resuelve utilizar otros métodos secundarios, donde el importador está sujeto a una evaluación discrecional por parte de la administración aduanera.

Asimismo, durante los procesos de valoración aduanera el importador presenta información respecto a su operación de importación pero como se verá más adelante del trabajo la administración aduanera tiene tendencia de notificar los aspectos formales de la documentación presentada y no realiza un análisis profundo de las operaciones, por ende no aplica lo regulado por la normatividad comunitaria, generando de ello desconocimiento del valor pagado por los operadores de comercio exterior y la no aplicación del primer método de valoración aduanera pese a que la normatividad comunitaria recalca que el método de valor transacción – primer método de valoración aduanera – debe ser el método principal sobre el cual la administración aduanera debe basar sus decisiones durante su correspondiente evaluación.

Los operadores de comercio exterior se enfrentan a la inseguridad jurídica durante el proceso de valoración aduanera cuando:

- La administración aduanera basa sus decisiones y evaluaciones en aspectos formales de la documentación presentada como pruebas en los procesos de valoración aduanera, que no constituyen un requisito exigido por parte de la normatividad comunitaria, ni aquello que está resuelto por parte del Tribunal Fiscal en jurisprudencia de observancia obligatoria.
- La administración aduanera notifica en los procesos de valoración aduanera respecto a una operación de importación, valores extraídos del SIVEP, sin que el importador conozca cuales son los otros valores los cuales la administración aduanera no seleccionó para emitir su notificación de duda razonables respecto a las operaciones realizadas por parte de los importadores.
- La administración aduanera desconoce las pruebas presentadas por parte de los operadores de comercio exterior durante el proceso de importación, conllevando a tener procesos que generan sobrecostos en pagos de almacenaje y sobrestadía de contenedores por parte de los importadores.
- Asimismo la administración aduanera al llevar a cabo los procesos de valoración aduanera a los operadores de comercio exterior respecto a un despacho de importación tienen implícito el mantener este proceso de valoración por un período aproximadamente de dos años hasta llegar a una resolución del Tribunal Fiscal, tiempo en el cual los operadores de comercio exterior no tiene la seguridad si el valor ajustado debe ser considerado como un costo, o tenga que realizarse un ajuste a las utilidades si es que se trata de un producto el cual fue materia de venta en un período anterior por parte del importador.
- Asimismo, los operadores de comercio exterior enfrentan inseguridad jurídica cuando durante el proceso de duda razonable y la evaluación de la aplicación del primer método de valoración aduanera la administración aduanera no basa sus decisiones y resoluciones en base a la normatividad vigente del reglamento de valoración de la normatividad nacional, caso ejemplo: Expediente de notificación de fecha 18.05.2022 Confirmación de Duda Razonable y descarte del primer método de valoración aduanera, dentro de la Base Legal al considerar el Reglamento para la valoración de mercancías aprobado mediante

Decreto Supremo N.º 186-99-EF no se ha considerado para la evaluación de este caso las modificaciones incluidas con el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF (véase anexo 1).

El principio de verdad material en los procedimientos aduaneros y su relación con el sustento del valor de transacción

El principio de verdad material y su relación con la ley de Aduanas

Respecto al principio de verdad material según el artículo reconocido en el inciso 1.11 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley N.º 27444) tenemos:

“Principio de verdad material. - En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.”

Este principio tiene una importancia trascendente durante la evaluación de los medios probatorios presentados por un administrado durante un proceso o tramitación de las operaciones de comercio exterior desarrollados por parte de un operador, por lo cual pasaremos a analizar la implicancia que tiene el mismo y como se vincula a la normatividad emitida tanto a nivel de normativa nacional, comunitaria y jurisprudencial.

En primer lugar verificamos que el principio de verdad material tiene estrecha relación con los principios generales de la Ley General de Aduanas en su Título II Principios

Generales, en este caso con el artículo 4° - Facilitación del comercio exterior cuando se indica que:

“Artículo 4°.- Facilitación del comercio exterior

Los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal.

Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la Administración Aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea ésta **soportada por medios documentales o electrónicos que gozan de plena validez legal.**”

Encontramos la relación respecto a que la administración aduanera durante el trámite o análisis de los casos, trámites, solicitudes, controversias presentados por los operadores de comercio exterior deberá tener en cuenta toda la documentación presentada por los operadores como medios de prueba, presentados por medios documentales o electrónicos que cumplan con las exigencias propias de la normatividad emitida, en el casos de operaciones de comercio exterior tenemos a manera de ejemplo como pruebas documentales: documentación comercial de una operación de importación emitidas por el proveedor, transportistas, compañías de seguros, transferencias bancarias emitidas por entidades del sector financiero, y medios electrónicos por ejemplo: libros y registros electrónicos contables donde se registran las operaciones desarrolladas por los operadores.

Todo ello a fin de brindar como señala el artículo 4°, la facilitación del desarrollo de las operaciones de comercio exterior.

En segundo lugar verificamos que el principio de verdad material tiene estrecha relación con los principios generales de la Ley General de Aduanas en su Título II Principios Generales, en este caso con el artículo 5° Cooperación e intercambio de información cuando se indica que:

“Artículo 5°. - Cooperación e intercambio de información

Para el desarrollo de sus actividades la Administración Aduanera procurará el intercambio de información y/o la interoperabilidad con los sistemas de otras administraciones aduaneras o ventanillas únicas del mundo de manera electrónica o la integración de los procesos interinstitucionales, así como la cooperación con empresas privadas y entidades públicas nacionales y extranjeras.

Las entidades públicas que registran datos en medios electrónicos, se encuentran obligadas, salvo las excepciones previstas en la Constitución y la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, a poner a disposición de la Administración Aduanera dicha información de manera electrónica.

La Administración Aduanera deberá disponer medidas para que el intercambio de datos y documentos que sean necesarios entre la autoridad aduanera y los operadores de comercio exterior se realicen por medios electrónicos.”

Respecto a este artículo la administración aduanera deberá de brindar las facilidades del caso a los operadores de comercio exterior en el intercambio y presentación de información electrónica principalmente respecto a los procedimientos de duda razonable cuando se sustente el valor de transacción, por ejemplo no exigir la legalización de determinado libro o registro contable vinculados a asuntos tributarios cuando se sustente el asiento contable de la transferencia que cancela la factura de su proveedor, porque se está empleando el sistema creado por la misma administración para sustentar el valor de transacción.

En tercer lugar verificamos que el principio de verdad material tiene estrecha relación con los principios generales de la Ley General de Aduanas en su Título II Principios Generales, en este caso con el artículo 8º Buena fe y presunción de veracidad cuando se indica que:

“Artículo 8º.- Buena fe y presunción de veracidad

Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son **base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior.”**

Respecto a este principio y su relación con el principio de verdad material, la administración aduanera deberá tomar en cuenta toda documentación sustentatoria presentada por el operador de comercio exterior a fin de garantizar su correcta aplicación durante los procesos de operatividad aduanera al momento de la importación, como durante un proceso de fiscalización o sustento de los procesos de duda razonable.

Cabe señalar en esta etapa lo señalado en el numeral 2 del artículo 173 del TUO de la LPAG donde señala:

“Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.”

La administración aduanera deberá de evaluar todo el sustento presentado por el operador de comercio exterior y de las que esta pueda verificar, a fin de evaluar la correcta aplicación del valor de transacción en una operación determinada.

El principio de verdad material y su relación con la normativa comunitaria

Por otro lado ahora corresponde analizar la relación del principio de verdad material y su relación con la normatividad comunitaria tal como se señala en el artículo 53° de la Resolución 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas:

“Artículo 53. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 y en el capítulo V de la Decisión 571, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, harán uso del procedimiento que se establece a continuación para la verificación y comprobación del valor declarado:

1. A los fines de lo previsto en el artículo 17 de la Decisión 571 se tendrá en cuenta lo siguiente:
2.
 - a) cuando la Administración Aduanera tenga motivos para dudar de la Declaración Andina del Valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, **pedirá al importador por medios físicos, electrónicos o digitales, explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.**

Respecto a la aplicación de este artículo la administración aduanera al solicitar información que sustente el valor de transacción deberá verificar todos los hechos y pruebas presentados por los operadores de comercio exterior tanto a nivel de documentación contable, libros y registros electrónicos que son llevados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados tal como lo señala el Acuerdo de Valor de OMC.

b) si, una vez recibida la información complementaria o, a falta de respuesta, la Administración Aduanera tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del Método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571.

c) antes de adoptar una Decisión definitiva, la Administración Aduanera comunicará al importador, mediante medios físicos, electrónicos o digitales, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una vez adoptada la Decisión definitiva, la Administración Aduanera comunicará al importador mediante medios físicos, electrónicos o digitales, indicando los motivos que la inspiran.

En los casos en que este control se realice durante el despacho, el importador podrá retirar las mercancías, si presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado, que cubra el pago de los derechos, tasas e impuestos a la importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

2. Cuando los documentos probatorios aportados para la aplicación de alguno de los métodos secundarios, no satisfagan los requerimientos exigidos por la Administración Aduanera o no sean aportados, podrá aplicarse el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga.

3. Cuando se incumplan los requisitos o condiciones determinadas para aplicar **el primer método de valoración establecidos en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, las decisiones del Comité de Valoración, los instrumentos del Comité Técnico de Valoración, la Decisión 571 y el artículo 5 de este Reglamento, se aplicarán los métodos secundarios.**

Respecto a lo señalado en el numeral 3 de este artículo, la administración aduanera deberá tener en cuenta cuando el operador de comercio exterior presente pruebas y documentación contable respecto de un despacho de importación observado y esta información es conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados de acuerdo con el Acuerdo de Valor OMC, tanto para la aplicación del primer método de valoración como a cualquier método secundario aplicado, porque según los lineamientos del Acuerdo de Valor OMC se deben registrar y exponer los cambios del activo y pasivo como medir sus variaciones y su presentación, es decir la aplicación de los principios contables no es de exclusividad para un determinado método de valoración aduanera.

“Artículo 54. Documentos probatorios.

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

Valoración de la OMC, en la Decisión 571 y en este Reglamento. Estos documentos pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales. Los requisitos y oportunidad para su presentación serán establecidos por las legislaciones nacionales, teniendo en cuenta lo señalado en el literal c) del numeral 1 del artículo anterior.

Respecto a los documentos probatorios presentados ante la administración aduanera por parte de un operador de comercio exterior, esta deberá comprobar que cumplan con las disposiciones previstas en el Acuerdo de Valor OMC, a nivel de documentación contable que las mismas se lleven y registren conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país es decir aprobadas y oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

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

- a) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al transporte.
- b) Los soportes de cualquier otro gasto inherente al seguro pagado para cubrir los riesgos de ese transporte.
- c) Pruebas de los pagos de las mercancías.
- d) Comunicaciones bancarias inherentes al pago tales como fax, télex, correo electrónico, etc.**

Respecto a este punto cabe señalar que con la modificación del reglamento de valoración nacional mediante del D.S N° 193-2020-EF en su artículo 11°A:

“De existir dudas con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio pagado por la mercancía, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del Sistema Financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por la mercancía importada”

La administración aduanera tiene la opción de solicitar la confirmación de la información y operación bancaria a la entidad financiera de la cual se generó la transferencia por el pago al proveedor a fin de validar estas pruebas para el sustento del valor de transacción de la operación. Por ello de acuerdo con el principio de verdad material la administración aduanera deberá de evaluar y confirmar dicha información a fin de poder tomar sus decisiones.

e) Cartas de crédito.

f) Documentos presentados para la solicitud de créditos.

g) Listas de precios, catálogos.

h) Contratos.

i) Acuerdos de licencia donde consten las condiciones en que se utilizan el derecho de autor, los derechos de propiedad industrial o cualquier otro derecho de propiedad intelectual.

j) Acuerdos o cartas de designación de agentes o representaciones y sobre los pagos por comisiones.

k) Comprobantes de adquisición de prestaciones.

l) Correspondencia y otros datos comerciales.

m) Documentos contables.

Respecto a la presentación de documentación contable a fin de sustentar el valor de transacción de una operación consideramos que tiene relación con el principio de verdad material cuando la administración aduanera a fin de cumplir con lo establecido en el Acuerdo de Valor OMC deberá revisar que dicha información cumple con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados como lo establece la

normatividad nacional y comunitaria, en nuestro país las normas emitidas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

n) Facturas nacionales con precios de reventa en el territorio aduanero comunitario.

o) Documentos que soporten los gastos conexos de esta reventa y.

p) En general, cualquier documento que demuestre las condiciones bajo las cuales va a ser utilizado uno de los métodos de valoración, en su orden.

Pueden también ser considerados como documentos probatorios de los hechos o circunstancias relacionados con la transacción comercial o con el valor en aduana que vaya a ser determinado, las correspondientes actas elaboradas por la Administración Aduanera de las manifestaciones verbales del importador o su representante legal o persona autorizada, debidamente suscritas por éste y el funcionario.

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

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

Respecto a la aplicación del principio de verdad material en la normativa comunitaria tenemos a manera de ejemplo lo que se señala en la **Interpretación Prejudicial N.º 229-IP-2016** donde se señala respecto a la oportunidad donde el administrado solicita el inicio de un proceso de Duda Razonable:

“1.8.3. En ese contexto, cuando un administrado solicita de manera excepcional a la Autoridad Aduanera el inicio del procedimiento de Duda Razonable, dicha autoridad debe entender que el administrado está ejerciendo tanto su derecho de petición como su

derecho de defensa, así como **que es una oportunidad para encontrar la verdad material,**

1.8.7. Tercero, la Autoridad Aduanera, en tanto autoridad administrativa, **guía su actuación por el principio de verdad material,** por lo que ante una solicitud excepcional de inicio del Procedimiento de Duda Razonable, tiene una oportunidad para efectuar las indagaciones y evaluaciones que sean necesarias para verificar que lo declarado por el administrado es correcto o no. Es más, es una oportunidad para ejercer un adecuado control de la información y documentación que presente el administrado, lo que permitirá asegurar que la declaración sea correcta, de modo que el administrado no pague más ni menos de lo que corresponde.”

Donde rescatamos que debemos entender que la aplicación del principio de verdad material en materia aduanera deberá ser aplicada por la administración aduanera a fin de verificar que lo declarado por el administrado es correcto o no.

El principio de verdad material en casos revisados ante el Poder Judicial

Respecto a la aplicación del principio de verdad material en casos revisados por el podemos citar los siguientes ejemplos:

“CASACIÓN N.º 14763-2016 LIMA

SUMILLA: Si bien el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 029-94-EF, establece en su artículo 11, numeral 7.1, inciso c) que: “Las guías de remisión del remitente y cartas de porte aéreo, deberán estar visadas, de ser el caso, y verificadas por la Sunat”, el objetivo de la referida verificación es determinar si los bienes ingresaron a la Región Selva. Es así, que cotejando la documentación presentada por la propia contribuyente, **el Tribunal Fiscal determinó que los bienes sí ingresaron a dicha región; labor que debió ser realizada por la Administración Tributaria en aplicación del principio de verdad material.”**

“Noveno. - Sobre el particular, resulta importante precisar que la Administración tiene como labor establecer la verdad de los hechos alegados por las partes, para lo cual deberá valerse de mecanismos y medios tendientes a lograr dicha finalidad, **por lo que, la Administración a fin de llegar a una decisión acorde a derecho debe cumplir con el principio de verdad material, el que constituye objetivo primordial del procedimiento administrativo.** En ese mismo sentido, reconocida doctrina en relación a dicho principio ha señalado que “en el proceso civil el juez debe en principio constreñirse a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material, y debe, en consecuencia, ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no, por ejemplo, hechos o pruebas que sean de público conocimiento, que estén en poder de la administración por otras circunstancias, que estén en expedientes paralelos o distintos, que la administración conozca de su existencia y pueda verificarlos, etc. Si la decisión administrativa no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado por esa sola circunstancia¹”.

Lo que queda claro es que este principio es interpretado por la autoridad judicial en la forma que señala que la administración tiene como labor establecer la verdad de los hechos alegados por las partes, para lo cual deberá valerse de mecanismos y medios tendientes a lograr dicha finalidad, es decir no circunscribirse a determinada lista cerrada de medios probatorios o hechos sino llegar a la verdad a través de medios de prueba que tenga a su alcance y pueda verificarlos en un determinado caso.

“Décimo.- Del mismo modo, debemos precisar que, si bien la norma citada (artículo 11 numeral 7 inciso 7.1 literal c), establece que “Las guías de remisión del remitente y cartas de porte aéreo, deberán estar visadas, de ser el caso, y verificadas por la Sunat” el objetivo de la referida verificación es determinar si los bienes ingresaron a la Región Selva. Es así, que cotejando la documentación presentada por la contribuyente, **el Tribunal Fiscal determinó que los bienes sí ingresaron a dicha región; labor que debió ser realizada por la Administración Tributaria en aplicación del principio de verdad material.**”

Observamos en la resolución del caso presentado, que la autoridad judicial interpreta que la administración no aplicó en el presente caso el principio de verdad material respecto

de comprobar si realmente el contribuyente ingresó su mercadería a la región selva, entiéndase a esta área geográfica como un sector que tiene beneficios tributarios diferenciados respecto de otro contribuyente, razón por la cual llegar a la verdad del caso tiene vital importancia para el desarrollo de las operaciones del administrado, en el caso mostrado es el Tribunal Fiscal quien interpretó de manera amplia ese principio y comprobó el ingreso de la mercadería del contribuyente a determinada región del país.

El principio de verdad material y su incidencia en materia constitucional

Tenemos el caso donde el tribunal constitucional interpreta el principio de verdad material aplicado en una operación de importación donde la administración no utilizó el método adecuado a fin de llegar a la verdad material de la operación.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00452-2012-PA/TC LIMA COMERCIAL DEL ACERO S.A.(COMASA)

“Se señala que la Administración Tributaria utiliza el método de análisis del producto para determinar el porcentaje de boro (0.0008%) presente en los productos importados de acero y concluir que estos se encuentran aleados con boro, a pesar de que no es el método adecuado, por cuanto el boro se segrega y no se distribuye de manera homogénea cuando se solidifica el acero, siendo el método adecuado para determinar el porcentaje de boro el de la colada o de cuchara. Considera que la utilización del método cuestionado ha vulnerado su derecho al debido procedimiento administrativo, específicamente los principios de legalidad de los actos administrativos, **de verdad material e impulso de oficio.**

“20. En cuanto al principio de impulso de oficio, cabe enfatizar que el inciso 1.3 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley N° 27444) prescribe que es **deber de la Administración ordenar la realización o práctica de actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.** Este Colegiado considera que, ante cuestiones tan técnicas y especializadas como las suscitadas en autos, debe recurrirse al auxilio de entes especializados sobre la materia y no sólo fundamentarse la decisión en medios probatorios de parte (boletines químicos emitidos por el Laboratorio Central de Aduanas).

En tal sentido, en el presente caso se encuentra demostrado que la Administración Tributaria –en los procedimientos administrativos que le siguió a la Sociedad demandante por la importación de productos de acero– no requirió ni produjo las pruebas necesarias y pertinentes para el adecuado esclarecimiento de los hechos y llegar a la verdad material (los productos importados de acero eran aleados con boro), por lo que este Tribunal considera que este principio fue infringido.

Al respecto, debe tenerse presente que este principio se encuentra concretizado en el artículo 176.2 de la LPAG (Ley N° 27444), cuyo texto establece que la Administración debe “solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal o a las entidades técnicas aptas para dicho fin, preferentemente entre las facultades de las universidades públicas”. La inobservancia de este principio es también destacada en los votos discrepantes de la vocal del Tribunal Fiscal, Cogorno Prestinoni, quien refiere que **“la Administración deberá solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal, lo que no resulta aplicable al presente caso de autos al no contarse con el personal idóneo para el tipo de informes”** (subrayado agregado). Esta afirmación pone en evidencia que existía la necesidad de requerir y producir las pruebas necesarias y pertinentes para la adecuada resolución de los hechos del presente caso, lo que reafirma la conclusión de que se infringió el principio de impulso de oficio.

Queda claro de la interpretación del tribunal constitucional la relación directa del principio de impuso de oficio con el principio de verdad material, al señalar que la administración debía de requerir y producir pruebas pertinentes para la adecuada resolución del hecho, ello a fin de poder resolver el caso aplicando todos los medios probatorios que se presentaron y que se tenían que conseguir para tal finalidad.

“21. Con relación al principio de verdad material, reconocido en el inciso 1.11 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley N° 27444), este Colegiado observa que la Administración Tributaria no verificó correctamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones, toda vez que arbitrariamente utilizó un método inadecuado (análisis del producto), lo que la condujo a un razonamiento

indebido en la resolución de los procedimientos administrativos iniciados por la Sociedad demandante. No está de más enfatizar que, de la valoración conjunta de las pruebas obrantes en autos, queda demostrado que el método de análisis del producto no es el más adecuado e idóneo para determinar que los productos importados de acero se encuentran aleados con boro (porcentaje de boro igual o mayor a 0.0008%), **motivo por el cual puede concluirse que el razonamiento consignado por la Administración Tributaria, en sus diversas resoluciones directorales, no se ajusta a la verdad material de los hechos.**

Esta situación, sumada a la inacción de la Administración Tributaria de solicitar los informes técnicos especializados, permite concluir que en virtud del principio de presunción de veracidad reconocido en el inciso 1.7 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley N° 27444), corresponde que se tenga por probadas las declaraciones formuladas por la Sociedad demandante, a tenor de los informes técnicos presentados, pues demuestran que los productos importados de acero fueron clasificados incorrectamente por la Administración Tributaria en subpartidas arancelarias que no correspondían, debido a que dichos productos se encuentran aleados con boro.”

Señala el tribunal que la administración utilizó un método inadecuado de análisis del producto lo que condujo a un razonamiento indebido, es decir no cumplió con lo establecido con el principio de verdad material al concluir que tal decisión no se ajusta a la verdad de los hechos. Asimismo destaca la inacción de la administración de solicitar medios probatorios a fin de poder contar con otras pruebas y poder contar con medios probatorios a fin de establecer la verdad de los hechos en el presente caso.

“22. En el presente caso, se encuentra probado que la Administración Tributaria utilizó en forma arbitraria el método de análisis del producto, porque existe otro método más adecuado e idóneo como lo es el de la colada o de cuchara; **que indebidamente se le aplicó a la Sociedad demandante el Procedimiento “Reconocimiento Físico - Extracción y Análisis de Muestras” INTA-PE.00.03 (Versión 2); y que en los procedimientos administrativos iniciados no se respetó el derecho al debido procedimiento administrativo, porque se infringieron los principios de impulso de**

oficio, de verdad material y de interdicción de la arbitrariedad, ya que los productos importados de acero fueron considerados sin alear.

Cabe resaltar que el tribunal señala que el procedimiento interno que tiene la administración INTA-PE.00.03, fue utilizado de manera indebida para llegar a la verdad de los hechos, por lo que conllevó a que se infringieran los principios de impulso de oficio y verdad material.

“Los hechos de autos también demuestran que se afectó el derecho a la propiedad privada de la Sociedad demandante, ya que por la actuación arbitraria de la Administración Tributaria **abonó un arancel que no le correspondía, en tanto que los productos importados de acero no fueron clasificados en la subpartida arancelaria de acero aleado con boro, sino en otras subpartidas.**

Por lo tanto, al haberse determinado que los productos importados por el recurrente eran de acero aleado con boro, le correspondía asumir un arancel de 4% y no de 12% correspondiente al acero sin alear. En consecuencia, corresponde ordenar la devolución de los pagos en exceso (8%) que efectuó la Sociedad demandante en los procedimientos administrativos relacionados con la importación de productos de acero aleados con boro y la aplicación del método de análisis del producto, que debe incluir los intereses correspondientes.”

Asimismo señala el tribunal que el indebido procedimiento realizado por la administración en la evaluación del presente caso y los usos inadecuados de procedimientos y pericias perjudicaron al contribuyente ocasionándole un perjuicio económico al pagar una tasa de arancel mayor al que le correspondía pagar, respecto de la aplicación del arancel al producto materia de importación, por lo que le corresponde el derecho a la devolución de los pagos indebidos realizados.

Por lo que constatamos que el principio de verdad material tiene aspectos importantes que la administración debe de cumplir en la revisión, evaluación y resolución de los diversos casos que se presenten a fin de llegar a la verdad de los hechos.

Asimismo cabe señalar que en el Procedimiento DESPA-PE.01.10a Valoración de Mercancías según el Acuerdo de la OMC se indica respecto a las transferencias bancarias:

“Aún cuando la transferencia bancaria cumpla con los requisitos de información y el importe transferido coincida con el valor total consignado en la factura comercial, no debe ser considerado como un elemento único y suficiente para demostrar el precio realmente pagado o por pagar, **toda vez que la demostración de dicho precio está sujeta a una evaluación integral por la SUNAT**”

Entendemos que al referirse a una evaluación integral de medios probatorios, deberá responder el alcance que tiene el principio de verdad material y todos los esfuerzos que deberá realizar la administración a fin de contar con los medios probatorios que lleven a la verdad de los hechos en determinado proceso de duda razonable y no limitar la actividad de probanza a solamente merituar aspectos formales de los medios probatorios presentados por el operador, sino analizar y merituar tanto los aspectos formales y sustanciales de determinada operación de comercio exterior.

**CAPITULO II: ANÁLISIS CRITICO DE LA RTF N.º
03893-A-2013 JOO EN LOS PROCESOS DE
IMPORTACIÓN RESPECTO A LA APLICACIÓN DE
LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS Y LA**

DETERMINACIÓN DEL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

En esta parte del trabajo de investigación nos referiremos a los aspectos de la RTF N. ° 3893-A-2013 en cuanto a su contenido y análisis que le da el Tribunal Fiscal sobre la evaluación de la documentación contable y de los registros en el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, para que sean considerados y validados como prueba fehaciente en la aplicación del primer método de valoración aduanera por parte de los contribuyentes en sus operaciones de importación.

Asimismo, señalar los aspectos que el Tribunal Fiscal acierta o no respecto a su posición respecto de la consideración del valor probatorio de los registros contables que se presenten por los contribuyentes, es decir revisar los diversos casos que se han dado desde la aplicación de esta jurisprudencia de observancia obligatoria en los casos que se han resuelto respecto a las operaciones materias de procesos de Ajuste de Valor y Dudas Razonables.

Lo que nos llevará a considerar finalmente y concluir si la RTF N.° 03893-A-2013, cumple con sus objetivos dentro del ordenamiento comunitario respecto a la normatividad emitida respecta a la aplicación de los parámetros que en ella se han considerado, y confirmar que no se traten de sólo la evaluación de errores formales sino sustanciales que son los que los principios de contabilidad generalmente aceptados enmarcan en su objetivo, el de respaldar con un contenido a los registros de las operaciones económicas de una entidad.

2.1-Funciones de la Administración Tributaria y del Consejo Normativo de Contabilidad respecto a la emisión de normatividad vinculada a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cabe señalar que respecto a las funciones de cada institución señalada en primer término debemos tener claro el ámbito de aplicación de cada una de ellas y ver como se interrelacionan dentro del análisis y evaluación a la RTF 03893-A-2013.

Por ello de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N°122-2014/SUNAT Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT en su artículo 3° respecto a la Finalidad señala:

“La SUNAT tiene como finalidad primordial administrar los tributos del gobierno nacional y los conceptos tributarios y no tributarios que se le encarguen por Ley o de acuerdo a los convenios interinstitucionales que se celebren, proporcionando los recursos requeridos para la solvencia fiscal y la estabilidad macroeconómica; asegurando la correcta aplicación de la normatividad que regula la materia y combatiendo los delitos tributarios y aduaneros conforme a sus atribuciones.

También tiene como finalidad la implementación, la inspección y el control del cumplimiento de la política aduanera en el territorio nacional y el tráfico internacional de mercancías, personas y medios de transporte, facilitando las actividades aduaneras de comercio exterior y asegurando la correcta aplicación de los tratados y convenios internacionales y demás normas que rigen la materia.

Asimismo, le corresponde participar en el combate contra la minería ilegal así como del narcotráfico, a través del control y fiscalización del ingreso, permanencia, transporte o traslado y salida de los productos de la actividad minera, de insumos químicos y maquinarias que puedan ser utilizados en la minería ilegal, así como del control y fiscalización de los insumos químicos, productos y sus sub productos o derivados, maquinarias y equipos que puedan ser utilizados directa o indirectamente en la elaboración de drogas ilícitas; y otros fines que se establezcan mediante Ley.

Adicionalmente, debe proveer a los administrados los servicios que les faciliten el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y otras vinculadas a las funciones que realiza la SUNAT, así como brindar servicios a la ciudadanía en general dentro del ámbito de su competencia.

Asimismo en el Artículo 4° se señalan las Funciones y Atribuciones de la SUNAT:

- a) Administrar los tributos internos del Gobierno Nacional, así como los conceptos tributarios y no tributarios cuya administración o recaudación se le encargue por Ley o Convenio Interinstitucional.
- b) Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias, aduaneras y otras de su competencia.

- c) Expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones en materia tributaria y aduanera, estableciendo obligaciones de los contribuyentes, responsables y/o usuarios del servicio aduanero, disponer medidas que conduzcan a la simplificación de los trámites correspondientes a los regímenes aduaneros, así como normar los procedimientos que se deriven de éstos.
- d) Dictar normas en materia de organización y gestión interna en el ámbito de su competencia.
- e) Sistematizar y ordenar la legislación e información estadística de comercio exterior, a fin de brindar información general sobre la materia conforme a Ley, así como la vinculada con los tributos internos y aduaneros que administra.
- f) Celebrar acuerdos y convenios de cooperación técnica y administrativa en materia de su competencia.
- g) Promover, coordinar y ejecutar actividades de cooperación técnica, de investigación, de capacitación y perfeccionamiento en materia tributaria y aduanera, en el país o en el extranjero.
- h) Otorgar el aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria o aduanera, de acuerdo con la Ley.
- i) Solicitar, y de ser el caso ejecutar, medidas destinadas a cautelar la percepción de los tributos que administra y disponer la suspensión de las mismas cuando corresponda, de acuerdo a Ley.
- j) Controlar y fiscalizar el tráfico de mercancías, cualquiera sea su origen y naturaleza a nivel nacional.
- k) Inspeccionar, fiscalizar y controlar las agencias de aduanas, despachadores oficiales, depósitos autorizados, almacenes fiscales, terminales de almacenamiento, consignatarios y medios de transporte utilizados en el tráfico internacional de personas, mercancías u otros.
- l) Prevenir, perseguir y denunciar al contrabando, la defraudación de rentas de aduanas, la defraudación tributaria y el tráfico ilícito de mercancías, así como aplicar medidas en resguardo del interés fiscal.
- m) Desarrollar y aplicar sistemas de verificación y control de calidad, cantidad, especie, clase y valor de las mercancías, excepto las que estén en tránsito y transbordo, a efectos

de determinar su clasificación en la nomenclatura arancelaria y los derechos que le son aplicables.

n) Desarrollar y administrar los sistemas de análisis y fiscalización de los valores declarados por los usuarios del servicio aduanero.

o) Resolver asuntos contenciosos y no contenciosos y, en este sentido, resolver en vía administrativa los recursos interpuestos por los contribuyentes o responsables; elevar los recursos de apelación y dar cumplimiento a las Resoluciones del Tribunal Fiscal, y en su caso a las del Poder Judicial.

p) Sancionar a quienes contravengan las disposiciones legales y administrativas de carácter tributario y aduanero, con arreglo a Ley.

q) Ejercer los actos y medidas de coerción necesarios para el cobro de deudas por los conceptos que administra.

r) Mantener en custodia las mercancías y bienes incautados, embargados o comisados, efectuando el remate de los mismos cuando ello proceda en el ejercicio de sus funciones.

s) Adjudicar mercancías de acuerdo a Ley.

t) Desarrollar programas de información, divulgación y capacitación en materia tributaria y aduanera.

u) Editar, reproducir y publicar oficialmente el Arancel Nacional de Aduanas actualizado, los tratados y convenios de carácter aduanero, así como las normas y procedimientos aduaneros para su utilización general.

v) Determinar la correcta aplicación y recaudación de los tributos que administra y de otros cuya recaudación se le encargue, así como de los derechos que cobren por los servicios que prestan, de acuerdo a Ley.

w) Liderar las iniciativas y proyectos relacionados con la cadena logística del comercio exterior cuando tengan uno o más componentes propios de las actividades aduaneras, coordinando con las entidades del sector público y privado que corresponda, las cuales deberán implementar los procesos armonizados que se establezcan.

x) Controlar y fiscalizar el ingreso, permanencia, transporte o traslado y salida de los bienes controlados que puedan ser utilizados en la minería ilegal, así como en la elaboración de drogas ilícitas.

y) Ejercer las demás funciones que le señale la Ley.

Sólo por Ley se pueden establecer funciones adicionales a la SUNAT.

Teniendo claro las funciones que le son inherentes a la administración tributaria procedemos a analizar el Sistema Nacional de Contabilidad del país.

Según el Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad: “El Sistema Nacional de Contabilidad es el conjunto de principios, procesos, normas, procedimientos, técnicas e instrumentos mediante los cuales se ejecuta y evalúa el registro contable de los hechos económicos, financieros y patrimoniales del sector público, en armonía con la normativa contable internacional vigente.

Tiene por finalidad establecer las condiciones normativas para la presentación de la rendición de cuentas de las entidades del Sector Público, a fin de elaborar la Cuenta General de la República y las Estadísticas de las Finanzas Públicas, necesarias para realizar el planeamiento y la toma de decisiones a fin de facilitar el control y la fiscalización de la gestión pública.”

Se rige por los siguientes principios:

Tiene como principios regulatorios:

1. **Integridad:** .- Consiste en el registro contable de los hechos económicos y financieros realizados de forma integral y sistemática, de acuerdo a su naturaleza, considerando la normativa contable vigente.
2. **Oportunidad:** .- Consiste en el reconocimiento, medición, registro, procesamiento, presentación y revelación de la información contable, efectuado en el momento y circunstancia debidas, en orden a la ocurrencia de los hechos económicos.
3. **Responsabilidad:** .- Consiste en que la autoridad administrativa, los funcionarios y los servidores de la entidad del Sector Público deben proveer a las oficinas de contabilidad o las que hagan sus veces, la información de hechos de naturaleza económica, que incida o pueda incidir en la situación financiera y en los resultados de las operaciones de la entidad.
4. **Transparencia:** .- Consiste en que el documento fuente, sea físico o electrónico que sustente la naturaleza del registro contable, garantice una adecuada transparencia en la ejecución de los recursos, y permita

asegurar el seguimiento de las fuentes de los productos o servicios generados.

5. **Uniformidad:**.- Consiste en el reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos homogéneos, propiciando la comparabilidad de la información contable.

Funciones:

1. Ejercer la máxima autoridad técnico-normativa del Sistema Nacional de Contabilidad, dictando las normas relacionadas con su ámbito de competencia y vinculándose con las Oficinas de Contabilidad o las que hagan sus veces en las entidades del Sector Público.
2. Emitir normas y procedimientos de contabilidad que deben regir en las entidades del Sector Público.
3. Programar, dirigir, coordinar y supervisar la aplicación de la normativa de los procesos contables que componen el Sistema Nacional de Contabilidad.
4. Elaborar la Cuenta General de la República y las estadísticas de las finanzas públicas, procesando las rendiciones de cuenta remitidas por las entidades del Sector Público, de acuerdo a estándares internacionales vigentes.
5. Definir y estructurar la contabilidad que corresponda a las entidades del Sector Público, de acuerdo a su naturaleza jurídica y características operativas.
6. Conducir y promover la articulación del Sistema Nacional de Contabilidad con las entidades públicas, a nivel nacional, regional y local.
7. Interpretar las normas contables emitidas y absolver consultas en materia de su competencia, con carácter vinculante.
8. Determinar el período de regularización, la conciliación del marco presupuestal y el cierre contable financiero y presupuestario de las entidades del Sector Público, en lo que corresponda.
9. Opinar en materia contable respecto de los proyectos de dispositivos legales.

10. Mantener actualizada y sistematizada la normativa del Sistema Nacional de Contabilidad.
11. Promover la investigación contable de los hechos económicos, los resultados de los informes de control, su incidencia en la situación financiera, en los resultados de las operaciones, los presupuestos y los costos en las entidades del Sector Público.
12. Aprobar los estatutos de los Colegios de Contadores Públicos, oficializar eventos relacionados con la contabilidad que organicen la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú y sus Colegios de Contadores Públicos Departamentales.
13. Capacitar y difundir la normativa del Sistema Nacional de Contabilidad.

Integrantes del Sistema Nacional de Contabilidad

1. La Dirección General de Contabilidad Pública.
2. El Consejo Normativo de Contabilidad.
3. Las Oficinas de Contabilidad o las que hagan sus veces en las Entidades del Sector Público.

Corresponde ahora revisar las funciones del Consejo Normativo de Contabilidad como ente integrante del Sistema Nacional de Contabilidad.

El Consejo Normativo de Contabilidad se encarga de la aprobación de las normas de contabilidad de aplicación en el sector privado y en las empresas públicas, en lo que corresponda:

Son funciones del Consejo Normativo de Contabilidad las siguientes:

1. Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la contabilidad de la actividad pública y privada.
2. Emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado y las empresas públicas, en lo que corresponda.

3. Interpretar las normas contables del sector privado y absolver consultas en materia de su competencia.

El Consejo Normativo de Contabilidad actúa de la siguiente forma:

Está presidido por el Director General de Contabilidad Pública.

Está integrado por un representante elegido por un período de tres (3) años, pudiendo ser ratificado por igual período, por una sola vez, de cada una de las entidades siguientes:

- Banco Central de Reserva del Perú.
- Superintendencia del Mercado de Valores.
- Superintendencia de Banca, Seguros, y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- Instituto Nacional de Estadística e Informática.
- Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú.
- Facultades de Ciencias Contables de las universidades del país, licenciadas por la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria. Dicho representante es propuesto por los rectores de las universidades públicas y privadas, constituidas en asociación.
- Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas

Después de la revisión de las funciones de la administración tributaria nos queda claro que el ámbito de sus funciones abarca respecto a su campo normativo disposiciones en materia tributaria y aduanera pero no incluye alguna función respecto a la emisión de normatividad de carácter contable en el país.

Asimismo respecto al Consejo Normativo de Contabilidad queda claro que es la entidad en el país de emitir normas de carácter contable, así como la oficialización de estas para su utilización en el país por entidades del sector público y privado.

Cabe resaltar que dentro de su conformación se encuentra un representante de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

En esta parte del análisis corresponde señalar lo que nos indica el artículo 223° de la Ley General de Sociedades vigente a partir de 01.01.1998, respecto a la preparación y

presentación de estados financieros, “Los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país”.

Por ello a manera de aclaración respecto al alcance de la definición en el artículo 223° de la Ley General de Sociedades el Consejo Normativo de Contabilidad emitió la Resolución N.º 013-98-EF/93.01 (23.07.98) donde se precisa que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223° de la Ley de Sociedades comprende substancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

El Consejo Normativo de Contabilidad ha emitido la Resolución N°001-2021-EF/30 por la cual se aprueba el set completo de las Normas Internacionales de Información Financiera 2021, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera, que vienen a ser el desarrollo de las normas que hacen referencia al artículo 223° de la Ley General de Sociedades.

De lo expuesto tenemos claro que la entidad autorizada en el país para la emisión de normas, modificaciones y oficializaciones respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas contables es el Consejo Normativo de Contabilidad.

2.2 Problemática en la aplicación de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT para determinar el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT dentro de su cuerpo normativo señala:

“Que el numeral 16 del artículo 62 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, señala que la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, establecerá el procedimiento para la autorización de los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resoluciones de Superintendencia **vinculados a asuntos tributarios**”

De la lectura de la mencionada resolución queda claro que sólo es de aplicación para registros, libros vinculados a asuntos tributarios, de acuerdo con las funciones que les son atribuibles a la Superintendencia de Administración Tributaria y que sólo pueden ser modificadas mediante ley.

Después del análisis párrafos anteriores respecto a las funciones del Consejo Normativo de Contabilidad nos queda claro que es la entidad encargada de emisión, oficialización y modificación de la normatividad contable en el país.

Cabe señalar que según el numeral 2) de la Nota General sobre la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I Notas Interpretativas del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" (Acuerdo de Valor OMC), se estableció que la Administración de Aduanas de cada país miembro deberá utilizar datos preparados de manera conforme con los de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país que corresponda según el artículo que se trate.

Asimismo mediante la Decisión 571 de la Comisión de las Comunidad Andina, vigente desde el 01 de enero de 2004, se dispuso que, para efectos de la valoración aduanera, los países miembros de la Comunidad Andina se registrarán por lo dispuesto en el texto del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y por lo establecido en la referida Decisión y su correspondiente Reglamento Comunitario.

Por ello podemos concluir en esta parte del análisis que los principios de contabilidad generalmente aceptados que se señalan en el Acuerdo de Valor de OMC y que deben ser utilizados en la preparación de información contable son las normas que el Consejo Normativo de Contabilidad emite en el país de acuerdo con sus atribuciones y funciones.

En primer término, debemos recordar lo que señala la Ley General de Aduanas Decreto Legislativo N. ° 1053 en su Artículo 8° que los principios de buena fe y presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior. (Sunat, 2008, Artículo 8)

Por ello la importancia de este aspecto acerca del valor probatorio de los registros contables de la documentación acerca de las operaciones de importación de los contribuyentes, porque de cumplir con la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados implicará que se valore la mercancía importada utilizando el Primer Método de Valoración Aduanera y no otros métodos secundarios.

Con la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, no se determinará una mayor carga tributaria durante un proceso de Duda Razonable o una fiscalización posterior iniciada por la Administración Tributaria respecto a un proceso de importación a un contribuyente.

Todo lo anterior expuesto se puede plasmar cuando el contribuyente se enfrente a los siguientes procedimientos:

- a. En la aplicación de los procesos de Duda Razonable que se generen durante el despacho aduanero y fiscalización posterior sobre el rechazo de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera por no calificar como medio probatorio válido los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- b. Aplicación en la presentación de Recursos de Reclamación y de Apelación por parte de los contribuyentes donde los registros contables tengan valor como medio probatorio para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera durante el trámite de estos procedimientos administrativos gestionados por los contribuyentes ante Sunat y Tribunal Fiscal.
- c. Aplicación en la presentación de Procesos Contencioso Administrativo ante el Poder Judicial donde los registros contables procedan como medio probatorio válido para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, a fin de poder sustentar la posición del contribuyente.

La importancia del valor probatorio de los registros contables y la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en su elaboración, tienen con fin que se determine de manera objetiva el valor en aduana de una mercancía al momento de su importación al país.

Ello confluente a fomentar los objetivos del GATT, el logro de los beneficios para el comercio internacional de los países en desarrollo y su dinamismo, el proveer uniformidad y certeza en los procedimientos de valoración aduanera por parte de la Administración Aduanera, el tener un sistema equitativo, uniforme y neutro que excluya la utilización de valores arbitrarios y ficticios, la base para la determinación del valor en aduanas debe ser su valor de transacción.

En la RTF N.º 03893-A-2013 el Tribunal Fiscal emite opinión de la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados basado en los alcances de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT – Norma referida a libros y registros vinculados a asuntos tributarios.

Esta norma expedida por la Administración Tributaria concentra toda la normativa relacionada al llevado de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, ello como lo indica la Administración en función al numeral 4º del artículo 87º del TUO del Código Tributario que señala como obligación de los administrados el de llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación, conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos que establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

De ello se puede apreciar que toda esta normativa respecto de los libros y registros vinculados a asuntos tributarios ha sido establecida por la Administración Tributaria a fin de poder realizar controles o facilitarle el desarrollo de una fiscalización respecto de puntos concretos acerca del cumplimiento de las disposiciones de carácter tributario-aduanero.

A diferencia de ellos los libros y registros contables están profundamente relacionados al proceso contable de una empresa o entidad que es entendido como aquel proceso de análisis, preparación y registro por el cual los hechos económicos realizados por un ente se convierten en información ordenada y clasificada para la elaboración de

los correspondientes estados financieros capaz de ser leídos por los distintos sujetos usuarios como socios, accionistas, acreedores, clientes, el Estado, etc.

En ese marco de la actividad empresarial, los libros y registros contables son instrumentos necesarios para que los distintos usuarios de la contabilidad puedan obtener información financiera sobre la marcha de una empresa o entidad.

En materia tributaria debe tomarse en cuenta que, en las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, el llevado de los libros y registros puede entenderse como un deber a cargo de estos últimos con el fin de coadyuvar con el buen término de la gestión tributaria, para ello cumplen con dos funciones primordiales:

- Constituyen un medio de prueba de las operaciones económicas, de las obligaciones tributarias y de su cuantía.
- Facilitan el control de la Administración Tributaria procurando reducir la evasión fiscal, en tal sentido el llevado de los libros y registros observando las reglas exigidas por las normas sobre la materia, facilitan un adecuado control de la Administración Tributaria a la vez que dificulta las prácticas evasivas.

Cabe indicar que en la actualidad en nuestro país podemos advertir que la Administración Tributaria ha emitido diversas resoluciones donde inciden en materia contable, sobre todo debido a la falta de un diseño de las normas de parte de un ente oficial de nuestro país en dictar normas contables, como es el Consejo Normativo de Contabilidad.

Por ello la mayoría de las empresas llevan sus libros y registros contables siguiendo los criterios que ha establecido la Administración Tributaria para los libros y registros vinculados a asuntos tributarios lo que trae como consecuencia las diferentes apreciaciones al momento de efectuar los registros contables de las operaciones en una empresa.

Un caso se puede observar en el Informe N.º 006-2014-SUNAT/4B0000 en donde ante la consulta con respecto a si en el Registro de Activos Fijos se debía consignar la depreciación que correspondía a los bienes del activo fijo de acuerdo a las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria concluyó que se debe registrar la depreciación que se determine conforme a la normativa del Impuesto a la Renta, por ello se evidencia las

diferencias mencionadas en el tratamiento contable y tributario de las operaciones de una empresa.

Al proceder con el análisis de la RTF N.º 03893-A-2013 JOO respecto a la evaluación de la información presentada para la determinación del valor en aduana y la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera a efectos de validar la información consignada en los registros contables presentados por el contribuyente encontramos una incorrecta aplicación por parte del Tribunal Fiscal acerca del concepto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el caso en mención.

Ello se desprende del análisis que efectúa el Tribunal Fiscal al indicar que:

Las copias de los registros contables presentados por el contribuyente no están debidamente legalizadas y que además no señalan la moneda utilizada, ni el tipo de cambio, incumpléndose lo dispuesto en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, la cual establece en su artículo 6º inciso b) numerales i), iv) y v) lo siguiente: Los libros y registros vinculados a asuntos tributarios que los deudores tributarios se encuentren obligados a llevar, deberán ... b) contener el registro de las operaciones:...(i) en orden cronológico o correlativo, salvo que por norma especial se establezca un orden predeterminado... (iv) totalizando sus importes por cada folio, columna o cuenta contable hasta obtener el total general del período o ejercicio gravable, según corresponda... (v) en moneda nacional y en castellano, salvo las excepciones previstas en el Código Tributario. (MEF, 2013, p. 38)

Seguidamente el Tribunal Fiscal señala que el contribuyente al formular sus recursos de reclamación y de apelación no ha presentado documentos o formulado argumento alguno para contradecir las apreciaciones de la Administración Tributaria respecto a los registros contables las cuales tienen asidero.

En lo que respecta a que no se puede apreciar en ellos un registro de las operaciones en orden cronológico o correlativo ni la moneda en que se realizaron, observándose más bien que en algunos casos el registro se realizó en dólares americanos, debiendo indicarse que si en los demás el registro se realizó en nuevos soles, no se aprecia el tipo de cambio que se utilizó para el registro ya que las operaciones en cuestión se hicieron en dólares americanos.

De lo cual se puede concluir que tales registros no han observado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y en consecuencia, en aplicación del criterio aprobado según el Acuerdo de Sala Plena N.º 2013-06 la Administración Tributaria no deberá tenerlos en cuenta para determinar el valor en aduanas, al no tener valor probatorio.

De ello el Tribunal Fiscal indica que se justifica la confirmación de la Duda Razonable y el rechazo de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, en el caso resuelto.

Al respecto de lo expuesto pasamos a señalar los puntos en los cuales encontramos la problemática acerca de la aplicación de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT y el valor probatorio de los registros contables en lo referente a la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y la determinación del Primer Método de Valoración Aduanera desarrolladas por el Tribunal Fiscal:

- El Tribunal Fiscal señala que debido al incumplimiento de los requisitos exigidos respecto a los registros contables por la Resolución de Superintendencia N.º234-2006/SUNAT no se ha observado la adecuada aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- De lo cual debemos indicar que la referida Resolución tiene un carácter tributario desde su creación normativa según las disposiciones del Código Tributario, por ello dicha norma no tiene un carácter netamente contable que es lo que define y engloba la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en las operaciones de las contribuyentes realizadas en el país.
- Todo lo relacionado acerca de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país tiene como marco general lo señalado en el artículo 223º de la Ley General de Sociedades y se aplican de acuerdo con los lineamientos que señalan las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad quien oficializa las normas contables que se aplicarán en el país en un determinado período. (Sunat, 2006)

En ninguna parte de dicha normativa contable se indica alguna referencia a cumplir alguna disposición emitida por la Administración Tributaria.

- En el Perú la valoración aduanera de las mercancías importadas se rige por un tratado internacional “El Acuerdo de Valor de la OMC” y por normas comunitarias “Decisión 571 y su actualización Resolución N.º 1684 de la Comunidad Andina”, por ello la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados deben de cumplirse de manera estricta por la autoridad aduanera del país para la evaluación del primer método de valoración aduanera.
- Se deberán de cumplir según lo señalado en el Anexo I Notas Interpretativas del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 norma que forma parte de nuestra legislación nacional y no por aplicación de alguna norma emitida por la Administración Tributaria como en el caso de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT.
- El Tribunal Fiscal al emitir la RTF N.º 03893-A-2013 JOO, en lo referente al criterio de los registros contables y su valor probatorio, se basa en el Acuerdo de Sala Plena N.º 2013-06, el cual no contiene ni hace alguna referencia a la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT o norma emitida por la Administración Tributaria.
- En lo concerniente a los registros contables presentados por el importador para efectos de su validación como medio probatorio, por el contrario, señala claramente el cumplimiento de la legislación comunitaria e internacional la cual forma parte de la legislación nacional, respecto a la elaboración de los registros contables y la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- El Tribunal Fiscal no desarrolla claramente el alcance de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en lo referente a los registros contables del importador que sustentan a la documentación para la determinación del valor en aduanas, ni un modelo de aplicación de los mismos en un proceso de Duda Razonable iniciado por la Administración Aduanera, por lo que el no tener un marco de aplicación preciso generaría inseguridad jurídica para la

determinación de la base imponible a efectos del cálculo de derechos arancelarios e impuestos en una operación de importación.

- El Tribunal Fiscal al considerar el incumplimiento de los requisitos exigidos respecto a los registros contables por la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, considera que no se cumple con la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y no otorga valor probatorio a dichos registros contables, en consecuencia el rechazo del Primer Método de Valoración Aduanera, por lo que se estaría valorando dicha mercancía por otros Métodos de Valoración Aduanera secundarios que generarían en algunos casos mayor pago de derechos arancelarios e impuestos a los contribuyentes. (Sunat, Resolución de Superintendencia N.º 234-2006-SUNAT)

2.3 Análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal acerca de la aplicación de la RTF 03893-A-2013 respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En esta parte del trabajo veremos la casuística respecto de la aplicación de la RTF N.º 03893-A-2013 y la jurisprudencia que se desarrolla en cada caso en particular.

2.3.1 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde un registro contable no aporta fehaciencia como valor probatorio:

En la RTF N.º 03555-A-2017 se presenta el caso de un ajuste de valor a un importador de tejidos de punto donde la Administración estableció una Duda Razonable por haber encontrado referencias mayores al valor declarado en el SIVEP donde el contribuyente presenta diversa documentación bancaria acerca de la transferencia al exterior del valor de la factura de importación, dentro de la documentación contable que se indica se presentó el Registro de compras del mes de Enero 2013, asientos contables de importaciones de telas, respecto de lo cual el Tribunal da la razón a la Administración y señala:

Que en función de lo planteado se puede decir que el registro de compras presentado acredita únicamente el registro de adquisición de la mercadería

importada y no su pago. Por lo que podemos colegir que dicho documento por sí mismo, no coadyuva a acreditar el Precio Realmente Pagado o por Pagar.

Que sin juicio de ello a mayor detalle cabe precisar que la única hoja del Registro de Compras de enero de 2013 presentado por la recurrente no indica registro alguno relacionado a la adquisición de mercancías vendidas por la empresa J&B Trading Co. Que emitió la factura que sustenta la importación materia de ajuste; por lo que tampoco este registro aporta algún elemento de juicio a favor de acreditar que el precio facturado corresponde al valor de transacción de las mercancías importadas. (MEF, [2017a], p. 11)

En la citada jurisprudencia se analiza el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados a través de la evaluación del registro de compras presentado por el contribuyente y no se le da el valor probatorio respecto a la importación realizada, al respecto podemos precisar que el desconocer como prueba sólo analizando el registro de compras y resaltando sus deficiencias, resulta un análisis simple porque al registrar una operación de dicho registro auxiliar tiene por defecto que dicha operación se vea reflejada en los libros principales de la empresa como Libro Diario, Libro Mayor, Libro Caja al realizar las centralizaciones mensuales de la contabilidad propiamente dicha de la empresa por lo que no se evidencia que se hayan analizado o solicitado la verificación de los demás libros contables de la empresa, por una parte porque no existe un detalle de todo lo que se debe presentar como sustento de una operación a fin de establecer que se cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados, ni por parte del Tribunal Fiscal ni por la Administración sólo refieren al cumplimiento de la Resolución de Superintendencia N.º234-2006/SUNAT que sólo se refiere al cumplimiento de libros para asuntos tributarios y no contables.

2.3.2 Resoluciones del Tribunal Fiscal que inciden en los aspectos formales de los registros contables, por lo cual se evalúa información probatoria adicional:

En la RTF N.º08297-A-2014 se da la razón al contribuyente, se presenta el proceso de Duda Razonable respecto a la importación de tejidos diversos por parte del contribuyente, donde después de haber presentado la documentación comercial, bancaria y contable de dicha operación el Libro Diario Formato Simplificado, donde la Administración reconoce que al no coincidir la referencia a la factura cancelada en la transferencia bancaria se trata de un error se señala:

Que por tanto, aun en el supuesto que se considere que el único registro contable presentado por la recurrente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo cierto es que las operaciones anotadas en esos registros pueden ser acreditadas a través de otros documentos que sí generen fehaciencia y certeza. (MEF, 2014, p. 4)

En este caso se presentó sólo Libro Diario Simplificado, considerando que es lo que le corresponde llevar como registro a determinada empresa, esto en aplicación de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, pero nos cabe la pregunta de cuál es el valor contable de determinado Libro al ser una exigencia de la Administración y no por una entidad como el Consejo Normativo de Contabilidad, o en todo caso por el Código de Comercio, porque en este caso al ser la Administración quien emite la regulación de dicho libro indicando como se debe de llevar las operaciones para dicho fin, encontramos que en esta situación la Administración abarca un campo contable que no le corresponde, por ello no sería adecuado que se desconozca el valor probatorio de dicho registro.

Asimismo en la RTF N.º 08987-A-2014 se da la razón al contribuyente, se presenta el caso de un ajuste de valor de una importación de trampas para lavatorio y garruchas donde el contribuyente presenta documentación comercial, contrato de venta, documentos bancarios de la transferencia bancaria a su proveedor y registros contables que consisten en el de Existencias por Recibir de donde la Administración cuestiona documentos bancarios pero el Tribunal señala que le corresponde a la SUNAT solicitar al banco la información, se señala:

Que respecto el cuestionamiento del Registro de Existencias por recibir se debe precisar que aun si consideramos que efectivamente tal registro contable se habría llevado sin cumplir con las formalidades señaladas por la administración y que en consecuencia se habría incumplido con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En el presente caso se considera un registro de existencia por recibir para desconocer el valor probatorio de los registros contables, el registro de una operación de existencia por recibir puede no estar en un registro y puede registrarse válidamente en el Libro Diario de una empresa por lo que restringir a un determinado libro no resulta conforme a la normatividad comunitaria de la Comunidad Andina respecto a la aplicación del primer método de valoración aduanera (MEF, 2014c)

Otro caso lo tenemos en la RTF N.º 02477-A-2017 donde se da la razón al contribuyente, donde se presenta el caso donde la Administración intenta desconocer la

aplicación del primer método de valoración basándose en aspectos formales de la documentación bancaria presentada por el importador como por ejemplo que en la solicitud de transferencia no cuenta con el sello de recepción de la entidad bancaria, donde se presentan registros contables (no se da mayor detalle de los mismos) donde al margen de considerarlos como prueba válida donde se señala:

Respecto del cuestionamiento de los registros contables, se debe precisar que aun si se considera que efectivamente tales registros se habrían llevado sin cumplir con las formalidades señaladas por la Administración, es importante indicar que las transacciones y operaciones anotadas pueden ser acreditadas a través de otros instrumentos, lo cual efectivamente ha ocurrido en el caso de autos a través de los documentos antes señalados. (MEF, 2017d)

Nuestra apreciación respecto al criterio señalado es que en reiterada jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal se considera que de no tener los registros contables de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se pueden presentar información adicional para probar que dicha operación fue real, al respecto consideramos que es necesario que se establezca claramente por el Tribunal Fiscal que documentación, libros, registros contables se debe presentar para el sustento de la operación de importación para que los contribuyentes no presenten información sólo de algunos libros, registros y se les declare como prueba no válida para la aplicación del primer método de valoración, supeditando la aplicación de dicho método a la presentación de documentación adicional que puede ser que el contribuyente no cuente con ello no pudiendo valorar su mercancía bajo el método señalado.

Asimismo en la RTF N. ° 02621-A-2017 donde se da la razón al contribuyente se señala que en un proceso de importación la Administración cuestiona al importador el valor probatorio de los documentos bancarios presentados por aspectos formales como que en la carta de transferencia bancaria no se hace mención a la factura comercial o que el mensaje Swift no exhibe la codificación de acuerdo al tipo de operación, asimismo el contribuyente presenta como documentación contables el Libro Caja y Bancos y Libro Diario, con lo cual se emite el criterio:

En ese sentido debe precisarse que aun si se considera que efectivamente tales registros contables se habrían llevado sin cumplir con las formalidades señaladas por la Administración, es importante indicar que las transacciones y operaciones anotadas pueden ser acreditadas a través de otros documentos antes señalados.

Lo mismo que se señaló para la RTF anterior analizada el Tribunal Fiscal al descartar los registros contables por no cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, acepta que se presente documentación adicional para el sustento del primer método de valoración, pero nuestra posición es que dicho Tribunal deberá de indicar que se entiende pro documentación contable a fin de que los contribuyentes puedan prepararla y presentarla y no esperar a que su operación sea evaluada por documentación ajena al proceso contable. (MEF, 2017c)

Por otro lado en la RTF 02626-A-A2017 donde se da la razón al contribuyente se presenta un caso en que la Administración intenta desconocer el valor probatorio de la documentación bancaria y registros contables como Registro de Compras, Libro Caja y Bancos, Libro Diario y Libro Mayor, dentro de los excesos que la Administración considera se tiene como el de restar validez a las transferencias bancarias por la falta de presentación de la nota de débito pero se evidencia que otra documentación bancaria se señala que el Banco procedió con dicha transferencia, de ello se señala:

Aun cuando no se considere válida la presentación de los registros contables, siguiendo el criterio establecido en la RTF N. ° 03893-A-2013, lo relevante es que constan en los actuados otros documentos que de manera fehaciente demuestren que la recurrente ha presentado pruebas para la aplicación del primer método de valoración y que éstas no han sido correctamente evaluadas por la Aduana. (MEF, 2013)

Como los casos anteriores el Tribunal Fiscal confirma su actuar respecto a considerar documentación adicional para la demostración del valor de la importación de la mercancía y que se le acepte la aplicación del primer método de valoración aduanera, consideramos que se evitarían muchos ajustes de valor a los contribuyentes de tener claro cuál es la documentación que se debe presentar para que se considere como prueba válida los registros contables que presente el contribuyente.

Similar caso se tiene en la RTF N. ° 05550-A-2017 donde se da la razón al contribuyente se señala que en un proceso de importación donde el contribuyente ha presentado toda la información bancaria acerca de la transferencia a su proveedor del exterior y registros contables como Libro de Compras, Libro Diario, Libro Mayor, comprobantes de Caja y Bancos acerca de la operación de importación donde se reflejan dichos documentos bancarios, la Administración genera una duda Razonable respecto a la fehaciencia respecto de los documentos presentados como que en los estados de cuenta

corriente no se señala el depositario final lo que para el Tribunal deviene en irrelevante por existir otros documentos relacionados a dicha operación donde se indica:

Que por otro lado el documento contable Provisión de Compras del Exterior N. ° 81 en el que se consigna la suma de US\$ 20,010.00, cuyo monto coincide con el de la factura comercial N.°BEM08102013, indicando como referencia el número N. ° IMP13169 y la referida factura, la cual coincide con la información consignada en la documentación señalada en los puntos 3 y 4, por lo que se aprecia de su información que también hace referencia al pago total de la mercancía importada.

En la indicada RTF se menciona a la provisión de compras del exterior que entendemos que se refiere al asiento contable entregado por el contribuyente como prueba de los registros contables de la empresa lo cual es aceptado por el Tribunal Fiscal al coincidir con información registrada en documentación adicional, en este caso el Tribunal considera que la información del asiento contable se encuentra en los demás registros contables de la empresa donde se evidencian que hay una correlación en dicha operación por lo que consideramos que de tener claramente definido cuál es la documentación que debe de ser presentada, no tendrían que esperar el resultado de la evaluación de otros documentos adicionales (MEF, 2017b)

2.3.3 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se indica el no cumplimiento de algunos principios de contabilidad pero no se desarrolla una estructura para dicho análisis:

De igual forma en la RTF N. ° 02559-A-2014 donde se da la razón al contribuyente, se indica un proceso de ajuste de valor respecto a la importación de cuero artificial proveniente de China donde la Aduana pretende desconocer el valor probatorio de los documentos bancarios y registros contables presentados como Registro de Compras, Registro Caja y Bancos, señalando condiciones como que no se cumplen determinados principios contables, pero no desarrolla dicho fundamento, se señala:

Que al respecto la administración sostiene que los registros contables presentados no cumplen con los principios de realización, uniformidad y exposición; sin embargo siguiendo el criterio establecido en la RTF N.°03893-A-2013 se debe indicar que aun cuando no se considere válida la presentación de tales registros contables, lo relevante es que consta en los actuados otros documentos que de manera fehaciente demuestran que la recurrente ha presentado pruebas para la aplicación del Primer Método de Valoración

y que las mismas no han sido correctamente evaluadas por la Administración. (MEF, 2014b)

En la RTF señalada se presenta el concepto de los principios contables de realización, uniformidad y exposición al analizar la información presentada por el contribuyente y considerando que no se cumplen dichos principios, pero debemos de resaltar que para analizar la información contable no sólo se debe restringir el cumplimiento de estos tres principios porque en un registro contable se debe de analizar más principios así como en la documentación contable se evidencian que existen principios adicionales a los mencionados, por lo que consideramos que la revisión de sólo estos principios no debe ser categóricamente para desconocer el valor probatorio de los registros contables que presente el contribuyente.

En la RTF N. ° 01707-A-2014 donde se da la razón al contribuyente en un ajuste de valor de una importación de menaje procedente de China donde el contribuyente presenta documentación bancaria respecto a la transferencia bancaria del importador a su proveedor, así como el registro del Libro Caja, respecto a dicha documentación la Aduana presenta reparo respecto al registro como anticipos de gastos en la operación de compra se presenta:

Que respecto de los registros contables presentados por la recurrente la Aduana observa que se trata del Libro Caja, el cual no es llevado conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pues ha considerado como anticipos los gastos luego de ya haberse realizado la operación de compra. (MEF, 2014)

El sólo considerar que la información contable de un Libro Caja como en el presente caso que puede tener un error en la contabilización y por ende el desconocimiento del valor probatorio para la aplicación del primer método de valoración aduanera sería muy restrictivo a nuestro parecer, porque dentro de los registros de operaciones en la contabilidad de la empresa se presentan errores como el indicado que tienen una norma explícita para dicho tratamiento como la NIC 8, por ello consideramos que no debe ser definitiva el descarte de los registros contables que tengan un error, pudiendo el contribuyente poder presentar el contribuyente la información corregida en aplicación de la norma internacional y aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la RTF N.°04004-A-2014 donde se da la razón al contribuyente se presenta el caso de un ajuste de valor a un contribuyente que importó mantas y set de invierno de

China donde presenta para el sustento documentación comercial, bancaria y del registro contable del Libro Caja del pago a su proveedor extranjero donde la Administración cuestiona los documentos presentados donde señala que no se cumplen diversos principios contables pero dicho análisis lo realiza por defectos encontrados en los mismos se señala:

En el Informe de Determinación de Valor de la Administración “respecto a la copia del Libro Caja N.º1 al consignar montos solo la parte del haber del folio doble N.º14 donde se verifica que presenta asiento contable incompleto, no permite verificar los saldo iniciales y finales, el medio de pago utilizado, impidiendo, el análisis del cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el registro de la operación económica tales como: partida doble, devengado, realización, uniformidad, significación o importancia relativa y exposición, por tal motivo no es considerado un medio probatorio válido para la sustentación del valor declarado. (MEF, 2014d)

En la mencionada RTF el Tribunal menciona el Informe de la Administración donde dicha entidad al analizar el incumplimiento de los registros del Libro Caja menciona la lista de principios contables que consideramos se debe evaluar no sólo en la presentación de un determinado registro sino en la correlación de todos los libros y registros contables involucrados en la operación de importación y consideramos que el Tribunal Fiscal debe de analizar la lista de principios contables esbozada en cada caso que tenga por resolver respecto a la validez de la documentación contable para la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

De otra parte en la RTF N.º09108-A-2014 se da la razón al contribuyente en el caso donde un contribuyente nacionalizó focos ahorradores donde se presenta el ajuste de valor respecto a la documentación comercial, bancaria y contable como el Registro de Compras donde después del análisis realizados a los mismos advierte que el contribuyente no ha adjuntado la nota de débito que pruebe el cargo en cuenta de la transferencia al exterior a su proveedor, así como que documentación registrada no cumple con los principios contables, basándose en aspectos formales de la documentación presentada señala se indica:

Que ahora, lo relevante de la evaluación efectuada por la Aduana, son sus conclusiones acerca de los documentos bancarios presentados, ya que según advierte, la recurrente no ha adjuntado la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta; asimismo, señala el Sales Contract adjuntado no identifica a la persona que lo emite. Por

otro lado, señala que el registro contable no ha sido registrado de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que carece de valor probatorio. (MEF, 2014e)

En el presente caso encontramos que hay un exceso de formalismos respecto a la documentación contable presentada de índole bancaria y por ende el desconocimiento como prueba en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por que dichos principios no tienen un carácter formalista sino que son enunciados que sirven para demostrar la operación económica de las operaciones de una empresa apartándose del carácter formal que se le puede dar en su aplicación aún determinado caso.

En la RTF N.º01360-A-2014 se da la razón al contribuyente, en esta resolución se presenta el caso de un ajuste de valor para lo cual el importador ha presentado documentación bancaria de la transferencia bancaria a su proveedor, lista de precios, estados de cuenta, y registros contables del Registro de Compras, respecto de lo cual la Administración resta validez a la documentación presentada por la falta de la nota de débito de dicha operación, pero ante el análisis del Tribunal se corrobora la operación con otra documentación disponible, se presenta el caso de tenemos:

Que respecto de los registros contables presentados por la recurrente la Aduana observe que se trata del Libro Compras, el cual no es llevado conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pues considera que al elaborar sus asientos no se observa el principio de lo devengado. (MEF, 2014f)

Respecto a la RTF señalada se indica que el elaborar sus asientos contables no se cumple con el principio del devengado, podemos indicar que al realizar un asiento contable de una operación en una fecha diferente no quiere decir que tal operación no haya cumplido con el mencionado principio por que se dan operaciones que al margen de no ser registradas en una fecha determinada cumplen con el mencionado principio, como es el caso de registros que se realicen en un mes siguiente para el cumplimiento del tema del crédito fiscal de una operación, por lo que consideramos que no debe ser un límite para la valoración como prueba en la aplicación del primer método de valoración aduanera.

En la RTF N.º 01243-A-2014 donde se otorga la razón al contribuyente, en esta resolución se trata de una operación de importación de material textil de China materia del ajuste de valor por parte de la Aduana donde el contribuyente presenta documentación

comercial, bancaria y contable como el Libro Diario donde la Administración donde principalmente los reparo se realizan por los errores formales que se presentan en la documentación sustentatoria por ejemplo del llenado de una determinada casilla en la DAM se señala:

Que además se debe indicar que la Aduana ha establecido que tales registros no cumplen con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tales como devengado, realización, importancia relativa, uniformidad y exposición. (MEF, 2014g)

Como en un caso anterior revisado no se debe de limitar el análisis de la información contable presentada por un contribuyente a la revisión de sólo una cantidad determinada de principios contables sino de la evaluación de todos los principios por tratarse de operaciones económicas que se registran en base a los mismos y darle el valor como prueba.

En la RTF N.º08097-A-2014 donde se da la razón al contribuyente se presenta el caso de un contribuyente que nacionaliza telas, tejido de punto de China donde se presenta la documentación comercial, bancaria de la transferencia y contable como Libro de Caja, Registro de Compras donde después de su revisión indica que no se cumplen con los requisitos de los principios contables se señala:

Que asimismo se debe indicar que la Aduana ha establecido que tales registros no cumplen Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tales como: orden cronológico, registro de número de cuenta corriente, moneda, entre otros. (MEF, 2014h)

En la indicada RTF encontramos que se indican la calidad de principios contables al orden cronológico y el registro de número de cuenta corriente lo que ocasiona confusión en la determinación del valor probatorio de los mencionados registros y no tener claro que principio es el que se aplica en el caso particular por lo que consideramos que el Tribunal Fiscal tiene que poner un marco general para la aplicación de los mencionados principios y no dejar a elección de unos y no de otros que deben de ser aplicados para el sustento del primer método de valoración aduanera.

Por otro lado en la RTF N.º07097-A-2014 donde se da la razón a la Administración se presenta el caso de un contribuyente que nacionalizó tejido 100% poliéster donde se presentó documentación comercial, bancaria y contable como el Libro Bancos donde la Administración después de la evaluación señala errores en el registro de las operaciones por lo cual pretende desconocer el valor probatorio para acreditar el valor

de transacción de las mercancías así como indicar que en la transferencia al proveedor no se ha indicado el número de factura, se presenta:

Que en ese sentido, cabe señalar que al verificarse en foja 2 de los actuados que el registro se realizó en moneda extranjera, incumpliendo así con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, específicamente, son el Principio de Unidad de Medida o Moneda, éste carece de valor probatorio para acreditar el valor declarado. (MEF, 2014i)

Como en anterior análisis en el presente caso se desconoce el registro contable por realizarlo en otro tipo de moneda, lo que a nuestro parecer no procedería el desconocer dicha operación por el error formal señalado por que el señalado error no tendría motivación suficiente para desconocer la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en dichos registros presentados como sustento de aplicación del primer método de valoración aduanera.

Asimismo en la RTF N. ° 05565-A-2014 donde se otorga la razón al contribuyente se presenta un contribuyente que solicitó despacho a consumo de tejidos de diversa composición, donde se estableció un ajuste de valor respecto valor declarado por lo que se presenta documentación comercial, bancaria del pago a su proveedor del exterior y registros contables como el Registro de Compras, de los que la Administración de su análisis desprende que respecto a los registros contables demuestran que no han anotado la transacción realizada de manera oportuna se indica:

Que en este caso la Aduana advierte que los registros contables presentados por la recurrente en la etapa de determinación demuestran que no han anotado la transacción realizada de manera oportuna de lo cual resulta que no ha seguido los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Sin embargo, conforme reiterados pronunciamientos de este Tribunal las transacciones anotadas en los registros contables pueden ser acreditados mediante otros medios. (MEF, 2014j)

De lo señalado tenemos que se desconoce el valor de los registros contables por no registrar una transacción en una manera oportuna, desconociendo el valor probatorio de dichos registros, dentro de las operaciones que realiza una entidad se dan innumerables casos de registros de operaciones en una fecha distinta, por diversos motivos como la llegada tardía de un documento por lo que tener como única razón dicha situación no debería dejar sin efecto el valor probatorio de un registro contable para el sustento del primer método de valoración aduanera.

Por otro lado tenemos a la RTF N. ° 10545-A-2015 se da la razón a la Administración se presenta el caso del tema de regalías donde se señala que la Aduana deberá de calcular con información solicitada a contribuyente los que le corresponde a tributos por pagar, evidenciándose que en el presente caso el contribuyente no absolvió los requerimientos efectuados por la Administración que permitan identificar que operaciones de importación correspondían los reparos, por lo que cualquier cuestionamiento al actuar de la Administración debería de estar sustentado en documentación que el contribuyente no presentó donde señala:

Que adicionalmente de los actuados se evidencia que la metodología empleada por la Administración Aduanera para efectuar el nuevo cálculo ordenado con la RTF N.º14403-A-2013 se amparó en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de conformidad con lo ordenado por este Tribunal con la RTF N.º 14403-A-2013 al fundamentarse en los Principios Contables de Periodo (años 2001,2002,2003 y 2004), Devengado (en la oportunidad que ocurrieron las transacciones y los pagos), Costo Histórico (los costos totales derivados de la adquisición de las mercancías extranjeras importadas) y Consistencia (metodología uniforme y consistente), como también el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

En cuanto a los cuestionamientos a los Principios de Contabilidad que sustentan la actuación de la Aduana se debe advertir que de no considerarse razonable su aplicación, requería que la recurrente presentara la información contable que faltaba, lo cual no ha ocurrido en el presente caso por la negativa de absolver los requerimientos efectuados por la Aduana de origen. (MEF, 2015b)

La RTF analizada es una muestra clara de lo que hemos estado indicando en anteriores casos como es el de tener una lista de principios a cumplir que estén de acuerdo con el Marco Conceptual de los Estados Financieros y que de existir cuestionamientos a la información contable presentada por el contribuyente, éste debe tener la posibilidad de presentar información contable adicional, creemos que este debería ser el actuar tanto por parte de la Administración como por parte del Tribunal en la resolución de los casos revisados.

2.3.4 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se exigen requisitos de legalización para el cumplimiento con los principios contables, los cuales no forman parte de la normatividad comunitaria:

Asimismo en la RTF N.º 06632-A-2014 donde se da la razón al contribuyente se presenta el caso de una importación de discos ópticos por parte del contribuyente se genera el ajuste de valor respecto a los valores declarados por lo cual el importador presenta documentación comercial, lista de precios, transferencia bancaria la proveedor y registros contables como Libro Diario y Registro de Compras, considerando la Administración errores formales como la no consignación en la factura comercial del lugar de expedición y origen de la mercancía donde el Tribunal rechaza tal propósito tenemos:

Que en el presente caso la Aduana advierte que los registros contables presentados por la recurrente en la etapa de determinación no han sido autorizados por un contador público colegiado, de lo cual a su criterio resulta que no ha seguido los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Sin embargo, conforme reiterados pronunciamientos de este Tribunal, las transacciones anotadas en los registros contables pueden ser acreditadas mediante otros medios.

En la resolución señalada donde se comenta la apreciación de la Aduana respecto a que los registros contables no han sido autorizados por un contador público autorizado, desconociendo el valor probatorio de los mismos, respecto de lo cual nuestra posición es que en ninguna norma comunitaria emitida se señala que se deberá de exigir dicho requisito, teniendo en cuenta que la contabilidad de una empresa es llevada por un profesional contador y que al emitir los estados financieros de una empresa si corresponde ser autorizados de acuerdo a los señalado por la Ley General de Sociedades, por ello seguimos en señalar que necesitamos un marco general para la adecuada presentación de los registros contables por parte del Tribunal Fiscal.

En la RTF N.º 05319-A-2014 donde se otorga la razón al contribuyente se presenta el caso de un contribuyente que solicitó a consumo tela cuerina donde las Aduana encontró referencias de mayor valor en el SIVEP donde se presentó la documentación comercial, bancaria y contable como Registro de Compras, Libro Diario y Libro Mayor, se recalca que los registros contables de no cumplir con los principios contables se tienen que evaluar documentación adicional se señala:

Que por tanto si bien los registros contables tiene mérito probatorio cuando son llevados conforme los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, también lo

es en caso de no ser así, las transacciones anotadas pueden ser acreditadas mediante otros medios, además, si como ocurre en el presente caso, resulta que la recurrente no presentó sus registros contables con la constancia de su legalización ante Notario, tal circunstancia nos debe remitir al análisis de las otras pruebas presentadas a fin de acreditar que el valor declarado es el valor de transacción. (MEF, 2014a)

En el presente análisis se vuelve a demostrar que existe un exceso de formalismo al analizar el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados respecto de los registros contables presentados por un contribuyente para sustentar el primer método de valoración aduanera, el exigir la constancia de legalización de la notaría que excede a nuestro parecer los requisitos para poder cumplir con el primer método de valoración aduanera, por que dichos principios no tienen como fundamento el tener que cumplir con dicha exigencia para demostrar la validez de los principios mencionados.

En la RTF N.º 12484-A-2015 donde se da la razón en parte a la Administración y en parte al contribuyente, se presenta un ajuste de valor por la importación de material textil de China donde la Administración al analizar la documentación presentada por el contribuyente como comercial, bancaria y contable indica que en cuanto a dichos registros no cumplen con la formalidad de la legalización de la apertura del asiento contable y considerando que no tienen valor probatorio, señala:

Que en el presente caso de la revisión del documento contable presentada por la recurrente correspondiente a Asientos Contables de Importación, se debe de tener en cuenta que no cumple con la formalidad prevista en la Ley, en el sentido que no obra en los actuados la legalización de la apertura del Asiento Contable; en tal sentido tal documento contable no tiene el mérito probatorio suficiente para establecer que corresponden a la transacción que sustenta la importación materia de este caso. (MEF, 2015c)

En el presente caso se vuelve a ver el tema de legalización y el desconocimiento de dichos registros contables, cabe recordar respecto a este caso cuando la Administración desconocía el IGV de los contribuyentes cuando no se tenía el Registro de Compras legalizado, como lo anteriormente expresado observamos requisitos adicionales a lo que indica la normatividad comunitaria para la aplicación del primer método de valoración aduanera.

2.3.5 Resoluciones del Tribunal Fiscal donde se apela al contenido de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT:

En la RTF N.º 05574-A-2014 donde se da la razón al contribuyente se presenta la operación de importación de tela donde durante el proceso de Duda Razonable el contribuyente presenta documentación comercial, bancaria y contable como Libro Caja, donde se tiene que la Administración sostiene que los registros contables presentados incumplen normas de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT justificándose en los errores formales encontrados en la documentación presentada indica:

Que al respecto la Administración sostiene que los registros contables presentados incumplen norma de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; sin embargo, es de resaltar que ninguna de estas afirmaciones demuestra que los documentos de las operaciones incorrectamente anotadas no sean reales.

En la RTF señalada tanto al Tribunal Fiscal como a la Administración le queda claro que el no cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados tiene su origen en el incumplimiento de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, que es una norma de origen tributario emitida por la Administración a su criterio y razón; nuestra posición es que no tiene ninguna relación dicha resolución con el cumplimiento de los principios contables porque son dos disposiciones generadas de distinta fuente una tributaria y la otra financiera, por lo que el desconocimiento como valor probatorio no tendría un matiz legal.

De todo lo señalado anteriormente tenemos que tanto el Tribunal Fiscal como la Administración no tiene un parámetro adecuado o marco general para la validación de los registros contables respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que causa un nivel de inseguridad jurídica por no tener una regla clara respecto de la presentación de información financiera para darle valor probatorio a dichos registros y que no desconozca por dicha razón la aplicación del primer método de valoración aduanera, evitando que la importación de un contribuyente pueda ser evaluado con los métodos de valoración secundarios emitidos por normativa comunitaria.

Luego de haber revisado diferentes pronunciamientos del Tribunal Fiscal respecto al desarrollo de los alcances de los principios de contabilidad generalmente aceptados y su

relación con la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT desde el punto de vista de esta entidad, nos queda claro que la aplicación que realiza el Tribunal es sobre todos los alcances que se emanan de la normativa desarrollada en la mencionada resolución de Sunat, al considerar los aspectos formales de los registros contables, requisitos de legalización de los libros contables, teniendo claro que no se realiza un análisis adicional respecto a aspectos sustanciales de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados que se señalan en el Acuerdo de Valor de OMC y la legislación nacional que emite el Consejo Normativo de Contabilidad.

2.4 Implicancias del desconocimiento del valor probatorio de los registros contables en las operaciones de importación

Respecto a lo señalado anteriormente acerca del desconocimiento del valor probatorio de los registros contables por no cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados tiene implicancias directas respecto a:

- Encarecimiento del proceso de importación de las mercancías por que, si se produce el ajuste de valor durante el proceso de despacho aduanero, el tiempo que lleva levantar las observaciones de determinación de valor por parte del importador ante la Aduana, implica el pago extra de almacenaje de la mercancía, pago de sobrestadía de contenedores en el caso de cargas marítimas de contar con un plazo mínimo.

Se debe tener en cuenta que a la llegada de una mercancía extranjera la disposición de la misma por parte del importador no es inmediata porque se lleva a cabo algunas operaciones previas tanto a nivel de despacho aéreo o marítimo.

Lo anterior expuesto llega a que el costo de adquisición se incrementa, de ser el caso que el importador adquiera dicho bien para una posterior reventa se puede estar hablando también de la reducción de los márgenes de ganancia de la empresa importadora al tener que asumir mayores costos de los presupuestados.

- Dicha situación también se puede dar en empresas que adquieren mercancía para procesos de licitación donde se tiene un precio base que puede incrementarse por la aplicación de ajustes de valor, que se puede dar cuando la Aduana desconoce la aplicación del primer método de valoración aduanera porque se le aplica un método diferente, quedando supeditado a tener que dejar

una garantía para que se pueda disponer de la mercancía mientras se resuelve el proceso de ajuste de valor por parte de la Administración lo cual es aproximadamente de tres meses.

Posterior a ello de no tener respuesta favorable en las pretensiones del importador; se puede presentar el recurso de Reclamación ante la Administración donde el tiempo para la respuesta es de 9 meses, con lo cual aproximadamente se tiene un periodo de un año con dinero inmovilizado que tiene un costo financiero en calidad de garantía que afecta la caja de las empresas importadoras, en su mayoría esperando respuesta de la Administración casi la mayoría de veces infundada, con lo cual el contribuyente tiene la posibilidad de interponer el Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal donde el plazo es de 12 meses con lo cual se extiende el costo financiero del dinero que fue entregado en calidad de garantía.

- Ante todas estas circunstancias que describimos cabe resaltar que de tener un marco claro para la validación de los registros contables y la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados no se presentarían ante la Administración y el Tribunal Fiscal la abundante carga procesal que se presenta para poder sustentar la aplicación del primer método de valoración aduanera y no tener que pagar sumas adicionales por reajustes de valor efectuadas por la Administración.

2.5 Casos en la Jurisprudencia a nivel de Corte Suprema y Tribunales Administrativos Regionales acerca de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la presente parte del trabajo de investigación veremos casos de jurisprudencia aplicada en lo referente a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el sector aduanero, en primer término debemos de indicar que a nivel regional se aplica el marco general del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, por ello la importancia de tener claro el panorama de aplicación del mismo en los procedimientos de importación de cada país al integrarlo a su normatividad interna; a fin de no tener legislación interna que vaya en contra de los que busca dicho acuerdo internacional.

a) México:

En primer lugar, tenemos el referente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México de 1 de diciembre de 2009 Año II. No. 24. diciembre 2009.

De lo que se desprende que la expresión “sobre la base de los datos disponibles” empleada por el artículo 7, inciso 1 del Acuerdo de referencia, alude a la colección de datos o archivos generados con anterioridad a la valoración de las mercancías en controversia, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país importador, comprobados, razonables, vigentes y exactos de información de mercancías idénticas o similares. Por tanto, si en la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, la autoridad no se sustentó en una base de datos preparados por la Administración de Aduanas, deberá declararse la nulidad de la resolución controvertida. (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2009,

Cabe resaltar que la manera cómo interpreta el Tribunal a la información contable y los datos que disponibles en un proceso de importación se deben verificar de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados indicados en el Acuerdo del Gatt de 1994.

b) Chile:

En este caso tenemos la Causa n° 2486/2011 (Casación). Resolución n° 1045 de Corte Suprema, Sala Segunda (Penal) de 4 de enero de 2013 569-2010 - C.A. de Iquique

Que, en directa relación con lo que se viene señalando, el recurrente indica que la contabilidad es una ciencia que interpreta los hechos económicos de los negocios y los ordena en forma de cuentas para su control y presentación, descansando en principios que han sido definidos de acuerdo con la experiencia de esta profesión contable y el afán constante de superación y búsqueda de la mejor manera de interpretar los hechos económicos, cuyo principal objetivo es proveer de información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad. (Corte Suprema de Chile, 2011)

Al respecto, los registros contables presentados por la empresa Tomy Chile Limitada corresponden al Libro de Ventas que se refieren a las de las mercaderías con

valores globales, sin contar con ningún otro elemento que permita conocer la cantidad vendida y no determina si el precio consignado es el otorgado a cualquier comprador tercero independiente.

En cuanto a los libros presentados por la Importadora Jia Hua S.A., reflejan las facturas emitidas por la Importadora Tomy Center Limitada, que también dan cuenta de ventas totales, sin indicar cantidades ni se sabe si esos valores se otorgan a cualquier adquirente, por ello es que para aceptar el precio de transacción y considerar que la vinculación no ha tenido incidencia en el precio, el importador debería haber comprobado de igual forma que los proveedores Jia Hua S.A., T.C. Limitada y Comercial Conex Chile Limitada, a ese valor unitario otorgado a las mercancías objeto de la controversia, también se hubiese respetado a cualquier interesado y demostrar que se aproxima a los valores de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor para la exportación al mismo país importador.

Cabe resaltar que los considerandos de la Corte Suprema evidencian el análisis que hacen a todo el proceso que involucra la contabilidad de las operaciones económicas, resaltando el concepto que le da a los principios contables como acuerdos de la profesión contable que lo que buscan es interpretar un hecho económico que ha tenido origen en una empresa durante la realización de sus operaciones.

c) Perú:

Sentencia de Corte Suprema de Justicia de 2 de febrero de 2017 (Expediente: 004586-2012). Resolución N.º 33 Lima, 01 de febrero del 2017.

Calcular nuevamente el monto de la regalía que debe formar parte del valor de aduanas por cada declaración única de aduanas y con ello el monto de los tributos dejados de pagar y la multa aplicable en cada caso, teniendo en cuenta la información que posea la propia SUNAT y la aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son aplicables conforme lo establece la Introducción General del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, y que la Administración Aduanera podrá requerir a la recurrente la presentación de información contable que considere conveniente a fin de identificar a que importaciones corresponden las ventas por las que pagó regalías en cada uno de los años materia de fiscalización.

Ante ello, mediante el Requerimiento N.º 187-2009-SUNAT/3B2100 del 04 de febrero del 2009, notificado el 09 de febrero del 2009, la Administración solicitó a la empresa demandante remita información según detalle de los cuadros anexos al requerimiento. Por escrito del 24 de abril del 2009, la recurrente da respuesta al aludido requerimiento, adjuntando documentación e información contable - tributaria relacionada con las regalías reversadas.

En el presente caso la Corte Suprema ordena un recalcu del tema de regalías que debe de formar parte del valor en aduanas en un proceso de importación, quedando habilitada la Administración de solicitar información adicional contable para llevar a cabo dicho mandato, precisando que dicha información la aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados según el Acuerdo de la OMC.

d) Colombia:

En la experiencia colombiana podemos indicar que al respecto el Título IV del Código de Comercio “trata de los libros de comercio” y el artículo 51 de dicho ordenamiento jurídico dispone que “harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirva de respaldo a las partidas asentadas en los libros.

Asimismo, el Decreto 2649 de diciembre 29 de 1993 “por el cual se reglamentan los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” en su artículo 123

establece: “Soportes. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto que se trate”

Asimismo los señalado en la Liquidación Oficial de Revisión DIAN N.º 1524120147000019 “con fundamento en lo expuesto anteriormente, se colige que si bien es cierto no existe norma específica en materia contable que enuncie taxativamente el tipo de soporte que se debe elaborar, también los es que la disposición enunciada que no es contraria a los principios de contabilidad de general aceptación y puede aplicarse de manera supletiva, en especial si se tiene en cuenta que los comprobantes de contabilidad deben tener los respectivos documentos que lo justifiquen”

En lo señalado por la DIAN, Administración Tributaria Colombiana da el carácter de aplicación supletoria a los principios de contabilidad generalmente aceptados por lo que constatamos que dicha entidad tiene un concepto diferente acerca de los principios de contabilidad al que se le da en nuestro país.

Cabe resaltar que al tener esta condición y apreciación por parte de la Administración da un nivel de seguridad a los contribuyentes, para que puedan aplicar los términos de dichos principios al registro de sus operaciones económicas.

e) Nicaragua:

El tratamiento que se da al Acuerdo del Gatt es similar al de los países mencionados anteriormente y se ha integrado en su legislación interna a través del CT/135/2011 donde se explica claramente el tratamiento que se le da a los alcances de dicho acuerdo respecto a la duda del valor declarado en las operaciones de importación de mercancía por ello a continuación se muestra un extracto de dicho documento que versa sobre las reglas generales sobre el procedimiento de comprobación e investigación del valor declarado (véase anexo 2).

Asimismo se muestra un ejemplo de Acta Complementaria que emite la Aduana de Nicaragua respecto al ajuste de valor declarado según la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio donde se aprecia que dicha aplicación es similar a la que se realiza en nuestro país, confirmando la aplicación del acuerdo internacional y la vinculación con la legislación interna de determinado país (véase anexo 3)

Asimismo, debemos citar lo señalado por Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo en su Resolución N.º 245-2013.

Debe existir una relación directa del daño o de la lesión a la norma, con respecto a los hechos, la sola transcripción de los principios de contabilidad no son vinculantes para el caso que nos ocupa. Por eso indiqué antes que no existen violaciones abstractas a la ley, o se viola o no se viola.

La subvaloración es una acusación seria y en ese ámbito debe tratarse, si no se transparenta de dónde sacaron la modificación de valores, entonces el acto administrativo ciertamente es absolutamente inconstitucional, nulo con nulidad perpetua y absoluta insubsanable en la instancia del director general.

Podemos apreciar el razonamiento del Tribunal respecto a que la Administración no sólo debe indicar que se incumplieron una serie de principios de contabilidad durante la pretensión de ajustar los valores y desconocerlos, indicando que está motivada dicha situación, nos parece de una importancia vital que a nivel de este Tribunal se tenga claro el panorama de los principios de contabilidad donde se indica que no basta con mencionarlos sino que se debe demostrar el daño ocasionado del incumplimiento de los mismos.

2.6 Propuesta de planteamiento de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los procesos de valoración aduanera iniciados por la administración aduanera en una Duda Razonable

Respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados durante los procesos de valoración aduanera iniciados por parte de la administración aduanera es decir luego de la emisión de la Notificación de Duda Razonable, no existe a nivel legislativo ni jurisprudencial un documento que explique o señale como debería ser su aplicación en la práctica, sólo tenemos a las normas nacionales y comunitarias que indican que los principios de contabilidad generalmente aceptados se deben de aplicar a estos procesos:

Decreto Supremo 193-2020-EF en su artículo 12-B del Reglamento de Valoración:

Para la acreditación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del

Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, la Administración Aduanera considera las siguientes situaciones:

f) La información contable esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (MEF, 2020, Artículo 12-B)

Según la Nota General de Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, señala que: “A los efectos del presente Acuerdo, la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país que corresponda según el artículo de que se trate”. (Organización Mundial del Comercio [OMC], 1994, Sección Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados)

De conformidad con las disposiciones anteriores, cuando el importador registre transacciones y otras transacciones relacionadas con la importación de mercancías en estricto cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, la autoridad aduanera deberá revisar dichas transacciones, es decir, el uso de la información registrada en los libros y registros para verificar el cumplimiento de los requisitos y condiciones estipulados en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC para la aplicación del primer método de valoración en aduana.

La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03893-A-2013 de 06 de marzo de 2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la Sala de Aduanas estableció el siguiente criterio:

Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza. (MEF, 2013, p. 31)

De acuerdo a lo señalado tanto a nivel jurisprudencial y legal no hay establecido una manera de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados al

proceso de valoración aduanera durante la notificación de duda razonable por parte de la administración aduanera, por lo que corresponde proponer un modelo de presentación y de aplicación práctica de introducción de los principios de contabilidad generalmente aceptados al procesos de duda razonable principalmente en los escritos que dan respuesta a la **Notificación de Duda Razonable**, por ello se presenta el resultado de un Expediente de Duda Razonable donde se aplicó la manera de como introducir los principios de contabilidad generalmente aceptados a los medios probatorios de libros y registros contables para la aplicación del primer método de valoración aduanera por parte de la Administración Aduanera.

Posterior a la presentación del Expediente con los medios probatorios señalados en el párrafo anterior se obtuvo respuesta de la Administración Aduanera en los siguientes términos:

Con relación a los documentos contables presentados como: Libro mayor, libro diario, registro de compras y el libro caja y bancos, presentados por la empresa importadora, se observa que cuenta con las firmas del representante legal, los folios respectivos y el sello de la notaría, sin embargo, debemos recalcar que la presentación de los documentos antes mencionados no debe ser considerado como un elemento único y suficiente para demostrar el precio realmente pagado o por pagar, toda vez que la demostración de dicho precio está sujeta a una evaluación integral por la SUNAT. (MEF, 2013)

Respecto a la presentación de los medios probatorios de documentos contables por parte de la empresa como: Libro mayor, libro diario, registro de compras y el libro caja y bancos, voucher de transferencias al proveedor del exterior llevados aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados **la Administración Aduanera no ha objetado dicha información** por lo que dichos registros cumplen con los requisitos establecidos por la normatividad vigente nacional y comunitaria al expresar fielmente en la información contable las operaciones realizadas durante el despacho aduanero de importación, lo que confirma que la aplicación que se le dio en este caso fue el adecuado al cumplir con las normas legales vigentes en cuanto a los requisitos para la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los procesos de duda razonable, ello tiene vital importancia porque en adelante ante la presentación de un Recurso de Reclamación ante Sunat o de un Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal

estos registros contables serán considerados como prueba válida para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, al cumplir los requisitos que establecen las entidades que emitieron la normatividad nacional y comunitaria respecto a este punto.

Información contable presentada en aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Expediente de Duda Razonable analizado y respuesta de Sunat-Aduanas

En el expediente presentado ante la Administración Aduanera se ha procedido con incorporar la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados al desarrollo de los medios probatorios presentados en este caso son libros y registros contables del contribuyente, asimismo se realiza el análisis de la aplicación de las normas contables que se aplican a este caso en cada registro según las normas emitidas por el Consejo Normativo de Contabilidad en la Resolución N.º 001-2021-EF/30 respecto de la aplicación de los principios contables:

11-Voucher contable Asiento XX del mes de diciembre por el registro de la compra amparada en la factura N.º XXX del proveedor XXXXX por \$27,249.695 mediante el registro de las cuentas contables: 6011020 (compra de mercaderías), 40111 (IGV-cuenta propia), 4212 (facturas emitidas). Asimismo, el registro del ingreso a almacén de la mercadería mediante el registro de las cuentas contables 20111 (costo mercaderías) y 6111020 (variación de inventarios) por el costo total de los productos importados.

12-Registro de compras del mes de diciembre donde se evidencia el registro de la compra de importación de la factura N.º XXXXX del proveedor XXXXXX expresada en nuevos soles según normativa nacional (se ubica en el último renglón).

13-Libro Diario Formato 5.1 período diciembre 2021 en cumplimiento de lo establecido en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, donde consta el registro de la compra realizada con factura N.º XXXXX del proveedor XXXXXX expresada en nuevos soles según normativa nacional.

14-Libro Mayor Formato 6.1 período diciembre 2021 en cumplimiento de lo establecido en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, donde consta el registro de

la compra realizada con factura N.º XXXXXX del proveedor XXXXX expresada en nuevos soles según normativa nacional.

15-Voucher contable Asiento 14 del mes de agosto 2021 por el registro del anticipo otorgado al proveedor XXXXX por \$5,000.00 mediante el registro de las cuentas contables: 4221 (anticipo a proveedores), 1041202 (cuenta corriente del BCP N.º XXXXX), 4221 (por la comisión bancaria de la operación \$39.00).

16-Libro Caja y Bancos Formato 1.2 período agosto 2021 en cumplimiento de lo establecido en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, donde consta el registro del anticipo otorgado por \$5,000.00 al proveedor XXXXX realizado a través del Banco XXXX.

17-Voucher contable Asiento 7 del mes de noviembre 2021 por el registro del saldo de la factura N.º XXXXXX del proveedor XXXXXX por \$22.249.70 mediante el registro de las cuentas contables: 4221 (anticipo a proveedores), 1041201 (cuenta corriente del Banco N.º XXXXXX), 4221 (por la comisión bancaria de la operación \$66.62).

18-Libro Caja y Bancos Formato 1.2 período noviembre 2021 en cumplimiento de lo establecido en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT, donde consta el registro de la cancelación de la factura N.º XXXXX del proveedor XXXXXX por \$22.249.70 realizado a través del Banco XXXXX.

19-Comprobante de transferencia del Banco XXXX del 25.08.2021 por la transferencia realizada de \$5,000.00 al proveedor XXXXX.

20-Comprobante de transferencia del Banco XXXX del 08.11.2021 por la transferencia realizada de \$22,249.70 al proveedor XXXXX por la cancelación en su totalidad de la factura N.º XXXXX.

21-Estado de Cuenta Corriente del Banco XXXX N.º XXXX del mes de agosto 2021 donde consta el egreso de la cuenta corriente bancaria de la empresa el pago de \$5,000.00 al proveedor XXXXX el 25.08.2021 (Hoja N.º 3).

22-Estado de Cuenta Corriente del Banco XXXX del mes de noviembre 2021 donde consta el egreso de la cuenta corriente bancaria de la empresa el pago de \$22,249.70 al proveedor XXXXX el 08.11.2021 (Hoja N. °1).

Que al respecto la documentación contable presentada en los numerales 11° al 22° cumplen cabalmente con los principios de contabilidad generalmente aceptados en los siguientes términos, así como los parámetros de la Resolución N.° 001-2021-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad:

1-Partida doble, los hechos económicos y jurídicos de la empresa se expresan en forma cabal aplicando sistemas contables que registran los dos aspectos de cada acontecimiento cambio en el activo y el pasivo que dan lugar a la ecuación contable, como se detallan en la información presentada (Voucher de registros contable de compra de factura comercial N.° XXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXX. y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.° 234-2006/SUNAT).

Se cumple lo establecido en el Marco Conceptual para la Información Financiera respecto a que “Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible” respecto a la hipótesis de empresa en marcha, asimismo respecto a la aplicación del costo histórico “Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos. A diferencia del valor corriente, el costo histórico no refleja cambios en valores, excepto en la medida en que esos cambios se relacionen con el deterioro del valor de un activo, o un pasivo pasando a ser oneroso”.

De igual forma se cumple con la representación fiel del hecho económico en este caso la operación de importación detallada: “Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias”.

2-Bienes económicos, se registra en libros todo acto o bien susceptible de valor de intercambio, independientemente de la forma como se ha obtenido y por el cual alguien está dispuesto a pagar un precio, como se evidencia en la presente operación de importación (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT).

Moneda común denominador, la información contable sirve de suministro para los estados financieros que reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión, que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por 27,249.70 del proveedor XXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT).

Valuación al costo, el valor de costo adquisición o producción constituye el criterio principal y básico de valuación que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación, en correspondencia con el concepto de empresa en marcha (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT).

Devengado, las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son los que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se

han cobrado o pagado durante dicho periodo (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT).

Objetividad, los cambios en el activo, pasivo y en la expresión contable del patrimonio neto, se deben reconocer formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esta medida en términos monetarios (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT).

Realización, con respecto a las operaciones de compra-venta se considera vendido un bien cuando se concreta la entrega de la mercadería o es puesta a disposición del comprador, lo que permite atribuir objetivamente su correspondiente costo, en el presente caso a través del registro del ingreso a almacén de la mercadería mediante el registro de las cuentas contables 20111 (costo mercaderías) y 6111020 (variación de inventarios) por el costo total de los productos importados, (voucher de registros contable de compra de factura comercial N.º XXXXXX de fecha 17.08.2021 por \$27,249.70 del proveedor XXXXXXXX y libros contables del registro de compras del mes de diciembre 2021, libro diario Formato 5.1 del mes de diciembre 2021, Libro Mayor Formato 6.1 periodo diciembre 2021, libro caja y bancos Formato 1.2 periodos de agosto y noviembre 2021 con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT) (véase anexo 4).

Respecto a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad se indican a continuación:

NIC 1 Presentación de Estados Financieros:

“Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando éstas satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual”

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando: espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación, en el presente caso se ha reconocido un activo por \$27,249.695 mediante el registro de las cuentas contables: 6011020 (compra de mercaderías), 40111 (IGV-cuenta propia), 4212 (facturas emitidas).

NIC 2 Inventarios:

Inventarios son activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, en el presente caso se ha reconocido los inventarios en la operación de importación mediante el registro del ingreso a almacén de la mercadería mediante el registro de las cuentas contables 20111 (costo mercaderías) y 6111020 (variación de inventarios) por el costo total de los productos importados.

El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Respecto a los registros contables del ítem 15-Voucher contable Asiento 14 del mes de agosto 2021 por el registro del anticipo otorgado al proveedor XXXXX por \$5,000.00 mediante el registro de las cuentas contables: 4221 (anticipo a proveedores), 1041202 (cuenta corriente del BCP N.º XXXXX), 4221 (por la comisión bancaria de la operación \$39.00) y el registro contable del ítem 17-Voucher contable Asiento 7 del mes de noviembre 2021 por el registro del saldo de la factura N.º XXXXXX del proveedor

XXXXXX por \$22.249.70 mediante el registro de las cuentas contables: 4221 (anticipo a proveedores), 1041201 (cuenta corriente del Banco N.º XXXXXX), 4221 (por la comisión bancaria de la operación \$66.62), cumplen con lo normado en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros donde:

Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando (a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación; (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación; (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes al periodo de presentación; o (d) no tiene un el derecho al final del periodo sobre el que se informa de aplazar la liquidación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, en el presente caso el pasivo corriente fue liquidado dentro de los 12 meses siguientes a su reconocimiento en al contabilidad de la empresa en su totalidad conforme a las transferencias realizadas mediante las entidades financieras BCP y BBVA.

Mediante lo expuesto anteriormente proponemos un modelo de análisis de los registros contables de un contribuyente respecto al cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados a fin de validar la información de los registros y libros contables para la aplicación del primer método de valoración aduanera, en cumplimiento del Acuerdo de Valor de OMC, y la legislación de valoración nacional emitida.

CAPITULO III: BALANCE DE LA APLICACIÓN DE LA RTF 03893-A-2013 EN LA EMISIÓN DE 100 RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL POR AJUSTE DE VALOR ADUANERO DEL AÑO 2021

Para el estudio de la aplicación práctica de la RTF 03893-A-2013 en los procesos de ajuste de valor aduanero respecto a la aplicación del primer método de valoración aduanera, realizada a casos donde los usuarios y operadores de comercio exterior que ante Aduanas han tenido por resultado como improcedente sus recursos de reclamación, el Tribunal Fiscal ha emitido criterios con un carácter recurrente que han sido identificados donde se evidencia la aplicación amplia de los criterios de la normatividad comunitaria como son Acuerdo sobre la Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina o de las Resoluciones 846 y 961 de la Secretaria General de la Comunidad Andina, la Resolución N.º 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, por lo que la jurisprudencia emitida en el año 2021 respecto a cien resoluciones del Tribunal Fiscal nos otorgan un panorama claro respecto de cómo los operadores de comercio exterior deben de referenciar sus operaciones de importación para dar cumplimiento a la normatividad vigente respecto a la aplicación del primer método de valoración aduanera y no tener procesos de ajuste de valor o dudas razonables durante el proceso de importación de sus productos por parte de Sunat-Aduanas que incrementen sus costos operativos y afecten la liquidez de los operadores de comercio exterior.

Asimismo, se evidencia que en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se vienen aplicando en sentido amplio las directrices de la modificación del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre la Valoración en Aduanas de la OMC mediante Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, donde se adaptan a la normatividad nacional varios aspectos de la normatividad comunitaria.

3.1 Principales aspectos de la modificación del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre la Valoración en Aduanas de la OMC mediante Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, que se identifican en las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2021

Al respecto de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en el año 2021 se identifican criterios de aplicación por parte de este donde se aplican las principales modificaciones que introdujo el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF que se señalan a continuación:

Artículo 1 inciso b) Carga de la prueba: Obligación que tiene el importador de probar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas de conformidad con los ajustes y condiciones previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduanas de la OMC, si el importador no cumple con la obligación dispuesta o no sustenta el valor de Aduana declarado de modo que desvirtúe las dudas razonables que hubiera, la Administración Aduanera utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el Valor en Aduanas de las mercancías. (MEF, 2020, Artículo 1)

Sobre este aspecto queda claro que la carga de la prueba recae sobre el importador para que pueda cumplir con declarar el correcto valor de las mercancías importadas y ante alguna duda por parte de Aduanas debe de entregar toda la documentación financiera, contable y comercial que sustente el valor declarado de su importación a fin de no tener inmerso cualquier proceso de duda razonable durante el proceso de importación.

Tenemos respecto a este punto a manera de ejemplo la RTF 01240-A-2021 donde el Tribunal Fiscal señala “Que en consecuencia considerando que es la recurrente la que tiene la carga de la prueba para sustentar que el valor en aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar” (MEF, 2021, p. 4) y hace remisión expresa al inciso b) del artículo 1 del Reglamento de valoración, situación que se evidencia en diversas resoluciones emitidas en el año 2021, por lo que queda claro la aplicación de este punto situación que años atrás generaba diversas discrepancias con Aduanas por parte de los usuarios y operadores de comercio exterior.

Artículo 11-A cuarto párrafo, de existir dudas con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio

pagado por la mercancía, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del sistema financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por la mercancía importada. (MEF, 2021a)

Respecto a este punto que es importante para que las pruebas aportadas por los operadores de comercio exterior tengan validez durante procesos de dudas razonables iniciadas por parte de Aduanas, por que años atrás y hasta la actualidad en respuestas a las recursos de reclamación presentadas ante Aduanas por los importadores por procesos de ajuste de valor se le daba un carácter demasiado formalista a las pruebas de pago emitidos por entidades financieras siendo desconocidas como prueba por arte de Aduanas por ejemplo por situaciones como: si no se registra firma o rúbrica del funcionario bancario en la solicitud de transferencia al exterior por pago de la importación, así como si la solicitud de transferencia no contaba con el sello del banco o el sello de recepción de la entidad bancaria, también cuando el mensaje Swift se encuentra incompleto por particularidades del proceso interno de banco y no por razones explícitas del importador porque cada entidad bancaria tiene su proceso de emisión de estos mensajes, cuestionamiento al estado de cuenta corriente bancario entregado por el importador a Aduanas donde la administración exige que este documento tenga ciertas características pero en ninguna parte del Acuerdo de Valoración de la OMC mencionada que sea algún requisito indispensable para el sustento del precio realmente pagado o por pagar por lo que esta actuación de la Aduana respecto a estas pruebas era contraria a la normatividad comunitaria y ahora nacional con la emisión del Decreto en mención.

Al respecto ya en Tribunal Fiscal viene resolviendo y aplicando la normatividad comunitaria y nacional respecto a este punto, como en la RTF N.º 01477-A-2021 al señalar:

Corresponde señalar que, si bien la Aduana cuestiona cierta formalidad en dicho documento, resulta evidente que dicha información exigida por la Aduana es interna del banco que en algunos casos es detallada en el mensaje como en otros no. Siendo que esta circunstancia no puede conllevar a desconocer el mérito probatorio de dicho documento, ni menos causal para desconocer la aplicación del primer método de valoración. (MEF, 2021b)

Encontramos este criterio también en la RTF N.º 01241-A-2021 donde señala:

Con relación a que el voucher presenta el título ilegible, la Aduana no motiva porque tal circunstancia le restaría mérito probatorio al contenido expresado en dicho documento ni menos de qué forma esta circunstancia traería como consecuencia la inaplicación del primer método de valoración, más aún si al margen de lo advertido por la Aduana se aprecia información legible que permite vincularlo con la transacción materia de análisis. (MEF, 2021c)

En sintonía con las resoluciones indicadas tenemos la RTF N.º 01241-A-2021 que señala:

Por otro lado el propio procedimiento de valoración (que la Administración toma como base para observar los documentos financieros), establece que en caso de dudas con relación a la documentación presentada para sustentar el pago a través de transferencias bancarias corresponde que la SUNAT solicite al banco la información. Lo cual correspondía que la Aduana efectuara debido a que los documentos presentados han sido tramitados del sistema bancario. (MEF, 2021c)

Esto último va en concordancia con la modificación del artículo 11-A del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF donde indica que la administración aduanera puede solicitar a las entidades del sistema financiero su conformidad acerca de los pagos realizados al exterior por la mercancía importada.

Artículo 12-B Para la acreditación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, la administración aduanera considera las siguientes situaciones:

El importador no omita llevar los libros y registros contables, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la Sunat vinculados a la transacción internacional que involucra la importación,

La información contable está preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (MEF, 2020, Artículo 12-B)

Es importante resaltar que con la modificación del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, referido a los libros y registros contables estos representan medios de prueba atendiendo al fiel cumplimiento de los requisitos que las leyes les exijan, para poder identificar las operaciones de importación en cada uno de ellos y poder validar el precio

pagado o por pagar de las mercancías materia de importación, asimismo la inclusión de que la información contable debe estar preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados evidencia claramente que la normatividad nacional está acorde con la normatividad comunitaria donde ya desde el año 1994 en el numeral 2) de la Nota General sobre la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I Notas Interpretativas del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994", se apreciaba que la Administración de Aduanas de cada país miembro debería utilizar datos preparados de manera conforme con los de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país que corresponda según el artículo que se trate.

3.2 Resumen de 100 RTF emitidas en el año 2021 por el Tribunal Fiscal por resoluciones de caso de ajustes de valor aduanero donde la discrepancia con Sunat-Aduanas implica la aplicación del primer método de valoración aduanera, desarrollando las implicancias de los principios de contabilidad

Por medio del presente resumen se muestra la tendencia de la resolución de casos emitidos por el Tribunal Fiscal respecto a los casos de ajustes de valor en la aplicación del primer método de valoración aduanera donde se analizan los aspectos que se desarrollan para la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en los diversos casos donde se generaron dudas razonables por parte de Sunat-Aduanas en procesos de importación.

Asimismo, como ya se ha desarrollado anteriormente en el presente trabajo se evidencia que al año 2021 las resoluciones del Tribunal Fiscal tienen un contenido alineado a la aplicación de las normas comunitarias de la OMC y las directrices emitidas por la RTF JOO 03893-A-2013 que se han venido aplicando a lo largo del tiempo desde la emisión de estas.

Ello nos parece adecuado porque el respeto de normas comunitarias por parte de los órganos resolutores en el país otorgan seguridad jurídica para el desarrollo de las operaciones de los operadores de comercio exterior durante los despachos de importación, durante un proceso de fiscalización o ante cualquier requerimiento por parte de la administración tributaria del país, porque dan un claro panorama para la defensa de

los operadores durante cualquier proceso iniciado por un ente administrativo relacionado a estos procesos.

La aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados no se restringen a sólo la parte teórica de los mismo sino que también se desarrolla en el aspecto práctico por ejemplo: libros y registro contables, información contable de sistemas computarizados de las empresas, soporte documentario, manejo de procesos contables para la declaración de las operaciones ante las administración tributaria que son las que son fiscalizadas por parte de la administración durante algún proceso de fiscalización o durante un despacho de importación.

Rescatamos la opción de los operadores de comercio exterior por la aplicación del primer método de valoración aduanera para sus operaciones de importación porque implica que la administración aduanera respete el precio pagado por las mercancías de importación y permite tener seguridad en el manejo de los costos de importación para la asignación de precios, cálculo de valor de activos que sirven para el desarrollo de sus operaciones comerciales y no presentar contingencias respecto al valor declarado porque al generarse dudas razonables en estos procesos limitan el poder de acción para determinar claramente el manejo financiero de las partidas materia de ajustes de valor o procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria que conllevan a tener estas discrepancias por varios años hasta encontrar una resolución nivel administrativo por el Tribunal Fiscal.

3.2.1 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que la documentación bancaria presentada por el contribuyente es suficiente, y en caso la administración tenga dudas respecto a los mismos es esta la que debe solicitar información adicional a la entidad financiera que realizó la transferencia al exterior.

Respecto a este criterio tenemos las RTF de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal N.º 01857-A-2021, 1788, 1754, 1801, 1779, 1772, 1771, 1748, 1526, 1505, 1494, 1493, 1491, 1490, 1489, 1482, 1481, 1480, 1479, 1477, 1476, 1475, 1471, 1470, 1469, 1468, 1467, 1466, 1465, 1464, 1463, 1461, 1257, 1255, 1247, 1246, 1245, 1241, 1773, que señalan principalmente el criterio de acuerdo a los establecido en el literal h) del artículo 5 de la Resolución N.º 1684 donde se señala que la información contable que se presente debe estar preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados para que el Método del Valor de transacción pueda ser aplicado sin embargo en el presente caso tal como lo señala la Administración la recurrente no presentó todos los documentos contables dentro del plazo establecido en ese sentido siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia de observancia obligatoria, el hecho que la recurrente no haya presentado documentación contable en la etapa de duda razonable no puede llevar a concluir que la referida transacción comercial no sea real o que la información relativa a ésta no pueda ser acreditada mediante otros documentos adicionales que sen fehacientes y que produzcan certeza, los mismos que deben cumplir con los requisitos que implican los principios de contabilidad generalmente aceptados referidos a libros y registros.

Asimismo, en nuestra legislación nacional tenemos al Artículo 11-A cuarto párrafo del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, donde se señala claramente que de existir dudas con relación a la documentación vinculada al medio de pago utilizado por el importador para sustentar el precio pagado por la mercancía, la Administración Aduanera puede solicitar a las entidades del sistema financiero su conformidad o la información relacionada con la operación que involucre el pago al exterior por la mercancía importada. (MEF, 2020)

Esto es un gran cambio a la legislación nacional porque antes de la norma emitida las discrepancias generadas por la administración tributaria respecto a ajuste de valor que implicaban la presentación de sustento documentario de transacciones bancarias no eran validadas por tener información ilegible, falta de algún sello, un código bancario formal en la solicitud de transferencia, es decir solo se valoraba el aspecto formal de los mismos dejando el fondo del carácter probatorio de este tipo de información bancaria.

3.2.2 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que en el presente caso resulta aplicable el criterio de la RTF N.º 03768-A-2017 donde se indica que la información bancaria es elaborada por cada entidad bancaria y que escapa de manos del contribuyente que reúna requisitos exigidos por la administración aduanera.

Respecto a este criterio tenemos las RTF de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal N.º 01855-A-2021, 1853, 1852, 1851, 1850, 1849, 1802, 1762, 1761, 1758, 1756, 1752, 1750, 1749, 1535, 1534, 1533, 1532, 1529, 1522, 1528, 1527, 1524, 1519, 1518, 1517, 1516, 1506, 1502, 1499, 1495, 1492, 1487, 1484, 1483, que señalan el criterio de que la información bancaria de la transferencia realizada a un proveedor del exterior por parte del contribuyente tiene formatos establecidos por cada entidad bancaria en particular y no tiene un formato único que reúna todos los requisitos exigidos por parte de la administración para sustentar el precio pagado o por pagar en una importación, pero se debe tener en cuenta que al margen de este aspecto formal como indica el Tribunal Fiscal la solicitud de transferencia presentada por el contribuyente ha dado origen a un trámite ante la entidad bancaria la cual se refleja en el voucher de la operación y que de la evaluación integral de los documentos presentados se colige que hace referencia al pago al proveedor por cuanto guarda relación con otros datos como son fecha, remitente, beneficiario, monto cuenta utilizada para extraer los fondos materia de la transferencia.

Asimismo, respecto al cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en este punto se puede evidenciar con la presentación de los libros contables Caja y Bancos, así como el registro en los libros contable principales de la empresa donde se muestra la salida de fondos para esta operación.

3.2.3 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala que la documentación bancaria no es suficiente y solamente acredita una parte del total del pago de la factura comercial por lo que no cumple con los requisitos para determinarse por el primer método de valoración aduanera, por lo que se aplica el tercer método de valoración.

Respecto a este criterio tenemos las RTF de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal N.º 01498-A-2021, 1803, 1790, 1789, 1778, 1777, 1775, 1774, 1753, 1751, 1248, 1500, 1531, 1244, 1523, respecto a este criterio el Tribunal Fiscal señala al ser el importador el que tiene la carga de la prueba para sustentar el valor declarado y que de la documentación

presentada no se ha acreditado el precio realmente pagado o por pagar en concordancia con el criterio establecido del artículo 17 de la Decisión 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 OMC.

Por ello procede la aplicación de métodos de valoración secundarios, pero la administración al no tener referencias válidas de mercadería idéntica a la que es objeto de valoración y el contribuyente tampoco ha presentado ello, se procede con el rechazo del segundo método de valoración aduanera por ende corresponde la aplicación del tercer método de valoración aduanera al contar con información de mercadería similar.

En estos casos se evidencia que el rechazo de la aplicación del primer método de valoración aduanera por no sustentar la información bancaria de los pagos realizados al proveedor implica que nuestra mercancía sea valorada con otros criterios distintos al precio realmente pagado en las operaciones comerciales, lo que conlleva a sobrecostos a los despachos de importación implicados en los casos señalados, cabe recalcar que en la aplicación de los métodos secundarios de valoración aduanera y no se consideran la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la documentación contable sustentatoria al ser válidos solo para el primer método de valoración.

3.2.4 Criterio donde el Tribunal Fiscal señala la RTF N.º 0549-A-2016 al considerar la administración aduanera que la documentación presentada no guarda una vinculación con la operación, pero no se fundamenta porque tal circunstancia restaría valor probatorio a la operación

Respecto a este criterio tenemos las RTF de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal N.º 01530-A-2021, 1525, 1515, 1514, 1513, 1510, 1856, 1854, 1776, 1249, respecto a estos casos la administración aduanera no sustenta porque circunstancias formales de los comprobantes bancarios emitidos por la transferencia al proveedor restarían de valor probatorio a la operación más aún si dichos documentos consignan información adicional que permiten vincularlos a la transacción materia de análisis y que también se considera que el contribuyente al no presentar documentación contable dentro del plazo establecido siguiendo el criterio establecido en la RTF 03893-A-2013 este hecho no puede llevar a concluir que la referida transacción comercial no se real o que la información relativa a ésta no pueda ser acreditada mediante otros documentos adicionales que sean fehacientes y que produzcan certeza como en estos casos.

Ello nos lleva a señalar que si no se presenta documentación contable completa el contribuyente puede entregar información adicional pertinente que pueda vincular las transacciones financieras con la operación de importación y poder sustentar la aplicación del primer método de valoración aduanera en sus operaciones, a fin de evitar que su operación sea valorada con métodos secundarios por parte de la administración aduanera. Cabe señalar que en toda resolución emitida por el Tribunal Fiscal observamos el siguiente comentario:

Que, este Tribunal no efectúa valoración de las mercancías importadas para la determinación del valor aduanero, atribución que corresponde ser ejercida de manera exclusiva por la administración Aduanera, sino que se limita a verificar el cumplimiento de las normas de valoración de parte de esta como sustento de su acto de determinación, a fin de establecer si el ajuste se encuentra o no arreglado a ley. (MEF, 2016a)

Cabe resaltar que el Tribunal Fiscal para llevar a cabo el trabajo de verificar el cumplimiento por parte de la Administración Aduanera viene aplicando los criterios establecidos en la normatividad comunitaria y la legislación nacional recientemente modificada lo cual otorga un marco de seguridad jurídica a los operadores de comercio exterior durante el desarrollo de sus actividades empresariales.

CAPITULO IV: CONCLUSIONES

- Como primera conclusión tenemos que en la RTF JOO 03893-A-2013 el Tribunal Fiscal no ha interpretado de manera correcta lo regulado en el Acuerdo de Valor de OMC respecto a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la evaluación de los registros contables de una operación de importación para la aplicación del primer método de valoración aduanera, el Tribunal sólo ha interpretado que se cumple con lo regulado en el Acuerdo de Valor de OMC sólo considerando lo establecido en la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT y no interpreta las directivas emanadas en el país por el Consejo Normativo de Contabilidad que es la autoridad que establece y oficializa las normas contables en el país.
- Dentro de las resoluciones que emite el Tribunal Fiscal respecto a los procesos que resuelve este ente se encuentran las resoluciones que son calificadas como “jurisprudencia de observancia obligatoria” al amparo de lo dispuesto en el artículo 154º del Código Tributario la cual obliga a la Administración Tributaria a actuar con arreglo al criterio que se establece en ellas, respecto a estas resoluciones, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa de ello la importancia que tiene su contenido.

Por ello la RTF N.º 03893-A-2013 deberá de ser modificada y precisada en los aspectos que en el presente trabajo se han señalado respecto a la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la validación como prueba a los registros contables de las operaciones de importación, en atención a las modificaciones introducidas por el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF y la norma emitida por el consejo Normativo de Contabilidad Resolución N.º 001-2021-EF/30 en fiel cumplimiento a lo dispuesto por el Acuerdo de Valor OMC.

- Después del análisis planteado en el presente trabajo se ha determinado que en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal respecto a la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para la valoración de los registros contables como prueba para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, el aspecto

formal en la jurisprudencia a primado antes que los fundamentos sustanciales del reconocimiento de los mencionados principios antes de la modificación del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, por lo que se evidencia después del balance del análisis de 100 RTF de ajuste de valor aduanero del año 2021 el Tribunal Fiscal viene resolviendo tomando en consideración los aspectos de la normatividad comunitaria y de la legislación nacional recientemente modificada, lo cual crea un marco de seguridad jurídica para los operadores de comercio exterior que realizan sus actividades de comercio exterior.

- El fundamento que se ha planteado respecto del aspecto formal en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha traído como consecuencia que ante un caso en una importación si un contribuyente presenta toda la documentación comercial, bancaria y contable registrada al detalle y principalmente respetando los aspectos formales que el Tribunal considera en su jurisprudencia quedaría válidamente demostrado que una importación cumple con todos los requisitos para que le sea aplicado el primer método de valoración aduanera, aunque se trate de un caso de subvaluación; es decir el exceso en el formalismo de los registros ocasiona esta posible forma de evadir el pago correcto de los tributos durante un proceso de importación, aspecto que debe ser evaluado por la administración aduanera a fin de realizar diversos estudio de riesgos para las actividades de los operadores de comercio exterior a fin de evitar prácticas abusivas y elusivas en los procesos de importación.
- El Tribunal Fiscal necesita definir claramente cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados y NIIF siguiendo los lineamientos de la Resolución N° 001-2021-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad, que se aplican durante el proceso de valoración aduanera a fin de poder aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera a dichos casos, consecuentemente para contar con la seguridad jurídica durante la realización de operaciones de comercio exterior de una entidad, y la posibilidad que sean evaluados al momento fundamentar un recurso de Reclamación ante la Administración Tributaria y recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, o a instancias judiciales de ser el caso, así como la aplicación en concordancia con lo legislado en el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF.
- La manera en que tanto la Administración Aduanera considera la aplicación de sus criterios basados en el exceso de formalismos aplicados para el análisis de la

información contable durante un proceso de Duda Razonable y Ajuste de Valor, como la posición del Tribunal Fiscal antes de la modificación del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF en sus mencionadas resoluciones, trae como consecuencia la abultada carga procesal de los casos de reclamos y apelaciones que se presentan en dichas entidades al no tener una base de aplicación ante tanto criterios diversos que se presenta durante la resolución de los casos presentados por los contribuyentes, por ello como se evidencia el cambio de posición en la resolución de casos por parte del Tribunal Fiscal resulta favorable a favor de los operadores de comercio exterior durante sus procesos de importación o la presentación de sus recursos de reclamación y apelación ante estas entidades.

- A fin de que los operadores de comercio exterior superen con éxito los procesos de ajuste de valor aduanero y dudas razonables en sus operaciones iniciados por la administración aduanera respecto a la aplicación del primer método de valoración aduanera, queda claro que deberán de contar en sus empresas con un área especializada que elabore los registros contables y libros con las anotaciones de las operaciones comerciales, pagos a los proveedores, transferencias bancarias del exterior cumpliendo con los requisitos de la normatividad legal es decir tanto las normas emanadas de la administración tributaria como la normatividad comunitaria y contable que van en el sentido de demostrar el precio pagado o por pagar por los importadores para la aplicación del primer método de valoración aduanera y no ser sujeto de ajuste de valor y procesos de duda razonable utilizando métodos de valoración secundarios por parte de Aduanas que tendría como consecuencia la posibilidad del incremento en costos y afectación de la liquidez de los operadores de comercio exterior al tener recursos económicos inmovilizados pendientes de una resolución de controversias en estos entes administrativos.
- Los operadores de comercio exterior cuenta en la actualidad con normatividad legal nacional (D.S 193-2020-EF) que ha recogido las directrices de la legislación comunitaria de la OMC por lo que queda claro que estos operadores deben de utilizar dicha legislación para la defensa de sus respectivos casos de ajuste de valor para la aplicación del primer método de valoración aduanera iniciados ante la Administración Aduanera y presentación de recursos ante el Tribunal Fiscal lo cual en años anteriores no era posible realizar porque no se contaba con legislación nacional vigente que indique de manera explícita la aplicación de los principios de contabilidad

generalmente aceptados durante los procesos de importación y sustento de aplicación al reglamento de valoración de mercancías.

- Se evidencia durante la evaluación de los medios probatorios por parte de Sunat-Aduanas en los procesos de duda razonable el exceso de formalidades exigidas a la documentación presentada por parte de los contribuyentes y no se da la prioridad a la verdad material de la evaluación de los medios probatorios del proceso de importación, por ejemplo la falta de un sello del banco al documento de transferencia bancaria confirma el carácter discrecional subjetivo en estos procesos al no realizar una evaluación integral de la documentación presentada, una lectura conjunta de los medios probatorios y no una evaluación aislada de cada documento o registro contable presentado durante un despacho de importación, como así lo ha normado el Acuerdo de Valor de OMC.
- Los operadores de comercio exterior, en este caso los importadores al enfrentar estos procesos de duda razonable iniciados por Sunat-Aduanas al tener sólo un plazo de 5 días que puede ser ampliado por 5 días más enfrentan un proceso corto para poder presentar medios probatorios y al esperar respuesta por parte de la administración aduanera siguen generando por este lapso de tiempo sobrecostos logísticos y de almacenaje por lo cual en su mayoría los importadores toman la opción de garantizar su carga para poder retirarla de Aduanas, y prefieren posteriormente solicitar la devolución de dicha garantía previo procesos de duda razonable donde se evaluará los medios probatorios presentados por los contribuyentes, por ello es necesario poder contar con un plazo único de 15 días para que se puedan presentar los medios probatorios idóneos ante la administración a fin de que sean materia de una evaluación integral de la documentación por parte de Sunat-Aduanas.
- Los importadores deben de considerar dentro del desarrollo de sus actividades de comercio exterior y ante un ajuste de valor realizado por parte de Sunat a algún despacho de importación donde el importador no haya objetado o presentado algún tipo de recurso acerca de dicha operación, porque podría ocasionar en una siguiente importación del mismo o similar producto donde la administración aduanera vuelva a ajustar el valor en aduana utilizando la referencia de la importación anterior, por ello debe de evaluarse el tratamiento que se le va a dar como empresa a todos los ajustes de valor realizados en los despachos de importación porque podría conllevar a tener

que garantizar sus siguientes importaciones con la consecuente pérdida de liquidez de la empresa, pudiendo haber impugnado a tiempo dichas operaciones.

- Queda claro que antes los ajuste de valor que se les realiza a las empresas por parte de Aduanas el valor cancelado dentro de los procesos de duda razonable pasan a convertirse en valores de incertidumbre es decir los contribuyentes no tienen la certeza si este pago se convertirá en un costo o una pérdida por el tiempo de litigiosidad que tiene que transcurrir hasta llegar a una resolución del ente administrativo o judicial, por ello las empresas deberán de contar con un área especializada que evalúe todos los registros contables y comerciales o tercerizar esta función a fin de presentar su información ante Sunat cumpliendo todos los requisito exigidos por las normas comunitarias y nacionales para sustentar la correcta aplicación del primer método de valoración aduanera durante sus procesos de importación.

PROPUESTAS A LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

1-Respecto a este punto en primer término después de lo analizado en el capítulo 2 respecto a la aplicación de la RTF N.º 03893-A-2013 se evidencia que el Tribunal Fiscal ha venido resolviendo las distintas controversias de acuerdo con un criterio diverso basados tanto en aspectos formales y sustanciales en los casos presentados, asimismo tienen a la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT norma de carácter tributario como marco de aplicación y los alcances que de ella se derivan, hasta antes de la modificación del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF que establece modificaciones a la normatividad nacional de valoración, posterior a ello se evidencia que las resoluciones de casos por parte del Tribunal Fiscal vienen presentando un análisis acorde con la normatividad comunitaria.

Por ello como primera propuesta consideramos que el Tribunal Fiscal debe de emitir una modificación a la RTF 03893-A-2013 jurisprudencia de observancia obligatoria en el siguiente sentido:

DICE:

“Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo de Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.”

DEBE DECIR:

“Los registros contables en los que se anotan la transacción de la mercancía importada y demás operaciones vinculadas con la importación que no se lleven de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados **oficializados en el país** y que son presentados para acreditar la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera del Acuerdo de Valoración de la OMC, no tienen valor probatorio. No obstante, las transacciones y operaciones anotadas en los referidos registros podrán ser acreditadas a través de otros documentos que sean fehacientes y produzcan certeza.”

Con la modificación señalada se está cumpliendo con la siguiente normativa:

-Lo dispuesto en el numeral 2) de la Nota General sobre la Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Anexo I Notas Interpretativas del "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 que señala:

“A los efectos del presente Acuerdo, **la Administración de Aduanas de cada Miembro utilizará datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país** que corresponda según el artículo de que se trate. Por ejemplo, para determinar los suplementos por beneficios y gastos generales habituales a que se refiere el artículo 5, se utilizarán datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país importador. Por otra parte, para determinar los beneficios y gastos generales habituales a que se refiere el artículo 6, se utilizarán datos preparados de manera conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país productor. Otro ejemplo podría ser la determinación de uno de los elementos previstos en el párrafo 1 b) ii) del artículo 8 realizado en el país de importación, que se efectuaría **utilizando datos conformes con los principios de contabilidad generalmente aceptados en dicho país.**”

-Asimismo se cumple con lo regulado en nuestro país según el artículo 223° de la Ley General de Sociedades vigente a partir de 01.01.1998, que señala la obligación que los Estados Financieros se preparen y presenten de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en virtud de lo dispuesto en la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 013-98-EF/93.01 (23.07.98), así como la Resolución N.º 001-2021-EF/30.

2-En segundo orden proponemos que el Tribunal Fiscal emita una rectificación señalando que en la RTF N.º 03893-A-2013 respecto al registro y llevado de los libros contables generados de la contabilización de operaciones de importación de una entidad, indicando

que la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT no determina de ninguna manera la forma correcta de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la determinación del valor probatorio de los registros y documentos contables que presente un importador para el sustento de la correcta aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, por lo que no corresponde su desconocimiento por parte de la Administración Aduanera de no cumplir con los parámetros de esta Resolución de Superintendencia, considerando que los principios contables utilizados por un importador al momento de elaborar sus registros y libros contables se deben basar en la normatividad emitida por el Consejo Normativo de Contabilidad entidad encargada de oficializar este tipo de información en el país para el registro de sus operaciones y elaboración de sus estados financieros.

3-Como tercera propuesta indicamos que en los casos de ajuste de valor aduanero respecto a la aplicación del primer método de valoración aduanera que resuelva el Tribunal Fiscal este deberá de emitir sus pronunciamientos respecto de casos de Duda Razonable y Ajuste de Valor en estricto cumplimiento de la normatividad comunitaria señalada en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la Resolución N.º 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, dejando de lado posiciones y decisiones de los casos atendiendo al aspecto formal de la documentación presentada por un importador durante el proceso de nacionalización de su mercancía y para la correcta determinación de los tributos a pagar en aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera y no de métodos secundarios de valoración que elevan los costos de operación de los contribuyentes, porque los acuerdos comunitarios y el Acuerdo de Valor de OMC no establecen como requisitos para la determinación del primer método de valoración aduanera dichas formalidades exigidas por la administración aduanera lo que estaría contraviniendo la esencia de esta norma.

4-Como cuarta propuesta solicitar a la Administración Aduanera a través de los gremios empresariales y/o iniciativas legislativas la correcta aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y la Resolución N.º 1684 Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571-Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, respecto a la aplicación de los Principios de Contabilidad

Generalmente Aceptados en la determinación de la valoración de los medios probatorios para la aplicación del primer método de valoración aduanera, asimismo que la Administración Aduanera pueda emitir directivas internas para los funcionarios en este caso los vistas de aduanas que tienen su facultad discrecional, para que dentro su evaluación de valor durante el despacho aduanero de mercancías de una importación tengan una metodología la cual avale su actuación respecto de la valoración de los medios probatorios que cumplen con la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados presentadas por los contribuyentes.

5-Como quinta propuesta modificar el artículo 12-B del Reglamento de Valoración modificado con el Decreto Supremo 193-2020-EF que en su texto señala:

Para la acreditación del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, la Administración Aduanera considera las siguientes situaciones:

DICE:

f) La información contable esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

DEBE DECIR:

f) La información contable esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados **oficializados en el país.**

Asimismo los operadores de comercio exterior, deberán recibir la capacitación correspondiente respecto de la aplicación de las normas señaladas acompañados de la asesoría por parte de la Contaduría Pública de la Nación, Consejo Normativo de Contabilidad y los Colegios Profesionales de Contadores Públicos del país.

6-Como sexta propuesta es de la de presentar la respectiva modificación a la Administración Aduanera del plazo para presentar documentación durante el proceso de duda razonable durante un despacho de importación que actualmente es de 5 días con opción de ampliar el plazo por 5 días más a un plazo de 15 días para que los contribuyentes puedan preparar información contable que es solicitada por la administración aduanera a fin de sustentar la aplicación del primer método de valoración aduanera, consideramos que la ampliación de este plazo es necesario porque existe cierta documentación contable y comercial con la que no cuenta el importador durante el proceso de importación, todo ello contribuirá a que se pueda absolver todas las dudas que presenta la administración aduanera respecto del valor aduanero de la mercancía materia de importación.

7-Como séptima propuesta es la de contar con las iniciativas tanto de parte del Consejo Normativo de Contabilidad adscrito al MEF como la de los Colegios de Contadores Públicos del país en el fomento de la capacitación y especialización de esta materia a los distintos profesionales que forman parte de ellos, a la comunidad y a los operadores de comercio exterior para que cuenten la información actualizada para la correcta aplicación de las normas contables y comunitarias que también son de aplicación en otros países de la región. Todo ello a fin de contribuir en solucionar las controversias generadas durante los procesos de valoración de las importaciones de los contribuyentes evitando la excesiva litigiosidad que actualmente se presenta en los Tribunales administrativos.

Nuestra propuesta respecto a las consecuencias del desconocimiento como valor probatorio de la documentación que no cumple con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados

En primer lugar, el desconocimiento como valor probatorio de la documentación y registros contables acerca de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera traen como consecuencia que la Aduana determine la valoración de la mercancía del importador a través de métodos de valoración secundarios, dejando de aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera que es el método al cual la normatividad comunitaria otorga privilegio en cuanto a su aplicación.

La consecuencia de ello es que el importador soportará una mayor carga impositiva porque la Administración Aduanera al desconocer el valor de transacción o precio realmente pagado o por pagar, efectuará la valoración de las mercancías materia

de importación mediante otros métodos de valoración secundarios donde se van a comparar valores similares y subjetivos a la mercancía con el objeto de tener una mayor liquidación de tributos por parte de la Administración Aduanera.

Por ello como primera propuesta es que la Administración Aduanera deberá de seguir los procedimientos que señale el Tribunal Fiscal respecto a la relación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y NIIF que se establezcan para la valoración de la mercancía durante el proceso de despacho y en un momento posterior durante un proceso de fiscalización, que los mismos se integren a la normatividad aduanera del país mediante un artículo en la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N.º 1053) así como modificación en el Reglamento de la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N.º 010-2009-EF) para su inclusión, cabe señalar que con la modificación del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF al ser incluidos en su artículo 12B:

Inciso c) el importador no omita llevar los libros y registros contables, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la Sunat vinculados a la transacción internacional que involucra la importación,

inciso f) “la información contable está preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

queda claro que la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados tiene carácter de observancia obligatoria por las entidades administrativas durante los procesos de importación de los operadores de comercio exterior, pero a manera de ejemplo como se ha presentado el caso en el capítulo 1 la administración aduanera en la actualidad no viene tomando en cuenta esta modificación normativa y actualización del procedimiento de valoración durante los procesos de duda razonable iniciados a los contribuyentes.

Para lo cual consideramos que dicho cambio se podría incorporar en el Título II “Principios Generales” de la Ley General de Aduanas a fin de otorgarle la validez legal a los cambios normativos realizados en atención al principio de especialidad.

Como segunda propuesta respecto al ámbito señalado la Administración Aduanera deberá de publicar los procedimientos actualizados e integrados con la posición que establezca el Tribunal Fiscal respecto al valor probatorio de los registros contables,

la propuesta es a nivel de modificación del procedimiento general “Importación para el Consumo” DESPA-PG.01 (versión 8) así como el procedimiento específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo de la OMC, INTA PE.01.10a para que sean de aplicación a todos los operadores de comercio exterior, es decir integrar todas las normas conexas de esta materia.

Como tercera propuesta requerir que la Administración Aduanera aplique durante sus procesos de duda razonable los principios generales de la Ley de Aduanas respecto al principio de buena fe y presunción de veracidad así como la facilitación del comercio respecto a la correcta evaluación de documentación presentada como medio probatorio para la aplicación primer método de valoración aduanera atendiendo a la verdad material de los mismos otorgándole un carácter de predictibilidad a estas operaciones internacionales.

Como cuarta propuesta al no contar en la actualidad con una metodología para la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en la presentación de documentación contable como medio probatorio ante la Administración Aduanera y Tribunal fiscal, ni tampoco metodología señalada por estas dos entidades, se ha propuesto un modelo de aplicación en el capítulo 2 el cual al presentarse en un expediente ante Sunat-Aduanas se ha obtenido respuesta favorable en cuanto no se ha presentado por parte de la administración aduanera objeciones a la forma y contenido de la información contable la cual cumple con la normativa del Acuerdo de Valor de la OMC y la RTF N.º 03893-A-2013. Conforme con la normativa citada, cuando el importador anota las transacciones y demás operaciones vinculadas con la importación de la mercancía en estricta observancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la Administración Aduanera se encuentra obligada a tenerlos en cuenta, esto es, a utilizar la información consignada en los libros y registros de contabilidad para verificar el cumplimiento de los requisitos y circunstancias previstas por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera. (MEF, 2013, p. 11)

Así, es importante enfatizar que la Administración Aduanera se encuentra obligada a utilizar la información consignada en la contabilidad del importador únicamente si ésta ha sido preparada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

REFERENCIAS

- Anthony, R. N., & Reece, J. S. (1982). Principios Contables (3.^a ed.). El Ateneo
- Bravo Cucci, J. (2010). Fundamentos de Derecho Tributario (4.^a ed.). Jurista Editores
- Comunidad Andina. (2003). Decisión 571.
<https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/DEC571.pdf>
- Congreso de la República del Perú. (1997). Ley 26887, Ley General de Sociedades. Diario Oficial El Peruano de 9 de diciembre de 1997.
<https://diariooficial.elperuano.pe/Normas/obtenerDocumento?idNorma=15>
- Congreso de la República del Perú. (2001). Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial El Peruano del 11 de abril de 2001.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H805476>
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (1969, 23 de mayo).
https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf
- Corte Suprema de Chile. (2013, 4 de enero). Causa 2486/2011 (Casación). Resolución 2486-2011. <http://vlex.com/vid/importadora-tomy-center-ltda-aduanas-436234118>
- Cosio Jara, F. (2014). El procedimiento de duda razonable y las reglas del debido proceso. Palestra Editores
- Earl A. Spiller, & Gosman, M. L. (1990). Contabilidad Financiera (4.^a ed.). McGraw-Hill
- Gavelán Izaguirre, J. J. (s.f.). Principios de contabilidad generalmente aceptados: vigencia y aplicación.
<https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5873/5076>
- International Accounting Standards Board. (2010). El Marco Conceptual para la Información Financiera.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf
- Matos Barzola, A. M. (s.f.) Sentencia en Casación 1173-2008-Lima Corte Suprema de Justicia del Perú valida la aplicación del principio de lo devengado y de la NIC 18 en materia tributaria.
<https://alanemiliomatosbarzola.wordpress.com/2015/12/10/sentencia-en-casacion-1173-2008-lima-corte-suprema-de-justicia-del-peru-valida-la-aplicacion-del-principio-de-lo-devengado-y-de-la-nic-18-en-materia-tributaria/>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (1998). Resolución del Consejo

Normativo de Contabilidad 013-98-EF/93.01.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/conse_norm/resolucion/CNC013_1998_EF9301.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2004). Decreto Supremo 009-004/EF. Establecen disposiciones relativas a la aplicación del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/83-d.s.%20n%C2%BA%20009-2004-ef/file>

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2010). Decreto Supremo 119 - 2010 - EF., Modifican el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/249329/224708_file20181218-16260-275gho.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). Resolución del Tribunal Fiscal 10146-9-2013. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/9/2013_9_10146.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014a). Resolución del Tribunal Fiscal 05319-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_05319.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014b). Resolución del Tribunal Fiscal 02559-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_02559.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014c). Resolución del Tribunal Fiscal 08987-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_08987.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014d). Resolución del Tribunal Fiscal 04004-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_04004.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014e). Resolución del Tribunal Fiscal 09108-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_09108.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014f). Resolución del Tribunal Fiscal 01360-A-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_01360.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014g). Resolución del Tribunal Fiscal 01243-A-2014.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_01243.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014h). Resolución del Tribunal Fiscal 08097-A-2014.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_08097.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014i). Resolución del Tribunal Fiscal 07097-A-2014.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_07097.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2014j). Resolución del Tribunal Fiscal 05565-A-2014.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/A/2014_A_05565.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2015a). Resolución del Tribunal Fiscal 08928-1-2015.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_08928.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2015b). Resolución del Tribunal Fiscal 10545-A-2015.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/A/2015_A_10545.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2015c). Resolución del Tribunal Fiscal 12484-A-2015.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/A/2015_A_12484.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2011). Resolución del Tribunal Fiscal 11450-5-2011.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/5/2011_5_11450.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2017a). Resolución del Tribunal Fiscal 03555-A-2017.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/A/2017_A_03555.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2017b). Resolución del Tribunal Fiscal 05550-A-2017.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/A/2017_A_05550.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2017c). Resolución del Tribunal Fiscal 02621-A-2017.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/A/2017_A_02621.pdf

- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2017d). Resolución del Tribunal Fiscal 02477-A-2017.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/A/2017_A_02477.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). Resolución del Tribunal Fiscal 03893- A-2013.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/A/2013_A_03893.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2021a). Resolución del Tribunal Fiscal 01240-A-2021
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/A/2021_A_01240.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2021b). Resolución del Tribunal Fiscal 01477-A-2021.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/A/2021_A_01477.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2021c). Resolución del Tribunal Fiscal 01241-A-2021.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/A/2021_A_01241.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2016a). Resolución del Tribunal Fiscal 0549-A-2016.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/A/2016_A_00549.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2016b). Resolución del Tribunal Fiscal 08678-2-2016.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2016/resolucion/2016_2_08678.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2020). Decreto Supremo N. ° 193-2020-EF., Modifican el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Diario Oficial El Peruano del 21 de julio de 2020.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1025991/DS193_2020EF.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas, Consejo Normativo de Contabilidad. (2021). Presentación de Estados Financieros. Normas Internacionales de Contabilidad Oficializadas – NIC.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/nic/ES_GVT_2021_NIC01.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1999). Decreto Supremo 186-99-EF, Aprueban Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250940/226328_file20181218-16260-1fxrchf.pdf

Ministro de Hacienda y Crédito Público de Colombia. (1993). Decreto 2649, Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=9863>

Organización Mundial del Comercio. (1994). Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf

Organización Mundial del Comercio. (2006). Información técnica sobre la valoración en aduana. https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm

Presidencia de la República del Perú. (2008). Ley General de Aduanas Decreto Legislativo 1053.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013, 24 de mayo). Carta N. ° 086-2013-SUNAT/2000000.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/c086-2013.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2014). Informe N°006-2014-SUNAT/4B0000.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i006-2014.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). Informe N°082-2013-SUNAT/4B0000.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i082-2013.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2006). Resolución de Superintendencia 234-2006/SUNAT. Diario Oficial El Peruano de 30 de diciembre de 2006.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/234.htm>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2022). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Capítulo IX.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap9.pdf>

Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo. (s.f.).

www.tta.gob.ni/index.php?option=com_docman&task=doc_download

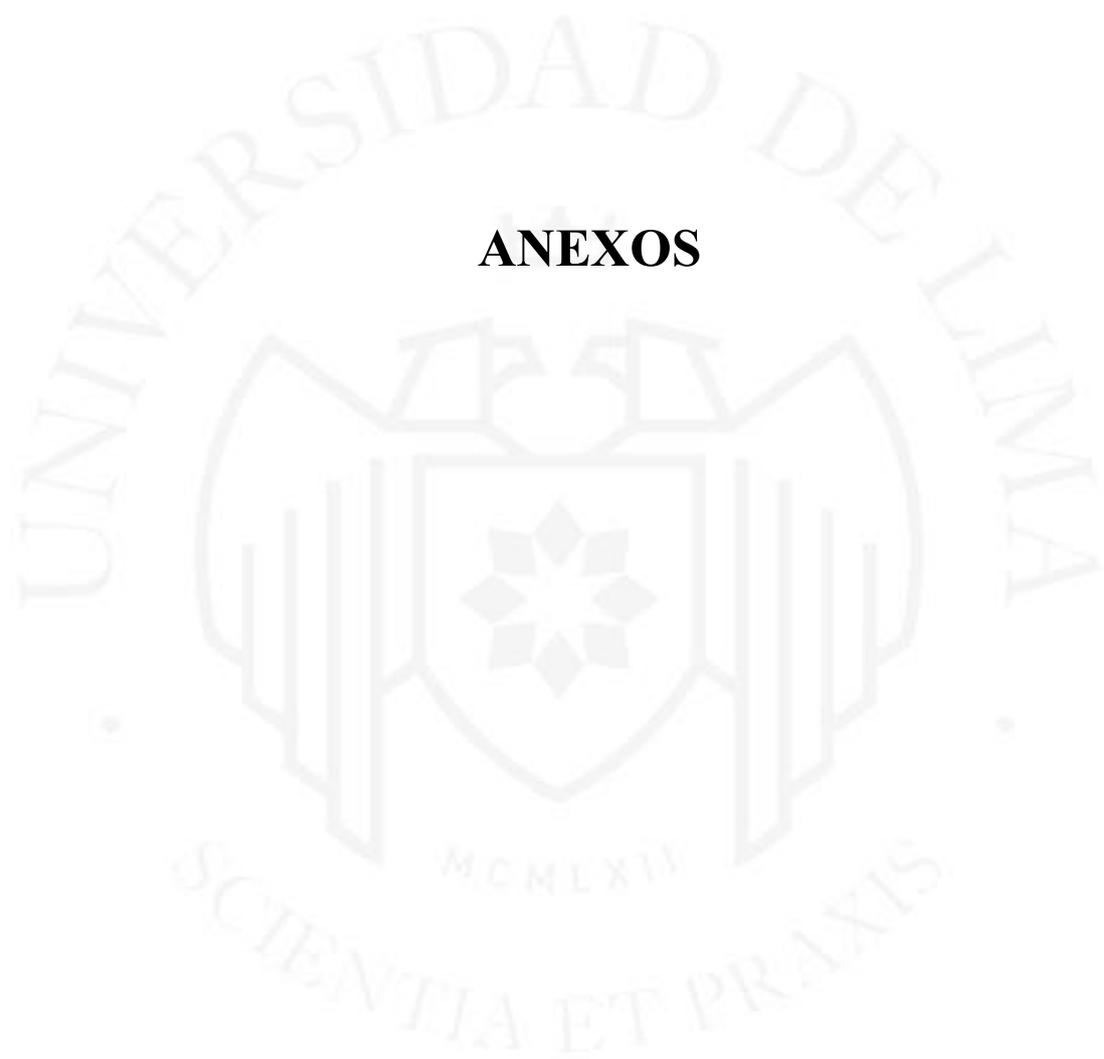
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México. (2009, 1 de diciembre).

Tesis n° VIII-P-SS-192. <https://app.vlex.com/#WW/vid/373879042>

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México. (2009, 24 de

diciembre). Tesis n° VI-P-SS-228. <http://vlex.com/vid/r-f-j-no-24-p-373879042>





ANEXOS

Anexo 1: Confirmación de Duda Razonable donde la Aduana de Perú no aplica el Decreto Supremo N 193-2020-EF

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
INTENDENCIA DE ADUANA MARITIMA DEL CALLAO
NOTIFICACIÓN N° 118-2022
CONFIRMACIÓN DE DUDA RAZONABLE.
EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1° DEL ACUERDO DEL VALOR DE LA OMC.
REQUERIMIENTO DE REFERENCIAS DE PRECIOS PARA APLICAR EL SEGUNDO O TERCER MÉTODO DE VALORACIÓN**

DESTINATARIO :
RUC/DNI N° :
DOMICILIO :
REFERENCIA : a) DAM N° 118-2021-10-15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,34,35,36,37,39,40,41,42,43,44,45,46,47,48,49,50,51,52,53,54,56,57,58,59,61,62 y 63
b) Notificación de Duda Razonable N° 118-2022-
c) Orden de Depósito de Garantía N° 118-2022-
d) Expediente N° 118-2022- de fecha 04-04-2022 14:06
FECHA : 18/05/2022

I. BASE LEGAL

- “Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994” (“Acuerdo de Valor de la OMC”), aprobado por Resolución Legislativa N° 26407 publicada el 18.12.1994 (en adelante el Acuerdo).
- Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana (en adelante la Decisión 6.1).
- Decisión N° 571 “Valor en aduana de las mercancías importadas” (en adelante la Decisión 571).
- Reglamento Comunitario de la Decisión N° 571, aprobado por Resolución N° 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina (en adelante el Reglamento Comunitario).
- Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 131-2000-EF, 203-2001-EF, 098-2002-EF, 009-2004-EF y 119-2010-EF (en adelante el Reglamento).
- Procedimiento Específico “Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC”, INTA-PE.01.10a (en adelante el Procedimiento INTA.PE.01.10a).
- Artículo 104° del T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado el 22.06.2013 y sus modificatorias.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 11-2017/SUNAT/5F0000 publicada el 05.07.17

II. CONFIRMACIÓN DE DUDA RAZONABLE Y EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN

- 1 De la revisión de la Factura Comercial que ampara la DAM, se concluyó que ésta no cumple el (los) requisito(s) previsto(s) en el artículo 9° de la Resolución 1684 – Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, conforme se detalla:
 1. Reflejar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (X)
 2. Ser un documento original y definitivo. ()
 3. Ser expedida por el vendedor de la mercancía. ()
 4. Carecer de borrones, enmendaduras o adulteraciones. ()
 5. Contener número de expedición ()
 6. Contener fecha de expedición ()
 7. Lugar de expedición de la factura ()
 8. Nombre del vendedor ()
 9. Dirección del vendedor ()
 10. Nombre del comprador ()
 11. Dirección del comprador ()
 12. Descripción de la mercancía ()
 13. Cantidad ()
 14. Precio unitario y total ()
 15. Moneda de la transacción comercial. ()
 16. Lugar y condiciones de entrega de la mercancía, según los "INCOTERMS", o cualquier otra designación que consigne las condiciones de entrega de la mercancía importada ()

Anexo 2: Duda Razonable emitida por la Aduana de Nicaragua



Gobierno de Reconciliación
y Unidad Nacional
El Pueblo, Presidente!



2011
UNIDAD
POR EL BIEN COMUN

Ref. : CT/135/2011
Tema : Reglas generales sobre el procedimiento de comprobación e investigación del valor declarado.
Fecha : 30 de septiembre de 2011

Compañeros Funcionarios de Aduana y Auxiliares de la
Función Pública Aduanera de la República de
Nicaragua.

Estimados compañeros:

Conforme las facultades conferidas por los artículos 6 y 130 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), artículos 5 y 639 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), y a los efectos de uniformar el procedimiento de comprobación e investigación del valor declarado, en función de facilitar y agilizar el despacho aduanero de las mercancías en las Administraciones de Aduana del país, se dan a conocer las reglas generales siguientes:

1. De la verificación inmediata.

Como parte del proceso de verificación inmediata de la declaración de mercancías, de conformidad con el artículo 336 del RECAUCA, el aforador aduanero, a fin de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras procederá con la revisión, entre otros datos, de los valores declarados.

2. De la duda del valor declarado

Si como resultado del análisis realizado durante la revisión inmediata (Resultado "Rojo") de la Declaración del Valor presentada en comparación con la información disponible de valores de transacción de mercancías idénticas o similares a las mercancías objeto de valoración, o los restantes métodos de valoración de conformidad con el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio GATT de 1994, en adelante el "Acuerdo", la Autoridad Aduanera tiene dudas sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado, el Servicio Aduanero solicitará al importador que proporcione por escrito una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, incluyendo los elementos a que se refiere el Artículo 8 del Acuerdo, dando así inicio al procedimiento de comprobación e investigación del valor declarado.

La notificación de la solicitud de explicación complementaria, documentos y otras pruebas, conforme lo indicado en el párrafo precedente, se efectuará mediante el formato de "Solicitud de explicación complementaria, documentos y pruebas del valor declarado", "Anexo 1" de la presente circular técnica. Esta notificación debe realizarse en un tiempo no mayor a 3 días hábiles después de iniciada la revisión inmediata. (artículo 336 del RECAUCA).

Una vez notificada la solicitud de explicación complementaria, documentación y demás elementos probatorios (artículo 205 del RECAUCA), la Autoridad Aduanera autorizará el

PODER
CIUDADANO
Nicaragua
para con Udel!

Seguimos Cambiando Nicaragua
CRISTIANA, SOCIALISTA, SOLIDARIA
Con Todos y por el bien de Todos
Dirección General de Servicios Aduaneros. (DGA)
KM 4 1/2 Carretera Norte Teléfono: 22493151 / 53 FAX: 22495729
EMAIL: consultas@dga.gob.ni

Anexo 3: Ajuste de Valor emitido por la Aduana de Nicaragua

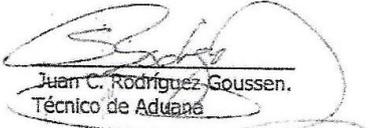
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Dirección General de Servicios Aduaneros

República de Nicaragua

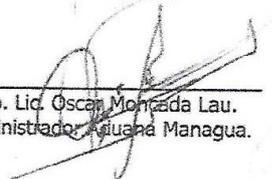
ACTA COMPLEMENTARIA

Expediente Administrativo No.945-2014, conteniendo resolución de rechazo número 1686/2014, en la que resuelve:

I.- Con fundamento en los artículos 205 Inc. "d" y artículo 206 Inc. "d", del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, rechazar el valor declarado para las mercancías objeto de este proceso investigativo de valor, que se encuentra amparado en la Declaración Aduanera de Importación Definitiva L-16477/2014, presentada por la agencia aduanera ACONIC, y consignada a [REDACTED].
II.- Rectificar la declaración aduanera antes referida, a fin de corregir el valor originalmente declarado para las mercancías objeto de la presente, se determina aplicar el método de valoración contenido en el Arto. 3 y 7, del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, y que corresponden a: SETENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS VEINTISIETE PESOS CENTROAMERICANOS, CON 70/100 (PCA 76,727.70), que incluye la diferencia entre el valor declarado por el importador a través de su agente aduanero y el nuevo valor determinado por el Servicio Aduanero.
III.- Esta Resolución solo es válida para las mercancías objeto de este proceso, no constituye una Resolución Anticipada y no crea precedente sobre importaciones de mercancía idéntica o similar, aún para transacciones realizadas entre el mismo importador y el mismo proveedor. IV.- Hágase efectivo el depósito en Garantía, efectuado a favor de la Dirección General de Servicios Aduaneros, con ROC-0610-26533-2014, por el monto de CUATROCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y UN CÓRDOBAS CON 73/100 CENTAVOS (C\$ 446,871.73), para responder con el adeudo de la declaración complementaria ordenado en este resuelve, sin perjuicio de la cancelación de la diferencia si el monto de la complementaria resultare ser mayor al monto depositado. V.- El Servicio Aduanero se reserva el derecho al ejercicio de las facultades de comprobación posteriores al despacho, con relación a los otros elementos sobre los cuales se determina la obligación tributaria aduanera u otras condiciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones no tributarias, según lo preceptuado en el artículo 86 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, CAUCA, actividad que realiza la división de fiscalización aduanera, por ser el órgano competente. VI.- Póngase en conocimiento a la División de Fiscalización para lo de su cargo. VII.- Se le previene al notificado que conserva su derecho de hacer uso de los recursos de impugnación en el término de ley.


Juan C. Rodríguez Goussen.
Técnico de Aduana


Lic. Carlos Baltodano Barrera
Jefe Depto. Control Técnico


VoBo. Lic. Oscar Montada Lau.
Administrador Aduana Managua.


1001150069-00122
Santiago Solórzano S.
16/06/14 - 4:30 p.m.

Anexo 4: Conformidad de la Administración Aduanera de Perú acerca de los libros y registros contables presentados como medios probatorios

- 2 De conformidad con la Decisión 6.1, los artículos 17 y 18 de la Decisión 571, el artículo 53 del Reglamento Comunitario y el artículo 11 del Reglamento, mediante la Notificación de Duda Razonable N° 118-2022- de fecha 07/01/2022, debidamente notificada en fecha 10/01/2022, se procedió a formular Duda Razonable respecto del valor declarado en el (los) ítem (s) 15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,34,35,36,37,39,40,41,42,43,44,45,46,47,48,49,50,51,52,53,54,56,57,58,59,61,62 y 63 de la DAM N° 118-2021- del 21/12/2021 ; por lo cual se solicitó al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles, prorrogables a su solicitud por cinco (5) días hábiles más, presente la documentación y explicación complementarias que sustentan el valor declarado en la mencionada DAM.
- 3 Mediante expediente(s) N° 118- :2022-: de fecha 04-04-2022 14:06. presentado por el Agente(), el Importador (x), se presentó documentación e información complementaria a fin de sustentar el valor declarado, siendo que de su análisis se desprenden las siguientes observaciones:

Documentos comerciales:

Proforma N°: PI- de fecha 17.08.2021, en el documento se puede observar que dice: "payment 30% TT deposit, 70% TT before delivery" pero no se muestra, en el documento, el plazo de pago, en consecuencia, no se puede tomar como medio probatorio

Documentos bancarios relacionados a Transferencia al Exterior:

Solicitud (es) de T/T al Exterior de fecha(s): no adjunto la solicitud de transferencia bancaria (del Banco de Crédito del Perú) por el importe de US La solicitud de transferencia bancaria (realizada por el BBVA) de fecha: 17.03.2017, no cumple lo señalado en el Procedimiento DESPA-PE01.10A (V6), numeral 31 – Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC, pues no se indica si el pago es al contado o diferido, total o parcial; "...Cuando el importador presente como sustento de la cancelación del precio con transferencias bancarias, estas solo son aceptables si permiten identificar que corresponda a la transacción. Para tal efecto, el importador debe presentar copia de la solicitud de transferencia bancaria, que refleje la siguiente información: b) Forma de pago: se indica, si es pago total o parcial; pago al contado o diferido". En ese sentido, la presentación incompleta de los documentos, antes mencionado, hace que la operación bancaria no sea fehacientemente correcta.

Voucher(s) o liquidación (es) de la Operación de transferencia al Exterior de fecha(s):

25.08.2021, hecha por el Banco de Crédito del Perú, el documento no indica si la transferencia es total o parcial. El voucher de emisión de transferencia, por el BBVA, no presenta el sello del banco. Debemos recalcar que la presentación de los documentos antes mencionados no debe ser considerado como un elemento único y suficiente para demostrar el precio realmente pagado o por pagar, toda vez que la demostración de dicho precio está sujeta a una evaluación integral por la SUNAT.

Mensaje(s) de confirmación SWIFT de fecha: 27.08.2021 (emitido por el banco de crédito del Perú) el documento no tiene relación con la operación puesto que no se adjuntó la solicitud que indique la transferencia bancaria. Por otro lado, la empresa importadora no presentó el Swift bancario del BBVA. En ese sentido, el mensaje Swift no puede ser considerado como sustento del precio realmente pagado por la mercancía materia de evaluación toda vez que deriva de una solicitud de transferencia deficiente, por tanto, dichos documentos pierden valor probatorio. Estado(s) de cuenta corriente del (los) periodo(s): agosto 2021 (Banco de crédito del Perú), el estado de cuenta corriente del periodo noviembre 2021 (BBVA) y el documento cuentas jurídicas (BBVA) de las operaciones del mes de noviembre 2021, presentados por la empresa importadora, si bien muestran transferencias realizadas, estos documentos son insuficientes ya que, la evaluación por parte de la SUNAT es de forma integral con toda la documentación presentada.

Otra documentación:

Con relación a los documentos contables presentados como: Libro mayor, libro diario, registro de compras y el libro caja y bancos, presentados por la empresa importadora, se observa que cuenta con las firmas del representante legal, los folios respectivos y el sello de la notaria, sin embargo, debemos recalcar que la presentación de los documentos antes mencionados no debe ser considerado como un elemento único y suficiente para demostrar el precio realmente pagado o por pagar, toda vez que la demostración de dicho precio está sujeta a una evaluación integral por la SUNAT.

El importador presenta la factura comercial N° de fecha 17.04.2021, el documento no cumple con el inciso j) del artículo 05 del decreto supremo 186-99-EF y modificatorias, puesto que, debe contener la forma y condiciones de pago, y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses, etc). La factura comercial

Anexo 5: Informe de Determinación de Aduana donde reconoce la aplicación de las NICS 1 y 2



INFORME DE DETERMINACIÓN DE VALOR N° 118-3D1310-2014-0339-SUNAT

A : Jefe del Departamento de Despachos – IA Marítima

DE : Profesional I

ASUNTO : Determinación del Valor DAM N° 118-2014-10-

REF. : DAM N° 118-2014-10-
Expediente N° 118-3D1310-2014-
Expediente N° 118-3D1310-2014-
Notificación del Valor OMC N°
Orden de Depósito N° 118-2014-
Expediente N° 118-3D1310-2014-
Expediente N° 118-3D1310-2014-
Notificación N° 118-3D1310-2014-
Expediente N° 118-3D1310-2014-

FECHA : Callao, 29 de abril de 2014

I. BASE LEGAL

- "Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994" ("Acuerdo de Valor de la OMC"), aprobado por Resolución Legislativa N° 26407 publicada el 18/12/1994.
- Decisión 379 de la Comunidad Andina "Declaración Andina del Valor", publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 183 del 27/06/95.
- Decisión 571 de la Comunidad Andina "Valor en aduana de las mercancías importadas", publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1023 del 15/12/2003.
- Resolución 846, Reglamento Comunitario de la Decisión 571, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1103 del 09/08/2004.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante D.S. N° 133-2013-EF, publicado el 22/06/2013.
- Reglamento Nacional para la aplicación del Acuerdo de Valor de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EFE, publicado el 29/12/1999 y modificado por los Decretos Supremos Nos. 203-2001-EF, 098-2002-EF, 009-2004-EF, 119-2010-EF publicados el 05/10/2001, 12/08/2002, 20/01/2004 y 26/05/2010 respectivamente.
- NIC 1 – Normas Internacionales de Contabilidad – "Presentación de Estados Financieros".
- NIC 2 - Normas Internacionales de Contabilidad – "Inventarios".
- Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, "Establecen las normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios"; publicada el 30/12/2006,
- Procedimiento "Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a (Versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A publicada el 29/01/2010, vigente desde el 23/08/2010.
- Resolución de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal mediante la RTF N° 03893-A-2013 publicada en el Diario Oficial con fecha 16/03/2013.

II. ANTECEDENTES

1 DATOS DE LA IMPORTACIÓN

- DAM N° 118-2014-10-054445 (canal rojo) de fecha 12/02/2014.

1

Anexo 6: Resolución CNC N° 002-2022-EF/30

Firmado por: Editora
Peru
Fecha: 16/09/2022 03:35

El Peruano

16

NORMAS LEGALES

Viernes 16 de setiembre de 2022



El Peruano

partir de la fecha de retorno al país. Asimismo, dentro del mismo plazo, el personal designado efectuará la sustentación de viáticos, conforme a lo indicado en el artículo 6 del Decreto Supremo N° 047-2002-PCM y su modificatoria.

Artículo 5.- La presente Resolución Ministerial no da derecho a exoneración ni liberación de impuestos aduaneros de ninguna clase o denominación.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

RICHARD WASHINGTON TINEO QUISPE
Ministro de Defensa

2104866-1

Designan Secretaria V del Despacho Ministerial

RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 0944-2022-DE

Lima, 14 de setiembre de 2022

VISTOS:

El Oficio N° 00780-2022-MINDEF/JG de la Jefatura de Gabinete del Despacho Ministerial; el Oficio N° 03389-2022-MINDEF/VRD-DGRRHH de la Dirección General de Recursos Humanos; el Informe N° 00246-2022-MINDEF/VRD-DGRRHH-DIPEC de la Dirección de Personal Civil; y, el Informe Legal N° 01488-2022-MINDEF/SG-OGAJ de la Oficina General de Asesoría Jurídica.

CONSIDERANDO:

Que, el literal nn) del artículo 11 del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Defensa, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2016-DE, establece como función del Titular de la Entidad designar y remover a los titulares de cargos de confianza del Ministerio;

Que, de conformidad con lo previsto en el Cuadro para Asignación de Personal Provisional – CAP del Ministerio de Defensa, aprobado por Resolución Ministerial N° 0374-2021-DE, el cargo de Secretario/a V del Despacho Ministerial, se encuentra considerado como cargo de confianza;

Que, encontrándose vacante el referido cargo, resulta necesario designar al servidor/a que desempeñará el mismo;

Con el visado de la Secretaría General, de la Dirección General de Recursos Humanos, y de la Oficina General de Asesoría Jurídica;

De conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo; el Decreto Legislativo N° 1134, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Defensa; y el Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Defensa, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2016-DE.

SE RESUELVE:

Artículo 1.- Designar a la señora Lina Sánchez Kamada en el cargo de Secretaria V del Despacho Ministerial del Ministerio de Defensa.

Artículo 2.- Disponer la publicación de la presente Resolución Ministerial en el Portal Institucional del Ministerio de Defensa (www.gob.pe/mindef), el mismo día de su publicación en el Diario Oficial El Peruano.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

RICHARD WASHINGTON TINEO QUISPE
Ministro de Defensa

2105785-1

ECONOMIA Y FINANZAS

Aprueban el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2022, así como el Marco Conceptual para la Información Financiera

CONSEJO NORMATIVO
DE CONTABILIDAD

RESOLUCIÓN N° 002-2022-EF/30

Lima, 8 de setiembre de 2022

VISTO:

El despacho remitido por la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), que contiene el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2022, que incluye el Marco Conceptual para la Información Financiera;

CONSIDERANDO:

Que, el numeral 4.4 del artículo 4 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, aprobado con el Decreto Supremo N° 057-2022-EF, dispone que las entidades del sector privado preparan y presentan los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, excepto aquellas entidades a las que, por su naturaleza y otras características operativas, les aplique un marco normativo distinto;

Que, de conformidad con el inciso 2 del numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 1438, el Consejo Normativo de Contabilidad tiene como función emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado y las empresas públicas, en lo que corresponda;

Que, en la sesión virtual del Consejo Normativo de Contabilidad, realizada el 12 de agosto de 2022, se acordó aprobar para su uso en el país, el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2022, considerando la vigencia en la fecha establecida en las mismas normas, que además incluye el Marco Conceptual para la Información Financiera; por lo que, resulta necesario emitir la presente resolución en el marco de la función atribuida al Consejo Normativo de Contabilidad;

De conformidad con lo establecido en el inciso 2 del numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 1438, Decreto Legislativo del Sistema Nacional de Contabilidad, aprobado con el Decreto Supremo N° 057-2022-EF;

SE RESUELVE:

Artículo 1.- Objeto

Aprobar el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2022, cuya relación, como Anexo, forma parte integrante de la presente Resolución; así como, el Marco Conceptual para la Información Financiera.

Artículo 2.- Vigencia

La vigencia de las normas indicadas en el artículo precedente es la establecida en cada una de ellas.

Artículo 3.- Publicación

Disponer la publicación de la presente Resolución y su Anexo, así como de las normas aprobadas en el artículo 1, en la sede digital del Ministerio de Economía y Finanzas (www.gob.pe/mef), en la misma fecha de publicación de la presente Resolución en el Diario Oficial El Peruano.

**Artículo 4.- Difusión**

Solicitar a la Dirección General de Contabilidad Pública, como ente rector del Sistema Nacional de Contabilidad, la difusión de lo dispuesto por la presente Resolución; y recomendar a la Junta de Decanos de los Colegios de Contadores Públicos del Perú, a los Colegios de Contadores Públicos Departamentales y a las Facultades de Ciencias Contables de las Universidades del país y otras instituciones competentes, su debida incorporación en los planes curriculares y de capacitación.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

OSCAR NUÑEZ DEL ARCO MENDOZA
Presidente

OSCAR ALFREDO DÍAZ BECERRA
Facultades de Ciencias Contables de las Universidades del País

ANA MARIA ESQUERRE PÉREZ
Superintendencia de Banca, Seguros y AFP

FERNANDO FLORES CALDERÓN
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

BLANCA S. GUILLERMO SERREPE
Instituto Nacional de Estadística e Informática

MARÍA ROSA LINARES VÁSQUEZ
Superintendencia del Mercado de Valores

GUILLERMO POWZÉN REAÑO
Banco Central de Reserva del Perú

ZAYDA BEATRIZ QUISPE SOTO
Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas

ALFREDO SAAVEDRA RODRÍGUEZ
Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú

Anexo

Relación de Normas Internacionales de Información Financiera, que conforman el Set Completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2022

NIC 1	Presentación de Estados Financieros
NIC 2	Inventarios
NIC 7	Estado de Flujos de Efectivo
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIC 10	Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa
NIC 12	Impuesto a las Ganancias
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 19	Beneficios a los Empleados
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23	Costos por Préstamos
NIC 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27	Estados Financieros Separados
NIC 28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33	Ganancias por Acción
NIC 34	Información Financiera Intermedia
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos
NIC 37	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
NIC 38	Activos intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	Propiedades de Inversión
NIC 41	Agricultura
CINIIF 1	Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares
CINIIF 2	Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares
CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos -Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
CINIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
CINIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios
CINIIF 14	NIC 19 El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción
CINIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero
CINIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo
CINIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio
CINIIF 20	Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto
CINIIF 21	Gravámenes
CINIIF 22	Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas
CINIIF 23	La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias
NIIF 1	Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones
NIIF 3	Combinaciones de Negocios
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	Instrumentos Financieros: Información a Revelar
NIIF 8	Segmentos de Operación
NIIF 9	Instrumentos Financieros
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	Medición del Valor Razonable
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
NIIF 16	Arrendamientos
NIIF 17	Contratos de Seguro
SIC-7	Introducción del Euro
SIC-10	Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Específica con Actividades de Operación
SIC-25	Impuesto a las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas
SIC-29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar
SIC-32	Activos Intangibles - Costos de Sitios Web

2105857-1

NÁLISIS DE LA RTF N.º 03893-A-2013 (JOO) EN LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA Y UN BALANCE EN 100 RT

INFORME DE ORIGINALIDAD

13%

INDICE DE SIMILITUD

13%

FUENTES DE INTERNET

1%

PUBLICACIONES

5%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

qdoc.tips

Fuente de Internet

2%

2

www.slpconsultores.com

Fuente de Internet

2%

3

vvallejo.com

Fuente de Internet

1%

4

tesis.pucp.edu.pe

Fuente de Internet

1%

5

mef.gob.pe

Fuente de Internet

1%

6

actualidadempresarial.pe

Fuente de Internet

1%

7

lpderecho.pe

Fuente de Internet

<1%

8

www.uv.es

Fuente de Internet

<1%

9	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	<1 %
10	cdn.gacetajuridica.com.pe Fuente de Internet	<1 %
11	repositorio.ulima.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
12	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
13	idoc.pub Fuente de Internet	<1 %
14	cac.pe Fuente de Internet	<1 %
15	docplayer.es Fuente de Internet	<1 %
16	gydabogados.com Fuente de Internet	<1 %
17	www.lexsoluciones.com Fuente de Internet	<1 %
18	hdl.handle.net Fuente de Internet	<1 %
19	www.munizlaw.com Fuente de Internet	<1 %
20	aele.com	

Fuente de Internet

<1 %

21 Submitted to Universidad Tecnológica
Indoamerica

Trabajo del estudiante

<1 %

22 www.congreso.gob.pe

Fuente de Internet

<1 %

23 vsip.info

Fuente de Internet

<1 %

24 Submitted to unhuancavelica

Trabajo del estudiante

<1 %

25 www.mef.gob.pe

Fuente de Internet

<1 %

26 Julio César Fernández Moncada. "El derecho
al plazo razonable en el procedimiento
contencioso tributario", Dataismo, 2022

Publicación

<1 %

27 Submitted to Universidad Andina del Cusco

Trabajo del estudiante

<1 %

28 www.coursehero.com

Fuente de Internet

<1 %

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 30 words

Excluir bibliografía

Activo