



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

TEMA: MÉTODOS DE VALORACIÓN
ADUANERA

SUMILLA: En el presente caso, luego de efectuar una valoración integral de los medios probatorios presentados por la empresa, la Sala Superior ha determinado que dichos elementos permiten acreditar que el precio consignado en la declaración aduanera de mercancías observada por la administración aduanera corresponde al precio realmente pagado. En consecuencia, resulta procedente la aplicación del primer método de valoración para la determinación del valor en aduana.

PALABRAS CLAVE: determinación de valor en aduana, principio de verdad material, primer método de valoración

Lima, veinte de agosto de dos mil veinticinco

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA**

VISTOS

Los recursos de casación presentados i) por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)** mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2023, (fojas seiscientos sesenta y seis a fojas seiscientos setenta y ocho del Expediente Judicial Electrónico – EJE ¹), y ii) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito de

¹ Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

fecha el 19 de diciembre de 2023 (fojas seiscientos cuarenta y cinco a seiscientos sesenta y cuatro), contra la sentencia de vista emitida mediante Resolución N.º 15, del 30 de noviembre 2024, (fojas seiscientos veintiséis a fojas seiscientos cuarenta) —en el Expediente Judicial Electrónico N.º 02974-2023-0-1801-JR-CA-18—, que **revoca** la sentencia de primera instancia, emitida mediante Resolución N.º 10, del 29 de setiembre de 2023, (fojas quinientos sesenta y dos a fojas quinientos setenta y nueve), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; **y, reformándola, declara fundada** la demanda.

I. ANTECEDENTES

Demanda

Con escrito del 21 de marzo de 2023, (foja tres a cuarenta y dos), **Lino's Toy S.R.L.** presentó demanda contra la SUNAT y el Tribunal Fiscal, formulando las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Que, de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y por el artículo 10 de la Ley N.º 27444, se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08803-A-2022.

Primera pretensión accesorio: Que, como consecuencia de amparar la pretensión principal, se deje sin efecto la Resolución de División N.º 002243-20201-SUNAT/3D8400 —que declaró infundado el recurso de reclamación— y la Liquidación de Cobranza N.º 118-2021-038086.

Los argumentos de la demandante son los siguientes:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

- a) Alega que tanto en el Contrato N.º L260920, del 27 de setiembre de 2020, como en la Factura Comercial N.º L260920, del 20 de octubre de 2020, existe coincidencia en cuanto a la cantidad de las mercancías solicitadas y que fueron debidamente importadas.
- b) El pago realizado por la Factura N.º L260920, del 20 de octubre de 2020, se encuentra debidamente reflejado en los documentos, transferencia a bancos del exterior, mensajes SWIFT, liquidación de comisiones y estados de cuenta corriente, emitidos por el Banco de Crédito del Perú.
- c) En consecuencia, corresponde rechazar el tercer método de valoración, pues es aplicable el primer método de valoración toda vez que el precio pagado se encuentra debidamente acreditado.

Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros emitió la Resolución N.º 10, del 29 de setiembre de 2023, (fojas quinientos sesenta y dos a fojas quinientos setenta y nueve), que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos.

Los fundamentos que sostienen la sentencia de primera instancia son los siguientes:

- a) Resulta arreglado a derecho que la administración aduanera haya confirmado la duda razonable y proceda a la determinación del valor de las mercancías contenidas en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2020-10-401818, en aplicación de los siguientes métodos de valoración de la OMC, toda vez que se encuentra



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

acreditado que al vencimiento del plazo otorgado a la recurrente por Notificación de Duda Razonable N.º 118-2020-11671, así como en etapa de apelación y en la etapa judicial, no sustentó con medio probatorio idóneo y adecuado el valor declarado ni desvirtuó la duda razonable establecida por Aduanas. En efecto, de la documentación financiera y comercial aportada, no es posible determinar con exactitud los términos de la importación y como tal la forma de pago que se acordó para la venta internacional materia de observación por aduanas.

- b) Señala que corresponde desestimar los argumentos de la recurrente en cuanto sostiene que la presentación de documentos contables carece de relevancia, toda vez que se advierte que el motivo determinante para descartar la aplicación del primer método —al menos en la instancia de reclamación— no se vincula con la falta de presentación de dicha documentación, sino con las inconsistencias detectadas en la documentación comercial y bancaria. En efecto, se observaron irregularidades en la factura comercial y en la solicitud de transferencia bancaria, las cuales no guardan relación con el documento de consulta de operación; y la recurrente no ha presentado argumento alguno que refute la inaplicación de tales observaciones al caso concreto.
- c) En ese sentido, si bien se advierte un vicio en la resolución del Tribunal Fiscal, corresponde mantener la validez del acto conforme al artículo 14 de la Ley N.º 27444, toda vez que, tras la valoración probatoria efectuada en esta instancia, se concluye que la decisión de confirmar la existencia de una duda razonable y descartar la aplicación del primer método de valoración aduanera resulta



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

conforme a derecho, máxime si se encuentra acreditado que la empresa recurrente no demostró el valor realmente pagado o por pagar.

Sentencia de vista

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros emite la Resolución N.º 15, del 30 de noviembre 2024, (fojas seiscientos veintiséis a fojas seiscientos cuarenta), con la que **revoca** la sentencia apelada y, **reformándola, declara fundada** la demanda.

Los argumentos de la resolución recurrida son los siguientes:

- a) En el presente caso, luego de una valoración conjunta de los medios probatorios presentados, se ha establecido que permiten acreditar que el precio declarado en la declaración aduanera de mercancías observada fue el precio realmente pagado, por lo que correspondía aplicar el primer método de valoración en la determinación del valor en aduanas de la mercancía del caso.
- b) Afirma que, durante el procedimiento administrativo, la demandante presentó escrito de fecha 24 de diciembre de 2020 en respuesta a la Notificación de Duda Razonable N.º 118-2020-16657; en ese sentido, la documentación que fue anexada al referido escrito y que obra en el expediente administrativo sí logra acreditar el precio pagado y declarado por la empresa.
- c) Sobre la valoración de los medios probatorios, refiere que el juez tiene el deber de valorar los medios probatorios presentados, esto es, debe realizar una valoración conjunta de todos los medios de



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

prueba, no existiendo prueba alguna que prevalezca sobre otra. Por ello, en el presente caso, conforme a los párrafos antes señalados, los medios probatorios aportados sí acreditarían la aplicación del primer método de valoración en correspondencia con los principios de verdad material y del debido proceso, lo que de ningún modo contraviene las normas comunitarias que lo regulan; así, efectuando la valoración de las pruebas y el análisis de las normas pertinentes, se puede formar un criterio y emitir una debida decisión motivada.

Causales declaradas procedentes

Mediante auto calificadorio del 13 de junio de 2024, (fojas ciento veinticinco a ciento treinta y cinco del cuaderno de casación elaborado por este colegiado supremo) se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la **SUNAT**, respecto a la siguiente causal:

a) Infracción normativa por inaplicación de lo dispuesto en los artículos 11-A y 12-B del Reglamento para la Valorización de Mercancías aprobado mediante Decreto Supremo N.º 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N.º 193-2020-EF; así como de lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, sobre valor en aduana, aprobado mediante Resolución 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Asimismo, declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, respecto a las siguientes causales:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

- a) Infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, norma que garantiza el derecho a no ser sometido a procedimiento distinto del previamente establecido***
- b) Infracción normativa por inaplicación de lo dispuesto por los artículos 1.b del Decreto Supremo N.º 186-99-EF; 16 y 18 de la Decisión 571; y 54 de la Resolución 1684, emitidas estas dos últimas por la Secretaría General de la Comunidad Andina***
- c) Infracción normativa por inaplicación del artículo 141 del Código Tributario***
- d) Infracción normativa por interpretación errónea del numeral 31 del ítem V de las Normas Generales del Procedimiento Específico: Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio***

II. CONSIDERANDOS

Finalidad del recurso de casación

1. En principio, debemos establecer que la Constitución prescribe que a la Corte Suprema le corresponde fallar en casación² y que el recurso extraordinario de casación tiene como finalidad la adecuada aplicación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia³.

² **Constitución Política del Perú**

Artículo 141. Casación

Corresponde a la Corte Suprema fallar en casación, o en última instancia, cuando la acción se inicia en una Corte Superior o ante la propia Corte Suprema conforme a ley. Asimismo, conoce en casación las resoluciones del Fuero Militar, con las limitaciones que establece el artículo 173.

³ **Código Procesal Civil**

Artículo 384.- Fines de la casación



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

2. En un Estado constitucional, esta finalidad debe traducirse en la realización de principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica. En este sentido, debemos asumir que la Corte Suprema, como órgano de vértice, tiene la función de establecer y fijar la interpretación de las disposiciones normativas sobre la base de buenas razones o, como refiere Taruffo, de la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales se funda la interpretación de las disposiciones normativas⁴.

III. ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DECLARADAS PROCEDENTES

Análisis del recurso de casación presentado por la SUNAT

Única infracción normativa: Infracción normativa por inaplicación de lo dispuesto en los artículos 11-A y 12-B del Reglamento para la Valorización de Mercancías aprobado mediante Decreto Supremo N.º

El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.

⁴ Sobre el punto, además, refiere Taruffo:

Esta no es la de asegurar la exactitud formal de la interpretación, lo que equivaldría a hacer prevalecer la interpretación formalista, en cuanto fundada solo sobre criterios formales, sino la de establecer cuál es la interpretación justa, o más justa, de la norma sobre la base de directivas y de las elecciones interpretativas más correctas (es decir, aceptables sobre la base de las mejores razones). Una nomofiláctica formalista no tiene sentido, pues no significaría 'defensa de la ley', sino defensa de una interpretación formal de la ley. Por otra parte, la nomofiláctica como elección y defensa de la interpretación justa no significa que por esto esté sometida a criterios específicos y predeterminados de justicia material, ni mucho menos a criterios equitativos con contenidos particulares. Significa, en cambio, la elección de la interpretación fundada en las mejores razones, sean lógicas, sistemáticas o valorativas: bajo este perfil, la nomofilaquia es la corrección del procedimiento de elección y la aceptabilidad de los criterios sobre los cuales aquella se funda para constituir el elemento esencial, más que la naturaleza del resultado particular que de ella deriva.

Taruffo, M. (2005). *La motivación de la sentencia civil*. Madrid: Marcial Pons; p. 129.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N.º 193-2020-EF; así como de lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, sobre valor en aduana, aprobado mediante Resolución 1584 de la Secretaría General de la Comunidad Andina

3. La disposición normativa establece lo siguiente:

Decreto Supremo N.º 186-99-EF

Artículo 11-A.- Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que con motivo de la notificación de la duda razonable el importador presente como sustento el precio realmente pagado o por pagar ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, los documentos comerciales, financieros y contables que amparen las mercancías objeto de valoración, pueden ser presentados en medios físicos, electrónicos o digitales [...]

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:

[...]

b) No se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de la factura comercial, documento de transporte o póliza de seguro, y los libros y registros de contabilidad del importador o de terceros

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. Esta omisión incluye al sistema originado, soporte portador de microformas gravadas, soporte magnético y demás antecedentes computarizadas de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros.

d) Se cumpla con presentar o exhibir la documentación contable. En caso de pérdida, robo o destrucción de los libros y registros contables deberá presentar la denuncia policial emitida dentro del plazo de ley y no en fecha posterior a la notificación de la SUNAT.

[...]

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

Decisión 571

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 negociación y del cumplimiento de las disposiciones previstas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en la Decisión 571 y en este Reglamento.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

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

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

[...]

m) Documentos contables.

[...]

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.

[...]

4. Los argumentos que presenta la recurrente son los siguientes:

a) Sostiene que el “Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC” aprobado por Decreto Supremo N° 186-1999-EF (en adelante “Reglamento Nacional de Valoración”), fue modificado por el Decreto Supremo N° 193-2020-E F, publicado el veintiuno de julio de dos mil veinte y veinte desde el veintidós de agosto del mismo año, el cual incorporó el artículo 11-A al Reglamento Nacional de Valoración, en virtud al cual en su primer párrafo se estableció que la administración solo podrá verificar y aceptar el valor declarado por el importador de acuerdo al Primer Método de Valoración cuando el mismo presente documentación comercial, financiera y contable, por lo que se entiende que la administración debe hacer una evaluación integral y conjunta de dicha documentación comercial, financiera y contable que presente el importador con el objeto de verificar que el valor declarado es correcto porque contiene el precio o valor de transacción de la mercancía declarada.

b) Agrega que se incorporó el artículo 12^ºB en el citado reglamento, en virtud al cual se reitera que la administración para aceptar el valor declarado, debe verificar en forma conjunta los documentos comerciales, financieros y contables que deben ser proporcionados por el importador, pues en su inciso b) indica que la administración debe verificar que no existan discrepancias u omisiones entre el contenido de la factura comercial y los libros contable; en su inciso c) que el importador no debe omitir llevar los libros y registros contables; el inciso d) especifica que el importador para acreditar el precio real de la mercancía debe cumplir con presentar o exhibir la documentación contable; y en el inciso f) detalla que la información contable a presentar debe haber sido preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) De esta manera, indica, el citado Decreto Supremo N° 193-2020-EF, mediante los artículos 11-A y 12-B del referido reglamento, incluyó como medio probatorio importante la presentación de la documentación contable referida al registro de la transacción comercial y el pago del precio de la mercancía importada, para sustentar que el valor declarado por el importador en base al precio de la factura comercial y en aplicación del Primer Método de Valoración, contiene el precio realmente pagado por las mercancías importadas.

d) Que, estos artículos del reglamento se sustentan en lo dispuesto en el artículo 54 de la Resolución N° 1684, Reglamento de la Decisión N° 571 de la Comunidad Andina, el cual en su numeral 1 señala que el importador debe presentar otros



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

documentos probatorios en apoyo del valor en aduana, y que las Aduanas deben examinar dichos documentos a efectos de comprobar los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la negociación y del cumplimiento de las disposiciones del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio, la Decisión 571 y su Reglamento Resolución N° 1684.

e) En esa línea, señala que en aplicación de los referidos artículos 11-B y 12-A, el importador para acreditar que el valor que ha indicado en la Declaración Aduanera de Mercancías, por las mercancías importadas, ha sido correctamente determinado en aplicación del Primer Método de Valoración, debe cumplir con presentar la referida documentación contable, además de la documentación comercial y financiera.

f) Asimismo, la administración y el Tribunal Fiscal tienen la obligación de verificar si este valor es correcto teniendo en cuenta esta documentación contable conjuntamente con la documentación comercial y financiera, a efectos de cumplir con la obligación que señala el numeral 1) del artículo 54° de la Resolución N° 1684, respecto a que las Aduanas deben examinar dichos documentos a efectos de comprobar los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la negociación y del cumplimiento de las normas del Acuerdo del Valor de la OMC, de la Decisión N° 571 de la CAN y su Reglamento Resolución N° 1684.

g) Sin embargo, sostiene, la sentencia objeto de casación ha inaplicado los artículos 11°A y 12°B del Reglamento de Valoración Nacional modificado por Decreto Supremo N° 193-2020-EF, y de igual modo no ha considerado lo señalado en el artículo 54° de la Resolución N° 1684, Reglamento de la Decisión N° 571 de la Comunidad Andina, pues el colegiado superior no ha tenido en cuenta que la demandante, pese a que conforme a la normativa antes señalada se encontraba en la obligación de presentar documentación contable para acreditar el valor declarado, al igual que documentación comercial y financiera, no presentó ninguna documentación contable a efectos de acreditar el valor en sede administrativa.

*h) En el numeral 2 del referido artículo 54 se proporciona una lista de documentos entre los que se encuentran el inciso m) los documentos contables. En el numeral 3) el citado artículo se señala expresamente que los tipos de documentos y pruebas, 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. Las normas legales que menciona el numeral 3 están referidas a la obligación que tiene el importador de suministrar información a la administración en forma oportuna.*

i) Agrega que al no haber cumplido el importador con aportar los libros y registros contables que por norma tributaria y contable se encuentra obligado a llevar, y que a efecto del sustento del valor declarado debe proporcionar en el procedimiento de duda razonable para acreditar el precio realmente pagado por la mercancía, no se cumplió con lo previsto en los artículos 11-B y 12-A, habiendo por ello el Informe de Determinación del Valor y la resolución que resolvió la reclamación administrativa, recalcado dicho incumplimiento. Por su parte, el Tribunal Fiscal en su resolución también manifestó que, hallándose vigente para el caso la modificatoria del Reglamento Nacional de Valorización aprobada por Decreto Supremo N° 193-2020-EF, el importador debía cumplir con presentar además la documentación contable que ampare las mercancías importadas, por lo que habiendo omitido presentar la misma, no se había acreditado el precio realmente pagado, conforme prevé la norma.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

5. Ahora bien, para determinar si la sentencia de vista inaplicó lo dispuesto en los artículos 11-A y 12-B del Reglamento para la Valoración de Mercancías, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 186-99-EF y modificado por el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, así como lo establecido en el artículo 54 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, sobre valor en aduana, aprobado mediante Resolución 1584 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, resulta necesario precisar que la administración tributaria sostiene, en esencia, que el importador tiene la obligación de aportar los libros y registros contables que, por mandato de las normas tributarias y contables, está obligado a llevar.

6. Asimismo, argumenta que, para sustentar el valor declarado, el importador debe proporcionar dicha documentación en el procedimiento de duda razonable, a fin de acreditar el precio realmente pagado por la mercancía, lo cual —según señala la SUNAT— no se habría cumplido conforme a lo previsto en los artículos 11-B y 12-A del citado reglamento. En ese sentido, alega que la instancia de mérito no valoró adecuadamente las normas mencionadas, al no considerar que la demandante, pese a encontrarse obligada a presentar documentación contable —además de la documentación comercial y financiera— para acreditar el valor declarado, no presentó ninguna documentación contable durante el procedimiento administrativo.

7. Al respecto, este Tribunal Supremo advierte que los fundamentos expuestos por la recurrente SUNAT se sustentan únicamente en la afirmación de que considerar que la documentación contable no constituye un requisito esencial o que esta cumple un rol secundario implicaría la inaplicación de los artículos 11-A y 12-B del Reglamento para la Valoración de Mercancías, aprobado mediante Decreto Supremo



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

N.º 186-99-EF y modificado por el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF. En consecuencia, sostiene que la Sala Superior habría inaplicado dicho decreto supremo, así como lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, sobre valor en aduana, aprobado mediante Resolución 1584 de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Sin embargo, la recurrente no desarrolla argumentos suficientes que permitan establecer de qué manera la valoración integral de la documentación comercial, financiera y contable presentada podría implicar la inaplicación de las disposiciones normativas citadas, cuya vulneración alega.

8. En efecto, conforme se observa en la sentencia de vista, la Sala Superior no ha dejado de valorar la documentación contable presentada debido a que se encontraba acompañada de otros medios probatorios (tales como documentación comercial y financiera) que permiten acreditar el precio pagado, conforme también se encuentra desarrollado en los numerales 36 a 39 de la presente resolución.

9. Asimismo, la sentencia de vista ha advertido claramente que, en aplicación del principio de verdad material, la administración aduanera y el Tribunal Fiscal se encontraban facultados para verificar los hechos que sirven de motivos a sus decisiones y disponer en el caso concreto de medidas probatorias necesarias para disipar las dudas que le ocasionaba la documentación presentada por la empresa accionante. Así lo advierte en sus acápites 6.6 y 6.7:

6.6 Ahora, en atención a lo antes señalado, en el caso en concreto, se ha discutido sobre la acreditación o no del precio realmente pagado o por pagar, llegando el Tribunal Fiscal y la Administración Aduanera, a la conclusión que no se logró acreditar el precio pagado o por pagar con los medios probatorios presentados, dejándose de admitir y valorar los medios probatorios que a su criterio no guardan correlación o consistencia, por lo que se descartó la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

Que respecto a la valoración de los medios probatorios, el Juez tiene el deber de valorar los medios probatorios presentados, esto es una valoración conjunta de todos los medios de prueba y no existiendo prueba alguna que prevalezca sobre otra; por ello, en el presente caso, conforme a los párrafos antes señalados, los medios probatorios aportados si acreditarían la aplicación del Primer Método de Valoración, en correspondencia con el Principio de Verdad Material y el Principio de Debido Proceso, lo que de ningún modo contraviene a las normas comunitarias que lo regulan, y de acuerdo a la valoración de las pruebas y el análisis de las normas pertinentes pueda formarse un criterio y emitir una debida decisión motivada.

6.7 En ese contexto, en observancia del invocado Principio de Verdad Material, se advierte que el Tribunal Fiscal estaba facultado para disponer la actuación de los medios probatorios correspondientes orientados a esclarecer las dudas que fluyen de la documentación presentada por la empresa demandante, para sustentar el pago a través de la transferencia bancaria, supuesto que, en efecto, ha tenido configuración, aún más, si ello ha incidido de modo relevante para adoptar la decisión contenida en los actos administrativos impugnados”.

[Énfasis agregado]

10. En ese sentido, la Sala Superior concluye que el Tribunal Fiscal no valoró adecuadamente los documentos bancarios presentados durante la etapa administrativa, máxime cuando dichos documentos permitían corroborar la información consignada y el monto total de la cancelación de la factura indicada en el mensaje SWIFT. Por ello, la correcta aplicación de las normas cuya infracción se alega no implica omitir la valoración de estos medios probatorios, los cuales resultan esenciales para el esclarecimiento del caso concreto.

11. Por tanto, con base en lo anteriormente expuesto, no se advierte que la resolución impugnada haya incurrido en la infracción normativa denunciada por la SUNAT. En consecuencia, esta causal es infundada.

Análisis del recurso de casación presentado por el Tribunal Fiscal

Primera infracción normativa: Infracción normativa por inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú,



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

norma que garantiza el derecho a no ser sometido a procedimiento distinto del previamente establecido

12. La disposición normativa señala lo siguiente:

Constitución Política del Perú

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

13. Los argumentos que sustentan la infracción normativa alegada son:

a) *La sentencia de vista ha transgredido la norma constitucional antes citada, por cuanto la decisión a la que arriba desvía las reglas establecidas en el procedimiento de duda razonable previamente establecido en norma nacional y comunitaria.*

b) *Al respecto, señala que el artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N.º 186-99-EF, sustituido por el artículo 2° del Decreto Supremo N.º 119-2010-EF, establece lo siguiente:*

Cuando haya sido numerada una declaración aduanera de mercancías y la administración aduanera tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, notificará tales motivos y requerirá al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el artículo 12° del presente decreto supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del artículo 8° del acuerdo sobre valoración en aduana de la OMC. [...]

c) *Refiere que es el importador quien tiene la obligación de presentar la documentación con la cual ha declarado el valor de su mercancía, porque justamente él realizó la operación de comercio exterior, es él quien contactó con su proveedor y por ello se generan las proformas y los invoices, además, es el importador quien llega a un acuerdo con su proveedor en el extranjero y que luego le solicita al banco que efectúa el pago, ya sea por transferencia Swift o el que convenga con su cliente. Precisa que, nuevamente es el importador quien contrata la agencia transportista aduanera que traerá su cargamento, y que se soporta en una agencia de aduana, si así lo prefiere.*

d) *Del análisis de la valoración probatoria sostiene el Tribunal Fiscal que todos los documentos que fueron valorados en la etapa administrativa, corresponden a noviembre de dos mil veinte; sin embargo, a pesar de que estaba instaurado el*



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

procedimiento de duda razonable, el importador no presentó los documentos que ahora son valorados por la Sala Superior.

e) En ese sentido, independientemente que el importador iba a pagar el precio en el plazo de ciento ochenta (180) días, es justamente dicha situación la que debió probar dentro del procedimiento de duda razonable, no siendo suficiente el haber presentado tan sólo la factura para sustentar el precio por pagar, tanto más si recién presenta los documentos con el recurso de reclamación, a pesar de que contaba con ellos en noviembre de dos mil veinte.

14. De forma preliminar, se tiene que el análisis sobre la motivación jurídica supone un examen externo de la decisión judicial, que en sede de casación no puede hacer que el Tribunal Supremo suplante a las instancias de mérito y reformule la valoración probatoria que estas han efectuado. Dicho examen comprende la búsqueda de una patología de la motivación, mas no la rectificación del mérito probatorio otorgado a cada medio de prueba.

15. En la procura de identificar algún vicio de motivación, hay que ahondar sobre la naturaleza de la motivación judicial. En doctrina, no existe una versión unívoca sobre la naturaleza de la motivación y hay diversas posiciones al respecto. Así, por ejemplo, puede entenderse como discurso justificativo o como fuente de indicios a partir de la cual se pueden establecer ciertas teorías, entre otras. En este contexto, Taruffo⁵ desarrolla las características generales que debiera adoptarse en un razonamiento decisorio:

- a) La individuación de la *ratio decidendi*
- b) La individuación de la norma
- c) La constatación de los hechos
- d) La calificación jurídica de los hechos concretos del caso
- e) La decisión
- f) La racionalidad del razonamiento decisorio

⁵ Taruffo, M. (2006). *La motivación civil*. Ciudad de México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, p. 208.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

16. No obstante, debemos señalar que un sector de la doctrina y nuestro Tribunal Constitucional —siguiendo a Wróblewski⁶— asumen esencialmente dos supuestos de justificación que deben estar presentes en una resolución, para que pueda considerarse razonablemente motivada:

- a) Justificación externa, que impacta en las premisas normativas y fácticas. Es decir, estas premisas deben estar motivadas.
- b) Justificación interna, a partir de la que debemos considerar la relación lógica entre las premisas y el fallo. Siguiendo el razonamiento silogístico, la conclusión o el fallo debe inferirse de las premisas previamente establecidas⁷.

17. Así, en el conocido caso de Giuliana Flor de María Llamuja Hilares (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00728-2008-PHC/TC), se asumieron los siguientes supuestos o patologías que constituyen infracción al deber de motivación: inexistencia de motivación o motivación aparente, falta de motivación interna del razonamiento, deficiencias en la motivación externa, justificación de las premisas, motivación insuficiente, motivación sustancialmente incongruente, motivaciones cualificadas.

18. Ahora bien, ingresando al análisis de la infracción planteada, es conveniente recordar en síntesis los fundamentos que la respaldan, Así tenemos que el recurrente Tribunal Fiscal denuncia que la sentencia de vista desvía las reglas establecidas en el procedimiento de duda

⁶ Wróblewski, J. (2018). *Sentido y hecho en el derecho*. (F. J. Ezquiaga Ganuzas, & J. Igartua Salaverría, Trads.) Santiago: Ediciones Olejnik, p. 44.

⁷ Wróblewski, sobre el punto, señala que una decisión se encuentra justificada internamente si ha sido inferida de las premisas aceptadas por quien toma la decisión según las reglas de la inferencia que él considera válidas. La justificación de una decisión consiste en hacer explícitas esas premisas y reglas.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

razonable que se encuentran establecidos en la norma nacional y comunitaria. Aunado a ello, señala que el importador es quien tiene la obligación de presentar documentación con la cual ha declarado el valor de su mercancía. Finalmente, sostiene que, independientemente de que el importador fuera a pagar el precio en el plazo de 180 días, no bastaba con presentar solo la factura para sustentar el precio por pagar, considerando que los otros documentos recién fueron presentados con el recurso de reclamación.

19. Estando a los términos que respaldan la causal casatoria, tenemos que, para determinar si un pronunciamiento específico ha cumplido con el deber de motivación, conviene recordar que la satisfacción de dicho deber no se cumple con la sola expresión escrita de las razones internas que han determinado al juzgador a decidir la controversia en un sentido determinado, sin importar cuáles sean estas; sino que, por el contrario, demanda indefectiblemente una exposición clara y coherente en la sentencia que no solo explique sino que justifique lógicamente la decisión adoptada sobre todas las pretensiones o agravios deducidos, con base en las pruebas, los hechos alegados por los justiciables y las normas jurídicas aplicables al caso. En esa línea, el análisis a efectuar debe partir de los propios fundamentos o razones que sirvieron de sustento a la sentencia de vista recurrida, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación y determinar si estos han guardado la logicidad y congruencia que se exige.

20. En esta perspectiva, conforme se ha señalado en la presente resolución, la recurrente refiere que la Sala Superior ha desviado las reglas que se encuentran establecidas en el procedimiento de duda razonable; es decir, las establecidas en la norma nacional y comunitaria.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

Así, refiere que la obligación de acreditar el precio realmente pagado recae únicamente sobre el importador, por lo que no bastaba solo presentar la factura comercial.

21. No obstante, se observa en el considerando quinto de la resolución recurrida que la Sala Superior señala el marco normativo en el que se sustentará la decisión, esto es, el Acuerdo General sobre Arancel y Comercio 1994 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 186-99-EF; el Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC; el Acuerdo de Valor de la OMC, entre otros; y refiere lo siguiente:

Nótese de la norma glosada, que no basta con rechazar la aplicación del Primer y Segundo Método para aplicar el Tercer Método de Valoración, sino que se tiene que analizar diversos elementos, para determinar si se acredita o no el precio realmente pagado o por pagar y proceder a evaluar el descarte o no del Primer Método de Valoración. Asimismo, la norma establece los criterios de comparación entre la mercancía ajustada y la referencia a utilizar.

22. Asimismo, la instancia de mérito desarrolla el principio de verdad material con la finalidad de defender que, si bien la carga de la prueba recae sobre el importador, no es menos verdad que, si los medios probatorios conducen a que la administración pueda dilucidar los hechos, es relevante enfatizar la vigencia del principio de verdad material consagrado en el artículo IV (inciso 1.11) del título preliminar de la Ley N.º 27444.

23. En esa línea, a partir del considerando sexto, la Sala Superior procede a analizar el caso y a responder los agravios planteados por la empresa demandante en su recurso de apelación. Así, se observa en el numeral 6.1 que la instancia de mérito valora todos los medios probatorios presentados por la apelante:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

En tal virtud, se aprecia que, en el procedimiento administrativo, la demandante presentó, mediante escrito de fecha 24 de diciembre del 2020 (fojas 126 a 140 del EAD), en respuesta a la notificación de Duda Razonable N°118-2020-16657, la documentación que obra en el expediente administrativo son los siguientes:

- i) Factura Comercial N°L260920 (fojas 143 del EAD)*
- ii) Declaración Aduanera de Mercancía (DAM) N° 118-2020-10-401818 numerada el 26 de noviembre del 2020.*
- iii) Bill Of Lading N°AC20 SHCLO105268 (fojas 158 del EAD)*
- iv) Documento "Transferencias a bancos del exterior" al Exterior, en el que se consigna en tipo de operación: a bancos del exterior, como importe la suma de \$ 59,360.00, (folio 181 del EAD)*
- v) El mensaje Swift de fecha 10 de noviembre de 2020, por la suma de \$ 59,360.00 (fojas 182 del EAD)*
- vi) Documento emitido por la GERENCIA DE OPERACIONES INTERNACIONALES – TRANSFERENCIAS- del Banco de Crédito del Perú-BCP, respecto a la liquidación de comisiones (fojas 184 del EAD).*
- vii) Estado de cuenta corriente (fojas 179 del EAD)*
- viii) Documento denominado VELUE DECLARATION LETTER (carta de declaración de valor obra a fojas 155 y 156 del EAD)*
- ix) El Sales Contract (contrato de venta que obra a fojas 144 a 145 del EAD).*

24. Posteriormente, la sentencia de vista realizó la valoración de los medios probatorios y en el numeral 6.7 invocó el principio de verdad material, con la finalidad de establecer que el Tribunal Fiscal se encontraba facultado para disponer la actuación de los medios probatorios correspondientes y que se encuentren orientados a esclarecer las dudas que fluyen de la documentación presentada por la demandante para sustentar el pago mediante la transferencia bancaria, más aún si ello es relevante para adoptar una decisión.

25. Por tanto, este Tribunal Supremo no aprecia afectación alguna al derecho a la debida motivación, pues la resolución cuestionada expone de manera suficiente y coherente las razones que sustentan su decisión. En consecuencia, la infracción procesal invocada resulta **infundada**.

Análisis de la segunda, tercera y cuarta infracción normativa



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

La segunda infracción normativa: Inaplicación de lo dispuesto por los artículos 1.b del Decreto Supremo N.º 186-99-EF; 16 y 18 de la Decisión 571; y 54 de la Resolución 1684, emitidas estas últimas por la Secretaría General de la Comunidad Andina

26. Las disposiciones normativas refieren:

Decreto Supremo N.º 186-99-EF

Artículo 1.- Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento se entenderá por:

[...]

c) 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 las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y las normas establecidas en el presente Reglamento.

Si el importador no cumple con la obligación dispuesta o no sustenta el Valor en aduana declarado de modo que desvirtúa las dudas razonables que hubieren, ADUANAS utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el Valor en Aduana de las mercancías.

Decisión 571

Artículo 16.- Obligación de suministrar información

Cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías de que se trate o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercancías, así como cualquier persona que haya actuado ante la Aduana en relación con la declaración en aduana de las mercancías y la declaración del valor, a quien la autoridad aduanera le haya solicitado información o pruebas a efectos de la valoración aduanera, tendrá la obligación de suministrarlas oportunamente, en la forma y en los términos que se establezcan en la legislación nacional.

Artículo 18.- Carga de la prueba

En la determinación de valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador como al comprador de la mercancía importada; y cuando el importador o comprador sea una persona jurídica a su representante legal y al autorizado para hacerle en su nombre.

Resolución 1684

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 negociación y del cumplimiento de las



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

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.

27. Los argumentos de este recurrente son los siguientes:

a) Sostiene que la sentencia de vista no ha aplicado en su decisión las normas antes denunciadas, las que resultaban determinantes para la solución de la controversia.

b) Señala el colegiado administrativo que la sentencia impugnada se fundamenta principalmente en que si la administración aduanera tenía dudas sobre el valor en aduanas declarado por el importador, correspondía que solicite la información pertinente, necesaria y complementaria a la citada entidad bancaria a fin de corroborarlos, ello en aplicación del principio de verdad material, que faculta a la aduana a disponer la actuación de los medios probatorios para disipar las dudas que fluyen de la documentación presentada por la accionante para sustentar el pago a través de la transferencia bancaria.

c) Refiere el recurrente con respecto a los documentos que son analizados en la recurrida, lo siguiente: "la Administración Aduanera no puede suplir en la carga probatoria que le atañe al importador, pues este último es responsable de los documentos que son materia de importación aduanera, porque como se ha demostrado en todo momento el importador contaba con los mismos, pero no los presentó por su propia negligencia o desdén.

La tercera infracción normativa: Inaplicación del artículo 141 del Código Tributario

28. La disposición normativa señala lo siguiente:

Código Tributario

Artículo 141.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS

No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

29. Los argumentos del recurrente son:

a) Manifiesta que la disposición denunciada ha sido inaplicada por la sentencia de vista, de modo tal que no resultaban admisibles los medios probatorios del precio pagado o por pagar presentados extemporáneamente por la demandante, a pesar que las tenía en su poder para verificar la correcta aplicación del Primer Método de



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

Valoración o Método del Valor de Transacción. Tampoco se verificó que el monto impugnado se haya cancelado o esté garantizado al amparo del artículo 160° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, por lo que no resultaban admisibles los medios probatorios presentados por la accionante.

b) Refiere que “el artículo 141 del Código Tributario rige, se encuentra vigente, no ha sido materia de un proceso de inconstitucionalidad, ni tampoco cuenta con mandato constitucional de inaplicación, por lo que se encuentra vigente y debe ser aplicado por el colegiado superior en el rigor que ella atañe, esto es, no se admiten pruebas extemporáneas, las que habiendo sido requeridas por la Administración no han sido presentadas por el importador, y tan sólo se admitirán si es que se acredita el pago o afianzamiento de la deuda, hechos que no se han producido”.

c) En cuanto a privilegiar el principio de verdad material sobre lo dispuesto en el artículo 141° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal indica que ello refleja a decir de los fundamentos expuestos en la sentencia de vista, un conflicto de derechos, que sin embargo para ellos se debió efectuar un Test de Ponderación, esto es, ponderar debidamente cuál es el derecho que debe prevalecer, si el principio de verdad material o la disposición del artículo 141 del Código Tributario, que debe prevalecer por la especialidad de la materia.

La cuarta infracción normativa: Interpretación errónea del numeral 31 del ítem V de las Normas Generales del Procedimiento Específico: Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la Organización Mundial de Comercio

30. La disposición normativa señala:

Normas Generales del Procedimiento Específico: Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio

De las transferencias bancarias

31. Cuando el importador presenta como sustento de la cancelación del precio realmente pagado o por pagar una transferencia bancaria, este documento debe permitir identificar que corresponde a la transacción. Para tal efecto, el importador presenta copia de la solicitud de transferencia bancaria, que contenga la siguiente información:

[...]

Además de la solicitud de transferencia bancaria con la información detallada en este numeral, el importador debe presentar copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta o el comprobante de ingreso de caja, en los casos de entrega en efectivo.

De existir dudas con relación a la documentación presentada para sustentar el pago mediante transferencias bancarias, la SUNAT podrá solicitar al Banco la confirmación de la misma de conformidad a las disposiciones del Código Tributario.

Cuando las solicitudes de transferencia bancaria no reúnan los requisitos señalados anteriormente, no se consideran como sustento del precio realmente pagado o por pagar.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

Aun 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.

31. Los argumentos del recurrente son los siguientes:

- a) *Agrega que la interpretación correcta que se debió efectuar de una interpretación literal y sistemática de la norma, es que la solicitud de confirmación de la documentación bancaria es facultativa y no obligatoria, porque el verbo rector de la hipótesis es “podrá”, esto es, que implica una facultad de la administración y no así una obligatoriedad, como es la que sí atañe al importador.*
- b) *En esa línea, sostiene que la interpretación errónea de la sentencia impugnada, no sólo se constriñe a la supuesta obligación de la aduana, sino que interpretan que la aduana debió solicitar información de la transferencia bancaria que supuestamente sustentaba el valor de la aduana. Sin embargo, conforme con los hechos acontecidos en la presente controversia, a la fecha del procedimiento de duda razonable, el Tribunal Fiscal precisa que la Aduana no contaba con la información de la transferencia bancaria.*

32. Es pertinente señalar en principio que la infracción normativa por inaplicación consiste en prescindir de una norma para resolver un caso en el que tenía vocación de ser aplicada; esto es, se resuelve el caso concreto sin ajustarse a lo dispuesto en ella. Sobre ello, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00025-2010-PI/TC, del 19 de diciembre de 2011, lo siguiente:

Con la expresión ‘inaplicación’ habitualmente se hace referencia a la acción de un operador jurídico consistente en ‘no aplicar’ una norma jurídica a un supuesto determinado. La base de este efecto negativo en el proceso de determinación de la norma aplicable puede obedecer a diversas circunstancias, no siempre semejantes. Puede ser corolario de un problema de desuetudo —cuando este es tolerado en un ordenamiento jurídico en particular, que no es el caso peruano—, obedecer a una vacatio legis; constituir el efecto de la aplicación de ciertos criterios de solución de antinomias normativas [...] o, entre otras variables, ser el resultado o efecto de una declaración de invalidez previa, esto es, de una constatación de ilegalidad/inconstitucionalidad, en caso se advierta la no conformidad de la norma controlada con otra de rango superior, o la afectación del principio de competencia como criterio de articulación de las fuentes en un sistema normativo.

33. Así, resulta imperioso anotar que quien formula la inaplicación de una norma jurídica se encuentra compelido no solo a individualizarla, sino también a sustentar justificadamente el motivo de aplicación de la norma y



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

expresar cómo la norma resulta ser indispensable para la solución del conflicto intersubjetivo de intereses (controversia) y cómo no emplearla determina que la decisión adoptada en la sentencia resulte diferente a la acogida.

34. En el presente caso, el recurrente sostiene principalmente que la carga de la prueba es la obligación que tiene el importador para acreditar el valor en aduana que ha determinado y declarado, y que este es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Sostiene que, en este caso, la empresa no presentó dentro del procedimiento de duda razonable algún documento que permita acreditar que el valor en aduana declarado era el valor de la transacción o precio realmente pagado o por pagar de sus mercancías, por lo que los documentos presentados de forma extemporánea de acuerdo al artículo 141 del Código Tributario no fueron considerados en el procedimiento administrativo.

35. Sobre ello, nuevamente traemos a colación el inciso b) del artículo 1 del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, aprobado por Decreto Supremo N.º 186-99-EF, sustituido por el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 098-2002-EF:

c) 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 las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y las normas establecidas en el presente Reglamento. Si el importador no cumple con la obligación dispuesta o no sustenta el Valor en aduana declarado, de modo que desvirtúe las dudas razonables que hubieren, ADUANAS utilizará los otros métodos de valoración en forma sucesiva y excluyente para determinar el Valor en Aduana de las mercancías.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

36. Asimismo, el artículo 18 de la Decisión 571 emitida por la Comisión de la Comunidad Andina, con relación a la carga de la prueba, señala que esta le corresponde al importador o comprador de las mercancías y, en el caso de que el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba recaerá tanto en el importador como en el comprador, y, tratándose de personas jurídicas, en la persona de su representante legal o persona autorizada.

37. Por otro lado, cabe señalar que, de acuerdo a los numerales 1.3⁸ y 1.11⁹ del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, las entidades administrativas gozan de la facultad de impulsar de oficio los procedimientos administrativos con la finalidad de esclarecer hechos que permitan llegar a la verdad material, en cualquier estado del procedimiento, por lo que deben analizar y valorar los medios de prueba que servirán de fundamento para su decisión. En materia tributaria, esta facultad otorgada a los órganos administrativos se encuentra regulada en el artículo 126 del Código Tributario, que faculta a actuar pruebas de oficio para el mejor esclarecimiento de los hechos.

⁸ Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

1.3. Principio de impulso de oficio. - Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

⁹ Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

1.11. 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 [...].



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

38. En el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal, de acuerdo al principio de informalismo establecido en el numeral 1.6 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

39. De conformidad con los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo, en cualquier etapa del procedimiento administrativo corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio las pruebas que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos, prescindiendo de formalidades innecesarias. En consecuencia, la carga de la prueba recaerá en la administración cuando esta se encuentre en mejores condiciones de acreditar los hechos pertinentes.

40. De igual forma, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la Decisión 571, tanto la Comunidad Andina como la Organización Mundial del Comercio han establecido normas en materia de valoración aduanera que facultan a la administración aduanera a requerir información adicional cuando existan motivos para dudar del valor declarado de las mercancías importadas. Asimismo, dichas disposiciones imponen a la autoridad la obligación de impulsar el procedimiento administrativo con el fin de recabar los medios probatorios necesarios para determinar, sobre la base de una actuación objetiva y sustentada, el valor real de la mercancía, evitando así la imposición de tributos basados en montos arbitrarios.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

41. Asimismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 15¹⁰ de la Decisión 571, la administración aduanera para determinar el valor en aduanas realiza todos los actos necesarios que hagan posible la correcta determinación con el primer método de valoración aduanera, y, en caso no sea factible emplear dicho método, la autoridad aduanera se encuentra obligada a asumir la responsabilidad general de la valoración. En este escenario, la administración debe pronunciarse señalando las razones por las cuales los argumentos y medios probatorios no lograron acreditar la determinación del valor en aduanas conforme al valor de transacción declarado por el contribuyente como base de cálculo del tributo aplicable a la importación.

42. En el presente caso, como ha señalado el recurrente Tribunal Fiscal en su recurso extraordinario, la empresa no presentó durante el procedimiento de duda razonable ningún documento que acreditara que el valor en aduana declarado es el valor de transacción o el precio realmente pagado o por pagar por sus mercancías, por lo que en aplicación del artículo 141 del Código Tributario los documentos que fueron presentados de forma extemporánea no fueron considerados en el procedimiento administrativo. Además, refirió que recién en la vía judicial se están analizando tales documentos, sin observar que la empresa presentó la Factura Comercial N.º L262920 para sustentar el precio pagado y la solicitud de transferencia al exterior, ambos documentos por US\$ 59,360.00; estos, a criterio del recurrente no prueban que

¹⁰ **Decisión 571**

Artículo 15.- Control del Valor en Aduana Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

efectivamente se hizo el cargo en cuenta para la operación, con lo cual recién se tendría certeza de que se realizó la transferencia bancaria, de acuerdo al numeral 31, rubro V, del Procedimiento Específico de Valoración de Mercancías INTA-PE.01.10a, versión 6.

43. De lo expuesto, este Tribunal Supremo advierte que los medios probatorios presentados en etapa de reclamación por la actora materia de pronunciamiento constituyen medios probatorios presentados en la etapa administrativa y, por tanto, correspondía que la administración aduanera y el Tribunal Fiscal los valoren, en mérito al principio de verdad material; no obstante, se advierte que el colegiado superior verificó los siguientes medios probatorios:

En tal virtud, se aprecia que, en el procedimiento administrativo, la demandante presentó, mediante escrito de fecha 24 de diciembre del 2020, (fojas 126 a 140 del EAD), en respuesta a la notificación de Duda Razonable N° 118-2020-16657, la documentación que obra en el expediente administrativo son los siguientes:

- i) *Factura Comercial N°L260920 (fojas 143 del EAD)*
 - ii) *Declaración Aduanera de Mercancía (DAM) N° 118-2020 -10-401818 numerada el 26 de noviembre del 2020.*
 - iii) *Bill Of Lading N°AC20 SHCLO105268 (fojas 158 del EAD).*
 - iv) *Documento "Transferencias a bancos del exterior" al Exterior, en el que se consigna en tipo de operación: a bancos del exterior, como importe la suma de \$ 59,360.00, (folio 181 del EAD)*
 - v) *El mensaje Swift de fecha 10 de noviembre de 2020, por la suma de \$ 59,360.00 (fojas 182 del EAD).*
 - vi) *Documento emitido por la GERENCIA DE OPERACIONES INTERNACIONALES – TRANSFERENCIAS- del Banco de Crédito del Perú-BCP, respecto a la liquidación de comisiones (fojas 184 del EAD).*
 - vii) *Estado de cuenta corriente (fojas 179 del EAD)*
 - viii) *Documento denominado VALUE DECLARATION LETTER (carta de declaración de valor obra a fojas 155 a 156 del EAD)*
 - ix) *El Sales Contract (contrato de venta que obra a fojas 144 a 145 del EAD)*
- 6.2. Ahora, de la revisión de la Factura Comercial (COMMERCIAL INVOICE) N° L260920, se observa que en la factura se hace referencia a la forma de pago, indicado que este será pagado a la vista (Full Payment against B/L by T/T at sight), asimismo, en dicha factura se ha consignado el valor de \$ 59 360.00 (FOB SHANGHAI USD), la factura es emitida por el proveedor SUZHOU HENGXIANG IMPORT AND EXPORT CO., LTD; respecto al mensaje Siwft (obra a fojas 182 del EAD), se aprecia en el rubro descripción de remesa (Remittance information):CANCELACIÓN FACTURA COMMERCIAL N°L2609 20, asimismo, se consigna como beneficiario del SUZHOU HENGXIANG IMPORT AND EXPORTCO LTD, por el monto de \$ 59,360.00; del mismo modo, el documento "Transferencia a bancos del exterior" (fojas 181 del EAD) emitido por el Banco de*



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

Crédito del Perú- BCP, que erradamente a lo largo del proceso se le ha denominado “Solicitud de Transferencia al Exterior, se constata que: i) en el rubro de datos generales: en el tipo de operación se consigna a bancos en el exterior; ii) Número de operación: 169930690; iii) Fecha de proceso: 17/11/2020; iv) Datos del cliente: LINO S TOY S.R.L. - RUC 20338838621 cuenta corriente en dólares número 191-0837555-1-60; v) Gasto de la transferencia: \$59, 360.00, más gastos; vi) Datos del beneficiario: SUZHOU HENGXIANG IMPORT & EXPORT CO.LTD; vi) Referencia: CANCELACIÓN DE LA FACTURA N° L26092 0; ahora, respecto a la liquidación de comisiones, documento emitido por la GERENCIA DE OPERACIONES INTERNACIONALES TRANSFERENCIAS del Banco de Crédito del Perú- (fojas 184 del EAD),” se aprecia que el importe MPORTE TRANSFERIDO \$ 59,360.00 al cual se le adicionan gastos del exterior por \$ 39.00, comisión transferencia al exterior por \$ 74.20 y por comisión mensajes Swift el importe de \$ 11.00, montos que sumados se obtiene la suma de \$ 59, 484.20; asimismo, del Estado de Cuenta Corriente de la empresa demandante (fojas 179 a 180 del EAD), se verifica en el rubro de descripción que se ha debitado el monto de \$ 59, 484.20. De los medios probatorios expuestos se advierte que dichos documentos hacen referencia al mismo concepto de pago: “CANCELACIÓN DE FACTURA COMERCIAL N° L260920”, asimismo, también se aprecia que en dichos documentos existe identidad entre los montos que se consignan (\$ 59,360.00); de igual manera, en el mensaje Swift y el documento “Transferencia a Bancos del Exterior” y la Factura Comercial N° L260920, se consigna como beneficiario de los pagos a la empresa SUZHOU HENGXIANG IMPORT & EXPORT CO.LTD

44. Asimismo, la sentencia de vista, con base en el análisis efectuado de los medios probatorios aportados por la empresa demandante, desarrolla en su numeral 6.3 el cuestionamiento por los entes administrativos del valor probatorio de los documentos “Transferencia a Bancos del Exterior” —que erradamente se ha denominado “Solicitud de Transferencia al exterior”— y el mensaje SWIFT, por la supuesta inconsistencia entre la fecha en que se solicitó la transferencia al banco del exterior y la fecha que se consigna en el mensaje SWIFT, en tanto el documento “Transferencia a Bancos del Exterior” sería un documento emitido por la entidad bancaria en el que no se indica la fecha del envío del monto a transferir. Frente a ello, la instancia de mérito señala:

6.3 [...] Debe indicarse que para una mejor valoración de los medios probatorios estos deben valorarse en forma conjunta con los demás medios probatorios, para poder crear convicción, así, del análisis del Estado de la Cuenta Bancaria de la empresa demandante se puede apreciar que en dicho estado de cuenta se ha debitado el importe de \$ 59,360.00, el cual guarda identidad con los importes consignados en la Factura Comercial N° L260920, el Mensaje Swift y el



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

documento “Transferencia a Bancos del Exterior”. Asimismo, respecto a la observación que la forma de pago, no se realizó de acuerdo a lo consignado en la factura comercial en antes referida, debe indicarse, que del análisis del contrato de venta (Sales Contract) que obra a fojas 144 a 145 del EAD, se indica que en caso de incumplimiento del pago en la fecha indicada la empresa vendedora tiene la facultad de rescindir el contrato, es decir, tiene la opción de accionar o no dicho acuerdo, lo que en el presente caso no ha sucedido, pues se aprecia que la empresa vendedora SUZHOU HENGXIANG IMPORT & EXPORT CO.LTD, incluso remitió a la empresa demandante la carta de declaración de valor (fojas 155 a 156 del EAD), con lo cual queda verificado el cumplimiento del pago y desvirtuado la observación a la forma de pago de la factura comercial”.

45. En tal sentido, no se advierte vulneración de las normas denunciadas, toda vez que la Sala Superior advirtió que los medios probatorios que no fueron valorados por la administración aduanera —y que obran en el expediente— no fueron debidamente considerados. Asimismo, señaló que, de haberse valorado de manera conjunta, se habría podido advertir que dichos documentos hacen referencia al mismo concepto de pago, esto es, a la cancelación de la Factura Comercial N.º L260920. En dichos documentos se aprecia detalle y congruencia respecto a los montos consignados: un pago de **US\$ 59,360.00** por la factura, al que se adicionan los gastos y comisiones por la transferencia al banco del exterior, alcanzando un total de **US\$ 59,484.20**. Del mismo modo, tanto en el mensaje SWIFT como en el documento “Transferencia a Bancos del Exterior”, en concordancia con la mencionada factura, se consigna como beneficiaria de los pagos a la empresa **SUZHOU HENGXIANG IMPORT & EXPORT CO. LTD.**

46. Ahora, si bien el Procedimiento Específico de Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC - INTA-PE.01.10a (versión 6), con relación a las transferencias bancarias, en su numeral 31, señala que, además de la solicitud de transferencia bancaria, el importador debe presentar copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta o el comprobante de ingreso de caja, en los



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

casos de entrega en efectivo; también es cierto que señala que, de existir duda con relación a la documentación presentada para sustentar el pago mediante transferencias bancarias, la SUNAT podrá solicitar al banco la confirmación de la misma de conformidad a las disposiciones del Código Tributario. Pues, de acuerdo con su último párrafo, la solicitud de transferencia bancaria, aun cuando cumpla con los requisitos de información y contenga un importe transferido que coincida con el valor total consignado en la factura comercial, no debe ser considerada 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 principio de verdad material es el que debió impulsar el procedimiento administrativo con la finalidad de recabar medios de prueba que permitan determinar el real valor de la mercancía, teniendo en cuenta los otros medios probatorios que obran en el expediente administrativo.

47. Por tanto, si bien de conformidad con el inciso b) del artículo 1 del Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, aprobado por Decreto Supremo N.º 186-99- EF, sustituido por el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 098-2002-EF, la carga de la prueba recae como regla general en el importador o comprador de la mercancía; no menos cierto es que el importador presentó medios probatorios en etapa de reclamación y señaló que ellos mostrarían el precio realmente pagado o por pagar que justifique la aplicación del primer método de valoración; por lo que, al obrar en el expediente administrativo los medios probatorios señalados por la Sala Superior, la administración aduanera se encontraba en mejor condición para acreditar los hechos. Tanto la administración aduanera como el Tribunal Fiscal debieron verificar previamente los



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

medios de prueba, incluso de oficio, para el esclarecimiento de los hechos, porque les interesa llegar a la verdad material a fin de motivar debidamente sus decisiones, para lo cual deben adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley.

48. En consideración a los argumentos expuestos, este Tribunal Supremo establece que la sentencia objeto de casación, no incurrió en la **segunda, tercera y cuarta infracción** denunciada por la recurrente; por tanto, corresponde declarar **infundadas** las causales invocadas.

V. DECISIÓN

Por las consideraciones desarrolladas, este Colegiado Supremo **RESUELVE:**

DECLARAR INFUNDADOS los recursos de casación **i)** por la **SUNAT** mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2023, (fojas seiscientos sesenta y seis a fojas seiscientos setenta y ocho) y **ii)** por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito de fecha el 19 de diciembre de 2023 (fojas seiscientos cuarenta y cinco a seiscientos sesenta y cuatro); en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista en la Resolución N.º 15, del 30 de noviembre 2024, (fojas seiscientos veintiséis a fojas seiscientos cuarenta), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, que revoca la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda— **y, reformándola, declara fundada** la demanda.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 01269-2024
LIMA

ORDENAR la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. En los seguidos por **Lino's Toy S.R.L.** contra la **SUNAT** y el **Tribunal Fiscal**, sobre acción contencioso administrativa.

Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente el señor Juez Supremo Bustamante Del Castillo

SS.

YAYA ZUMAETA

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GUTIÉRREZ REMÓN

SMHL/jlp