



**UNIVERSIDAD CÉSAR VALLEJO**

**FACULTAD DE DERECHO Y HUMANIDADES**

**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**

**La Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de  
Duda Razonable**

**TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO PROFESIONAL DE:**

Abogado

**AUTOR:**

Llenque Carrasco, Jhon Sebastian (ORCID: 0000-0001-7390-9678)

**ASESORES:**

Dra. Alcántara Francia, Olga Alejandra (ORCID: 0000-0001-9159-1245)

Mg. Castillo Martínez, William Raúl (ORCID: 0000-0003-1471-3960)

**LÍNEA DE INVESTIGACIÓN:**

Estudio sobre los Actos del Estado y su regulación entre Actos Interestatales

CHIMBOTE-PERÚ

2021

## **DEDICATORIA**

*Quiero dedicar el tiempo y esfuerzo realizado en el presente trabajo de investigación a mi Padre Benjamín Llenque Fiestas que en paz descanse, siendo fundamental sus enseñanzas, consejos y experiencias para mi total desarrollo profesional, humano y ético.*

*Asimismo, dedico mi logro alcanzado a mis familiares por todo el apoyo recibido para el cumplimiento de mis metas y sueños, sin el cual no hubiera sido factible la misma.*

## **AGRADECIMIENTO**

*Quiero agradecer a Dios por permitirme continuar con esta travesía emprendida hace 6 años, por darme todas las fuerzas y energías en los momentos más difíciles que tuve que afrontar.*

*Asimismo, agradecer a toda mi plana de docentes que con sus conocimientos y experiencias hicieron de mi un buen profesional, haciendo un especial énfasis al Mg. Mischel Gary Lindo Matos por permitirme conocer a profundidad la actividad aduanera, en la praxis vivida.*

*Por último, agradecer cordialmente a la Dra. Olga Alejandra Alcántara Francia, por sentar las bases científicas correctamente aplicadas en mi trabajo de investigación, además de sus consejos y lineamientos para efectuar un buen trabajo jurídico-aduanero.*

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

CARÁTULA .....	I
DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTO.....	III
ÍNDICE DE CONTENIDOS.....	IV
ÍNDICE DE TABLAS.....	V
RESUMEN.....	VI
ABSTRACT.....	VII
I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. MARCO TEÓRICO.....	3
III. METODOLOGÍA.....	28
3.1. Tipo y diseño de investigación.....	28
3.2. Categorías, Subcategorías y matriz de categorización.....	28
3.3. Escenario de Estudio.....	28
3.4. Participantes.....	29
3.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	29
3.6. procedimiento.....	30
3.7. Rigor científico.....	32
3.8. Método de análisis de datos.....	32
3.9. Aspectos éticos.....	33
IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	34
V. CONCLUSIONES.....	40
VI. RECOMENDACIONES.....	41
REFERENCIAS.....	42
ANEXOS.....	49

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>TABLA 1: Matriz de consistencia.....</b>	<b>49</b>
<b>TABLA 2: Matriz de validación del instrumento.....</b>	<b>53</b>
<b>TABLA 3: Matriz de validación del instrumento.....</b>	<b>57</b>
<b>TABLA 4: Matriz de validación del instrumento.....</b>	<b>60</b>
<b>TABLA 5: Procesamiento de datos.....</b>	<b>122</b>

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación abarca el estudio sobre la figura de la valoración de la prueba realizada en los procedimientos de duda razonable, siendo que esta investigación jurídica propone adoptar criterios de valoración probatoria que oriente a la administración aduanera en harás de velar por el respeto a un debido procedimiento.

Se ha efectuado un análisis de la valoración probatoria realizada en aplicación de cada método de valoración aduanera según el acuerdo de valor de la OMC, así como los distintos documentos comerciales, bancarios y financieros que el importador presenta para acreditar el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías a fin de determinar el valor de aduanas.

Por último, se llegó a la conclusión principal de la importancia de adoptar criterios de valoración de la prueba para un mayor análisis técnico-jurídico de las pruebas ofrecidas y las consecuencias ante una incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento Duda Razonable, impidiendo el normal desarrollo de la actividad probatoria y distorsionando el resultado de la determinación del valor en aduana, afectando el derecho a probar que tiene el importador de acreditar la transacción comercial internacional declarada en la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM).

### **Palabras clave**

Valoración de la prueba, Valoración aduanera, Procedimiento de Duda Razonable.

## **ABSTRACT**

This research work includes the study on the figure of the evaluation of the evidence carried out in the reasonable doubt procedures, being that this legal investigation proposes to adopt evidentiary evaluation criteria that guide the customs administration in ensuring respect for due process.

An analysis of the probative valuation carried out in application of each customs valuation method according to the WTO value agreement has been carried out, as well as the different commercial, bank and financial documents that the importer presents to prove the price actually paid or payable. of the goods in order to determine the customs value.

Finally, the main conclusion was reached on the importance of adopting evaluation criteria of the evidence for a greater technical-legal analysis of the evidence offered and the consequences of an incorrect evaluation of the evidence in the Reasonable Doubt procedure, preventing the normal development of the evidentiary activity and distorting the result of the determination of the customs value, affecting the right to prove that the importer has to prove the international commercial transaction declared in the Customs Declaration of Goods (DAM).

### **Keywords**

Valuation of the evidence, Customs Valuation, Reasonable Doubt Procedure.

## I. INTRODUCCIÓN

Como consecuencia de la expansión de la globalización económica, además del crecimiento exponencial del comercio internacional de bienes y servicios, aquello exige un tratamiento cada vez más especializado del Derecho Aduanero y de los procedimientos administrativos que inician los particulares ante los entes rectores que regulan el tráfico internacional de mercancías. Es así que el presente trabajo de investigación busca dar claridad a aquellas figuras jurídicas recogidas en el procedimiento administrativo aduanero, proponiendo de esa manera establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros con la finalidad de proteger a los importadores frente a la administración pública.

En el ámbito administrativo, las cuestiones probatorias en los procedimientos que regulan el Derecho Aduanero, expresan cierta relevancia y requieren la máxima flexibilidad que exige el comercio internacional. Sin embargo, en los procedimientos aduaneros, se puede identificar la escasa regulación en materia probatoria, por tal razón, investigar sobre la valoración de la prueba aduanera buscará dar claridad y una adecuada interpretación o valoración de las pruebas ofrecidas. En muchos de los casos la Superintendencia Nacional de Aduanas busca ponderar su potestad recaudatoria por encima de los derechos del importador, además de afectar directamente a la facilitación del comercio, siendo un principio universal en el sistema multilateral del comercio mundial.

En ese sentido, la OMC menciona que la facilitación del comercio es aquella abreviación de los procedimientos que se utilizan ante una importación o exportación, siendo un tema de gran importancia para el sistema mundial de comercio. Tal afirmación es correcta y fue ratificada en el Acuerdo sobre facilitación del comercio exterior bajo el Decreto Supremo N° 044-2016-RE, estableciendo medidas para facilitar el tránsito internacional de mercancías y simplificando los procedimientos aduaneros (Organización Mundial del Comercio, 2017).

En la legislación Aduanera nacional se encuentra regulado el procedimiento de duda razonable el cual comienza con la Duda que tiene la administración aduanera sobre el valor real de la mercancía y esta da inicio al procedimiento con la notificación de Duda Razonable, siendo el objetivo la determinación del valor de



aduanas de aquellas mercancías que ingresan al país amparadas en un determinado régimen de importación, aplicando normativa nacional, regional e internacional. (Silva, 2014, pág. 193).

Siguiendo esa línea Mendoza (2017) afirma que el aspecto fundamental en el procedimiento de duda razonable es la prueba y esta a su vez tiene un tratamiento especializado en la doctrina moderna haciendo énfasis a la Teoría General de la Prueba, desarrollando: el objeto, la carga y la valoración de la prueba; sin embargo, la presente investigación se centrará en la valoración de la prueba aduanera, con la finalidad de lograr los objetivos planteados (pág. 9).

Actualmente en el Perú, no existen investigaciones específicas que traten el presente tema de la valoración de la prueba aduanera, tampoco se tiene conocimiento de trabajos de investigación realizados en otro país, siendo esta los argumentos que justifican la presente investigación, el cual comprende un estudio de la valoración de la prueba, duda razonable y la facilitación del comercio, para posteriormente hacer un trabajo minucioso de la configuración de la valoración aduanera en el procedimiento de Duda Razonable, haciendo un análisis de normas, doctrina y jurisprudencia, con el fin de hacer un desarrollo sistemático del tema.

En base a ello, el presente trabajo ha abarcado como formulación del problema lo siguiente: ¿En qué medida una incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable distorsionaría el resultado de la determinación del valor en aduanas?, teniendo como objetivo general establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de duda razonable, y como objetivos específicos; analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable y determinar si la valoración actual de la prueba en los procedimientos de duda razonable cumple los criterios de razonabilidad. Así también, la hipótesis adoptada radica en que la incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable impide el normal desarrollo de la actividad probatoria, distorsionando el resultado de la determinación del valor en aduana.

## II. MARCO TEÓRICO

Respecto al valor en aduana, como expresa Bianchi y Figueredo (2018), se puede referir al importe calculado desde la perspectiva monetaria que tiene aduana (derecho ad valorem), esta percepción se basa en la mercancía que está siendo importada. Respecto a ello, la aduana también utiliza métodos los cuales podemos encontrarlos en el Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT del año 1994, a este se le reconoce como Acuerdo o Código de Valoración, este acuerdo fue pactado en la Ronda de Uruguay del GATT, donde se firmó el Acta Final como resultado del acuerdo pactado entre los países asistentes (p. 22).

Además, en esta Acta Final engloba el Acuerdo en el cual se instaura la Organización Mundial del Comercio, asimismo, abarca Declaraciones, Compromisos de Servicios Financieros, y el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, además se tiene el Acuerdo de valoración.

Es así que, como afirma Ibáñez (2020), el valor en aduana resulta ser la base imponible para el recaudo de los derechos arancelarios, además de ser el principal elemento de la base imponible del IVA a toda importación, de la clasificación arancelaria y de su relevancia al momento de la imposición sobre las rentas para los efectos fiscales que demanda un país, esto debido a que la importación es un elemento de coste (p.181).

Por otra parte, Zagal (2013), hace una comparación al señalar que el valor de aduana de las mercancías no es proporcionalmente igual o semejante al valor comercial; es decir, cuando nos referimos al primero, incluimos o excluimos componentes del Acuerdo de Valor de la OMC, motivo por el cual se realiza un procedimiento justo y equitativo que nos permita determinar el valor de aduana para los efectos fiscales, de esa forma se evita el uso de la subvaluación de precios y las malas prácticas de competencia desleal que a la larga afecta a ciertas ramas de la producción nacional (p. 212).

Cabe señalar que, la definición del valor en aduana se encuentra regulado en el artículo 1 del decreto supremo N° 186-99-EF que aprueba el reglamento para para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC (Ministerio de Economía y Finanzas, 2020, p. 3).

Por otra parte, es fundamental tener en claro algunas definiciones que nos permitirán continuar con el desarrollo de la valoración aduanera; es así que el artículo 2 de la Ley General de Aduanas define a la declaración aduanera de mercancías como aquel documento que consigna el tratamiento legal que ha de hacerse a la mercancía, además de los elementos del régimen aduanero aplicarse (Ley General de Aduanas, 2019, p. 3).

Para el investigador Cosio (2017) la declaración no es otra cosa que la partida de nacimiento de toda relación jurídica entre la administración aduanera y el importador o exportador, siendo la condición formal de la manifestación de voluntad que se materializa en la destinación aduanera. La Declaración Aduanera de Mercancía o DAM como término abreviado, da origen a la obligación tributaria aduanera y sitúa la procedencia legal de la mercancía en el territorio aduanero.

En la actualidad existen tres formatos que según Mendoza (2017), son utilizados en el despacho aduanero; en primer orden está el formato A de la DAM que comprende de forma específica los datos generales del tratamiento legal solicitado, además de los datos de la primera serie; en segundo orden está el formato B que incluye los datos de la transacción comercial de la mercancía y sus características, finalmente está el formato C que contempla la información sobre los derechos exigidos por la administración aduanera y demás tributos que correspondan (p.39).

Cabe señalar que, la declaración aduanera contempla una naturaleza de Declaración jurada que tiene por finalidad producir los efectos jurídicos deseados por las partes, es decir por los particulares con la administración aduanera, generando así una relación jurídica.

Asimismo, otra definición que nos resulta de vital importancia es la del régimen de importación para el consumo, el cual, según lo referido por Gálvez (2017), es un régimen aduanero que se encarga de permitir el ingreso de mercancías al territorio controlado por la administración aduanera, teniendo como fin el consumo de dicha mercancía, luego procede el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables que se produzcan en la aduana, aquí también se engloba el

pago de multas si se da el caso, entre otros compromisos. Las mercancías que vienen del exterior se nacionalizan cuando se les autoriza el levante (p.40).

Esto va en concordancia con el artículo 49 de la ley General de Aduanas que hace referencia a la admisión de mercancías al territorio del estado para fines de consumo, luego de pagar los correspondientes conceptos de trámites y demás derechos arancelarios vinculados, cumpliéndose finalmente con las debidas formalidades y obligaciones impuestas por la legislación aduanera (Ley General de Aduanas, 2019, p.8).

Es conveniente indicar que se puede realizar una o más importaciones de cualquier tipo de mercancías que ingresen al territorio nacional siempre y cuando no dañen y ni amenacen dañar la moral, la seguridad, la salud o el medio ambiente, además cabe señalar que en ciertas mercancías se necesitará la autorización de un sector competente que otorgue el permiso para su ingreso, llamándose mercancías restringidas. Finalmente existen mercancías que se encuentra prohibido su ingreso al país, denominándose mercancías prohibidas, tales como ropa usada, armas de fuego, etc. (Alvarez, 2020, p.21).

Finalmente, también será considerada como importación para el consumo el ingreso por una Zona Económicas Especiales (ZEE), pues el fin de la misma es para el desarrollo de actividades comercial, productivas y de servicios, con especial énfasis en los negocios de comercio exterior, por tal razón podrán transitar con libertad dentro del país, luego de cumplir todos los requisitos legales que la norma impone, además de las normas comunitarias, las demás normas de carácter internacional y los tratados internacionales que el Perú haya suscrito con otros países.

Por su parte, otra institución de vital importancia a efectos de la presente investigación es la valoración aduanera. En ese sentido los juristas Zamora y Navarro (2015) definen a la valoración aduanera como aquel conjunto de técnicas que permiten establecer el valor monetario dentro del despacho aduanero y posterior a la misma, Las técnicas y métodos permiten concretizar el denominado valor de aduanas en una importación de mercancías para el consumo. Por otra parte, para Alba y De los Ríos (2014), señalan que la valoración aduanera es un

procedimiento que se justifica en reglas internacionales y nacionales que tiene como finalidad hallar el adecuado valor sobre el cual la mercancía pagarán los determinados conceptos arancelarios al ingresar al país, también sirve de base para el cálculo de los demás derechos correspondientes (p.436).

En ese mismo sentido, el Dr. Guadalupe (2015), menciona que la definición de valoración aduanera la podemos encontrar en el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo General sobre aranceles aduaneros y Comercio de 1994 de la Organización Mundial de Comercio (OMC), además podemos dar con los distintos métodos de valoración, siendo el método principal el de valor de transacción que se sustenta en el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía objeto de venta (p.43).

Por tal razón, es fundamental tener clara su definición, al ser la valoración aduanera un instrumento, técnica y procedimiento destinado a determinar la correcta imposición de la ley a las mercancías que son parte de una transacción comercial internacional y que tiene vínculo cercano con las políticas comerciales, sociales y económicas de un determinado país. En ese sentido Iñiguez (2016), opina que el sistema de valoración tiene que ser equitativo, imparcial, que se ajuste a las realidades mercantiles y que restrinja la utilización de valores fraudulentos e injustos (p.11).

Al referirnos a las características de la valoración aduanera, tenemos que como sistema está encaminado a la determinación de la base imponible para el correcto cálculo de los derechos de aduana, tiene un carácter obligatorio cumpliendo de la normativa internacional, así como de las reglas nacionales.

### Los Métodos de valoración

Por otra parte, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 este acuerdo es llamado Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio, actualmente este pacto se encuentra vigente para todos los países miembros de la OMC y que sirven para su regulación aduanera, dicho pacto cuenta con una introducción, veinticuatro artículos y finaliza con sus tres anexos. Además, explica las diferentes

metodologías a ejecutar para que se disponga del valor en aduana en referencia a las mercancías que van a ingresar a territorio aduanero (Pardo, 2014, p.26).

Dentro de las metodologías propuestas en el acuerdo, hay una que tiene preponderancia sobre las demás, esta se conoce como valor de transacción. Este método es utilizado muy frecuentemente en materia aduanera sobre todo en los casos de importación. Si en caso ocurriera algún inconveniente con el uso del primer método, se procederá a utilizar los siguientes métodos restantes. En el acuerdo se menciona a seis métodos de valoración aduanera que pueden ser utilizados a conveniencia, según se requiera su aplicación (Aguilar, 2015, p. 206).

Nuestro país forma parte de la Organización Mundial de Comercio, porque así está establecido en la Resolución Legislativa N° 26407, la cual se llevó a cabo con fecha de promulgación el 16 de diciembre de 1994 en la ciudad de Lima, para posteriormente entrar en vigencia el 1 de enero de 1995. (R.L. No. 0960-2015-RE, 1994).

Por lo tanto, este acuerdo, si admite la posibilidad de los diferentes métodos existentes, pero, inicialmente lo que debe primar sobre la valoración aduanera es que se base en la información real como producto de la importación, el cual se va a fundamentar o apoyar en base a lo relacionado al precio real que se pagó por dicho producto o que se está próximamente por pagar.

El código de valoración aduanera, establece seis métodos, estos se encuentran explicados y detallados en el acuerdo, éste a su vez mantiene una jerarquía entre sus métodos para proceder al correcto uso y aplicación. Estos métodos son los siguientes: valor de transacción, valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor deductivo, valor reconstruido y, por último, tenemos al último recurso (D.S. N° 186-99-EF. 1999).

En los casos en donde la aduana prevea que no exista el correcto uso del primer método, es decir, el método de transacción, o no sea aceptada como valor imponible, por ciertas circunstancias existentes como alteración del precio es aquí entonces en donde existe una repercusión gracias a estas circunstancias dadas. El acuerdo establece los otros cinco métodos restantes, como una alternativa de

solución ante la falla que incurre el primer método, esto ocurre con tal de obtener finalmente el verdadero valor en aduana (Domen, 2015, p. 30).

Entre los principales compromisos comerciales que tuvo el Perú fue con su adhesión al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio – GATT el 07 de octubre de 1951, dicho acuerdo contemplaba los primeros lineamientos y parámetros en torno a la actividad aduanera.

Es así que según López (2020), el Perú recién aceptó formalmente el acuerdo antes mencionado el 02 de marzo 1994, retrasando su aplicación por un tiempo de 5 años conforme lo indicado en su articulado, posteriormente solicitando una prórroga adicional de 1 año, entrando en vigor el acuerdo el 01 de enero del 2000 con la aplicación de un 50% de las partidas Arancelarias del Sistema armonizado. Es así que desde el Estado Perú comenzó sus relaciones comerciales de carácter multilateral desde el ámbito de la Organización Mundial del Comercio el 01 de enero del 1995 (p.12)

De fecha 30 de diciembre del año 1999 entró en vigor el reglamento para la valoración de las mercancías a través del Decreto Supremo N° 186-99-EF, incorporando las decisiones e instrumentos técnicos vinculados a los métodos de valoración de la OMC. Además, el Perú aplica la decisión 571 de la comunidad andina, siendo miembro fundador de la misma, finalmente en la actualidad existe el procedimiento específico de valoración el conocido como el INTA-PE.01.10a (Versión 6).

### La Duda Razonable en Aduanas

Por su parte, una institución que es parte del sistema de valoración aduanera, es la duda razonable que realiza la aduana en fiel cumplimiento de sus deberes y obligaciones; es así que, según lo afirmado por Vargas (2014), la duda razonable es el acto donde la administración aduanera comunica al importador que tiene una duda sobre el valor en aduanas que esté previamente declaró, por ende, notifica al importador para que presente la información requerida para verificar que se siguió correctamente las reglas de valoración. En ese sentido Ochoa (2015), propone una definición más simple de la duda razonable, indicando que este es

un proceso mediante el cual la administración aduanera informa al importador que duda de la veracidad del precio declarado en las mercancías importadas (p. 6).

Este Autor se refiere a la duda razonable como un acto, siendo el acto administrativo una figura jurídica del derecho administrativo, como toda manifestación emanada de la administración pública aduanera, en el ejercicio de su potestad recaudatoria, sin obviar lo mencionado, en esa misma línea también conviene citar a Alva (2014), quien considera a la duda razonable como un presupuesto importante para identificar el valor en aduanas declarado por el importador, independientemente si se plantea en el despacho aduanero o en una fiscalización posterior, además el autor hace una sustancial entre el procedimiento de duda razonable y el procedimiento de fiscalización tributario y aduanero realizado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (p.434).

#### Procedimiento de Duda Razonable en Aduanas

Por otra parte, respecto al procedimiento de duda razonable, Rosales (2020) indica que la duda razonable es un procedimiento aduanero donde la propia administración aduanera en el ejercicio de su potestad, inicia un control sobre el valor de la transacción declarado por el importador para efectos de verificar el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías materia de objeto (p. 30).

En ese sentido, Zunini (2020), también comparte la misma idea al mencionar que el procedimiento de duda razonable sirve para que la aduana establezca el valor real de las mercancías importadas y no un valor ficticio, además, la administración aduanera tiene que utilizar criterios objetivos que vayan acorde a la práctica comercial existente. La duda razonable tiene su fundamento en la racionalidad que debe estar debidamente motivada (p. 35).

Abordando la racionalidad en el procedimiento de duda razonable, el jurista aduanero Guadalupe (2014) enfatiza en la obligación que tiene la administración aduanera de expresar las razones por las cuales se ha establecido la duda, bajo criterios consistentes y razonables que justifiquen el inicio de un procedimiento administración que cuestiona el valor declarado por el importador. En cierta forma, dejando de lado el principio de presunción de veracidad consagrado en la ley



general de aduanas, como un principio rector que reviste La OMC enfatiza en la importancia del principio de facilitación del comercio donde, además, están incluidos los operadores del comercio exterior (importadores) y las autoridades aduaneras, quienes tienen la labor de agilizar los procedimientos y evitar las demoras en los trámites que devengan en mayores costos operativos, que finalmente tendrán que ser asumidos por el importador, elevando el costo de la mercancía. Por otra parte, la Comunidad Andina manifiesta que la facilitación del comercio abarca una serie de ámbitos además del aduanero, como impulsar el comercio y promover su desarrollo.

No cabe duda afirmar que la autoridad aduanera tiene que tener motivos suficientes para dudar de la exactitud o veracidad de los documentos que el importador haya declarado en la aduana. La Administración aduanera aplica normativa nacional e internacional en los casos de duda razonable, utilizando los métodos de valoración de la organización mundial del comercio regulados en nuestra legislación peruana.

En ese orden de ideas, según Mendoza (2017) la declaración de valores por debajo de los límites conforme a la base de datos que almacena la administración aduanera, además de documentos que no guarden relación con el valor declarado, documentos inexactos, anomalías, descuentos sin fundamentos etc., generan indicios de una mala fe por parte del importador, motivando una duda razonable que traerá consigo la determinación real del valor en aduanas (p.82).

Para el inicio del procedimiento aduanero de duda razonable, previamente tiene que existir un acto comercial de compraventa, donde un vendedor (exportador) y un comprador (importador) realizan una transacción internacional sobre ciertas mercancías que serán objeto de tratamiento por la administración aduanera en fiel cumplimiento de sus potestades administrativas. Es así, cómo se constituye la importación para el consumo, donde la aduana determina la base imponible para el cálculo de los derechos arancelarios correspondientes.

Ahora bien, es indispensable lo señalado por Silva (2014), al definir que el procedimiento de duda razonable es aquel conjunto de actuaciones que tiene su inicio con la notificación al importador sobre la duda que tiene con respecto al valor

declarado, procediendo a dar cumplimiento al marco normativo de la valoración aduanera y en aplicación de sus métodos de valoración, asimismo culmina con la emisión del informe de determinación del valor (p. 87).

Acuache (2014) señala que el procedimiento de duda razonable puede presentarse dentro del control concurrente en la formalización de la mercancía en el despacho aduanero y además se presenta en un control posterior, manifestando que existen pronunciamientos de tribunal fiscal en varias resoluciones como las RTFs N° 10253-A-2014, 10587-A-2014 y 08340-A-2015, estableciendo criterio (p.312).

Conforme lo señala la doctora Ochoa (2020) resulta de gran relevancia hacer efectivo el derecho fundamental a la defensa, como una de sus expresiones las notificaciones de los actos, tiene como finalidad comunicar al importador la ocurrencia de actos procedimentales y por el contrario si no cumpliera la finalidad de informar considerará la vulneración del derecho a la defensa y por ende a la afectación de los derechos del administrado (p. 40).

En materia aduanera cuando la SUNAT tiene duda sobre el valor declarado por el importador en la DAM (Declaración Aduanera de Mercancías), generará la notificación de duda razonable, poniendo en conocimiento sobre el inicio de la misma, requiriendo los documentos y explicaciones complementarias para probar el valor expresado en la factura comercial conforme el D.S. N° 186-99-EF.

La especialista Zunini (2020), señala que ante la confirmación de la Duda razonable la administración aduanera consultará al importador para que presente referencias de precios de mercancías idénticas o similares para aplicar conforme el acuerdo de valoración de la OMC del segundo y tercer método de valoración, dándole un plazo de 3 días hábiles, dándose los siguientes supuestos; el importador da respuesta a la notificación presentando las referencias solicitadas, el importador da respuesta a la notificación sin presentar referencias y finalmente el importador no da respuesta a la notificación de la autoridad aduanera (p. 40).

Es así que conforme Zagal (2018), Si el importador no logra presentar los requerimientos de la administración para la aplicación del segundo y tercer método de valoración, procede a emitir la notificación del descarte de los métodos

antes mencionados y requerida nuevamente para que en el plazo regulado en el reglamento de valoración nacional se presenten información para la aplicación del cuarto y quinto método de valoración para analizar toda aquella documentación comercial, contable y financiera, etc.. De esa forma, puede que el importador presente la información solicitada, no presente la información solicitada o no brinde respuesta a la notificación (p. 98).

Finalmente, de no darse la aplicación de los métodos de valoración antes mencionados se procederá a aplicarse el sexto método, denominado método del Último recurso que conforme al reglamento se tendrá que volver a aplicar los métodos del primero al quinto de forma flexibilizada y razonada para la determinación del valor en aduanas, siendo esta el fin para aplicar los impuestos aduaneros y ejercer el poder recaudatorio del fisco.

Para el jurista Cosio (2017), la culminación del procedimiento de duda razonable trae consigo dos tipos de informes o actos administrativos), siendo uno de ellos el informe de verificación del valor que consiste en la desvirtuación por parte del importador de la duda generada por la administración aduanera, es decir, con la presentación de los documentos requeridos para sustentar el valor declarado, procediendo la aduana notificar al importador sobre la aplicación del primer método y devolviendo la garantía o los pagos realizados. Asimismo, si el importador no presenta los documentos solicitados y la administración determina que no existen graves y fundados elementos de convicción para efectuar el ajuste, se aceptará el valor declarado (p. 98).

Por otra parte, Rojas (2016), afirma que cuando el importador no logre sustentar correctamente el valor de las mercancías, en aplicación de los distintos métodos del acuerdo OMC, ya sea el valor de transacción, idénticas, similares, deductivo, reconstruido y el último recurso, la administración aduanera culmina el procedimiento de duda razonable con la notificación del informe de determinación del valor (IDV) aplicando los ajustes respectivos al valor principalmente declarado por el importador dentro del despacho aduanero, es así que, procede a emitir la liquidación de cobranza para que se realice el pago de los ajustes efectuados (p. 51).

En ese sentido, cuando el importador considere que se vio afectado con su derecho o que el precio declarado es el precio realmente pagado o por pagar en la compraventa internacional efectuada, podrá presentar el recurso impugnatorio corresponde contra el informe de determinación de valor y así buscar que en el procedimiento contencioso tributario se respete el valor declarado.

### La valoración de la prueba

Por otra parte, a efectos de cumplir con los objetivos planteados, cuando nos referimos a la valoración de la prueba dentro de un procedimiento de duda razonable significa unir al juicio de hecho con el juicio de derecho que realiza el ente administrativo, por ende, conviene referirnos a la concepción de la valoración de la prueba desde la óptica de los tratadistas, siendo necesario señalar que ni el Decreto Supremo N 186-99-EF (Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduanas de la OMC) ni mucho menos la ley general de Aduanas, no nos ofrece una definición sobre la prueba ni mucho menos sobre el método de valoración que utiliza para analizar los documentos (Medios probatorios) presentados por el importador.

Siendo el objeto de estudio del presente trabajo la valoración de la prueba efectuada por ente administrativo, es así que como señala Gascón (2014), la prueba es todo aquello que permite conocer y verificar los hechos fácticos, que permitan formular los enunciados constructivistas. Para la autora los medios de pruebas son una especie, teniendo un deber cognoscitivista de los hechos fácticos que se buscar probar, también se puede hablar sobre la prueba como aquel resultado obtenido de los medios de pruebas presentados por las partes para la verificación de la verdad o sea el conocimiento obtenido del hecho conflictivo (p. 78).

La jurista argentina Sumsheski (2020) afirma que las pruebas no son únicamente percibidas por el juzgador, sino que también exige la adecuada y razonada valoración que debe efectuarse para construir cierto estándar de probabilidad entre la existencia e inexistencia de hechos ocurridos con anterioridad para reafirmar su convicción de la veracidad de los supuesto convocados por las partes ante un conflicto. Dicho de otra forma, con la prueba se demuestra la certeza de

un hecho o la veracidad de la misma, con el fin de generar convencimiento a la autoridad correspondiente (p. 616).

Siguiendo esa misma línea Sanabria y Jiménez (2018) consideran que la prueba desde la óptica jurídica es un elemento indispensable para la utilización del derecho formal y sustancial, aplicado a un caso en específico. Por tal razón, los procesos iniciados por los órganos jurisdiccionales y administrativos, buscan solucionar conflictos de interés público, es así que los hechos se pueden demostrar con los elementos de prueba presentados por las partes o de oficio, estando perfectamente alineados a los parámetros legales (p. 70).

Ambas afirmaciones parten de la premisa de que el objeto de la prueba a grandes rasgos son los hechos y/o actos jurídicos, siendo los presupuestos básicos, por tal razón es claro afirmar que tener un derecho y no tener la posibilidad probarlo, es como no tenerlo. Ello implica que, las partes tendrán indubitablemente que probar cada una de sus afirmaciones para generar convicción y veracidad de los enunciados expuestos.

Por otra parte, según lo expresado por Taboada (2019) haciendo un análisis de la prueba en la legislación peruana, nos menciona que en la constitución se encuentra establecido el derecho a la prueba como expresión del derecho al debido proceso, además fue ratificados en muchas ocasiones por los propios magistrados del tribunal constitucional (TC). Asimismo, se deberá interpretar correctamente conforme al código procesal constitucional y sus disposiciones, de esta forma el derecho a la prueba puede ser observada por órganos jurisdiccionales respetando las garantías mínimas (p. 53)

Asimismo, la prueba como objeto de estudio propiamente dicha, aplicada en un ámbito aduanero, necesita un tratamiento más a profundidad alineados a los parámetros brindados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en total armonía con el ordenamiento jurídico nacional e internacional.

Las diversas concepciones jurídicas, doctrinarias y jurisprudenciales de la valoración de la prueba, nos sientan las bases para determinar a través de los sistemas probatorios y los trabajos de investigaciones realizados por los expertos

en la materia, que la principal consigna sea la búsqueda de la verdad y la solución de un conflicto en concreto.

Siguiendo esa línea, Gascón (2014) afirma que la apreciación que se tiene en torno a la valoración de la prueba, denota singular particularidad al presumirse que es una institución que no plantea especiales problemas, motivo por el cual se han venido realizando trabajos muy generales y pocos específicos sobre esta materia. El juicio de hecho es tan problemático como el juicio de Derecho por lo que es correcto afirmar que toda prueba no proporciona la verdad por sí misma, por tal razón, necesita de motivación alguna para darle un sentido, en el campo de la valoración de la prueba se debe orientar a la adopción de criterios de razonabilidad (p. 2).

### Sistemas probatorios

Teniendo como base el estudio de la valoración de la prueba, ahora resulta indispensable tratar las distintas concepciones que giran en torno a la misma, por ejemplo, el jurista Nieva (2013), considera que es la descripción y examinación de la actividad probatoria que posteriormente se expresa en la motivación de la resolución o sentencia correspondiente. En el mismo sentido el doctrinario Hunter (2017), postula la existencia de un sistema mixto de valoración de la prueba, donde la compatibilización del sistema probatorio se realiza en conjunto con la predisposición de los medios probatorios y las reglas de la libre valoración (p. 34).

Desde otra perspectiva Rodríguez y Tuirán (2011), mencionan que la valoración de la prueba cuenta con distintas escuelas de valoración, como la íntima convicción, la libre convicción y sana crítica, utilizando de forma estricta la categoría de la racionalidad, en ese sentido Bolaño (2018), manifiesta que la valoración de la prueba es una categoría de la prueba propiamente dicha, además de tener como objetivo la búsqueda de la verdad absoluta por parte del Estado (p. 54).

En otro sentido, Salas (2018) señala que existen sistemas de valoración de la prueba tales como la tarifa legal, la libre convicción íntima y la libre apreciación, convicción razonada o persuasión racional, que a su vez tienen el fin de crear una verdad en relación con los hechos materia de controversia. Siguiendo esa misma

línea, Gallo (2016) postula que una correcta valoración probatoria no debe estar sujeta a la íntima convicción del juzgador, por el contrario, se debe basar en un sistema de valoración racional de la prueba el cual atiende a un estándar probatorio mínimo de seguridad jurídica (p.55).

#### Antecedentes Internacionales de la investigación

Ahora bien, a nivel internacional la prueba aduanera ha tenido un escaso tratamiento, en argentina tenemos el artículo de investigación más relevante es de Sumcheski (2020) titulada "*La Prueba en el procedimiento aduanero*", siendo el objetivo del trabajo abordar la probanza ante un procedimiento aduanero en la legislación de argentina, empleando la metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, es necesario contemplar el estado de debilidad y vulnerabilidad que presenta el administrado frente al ente aduanero durante el procedimiento, sobre todo si existe cierta onerosidad que ante la falta de recursos termina desistiendo del procedimiento conduciendo a un resultado desfavorable para el administrado (p. 659).

Internacionalmente, casos como los de argentina donde existen intentos de investigar el tema de la prueba aduanera, son significativos los aportes de Sumsheski al presente trabajo, brindando claridad sobre el grado de debilidad que tiene el importador ante la administración aduanera, teniendo el ente rector mayor fuerza acusatoria y con más posibilidades de tener acceso a pruebas, actuando en el procedimiento aduanero como juez y parte.

Desde la óptica de la legislación mexicana Ramírez (2020) con el artículo de investigación titulado "*Consideraciones jurídicas de la valoración de la prueba en materia aduanera. Entre el sistema common law y el sistema romano-germánico. Breve referencia al caso mexicano*", teniendo el objetivo de ver la naturaleza de la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros, empleando la metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, en los procedimientos aduaneros la búsqueda de la verdad puede verse perjudicada por existir un interés superior del Estado que es la recaudación de los tributos aduaneros, en inclusive proteccionista ciertos casos,

que hasta la fecha no se ha logrado superar incurriendo en un proteccionismo llamado *control system* que perjudica al usuario aduanero (pág. 691).

De esta forma el trabajo de Ramírez nos dará las bases para comprender el comportamiento recaudador que pondera la administración aduanera frente al importador, volviéndose en ocasiones proteccionista y afectando el procedimiento.

No cabe duda afirmar que la autoridad aduanera tiene que tener motivos suficientes para dudar de la exactitud o veracidad de los documentos que el importador haya declarado en la aduana. La Administración aduanera aplica normativa nacional e internacional en los casos de duda razonable, utilizando los métodos de valoración de la organización mundial del comercio regulados en nuestra legislación peruana.

La valoración de la prueba y el procedimiento de duda razonable están presentes en todo proceso de importación de mercancías al territorio nacional, sin embargo, en la actualidad no hay suficientes investigaciones en materia aduanera que traten las variables, motivando la presente investigación.

#### Antecedentes nacionales de la investigación

A nivel nacional, el trabajo de investigación más importante es de Mendoza (2017) en su tesis titulada “La carga probatoria en el procedimiento aduanero de duda razonable”, el objetivo del trabajo fue desarrollar y analizar la naturaleza de la duda razonable conociendo su finalidad dentro del procedimiento aduanero, empleando la metodología de investigación cualitativa, cuyo diseño estuvo orientado al estudio de casos y la técnica utilizada fue la de recolección de información documental, concluyó que, los límites de la probanza repercuten en el resultado final del procedimiento aduanero, sea desvirtuando o confirmándose; en cualquier caso la administración aduanera deberá aplicar correctamente los métodos de valoración en el orden sucesivo que regula el Acuerdo de Valor de la OMC (p. 188).

La investigación desarrollada por Mendoza Labrín es la referencia nacional más cercana a un tratamiento especializado de la prueba aduanera, no existiendo más investigaciones que tratan a profundidad esta materia, el estudio de Mendoza aportará con el análisis de la prueba aduanera, además conocer la importancia



que esta tiene dentro de un procedimiento de duda razonable, con el designio de orientar nuestra investigación al ámbito de la valoración de la prueba aduanera.

En esa línea Vargas (2014) en su artículo de investigación titulado “Los Límites de la Duda Razonable en Aduanas y los Límites a su Ejercicio: ¿Cómo y Cuándo Aplicarla?”, siendo el objetivo del trabajo examinar la naturaleza y aquellos límites de la duda razonable en materia aduanera, empleando la metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, no existe alguna limitación de los tipos de pruebas que pueda presentar el importador, dado que se refiere genéricamente a “otras pruebas” que sean conducentes para tal fin, el importador podrá presentar otros documentos que ayuden a determinar el valor en aduana (p. 315).

El trabajo de Vargas Acuache resulta indispensable para los fines de la valoración de la prueba aduanera, siendo su investigación fundamental para la comprensión de aquellos límites que tiene hasta en la actualidad el procedimiento de duda razonable, además de examinar cómo se viene aplicando en las distintas intendencias de aduana del país y los distintos medios probatorios que ofrecen los importadores.

También Sánchez (2021) en su tesis titulada “El efecto de la duda razonable y la autoliquidación sobre el valor de las importaciones en Aduana”, siendo el objetivo verificar si la duda razonable afecta directa o indirectamente a las importaciones, realizando una investigación cuantitativa, con un diseño de investigación no experimental, concluyendo que la duda razonable afecta el valor de las importaciones en la Aduana Marítima del Callao, de esta manera influye en el valor FOB de las importaciones (p. 39).

De tal forma que su investigación aportará en la comprensión del procedimiento de duda razonable y el perjuicio ante un mal ajuste de valor que realice la administración aduanera al importador, siendo relevante evaluar los estándares de valoración de la prueba que viene realizando la aduana para evitar ajustes innecesarios al valor FOB de las importaciones. El ajuste del valor genera un mayor pago de los tributos de importación afectando al precio final de la mercancía.

Además, como bien señala Macassi (2020) en su artículo de investigación titulada “Aspectos esenciales de la prueba en el procedimiento administrativo sancionador peruano: derecho a la prueba, carga y estándar de prueba”, siendo el objetivo del trabajo abordar los parámetros jurídicos esenciales de la prueba en el procedimiento administrativo, empleando la metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, en sede administrativa la actividad probatoria no debe ser una cuestión meramente subjetiva, si no más racional con la finalidad de controlar que las entidades administrativas no actúen de forma arbitraria (p. 354).

De esta forma, el trabajo mencionado aportará con determinar los parámetros de la actividad probatoria en sede administrativa, además su importancia dentro del procedimiento, remarcando aquella subjetividad de la valoración de la prueba que se viene realizando en sede administrativa, optando por la valoración racional de los medios probatorios.

Según Ponce (2017) señala en su artículo de investigación titulado “La actividad probatoria como parte del debido procedimiento en los procedimientos administrativos sancionadores”, siendo el objetivo del trabajo abordar la naturaleza de la actividad probatoria en sede administrativa, empleando la metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, una de las garantías más importantes del debido procedimiento administrativo es el derecho de probar el cual forma parte del derecho a la defensa, siendo una facultad que puede ejercer sin mayores limitaciones con la finalidad que la administración pública emita sus resoluciones de forma legal y justa, en concordancia con el principio de verdad material (pág. 367).

Siendo la finalidad aquella búsqueda de la verdad material, el trabajo de Ponce aportará a los fines de la presente investigación con el estudio de la actividad probatoria y el ejercicio del derecho a la defensa que tenga el importador en sede administrativa, además del respeto al debido procedimiento administrativo aduanero.

En sede administrativa aduanera según Zárate (2017) en su tesis titulada “la vulneración del principio de facilitación del comercio”, realizando una investigación cualitativa, con un diseño no experimental, concluyendo que, en ocasiones la administración aduanera solicita ciertos requisitos o formalidades que afectan directamente la facilitación del comercio, contraviniendo esa función facilitadora que es objeto de la organización mundial de aduanas que exige la reducción al mínimo de las formalidades en los procedimientos de importación (pág. 33).

De esta forma la investigación de Zárate nos aportará a ver aquellas implicancias de vulnerar el principio rector del sistema multilateral de la OMC que es el de facilitar el comercio, siendo la facilitación el eje central del presente trabajo, nos resulta de gran relevancia ver el estudio de las consecuencias ante una afectación al mencionado principio y el rol que tiene Sunat (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración tributaria frente a ella.

#### Posturas positivas

Teniendo claro lo afirmado con anterioridad, resulta importante mencionar que actualmente hay pocas posturas que abordan el tema al ser la actividad jurídica aduanera una disciplina con escaso crecimiento bibliográfico en los últimos años, pasando a exponer a continuación ciertas posturas a favor y en contra del tema materia de investigación.

En ese sentido resulta fundamental desarrollar las posturas que se han abordado respecto a la incorporación de nuevos criterios de valoración de la prueba dentro de un procedimiento aduanero, comenzando por Ochoa (2016), quien indica que la adopción de criterios valoración de la prueba dentro de todo procedimiento administrativo en especial el aduanero, debe existir además de la motivación o razonamiento aplicado por la administración pública, la utilización de las reglas de la razón, la lógica y el sano juicio. Ante ello, el autor guarda una clara postura en la correcta valoración de la prueba, lo que, según el tipo de procedimiento, este debe cumplirse con más rigor para evitar vulnerar los derechos de los administrados, en el caso que los razonamientos aplicados por el ente rector sean inexistentes, ilógicos o arbitrarios entre la conclusión y el resultado de las pruebas practicadas, además la adopción de ciertos parámetros harán que la valoración

se realice sobre el conjunto de las pruebas practicadas. Por lo tanto, la postura del autor es a favor de que se adopten criterios de valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, en especial el aduanero.

En el mismo sentido, Ramírez (2020) menciona que en México ya se viene trabajando en parámetros de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros con el objetivo de evitar que los derechos humanos sean vulnerados constantemente con la resolución que devienen en motivaciones insuficientes o defectuosas afectando el fenómeno de la importación o exportación, en ese sentido la adopción de criterios de valoración de la prueba que delimiten la actuación de la autoridad administrativa dentro de los procedimientos aduaneros exigirán el actuar razonable, justo bajo consideraciones ético públicas y de los diversos sistemas probatorios. Por otro lado, señaló que la mercancía materia de comercio, continuamente resulta afectada bajo formas de venta, donación, destrucción, o falta de diligencia por parte de la autoridad aduanera, generando una plena inseguridad jurídica, derivado de una indebida valoración probatoria de la propia autoridad aduanera, manifestado claramente una postura a favor de la adopción de criterios de valoración de la prueba llevados a cabo en los procedimientos aduaneros, siendo obligación de la administración aduanera velar por la facilitación del comercio y no restringirla.

Siguiendo la misma línea, Escudero (2014) en su investigación referida a la prueba en sede administrativa aduanera, explica cuáles son los criterios utilizados por la administración aduanera para la valoración de las pruebas ofrecidas por el importador, además de respetar el debido procedimiento administrativo en el ejercicio de sus facultades, donde las pruebas se valoran en conjunto y no únicamente lo que la administración aduanera estime conveniente. Además de no existir una tabla de valores fijos donde estime el valor de cada prueba presentada dentro del procedimiento administrativo aduanero, el autor considera que se debe mencionar con claridad el sistema aplicar, puesto que la administración aduanera en la práctica hace uso de una mezcla de criterios que no corresponden, dejando espacio al error o en el peor de los casos cayendo en arbitrariedad y generando inseguridad jurídica, por tal razón mantiene una postura a favor de la adopción de

criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros, por considerar de suma urgencia un tratamiento especializado sobre la materia.

En un sentido similar, el tribunal constitucional en el expediente N° 1172-2003-HC/TC refiere que la adopción de criterios de valoración de la prueba permitirá que la autoridad administrativa cumpla con valorar objetiva y razonablemente en conjunto todas las pruebas presentadas, de esa forma evitar caer en arbitrariedad. Asimismo, señala que para incorporar parámetros en la valoración de los medios probatorios ofrecidos, se debe en todo momento utilizar la regla de la lógica con el fin de llegar a la verdad de los hechos.

### Posturas negativas

En contraposición a lo mencionado, se puede evidenciar las posiciones de algunos autores que abordaron la valoración de la prueba dentro de un procedimiento aduanero, remarcando que la adopción de los criterios de valoración generaría inseguridad jurídica y afectaría el principio libre valoración de la prueba que cuenta la administración pública, en ese sentido el autor Pacheco (2014), quien indica que la adopción de criterios de valoración de la prueba produce inseguridad jurídica al limitar el actuar de la administración pública, impidiendo al juzgador apreciar adecuadamente las pruebas. La crítica a este sistema es su formalismo y convierte al funcionario en un mero autómatas, colocándolo en posición de cuasi matemático, sin poder apreciar las circunstancias y valores que exige el sistema probatorio.

### Postura del Autor

Una vez analizado las distintas posturas de muchos autores, en donde se manifiesta una clara postura favorable, desfavorable y ecléctica, es entonces fundamental realizar un análisis crítico de la posición que mantiene el investigador respecto al trabajo abordado, para ello es necesario explicar que la adopción de criterios de valoración de la prueba dentro del procedimiento aduanero como es el caso de la duda razonable aduanera, permitirá tener una mayor seguridad jurídica en los procedimientos administrativos, brindando al importador (el operador de comercio exterior por excelencia en el procedimiento de duda razonable) una mayor actuación probatoria en fiel respeto de sus derechos

fundamentales, así como un debido procedimiento administrativo, donde se promueva el comercio interno y externo a la par con la protección de sus instituciones jurídicas.

Siendo pertinente aclarar que la especialidad de cada materia, siendo la del presente trabajo un procedimiento de carácter exclusivamente aduanero, requiere desarrollar su propia teoría respecto a la valoración de la prueba en el procedimiento de duda razonable, sin perder de vista los principios y normas de carácter internacional como las propias normas nacionales que regulan la actividad aduanera. Además, que la adopción de criterios de valoración de la prueba sean lo suficientemente claras y puntuales, siendo indispensable el respeto al principio de facilitación del comercio el cual busca eliminar todo tipo de barreras o prohibiciones siendo su principal función la de simplificar los procedimientos aduaneros, no siendo la excepción el procedimiento de duda razonable, no cabe duda que el objetivo de la administración aduanera es facilitar los trámites aduaneros y hacer más eficiente el servicio que se le brinda a los importadores.

Desde la perspectiva de ambas posturas, se tiene que la adopción de criterios de valoración de la prueba dentro del procedimiento aduanero como es el caso de la duda razonable aduanera, permitirán tener una mayor seguridad jurídica en los procedimientos administrativos, brindando al importador (el operador de comercio exterior por excelencia en el procedimiento de duda razonable) una mayor actuación probatoria en fiel respeto de sus derechos fundamentales, así como un debido procedimiento administrativo, casos como México intentan promover el comercio interno y exterior a la par con la protección de sus instituciones jurídicas.

Como bien se ha argumentado párrafos anteriores, la naturaleza de las pruebas en el procedimiento de duda razonable varía según el método de valor aplicable, contemplando a su vez, un objeto de prueba distinto que obliga al fisco a realizar un análisis técnico-jurídico, así como el modo de valorar las pruebas que presenta tanto el importador, la administración aduanera de oficio, el productor o exportador con el fin de determinar el valor en aduanas que permita dar el cálculo de los tributos aplicables a la importación.

Por otra parte, realizar una valoración incorrecta de cada elemento probatorio, así como realizar un análisis aislado y no en conjunto o integral de las pruebas, o en el peor de los casos desvirtuar pruebas sin tener el análisis técnico y jurídico de los documentos comerciales, bancarios y contables, lo que conlleva a afectar el normal desarrollo de la actividad probatoria y trae como consecuencia la distorsión del resultado de la determinación del valor en aduana, materializándose en un ajuste de valor no provisto por la realidad, vulnerando el principio de la verdad material consagrado en la ley 27444, ley del procedimiento administrativo General.

#### Adopción de Criterios de valoración de la prueba

La falta de reglas claras en la valoración probatoria en materia aduanera, además de escaso tratamiento normativo incluso dogmático hacen que esta figura jurídica sea en ciertos casos no bien utilizadas, ello se pudo identificar en el análisis de los informes de determinación de valor que fueron materia de estudio en la presente investigación. Por tal razón, postulamos la teoría de la adopción de criterios de valoración de la prueba que permitan orientar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) y al operador jurídico.

Es que consideramos fundamental la adopción de criterios de valoración de la prueba aduanera y puedan materializarse no únicamente en criterios de observancia obligatoria por el tribunal fiscal, quien vela la aplicación del derecho vivo en segunda instancia, si no también regular criterios de valoración de la prueba aduanera en una norma jurídica que pueda brindar una mejor verificación de la prueba, teniendo como base el principio de la verdad material el cual debe primar sobre la verdad formal en todo procedimiento administrativo, con especial énfasis el procedimiento de duda razonable. Las actuaciones de valoración de la prueba deben estar dirigidas a probar los hechos reales en la transacción comercial internacional, independientemente de cómo hayan sido alegadas o probadas por el importador.

La valoración de la probanza aduanera debe ir en correcto respeto de los límites constitucionales, respetando los derechos fundamentales y principios constitucionales que la carta magna regula, ello conlleva a realizar una convicción lógica, donde los hechos tengan relación directa con las pruebas presentadas,

interpretando las normas nacionales e internacionales en fiel cumplimiento de los derechos que la ley otorga a los importadores.

Es así que, uno de los criterios de valoración probatoria que consideramos se aplique en los procedimientos de duda razonable es que todas las pruebas presentadas por las partes, además de las pruebas de oficio que presenta la administración aduanera, inclusive de aquellas presentadas de forma extemporáneas, sean admitidas y valoradas razonablemente, siempre que con dichas pruebas puedan esclarecer la verdad, siendo la finalidad esencial del procedimiento de duda razonable la búsqueda del valor real de la mercancía.

Si bien, la valoración de la prueba debe ser libremente apreciada por el juzgador aduanero en el procedimiento de duda razonable, este debe seguir las reglas de la sana crítica, sistema compuesto por los principales aspectos de la prueba, como deberán ser los medios de pruebas, la carga probatoria y finalmente la valoración que la autoridad aduanera tenga que darle, permitiendo la convicción hacia una determinación de valor reflexiva y razonada.

Finalmente, las pruebas bajo las reglas de la sana crítica serán apreciadas en conjunto, sin perjuicio del cumplimiento a ciertas reglas formales plasmadas en el reglamento comunitario y nacional sobre la validez de los actos, el funcionario aduanero tendrá la obligación en su resolución (Informe de determinación de valor) la valoración de todas las pruebas producidas. En tal sentido al momento de valorar las pruebas lo óptimo es acudir al sistema de la sana crítica y el criterio de la equidad, es decir, no sacrificar la justicia por meras formalidades.

#### Criterio de La valoración en conjunta

La Administración aduanera deberá realizar una valoración en conjunta de las pruebas que presente el importador para acreditar el precio realmente pagado o por pagar, realizándose una valoración integral de cada documento comercial, bancario y contable que se presente, cumpliendo el requisito de la coherencia, y de la lógica.

Esto es, explicar si existe correlación entre las pruebas ofrecidas y así determinar si es el valor real o no del precio declarado en la declaración aduanera, o en todo caso, fundamental razonablemente sobre la contradicción que existe entre ellos.



No se deberá realizar una evaluación enfocada a la lectura individualizada de cada prueba, lo cual inevitablemente derivará a restar mérito probatorio a la documentación por sí misma. Por ende, la regla general, es la valoración en conjunta de los medios probatorios, tal y como se ha afirmado en reiterada jurisprudencia del tribunal fiscal, además del pronunciamiento de la corte suprema respecto a la valoración en conjunta de las pruebas.

De esta forma, toda decisión que emita la administración aduanera, tiene que ser debidamente motivada, realizando previamente una valoración racional de las pruebas. Por lo que a contrario sensu, si no se motivan adecuadamente los informes de determinación de valor, existirá incoherencia entre la valoración y motivación, además de la manifestación de irracionalidad de la arbitrariedad y del capricho lógico, es decir, no será conforme al Derecho.

#### Criterio de la Razonabilidad:

La valoración razonable, consiste imprescindiblemente en valorar si el grado de probabilidad o convicción alcanzada por las hipótesis que los describe a través de las pruebas e información disponibles son idóneas para aceptarlas como verídicas, es así que el estándar de toda prueba debe ir más allá de toda duda razonable.

La probabilidad se determina, no en términos de frecuencia relativa, sino de grado de creencia, es decir, de grado de aseveración de una hipótesis respecto de una información, que en la práctica es proporcionada por el propio importador, recabada de oficio o de terceros.

#### Criterios complementarios a tener en cuenta:

Además de los criterios anteriormente señalado, resulta fundamental tener en cuenta para la valoración probatoria de los documentos comerciales, bancarios y contables, los siguientes criterios:

- 1) El criterio de claridad y consistencia conceptual,
- 2) El criterio de consistencia normativa,
- 3) El criterio respecto a la lógica deductiva;

- 4) El criterio respecto de las cargas de la argumentación, y
- 5) El criterio de consistencia argumentativa y coherencia.

La valoración de la prueba realizada por la administración aduanera tendrá que determinar si las afirmaciones introducidas en el procedimiento a través de los medios de prueba pueden aceptarse como verdaderas o como hechos reales.

Para ello, además se tiene que tener en cuenta el sistema de valoración aplicable a los procedimientos aduaneros, siendo la sana crítica, sistema que predomina la lógica basada en la ciencia, la razonabilidad, que derivan de la experiencia.

### **III. METODOLOGÍA**

#### **3.1. Tipo y diseño de investigación**

El presente trabajo estuvo orientado bajo el enfoque de una investigación cualitativa siendo el tipo de investigación aplicada, definida por Esteban (2018) como la mejora u optimización en el funcionamiento de los distintos procedimientos o reglas tecnológicas en contraste con los avances de la ciencia, Además de determinar con el conocimiento científico las metodologías y tecnologías para cubrir necesidades específicas (p. 3).

En ese sentido, la investigación tuvo el propósito de aportar en la mejora de las metodologías o protocolos que giran en torno a un procedimiento aduanero de duda razonable, para cubrir una necesidad reconocida como es la escasa información y regulación sobre la valoración de la prueba aduanera, siendo un tema de vital importancia, que permitirá dar un mejor tratamiento a las instituciones jurídicas aduaneras.

El diseño de investigación aplicado será el “fenomenológico”, que basa su metodología en “la relación entre la objetividad y subjetividad, que se presenta en cada instante de la experiencia humana, intenta comprender estos relatos desde la perspectiva valorativa, normativa y prácticas en general” (Fuster, 2019, pág. 205) por tal razón al ser la valoración de la prueba aduanera un tema que aborda la objetividad y subjetividad del ente aduanero, es indispensable adoptar el diseño antes mencionado.

#### **3.2. Categorías, Subcategorías y matriz de categorización**

En este punto, se hace significativa referencia a la matriz de consistencia, que buscó construir coherentemente cada categoría y subcategoría, en la medida de orientar a la presente investigación.

#### **3.3. Escenario de Estudio**

El escenario donde la presente investigación se desarrollará involucró a las distintas intendencias de aduanas a nivel nacional, funcionarios de la administración aduanera que ven los casos de valoración aduanera,

principalmente la intendencia de la aduana marítima del callao que concentra el 70% de la actividad aduanera, además del Tribunal Fiscal y los consultorios jurídicos especializados en materia aduanera.

También se recolectó información de los abogados especializados en valoración aduanera y de procedimiento de duda razonable siendo esencial el aporte que generarán al trabajo de investigación.

### **3.4. Participantes**

La investigación contó con los siguientes participantes:

- Un funcionario público del Ministerio de Economía y Finanzas.
- cinco abogados especializados en Derecho Aduanero.

### **3.5 Técnicas e instrumentos de recolección de datos**

La técnica que se implementó, será la entrevista a profundidad, además de un minucioso análisis documental, siendo el instrumento de recolección de datos la guía de entrevista.

### 3.6 procedimiento

A continuación, se presentará las categorías y subcategorías que se plantearon en el presente trabajo de investigación jurídica, cabe señalar que esta matriz de categorización tiene una naturaleza apriorística, por tal razón hubo variaciones en el desarrollo del trabajo de investigación, es así que en el Anexo N° 06, está detallada plenamente el procesamiento de la información obtenida en el transcurso de la misma.

ÁMBITO TEMÁTICO	PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	CATEGORÍA	SUBCATEGORÍA	TÉCNICA
<b>DERECHO ADUANERO</b>	¿En qué medida una incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable distorsionaría el resultado de la determinación del valor en aduanas?	Establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de duda razonable	Determinar si la valoración actual de la prueba en los procedimientos de duda razonable cumple los criterios de razonabilidad	Valoración de la prueba aduanera	- Valoración Razonada	Entrevista a profundidad
					- Tratamiento Legal y/o dogmático	
					- Funcionario que valora las pruebas	
					- Organismos internacionales Aduaneros	

					<ul style="list-style-type: none"> <li>- Criterios de valoración probatoria</li> </ul>	
					<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incorrecta valoración de la prueba</li> </ul>	
			<p>Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable.</p>	<p>La valoración de la prueba en Latinoamérica</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Diferencias sustanciales</li> </ul>	

### **3.7. Rigor científico**

El presente trabajo de investigación cumplió indefectiblemente con los criterios principales de rigor científico, relacionado con los lineamientos de una investigación cualitativa, que además darán la calidad y el rigor necesario para cumplir el compromiso social y ético del investigador, cabe señalar que se obedecerán los criterios de la credibilidad, confirmabilidad y transferibilidad que exige la investigación científica. De esa forma se efectuó el criterio de credibilidad al lograr obtener la recolección de información que reflejan una imagen clara de la realidad, confirmando los hallazgos y permitiendo un alto nivel de precisión en el fenómeno investigado.

Por otra parte, el criterio de confiabilidad dió la forma que el investigador pueda seguir la ruta o pista de lo que hizo otro. De esa manera, se registrará la información completa de los datos y se llegarán a conclusiones similares o iguales. Para asegurar la objetividad, el instrumento deberá reflejar los objetivos de estudio para garantizar que los resultados manifiestan las descripciones de los participantes (Noreña, 2012, pág. 268).

El criterio de transferibilidad se dió por cumplido al tener la posibilidad de ampliar los resultados del estudio, además de ser aplicados a trabajos posteriores u otro contexto; siendo el presente trabajo de investigación de gran relevancia en la comunidad nacional e internacional, de esa forma se dará por satisfecho el criterio.

### **3.8. Método de análisis de datos**

De la información que se recabe en la recolección de datos, se tiene que las entrevistas fueron grabadas previa consulta al entrevistado, además que se transcribieron en su totalidad. En ese sentido, aplicando el diseño de investigación fenomenológica, se deberá entender y describir el fenómeno desde la óptica de cada participante y desde una perspectiva colectiva, siendo fundamental la recolección de datos de las personas que han experimentado con el fenómeno.

Posteriormente se realizó una descripción compartida de la experiencia más esencial de todos los participantes, con el fin de buscar una contextualización de

las experiencias en términos de espacio, temporalidad, corporalidad y el contexto relacional que une a todos los entrevistados con el objeto materia de investigación.

Finalmente se clasificaron los datos y se presentaron a las categorías con una breve descripción genérica de las experiencias, desarrollando una narrativa que combine las descripciones con la estructura. En ese sentido transmitir la valoración y apreciaciones de las experiencias en cuanto al fenómeno.

### **3.9. Aspectos éticos**

El presente trabajo cumplió rigurosamente con los criterios éticos, en el sentido de respetar las investigaciones que fueron citadas en el desarrollo de la misma, además, de realizar las citas de forma correcta, conforme lo indica el manual American Psychological Association – sexta edición.

Por otra parte, se tuvo bajo confidencialidad los datos e información que se obtenga de los participantes en el desarrollo de las entrevistas, siendo un aspecto importante que se tomará en cuenta en la recolección de datos, el respeto a los entrevistados. En esa misma lógica, se seguirán con los criterios de veracidad, siendo diligentes y no incurriendo en plagio o copia de trabajos anteriores, que puedan afectar el carácter científico.

Es así, que la investigación desarrollada tiene una finalidad únicamente académica, buscando contribuir en la creación de conocimiento nuevo, en ese sentido, el trabajo no tendrá fines lucrativos, si no de acceso gratuito a todo aquel que busque información de ella.



#### IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En el presente trabajo de investigación se ha realizado un total de seis entrevistas a profundidad, aplicadas correctamente a abogados especializados en la materia aduanera en la legislación nacional como comparada, así como funcionarios públicos que abordan temas aduaneros en el país, tal como se ha precisado en el anexo N° 06 del trabajo.

Es así que, la información que fue recolectada ha sido categorizada y subcategorizar con la finalidad de simplificar su estudio como se puede visualizar en el Anexo N° 07.

Es importante señalar que cada participante de la entrevista brindó su pleno consentimiento para la realización de las mismas, teniendo un entrevistado la calidad de anónimo por solicitud previa, en mérito de ello, el procedimiento de la información se encuentra sujeta a la verdad y a la total transparencia que una investigación científica exige.

Ahora bien, las categorías, sub categorías, resultados y confrontación del primer objetivo específico referido a **determinar si la valoración actual de la prueba en los procedimientos de duda razonable cumple el criterio de razonabilidad,** son los siguientes:

##### **Valoración de la prueba aduanera:**

- **Valoración Razonada:**

Los entrevistados N° 2,3,4, 5 y 6 coinciden que la administración aduanera en muchos de los casos no realiza una valoración probatoria razonada de los documentos comerciales, bancarios y contables, realizando una valoración aislada de la prueba y no en conjunto, incumpliendo el criterio de la razonabilidad.

Por otra parte, el entrevistado N° 1 establece que la razonabilidad de las dudas ha ido mejorando con las últimas modificaciones, dado que antes la administración aduanera no tenía las herramientas para hacer una valoración adecuada o conjunta de documentos que se estiman necesarios.

El entrevistado N° 7 se abstiene de responder la pregunta, pero manifiesta que la valoración probatoria tiene que ser razonada conforme a las normas jurídicas.

De lo obtenido, se puede afirmar que la información obtenida se inclina por confirmar la no aplicación de criterios objetivos de razonabilidad en los documentos comerciales, bancarios y contables que presenta el importador para sustentar el precio realmente pagado o por pagar.

- Tratamiento legal:

Los entrevistados N° 1, 2,3, 4, 5 y 7 confirman que efectivamente existe poco tratamiento sobre la valoración de la prueba en materia aduanera en nuestra legislación, existiendo mayor producción en países como Argentina y Uruguay, además señalan debería existir un tratamiento legal por parte de las normas de carácter aduanera y también del Tribunal Fiscal que dé claridad al tema de la valoración probatoria.

El entrevistado N° 6 considera que existe tratamiento legal, pero se encuentra desactualizado, el Tribunal Fiscal ha emitido jurisprudencia en el año 2013 abordando el tema de la valoración de la prueba, pero en la actualidad se evidencia la falta de claridad.

De lo obtenido, se puede advertir que existe una mayoría que apuesta por un tratamiento legal que tenga que darse a la valoración de la prueba aduanera, para determinar el valor probatorio de los documentos actuados en el procedimiento de duda razonable, así como una debida motivación en los informes que la administración aduanera emita.

- Áreas de Valoración

Los entrevistados N° 1, 2, 5 y 6 confirman que efectivamente en el área que realizan la valoración aduanera, las personas indicadas para emitir las resoluciones de determinación sean abogados, quienes son las personas indicadas para realizar el análisis jurídico e interpretativo, además de valorar correctamente las pruebas, conforme a los principios y límites del debido procedimiento.

Por otra parte, los entrevistados N° 3, 4 y 7 consideran que, en el área de valoración de la administración aduanera, la labor de valorar pruebas, deba ser una tarea multidisciplinaria por ser un trabajo técnico-legal, sin embargo, mencionan que todos los funcionarios deben de conocer aspectos legales para valorar y motivar adecuadamente los documentos.

De los resultados obtenidos. Se evidencia que la mayoría coincide en que las personas que deban realizar la labor de valoración probatoria, sean exclusivamente abogados, profesionales jurídicos que aplican adecuadamente las normas en temas probatorios.

Existiendo mayoría, por encima de los resultados que manifestaban la labor de valoración probatoria deba ser interdisciplinaria, es decir con profesionales de otras carreras.

- Regulación Internacional Aduanera

Los entrevistados N° 1, 2, 4, 6 y 7 mencionan que sería vital establecer criterios probatorios de análisis de la documentación comercial, financiera y contable en el marco de la comunidad andina, teniendo como base el acuerdo de valoración de la Organización Mundial del Comercio.

Por otra parte, los entrevistados N° 3 y 5 consideran adecuada la regulación de la valoración de la prueba o adopción de criterios en un marco nacional, es decir que los países sean los que abordan estos temas probatorios en sus respectivas legislaciones.

De esta información se puede advertir que la mayoría apuesta por la regulación internacional a través de organismo internacionales como la comunidad andina que pueda reglamentar criterios probatorios para un análisis más profundo y detallado de los documentos que el importador presenta a despacho.

- Criterios de valoración probatoria

Los entrevistados N° 1, 2, 4, 5, 6 y 7 confirma la adopción de criterios de valoración probatoria que puedan ser aplicados dentro de los procedimientos de duda razonable, para una adecuada y razonada valoración de las pruebas presentadas por el importador que busca acreditar el precio realmente pagado o por pagar,

además reducirían los casos de ajuste de valor sin la adecuada motivación probatoria.

Por otra parte, el entrevistado N° 3 considera que, además, de la adopción de criterios de valoración probatoria, esta sea recogida en un marco normativo para su correcta obligatoriedad en un procedimiento de duda razonable.

De los resultados obtenidos, se evidencia que la mayoría coincide con la adopción de criterios de valoración probatoria que puedan ser aplicados en el análisis de los documentos, en aplicación de los distintos métodos de valoración aduanera, según el acuerdo del valor de la OMC, teniendo como base la búsqueda de la verdad material, por encima de la verdad formal.

- Incorrecta valoración probatoria

Los entrevistados N° 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 afirman que cuando existe una incorrecta valoración probatoria de los documentos comerciales, bancarios y contables, afectando el derecho de defensa del importador, es decir, el acto de restarles valor probatorio a los documentos presentados, hace que ya no tengan como acreditar que la transferencia fue realizada y por ende no puedan acreditar el valor real de la mercancía, impidiendo el normal desarrollo de la actividad probatoria y distorsionando finalmente en el resultado de la determinación del valor en aduana.

De los resultados obtenidos, se evidencia que la mayoría coincide que una incorrecta valoración probatoria de los documentos comerciales, bancarios y contables, afectan el derecho de defensa del importador, llegando finalmente a un mal ajuste de valor que repercute en una elevada recaudación de tributos, y de costos logísticos, las opiniones fueron fundamentadas y se basan en la amplia experiencia de los entrevistados llevando casos de duda razonable.

Considero que toda la información citada es muy importante, existen algunos que consideran que la adopción de criterios de valoración de la prueba, mejoraría considerablemente la actividad probatoria, además de respetar el derecho que tienen los importadores de un debido procedimiento aduanero y el derecho a probar que el ordenamiento jurídico nacional les otorga.

Son opiniones que tienen una característica en común, el ser mayoritaria en la adopción de criterios de valoración probatoria, que podría cambiar la forma en como vemos hoy el procedimiento de duda razonable, así como lo señala en el capítulo III del presente trabajo, cuestión que no difiere de lo expuesto por los entrevistados.

Por otro lado, considero adecuada la implementación de los criterios de valoración probatoria en un marco nacional y no en un plano internacional, dado que, en el caso específico de la comunidad andina, está basa sus normas en asuntos políticos-comerciales y regulan sus normas andinas con un carácter general para que los países miembros puedan reglamentar un alcance más específico, no siendo la excepción con la valoración probatoria, siendo una responsabilidad de la doctrina, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial de orientar más la actuación probatoria para no vulnerar derechos.

En conclusión, se ha logrado cumplir con el primer objetivo específico planteado, en vista que de la informa recabada se advierte que, la actual valoración de la prueba en el procedimiento de duda razonable, no cumple en mucho de los casos con el criterio de razonabilidad, es decir la apreciación razonada de cada documento comercial, contable y financiero que presenta el importador para acreditar el precio realmente pagado o por pagar, por tal razón se examinó la adopción de criterios de valoración de la prueba que permitirán un análisis técnico-jurídico de cada prueba conforme la aplicación de cada método de valoración, como se planeó en el capítulo III de esta investigación.

En cuanto al segundo objetivo específico referido a **analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable**, las categorías, sub categorías, resultados y confrontación son los siguientes:

#### **Valoración de la prueba en Uruguay:**

- **Valoración probatoria judicial:**

El entrevistado N° 5 afirman que, en Uruguay, lo tienen dividido en distintas instancias donde se podría dar la duda sobre el valor, la defraudación de valor se sustancia y disputa a nivel judicial por lo cual la aduana se desprende de ese

asunto, entonces ahí una de las grandes diferencias con el resto de los países, que la valoración probatoria es realizada eficazmente en instancia judicial y no en instancia aduanera, donde solo se limita la administración en determinar la duda razonable sobre la declaración. Ello indica que lo realizado por Uruguay puede ser reflejado en Perú, ya que ambos contamos con legislaciones similares.

- Pasible de adoptar en Perú

El entrevistado N° 5 considera que en el Perú no ha habido según su experiencia un avance en el tratamiento jurídico de valoración probatoria en instancia aduanera, afirmando que, el sistema de valoración de Uruguay en instancia judicial, puede ser adoptado en nuestro país. Debo citar que, en el Perú existe la figura del proceso contencioso administrativo en sede judicial, pero que llegar a dicha instancia toma tiempo.

De los resultados obtenidos se puede afirmar que la valoración probatoria en Uruguay brinda seguridad a los importadores, al realizarse una correcta actividad probatoria de valoración de los documentos, dado que el juez es un conocedor del derecho e interpretador de las normas jurídicas, y garantiza una valoración adecuada, no siendo el caso en el Perú que el acto de valoración probatoria es realizado por la administración aduanera.

Siendo el segundo objetivo específico el de analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable, se debe resaltar que Uruguay tiene un mejor tratamiento de la prueba aduanera que Perú, sin duda es un modelo digno de aprender y aplicar en nuestra legislación, por el alto respeto de los derechos de los importadores.

## V. CONCLUSIONES

- La adopción de criterios de valoración de la prueba en el procedimiento de duda razonable, permitirá orientar a la Superintendencia nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) a realizar una adecuada valoración probatoria de los documentos comerciales, bancarios y financieros que el importador presenta para acreditar el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías.
- La valoración actual de la prueba en el procedimiento de duda razonable, no cumple eficazmente el criterio de razonabilidad, criterio utilizado para hallar la verdad de los hechos, a través de reglas como la coherencia, la eficacia, la lógica y el respeto por las garantías y derechos constitucionales.
- Resulta necesario también, actualizar los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal en materia probatoria para dar claridad aspectos esenciales como la valoración de la prueba, además de emitir criterios de observancia obligatoria para su cumplimiento, de esa forma garantizar el derecho al debido procedimiento.
- La incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de Duda Razonable, impide el normal desarrollo de la actividad probatoria y distorsiona el resultado de la determinación del valor en aduana, afectando el derecho a probar que tiene el importador de acreditar la transacción comercial internacional declarada en la Declaración Aduanera de Mercancías (DAM).
- Actualmente existe poco tratamiento sobre la valoración de la prueba en materia aduanera en nuestra legislación, existiendo mayor producción en países como Argentina y Uruguay, que han desarrollado avances tanto en el tema de la duda razonable, como en la parte procedimental, existiendo plazos amplios que permite al importador probar el precio realmente pagado o por pagar conforme al acuerdo de valoración de la OMC.

## **VI. RECOMENDACIONES**

- Se deberá emitir nuevo criterio de observancia obligatoria que adopten criterios de valoración de la prueba en jurisprudencia del Tribunal Fiscal, para orientar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) para realizar una razonada valoración probatoria de los documentos comerciales, bancarios y contables a fin de determinar eficazmente el valor de aduanas.
- Se deberá emitir jurisprudencia de observancia obligatoria en la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, adoptando criterios de valoración de la prueba que orienten a las instancias administrativas aduaneras que vean los casos de valoración aduanera a fin de realizar una adecuada valoración y posterior motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor.
- Se deberá crear los mecanismos e instrumentos que permitan una adecuada comunicación directa, entre la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y las entidades bancarias o financieras para la presentación de documentos de forma inmediata que permitan verificar el pago total o parcial de la transacción comercial internacional que haya realizado el importador (comprador) a su proveedor (vendedor), siendo documentación fundamental que tiene que ser valorada para determinar finalmente el precio realmente pagado o por pagar.
- Se recomienda el estudio de nuevas investigaciones jurídicas relacionadas a la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros a fin de solucionar aspectos sustanciales y procedimentales del Derecho aduanero, con especial énfasis en la valoración aduanera, siendo un procedimiento que busca determinar el valor en aduanas, incluyéndose en la presente investigación que ello es posible.



## REFERENCIAS

- Aguilar, L. (2015). Nuevas reglas de valoración aduanera para la importación de mercancías. *Themis Revista De Derecho*, (41), 205-210. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11663>
- Agudo Gonzáles, J. (2013). Sobre la europeización del Derecho y la evolución de la teoría del procedimiento administrativo. *Revista de Derecho Europeo*, (45), 61-111. <http://revistasmarcialpons.es/revistaespanoladerechoeuropeo/article/view/399-sobre-europeizacion-derecho-evolucion-teoria-procedimiento-a/391>
- Alcántara, A. (2020). *Análisis de las controversias de ajuste de valor aduanero resueltas por el tribunal fiscal 2015-2019 y sus efectos en las empresas importadoras de vehículos de transporte*. (Tesis de Licenciatura). Universidad de Lima. Lima. Recuperado, desde <https://hdl.handle.net/20.500.12724/12109>
- Alva, C., & De Los Ríos, E. (2014). Valoración Aduanera: diferencias sustanciales entre el procedimiento de duda razonable y el procedimiento de fiscalización tributaria y aduanera en el Perú. En D. d. Aduanero, *Ensayos de valoración aduanera: Aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros* (págs. 433-466). Palestra Editores S.A.C. <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/49301043/EnsayosAduanera-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1634143127&Signature=I00IAG9PckryG33H8y7qOx3~MrXL6Grk~-P9iGjgG9P7inNBmfmN3~D4a2et2vl70Ux0J30lu4~r~LOwtcOJt-iLL80LdEVFFkWin2pJoZP58dFFRXRnsuLka7tFxuT73iCqWTzdNs7S>
- Álvarez, J. (2020). El despacho anticipado en el régimen de importación para el consumo en comparación con el despacho diferido en la Intendencia de Aduana Marítima del Callao 2015-2018. [Tesis de Maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos]. [https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/14495/Alvarez\\_aj.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12672/14495/Alvarez_aj.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Arteta, R. (2016). *Herramientas Técnicas de Valoración Aduanera, Para una óptima Gestión en el Comercio Internacional Caso: Empresas de la ciudad de Tacna*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann. Tacna. Recuperado, desde <http://repositorio.unjbg.edu.pe/handle/UNJBG/1053>
- Coloma Correa, Rodrigo, & Agüero San Juan, Claudio. (2014). Lógica, Ciencia y Experiencia en la valoración de la prueba. *Revista chilena de derecho*, 41(2), 673-703. Doi: [10.4067/S0718-34372014000200011](https://doi.org/10.4067/S0718-34372014000200011)
- Cosio, F. (2017). *Curso de Derecho Aduanero*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.

- Chacón, B. (2015). *Compilación y Estandarización para la Temática de Valoración Aduanera de Mercancías de la Carrera de Administración Aduanera y Comercio Exterior de la URC*. [Tesis de Grado, Universidad de Costa Rica]. <http://repositorio.sibdi.ucr.ac.cr:8080/jspui/bitstream/123456789/3022/1/38831.pdf>
- Domen, J. (2015). *Valoración de mercancías importadas y su incidencia en el ámbito contable y tributario de la empresa Technology Care S.R.L. Chiclayo – 2015*. [Tesis de Grado, Universidad Señor de Sipán]. <https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/4525/Domen%20Chachapoyas.pdf?sequence=1>
- D.S. No. 186-99-EF. *Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC*. Diario oficial el peruano. (1999). [https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250940/226328\\_file20181218-16260-1fxrchf.pdf](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250940/226328_file20181218-16260-1fxrchf.pdf)
- Echeverría, M. (2015). *La Facilitación del comercio en las negociaciones comerciales multilaterales y bilaterales*. Santiago de Chile: CEPAL-Naciones Unidas. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3593/S2007359\\_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3593/S2007359_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Escudero, P. (2011). *La prueba en sede administrativa tributaria*. [Tesis de Maestría]. Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.
- Esteban, N. (2018). *Tipos de Investigación*. Universidad Santo Domingo de Guzmán. Recuperado, desde [https://alicia.concytec.gob.pe/vufind/Record/UNIS\\_5b55a9811d9ab27b8e45c193546b0187](https://alicia.concytec.gob.pe/vufind/Record/UNIS_5b55a9811d9ab27b8e45c193546b0187)
- Fuster, D. (2019). *Investigación cualitativa: Método fenomenológico*. *Propósitos y Representaciones*, 7(1), 201-229. doi:10.20511/pyr2019.v7n1.267
- Gálvez, T. (2017). *Incidencia del procedimiento general del despacho aduanero en el Régimen de importación para el consumo en el Perú*. [Tesis de Bachiller, Universidad Nacional de San Martín]. <https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/55136/RuizMRC-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gallo, M. (2016). *Valoración racional de la prueba científica en el proceso civil*. *revista Dos mil tres mil*, IV(18), 23-24. Recuperado, desde <https://revistas.unibaque.edu.co/dosmiltresmil/article/view/22>
- Garavito Castillo, J. (2018). *Relevancia de los Estudios de Valor para la Valoración Aduanera*. *Revista Análisis Tributario*. (3). 323-337. <https://www.ait.gob.bo/DOCUMENTOS/REVISTA/2018/Revista%203%20-%20Jose%20Garavito.pdf>

- Gascón, M. (2014). *Los hechos en el Derecho: bases argumentales de la prueba*. *Revista MarcialPons*, (3), 1 - 233. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100862891.pdf>
- González Bianchi, P., Figueredo, F. (2018). El valor en aduana y los precios de transferencia. *Revista De Derecho*, 17(34), 13-42. Recuperado a partir de <http://www.revistas.um.edu.uy/index.php/revistaderecho/article/view/414>
- Guadalupe Báscones, J. (2015). Aceptabilidad de descuentos en materia de valoración aduanera. *Ius Et Veritas*, 21(43), 302-313. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12067>
- Guadalupe, J. (2019). Impacto del pago de las regalías en el valor en aduana de las mercancías importadas. *Forseti. Revista De Derecho*, (5), 8 - 36. <https://doi.org/https://doi.org/10.21678/forseti.v0i5.1141>
- Hsin, T. (2017). Valoración Aduanera: Acuerdo de Valoración de la OMC. [Tesis de Grado, Universidad de Chile]. [https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113246/deshen\\_t.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113246/deshen_t.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Huaypa Tapia, R. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la república del Perú. *Revista de Investigaciones constitucionales*, (1), 1-24. Recuperado a partir de <https://doi.org/10.5380/rinc.v2i1.43659>
- Horacio Félix, A. (2015). Los precios de transferencia y la valoración en aduana: Comentarios a la Guía de la OMA Versión 1.0 (junio 2015). *Revista Jurídica Austral*, 1, 365-413. DOI: 10.26422/RJA.2020.0101.ala
- Hunter, I. (2017). Reglas de prueba legal y libre valoración de la prueba: ¿Cómo conviven en el Proyecto de Código Procesal Civil?. *Revista Ius Et Praxis*, 23(1), 247-272. Recuperado, desde <http://www.revistaiepraxis.cl/index.php/iepraxis/article/view/876/4907>
- Izam, M. (2014). *Facilitación del comercio: un concepto urgente para un tema recurrente*. Santiago de Chile: CEPAL-Naciones Unidas. [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/4360/S2001713\\_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/4360/S2001713_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Iñiguez, E. (2016). Incidencia de la aplicación del artículo de acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio en la valoración de mercancías. [Tesis de Grado, Universidad Técnica de Machala]. <http://repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/9375/1/ECUACE-2016-CI-DE00049.pdf>
- Ley General de Aduanas. (27 de 06 de 2008). Diario Oficial el peruano. Lima, Perú: Sunat. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-legislativo/7479-decreto-legislativo-n-1053/file>

- Lopez, L. (2020). Intereses y descuentos admisibles al valor en aduanas según el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la OMC y decisiones del comité técnico de valoración aduanera. [Tesis de Grado, Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua]. <https://repositorio.unan.edu.ni/14308/1/14308.pdf>
- Luna Salas, F. (2018). El mito del cientificismo en la valoración de la prueba científica. *JURÍDICAS CUC*, 14(1), 119-144. Doi: 10.17981/jurídico.14.1.2018.06
- Llugin, M. (2015). Aplicación de los Métodos de Valoración Aduanera según el Acuerdo de Valoración de la OMC en la Importación de Mercancías. [Tesis de Grado, Universidad Técnica de Machala]. <http://repositorio.utmachala.edu.ec/handle/48000/4404>
- Macassi Zavala, J. (2020). Aspectos esenciales de la prueba en el procedimiento administrativo sancionador peruano: derecho a la prueba, carga y estándar de prueba. *Derecho & Sociedad*, 1(54), 337-356. Recuperado, desde <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/22425>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2020, julio). *Aprueban Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, DECRETO SUPREMO N° 186-99-EF*. Diario Oficial el peruano. Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/1937-d-s-n-186-99-ef/file>
- Mendoza, H. (2017). *La carga de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable*. (Tesis de Maestría). Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Lima. Recuperado, desde <https://cybertesis.unmsm.edu.pe/handle/20.500.12672/6661>
- Mentado Pérez, L & Mentado Pérez, B. (2019). Propuesta de procedimiento de control para mejorar el proceso de expedición y aduana en Sherritt-Cuba Petróleo. *Revista ECA Sinergia*. 10(1). 19-37. [https://doi.org/10.33936/eca\\_sinergia.v10i1.1120](https://doi.org/10.33936/eca_sinergia.v10i1.1120)
- Nieva, J. (2010). *Valoración de la prueba*. Marcial Pons. recuperado de <https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788497687577.pdf>
- Noreña, A., Alcaraz, N., Guillermo, J., Margarita, D. (2012). Applicability of the Criteria of Rigor and Ethics in Qualitative Research. *Dialnet*, 12(3), 263-274. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4322420>
- Ochoa, J. (2016). Notas sobre la prueba en el Procedimiento Administrativo Español y su reflejo en el Derecho Peruano. *Revista de Derecho Administrativo – RDA*, 1, 118. Recuperado, desde <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/16351>

- Organización Mundial del Comercio. (2017). *Facilitación del Comercio*. Obtenido de Organización Mundial del Comercio: [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/tradfa\\_s/tradfa\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/tradfa_s/tradfa_s.htm)
- Pardo, G. (2014). Incidencia de las instituciones aduaneras en el tema tributario con ocasión de la importación de mercancías. *Ius Et Veritas*. <https://ius360.com/incidencia-de-las-instituciones-aduaneras-en-el-tema-tributario-con-ocasion-de-la-importacion-de-mercancias/>
- Ponce, C. (2017). La actividad probatoria como parte del debido procedimiento en los procedimientos administrativos sancionadores. *Revista Lex*, 15(20), 360-361. doi:10.21503/lex.v15i20.1448
- Ramírez, E. (2020). Consideraciones jurídicas de la valoración de la prueba en materia aduanera. Entre el sistema common law y el sistema romano-germánico. Breve referencia al caso mexicano. En G. Pardo, S. Ibáñez, & F. Moreno, *Derecho Aduanero tomo II* (págs. 665-696). Colombia: Tirant Editorial. [Derecho Aduanero Tomo II Tirant lo Blanch - Editorial Tirant Lo Blanch](#)
- Resolución N° 26407. [con fuerza de ley]. Aprueban Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y los Acuerdos Comerciales Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay. 16 de diciembre de 1994. D.O. No. 565269.
- Rodriguez Serpa, F., & Tuirán Gutierrez, J. (2011). La valoración racional de la prueba. *JURÍDICAS CUC*, 7(1), 191-208. Recuperado, desde <https://revistascientificas.cuc.edu.co/juridicascuc/article/view/42>
- Rodriguez Serpa, F., Bolaño Miranda, N., & Algarín Herrera, G. (2018). De la valoración racional de la prueba en la verdad procesal a la teoría de la probabilidad preponderante. *JURÍDICAS CUC*, 14(1), 259-286. doi: [10.17981/juridico.14.1.2018.12](https://doi.org/10.17981/juridico.14.1.2018.12)
- Rojas Franco, E. (2015). El debido procedimiento administrativo. *Revista de la Facultad de Derecho PUCP*, (67), 177-188. Recuperado a partir de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5085082>
- Rojas, A. (2016). Incidencia económica financiera de precios de referencia utilizados por Sunat para valorar mercancías importadas. [Tesis de Grado, Universidad Católica de Trujillo "Benedicto XVI"]. [http://repositorio.uct.edu.pe/bitstream/123456789/329/1/0181041108\\_0174041108\\_0411041108\\_T\\_2018.pdf](http://repositorio.uct.edu.pe/bitstream/123456789/329/1/0181041108_0174041108_0411041108_T_2018.pdf)
- Rosales, T. (2020). *Aplicación del debido procedimiento en la duda razonable y la eficiencia en la emisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal en las Intendencias de Aduana, periodo 2013-2017*. (Tesis de Doctorado). Universidad Nacional Federico Villarreal. Lima. Recuperado, desde <http://repositorio.unfv.edu.pe/handle/UNFV/4055>

- Sanabria, J y Jiménez, T. (2018). La declaración de parte como medio de prueba en el derecho procesal civil iberoamericano. Aportes para su estudio en el código general del proceso colombiano. *Revista Academia & Derecho*, (16), 67 - 102.  
<http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/derecho/article/view/304>
- Sánchez, J. (2015). *Valoración aduanera*. Bellido Ediciones E.I.R.L.  
[http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/20116520610libro\\_atrc\\_valoracion.pdf](http://www.comunidadandina.org/StaticFiles/20116520610libro_atrc_valoracion.pdf)
- Sánchez, L. (2021). El efecto de la duda razonable y la autoliquidación sobre el valor de las importaciones textiles en la Aduana Marítima del Callao en el periodo 2015 al 2019. (*Tesis de Licenciatura*). Universidad Esan, Lima. Recuperado, desde <https://hdl.handle.net/20.500.12640/2240>
- Silva, L. M. (2014). *Ajustes aduaneros por concepto de cánones y derechos de licencia: apuntes conceptuales y prácticos a ser considerados – Ensayos de valoración aduanera*. (1ª ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.  
<https://www.mef.gob.pe/contenidos/conv/registro/defcon/indice-2014.pdf>
- Sumcheski, A. (2020). La prueba en el procedimiento aduanero. En G. Pardo, S. Ibáñez, & F. Moreno, *Derecho Aduanero tomo II* (págs. 615-664). Colombia: Tirant Editorial. [Derecho Aduanero Tomo II Tirant lo Blanch - Editorial Tirant Lo Blanch](http://www.tirant.com/boquinero/9788417111111)
- Taboada, T. (2019). La prueba en el Derecho procesal constitucional: Derecho al debido proceso y derecho a la defensa. [Tesis de grado, Universidad Central del Ecuador].  
<http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/17725/1/T-UCE-0013-JUR-158.pdf>
- Vargas Acuache, C. (2014). La Duda Razonable en Aduanas y los Límites a su Ejercicio: ¿Cómo y Cuándo Aplicarla?. *Derecho & Sociedad*, (43), 309-323. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12578>
- Vásquez Nieva, Óscar, & Arias Quispe, J. (2014). Influencia de la Vinculación en el Precio Declarado Para la Tributación Aduanera: Tratamiento de los Precios de Transferencia en la Valoración Aduanera. *Derecho & Sociedad*, (43), 301-308. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12577>
- Wahn, W. (2014). La prueba en el Derecho Tributario: Reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales. [Tesis de Maestría, Universidad de Concepción].  
[http://repositorio.udec.cl/bitstream/11594/1662/1/Tesis\\_La\\_Prueba\\_en\\_el\\_Derecho\\_Tributario.Image.Marked.pdf](http://repositorio.udec.cl/bitstream/11594/1662/1/Tesis_La_Prueba_en_el_Derecho_Tributario.Image.Marked.pdf)

- Zagal, R. (2013). Derecho Aduanero: Operativa de Comercio Exterior y Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras. Lima: Editorial San Marcos.
- Zamora T., América I., & Navarro J. (2015). Competitividad de la administración de las aduanas en el marco del comercio internacional. *Contaduría y administración*, 60(1), 205-228.  
[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S018610422015000100009&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S018610422015000100009&lng=es&tlng=es).
- Zárate, B. (2017). La vulneración del principio de facilitación del comercio en la implementación del programa operador económico autorizado: el caso de los importadores de gamarra periodo 2015-2016. (*Tesis de Licenciatura*). Universidad Norbert Wiener, Lima. Recuperado, desde <http://repositorio.uwiener.edu.pe/handle/123456789/1041>
- Zunini, A. (2020). *Vulneración del Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad al aplicar la Duda Razonable en el Despacho Aduanero*. (Tesis de Licenciatura). Universidad Cesar Vallejo. Chiclayo. Recuperado, de <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/46475>

## ANEXOS

### Anexo N° 01: Matriz de consistencia.

Tabla 1: Matriz de consistencia

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	MARCO TEÓRICO	METODOLOGÍA
¿En qué medida una incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable distorsionaría el resultado de la determinación del valor en aduanas?	<p><b>OBJETIVO GENERAL:</b></p> <p>Establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduanero de duda razonable.</p> <p><b>OBJETIVOS ESPECÍFICOS:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinar si la valoración actual de la prueba en los procedimientos de duda razonable cumple los criterios de razonabilidad</li> </ul>	la incorrecta valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable impide el normal desarrollo de la actividad probatoria, distorsionando el resultado de la determinación del valor en aduana	<p><b>VARIABLE 1:</b></p> <p>Valoración de la prueba aduanera</p> <p><b>VARIABLE 2:</b></p> <p>Procedimiento de duda razonable</p>	<p><b>ANTECEDENTES:</b></p> <p>Desde la óptica de la legislación mexicana Ramírez (2020) con el artículo de investigación titulado “Consideraciones jurídicas de la valoración de la prueba en materia aduanera. Entre el sistema common law y el sistema romano-germánico. Breve referencia al caso mexicano”, teniendo el objetivo de ver la naturaleza de la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros, empleando la</p>	<p><b>TIPO DE INVESTIGACIÓN:</b></p> <p>Aplicada</p> <p><b>DISEÑO DE INVESTIGACIÓN:</b></p> <p>Cualitativa – Diseño Fenomenológico</p> <p><b>ESCENARIO DE ESTUDIO:</b></p> <p>Las distintas intendencias de aduana a nivel nacional, el tribunal fiscal y despachos jurídicos</p> <p><b>PARTICIPANTES:</b></p>



	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable.</li> </ul>			<p>metodología de investigación exegética, y el uso de la técnica documental bibliográfica, concluyó que, en los procedimientos aduaneros la búsqueda de la verdad puede verse perjudicada por existir un interés superior del Estado que es la recaudación de los tributos aduaneros, en inclusive proteccionista ciertos casos, que hasta la fecha no se ha logrado superar incurriendo en un proteccionismo llamado control system que perjudica al usuario aduanero</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Un funcionario del ministerio de Economía y Finanzas.</li> <li>▪ cuatro abogados especializados en Derecho Aduanero.</li> </ul> <p><b>TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS:</b></p> <p>Entrevista a profundidad.</p> <p><b>INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS:</b></p> <p>Guía de entrevista.</p>
--	--	--	--	---	--

## **ASESORES LEGALES ESPECIALIZADOS EN DERECHO ADUANERO**

### **I. DATOS DE IDENTIFICACIÓN**

1. Entrevistado: \_\_\_\_\_
2. Lugar: \_\_\_\_\_
3. Fecha: \_\_\_\_\_
4. Profesión u cargo: \_\_\_\_\_
5. Género: Femenino (  ) Masculino (  )

### **II. INICIO DE LA ENTREVISTA**

La entrevista comenzará solicitando la autorización correspondiente para efectos de la grabación a la autoridad aduanera (el entrevistado), las preguntas están relacionadas con los objetivos de la investigación el cual busca la adopción de criterios de valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable.

Las preguntas son las siguientes:

- ¿Considera usted que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?
- ¿Cuáles serían las ventajas y desventajas de realizar una valoración tasada/legal de la prueba en el procedimiento de duda razonable?
- ¿Considera usted que es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros?
- ¿Considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?
- ¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba o la valoración de la prueba en materia aduanera?
- ¿Considera usted que la autoridad aduanera sigue correctamente los lineamientos de la OMC y CAN dentro de los procedimientos de duda razonable?

- ¿Conforme al Acuerdo de valor de la OMC, usted qué Método de valoración consideraría se deba realizar una correcta valoración de la prueba aduanera?
- ¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la OMC?
- ¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la Comunidad Andina (CAN)?
- ¿Qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de otras legislaciones?
- ¿Considera usted que una mala u equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende al comercio?
- ¿Considera usted que los reglamentos o procedimientos específicos de valoración aduanera se aplican correctamente a favor de los importadores?

### **III. CIERRE DE LA ENTREVISTA**

- ¿Quisiera acotar algo más acerca del tema?
- Agradecimiento y despedida

**ANEXO N° 03**
**MATRIZ DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**
**TÍTULO: La Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio.**
**AUTOR: Llenque Carrasco Jhon Sebastian**

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADOR	ÍTEMS	OPCIONES			CRITERIOS DE EVALUACIÓN						OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES		
				N u n c a	A v e e s	S i e m p r e	Relación entre la variable y la dimensión		Relación entre la dimensión y el indicador		Relación entre el indicador y el ítems			Relación entre el ítems y la opción de respuesta	
							Si	No	Si	No	Si	No		Si	No
Valoración de la Prueba	Sistemas Probatorios de Valoración	Sistema de Prueba Libre	¿Considera usted que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?				X		X		X		X		
		Sistema de la prueba Legal o Tasada	¿Cuáles serían las ventajas y desventajas de realizar una valoración tasada/legal de la prueba en el procedimiento de duda razonable?				X		X		X		X		
		Sistema de Mixto	¿Considera usted que es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Sana Crítica	¿Considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Prueba Razonada	¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba o la valoración de la prueba en materia aduanera?				X		X		X		X		

Procedimiento de Duda Razonable	Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo del Valor del GATT 1979)	Valor de Transacción	¿Considera usted que la autoridad aduanera sigue correctamente los lineamientos de la OMC y CAN dentro de los procedimientos de duda razonable?				X		X		X									
		Valor de Mercancías Idénticas					X		X		X		X							
		Valor de Mercancías Similares					X		X		X		X							
		Método Deductivo		¿Conforme al Acuerdo de valor de la OMC, usted qué Método de valoración consideraría se deba realizar una correcta valoración de la prueba aduanera?				X		X		X		X						
		Método Reconstruido					X		X		X		X							
		Método del Último Recurso		¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la OMC?				X		X		X		X						
	Decisión 571 de la Comunidad Andina, Resolución 1684	Desarrollo de la Técnica de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la Comunidad Andina (CAN)?				X		X		X		X							
		Reglamentación Comunitario de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de otras legislaciones?				X		X		X		X							
	Decreto Supremo N° 186-99-EF, Procedimiento o INTA PE.01.10a (Versión 6)	Reglamento nacional de valoración	¿Considera usted que una mala u equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende al comercio?				X		X		X		X							
		Procedimiento Específico de valoración	¿Considera usted que los reglamentos o procedimientos específicos de valoración aduanera se aplican correctamente a favor de los importadores?				X		X		X		X							

## MATRIZ DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO

**NOMBRE DEL INSTRUMENTO:** “Guía de entrevista a profundidad para recabar opiniones acerca de la Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio”

**OBJETIVOS:**

- **Objetivo General:**
- Establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduanero de duda razonable.
- **Objetivos específicos:**
  - Determinar si la valoración actual de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable limita al principio de facilitación del comercio.
  - Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable.

**DIRIGIDO A:**

- Funcionarios de Aduanas de la intendencia marítima del Callao – SUNAT.
  - Abogados especialistas en materia Aduanera.
- .....

**APELLIDOS Y NOMBRES DEL EVALUADOR:** Lindo Matos Mischel Gary

**GRADO ACADÉMICO DEL EVALUADOR:** Magíster en Política Fiscal y Gestión Tributaria / Magíster en Comercio Internacional

**VALORACIÓN:**

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
--------------------------	---------------	--------------------------------	------------	-----------------------



MISCHEL GARY LINDO MATOS  
ABOGADO  
C.A.L. 45434

---

**FIRMA DEL EVALUADOR**

**ANEXO N° 04**
**MATRIZ DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**
**TÍTULO: La Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio.**
**AUTOR: Llenque Carrasco Jhon Sebastian**

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADOR	ÍTEM	OPCIONES			CRITERIOS DE EVALUACIÓN						OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES		
				N u n c a	A v c e s	S i e m p r e	Relación entre la variable y la dimensión		Relación entre la dimensión y el indicador		Relación entre el indicador y el ítems			Relación entre el ítems y la opción de respuesta	
							Si	No	Si	No	Si	No		Si	No
Valoración de la Prueba	Sistemas Probatorios de Valoración	Sistema de Prueba Libre	¿Considera usted que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?				X		X		X		X		
		Sistema de la prueba Legal o Tasada	¿Cuáles serían las ventajas y desventajas de realizar una valoración tasada/legal de la prueba en el procedimiento de duda razonable?				X		X		X		X		
		Sistema de Mixto	¿Considera usted que es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Sana Crítica	¿Considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Prueba Razonada	¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba o la relación de la prueba en materia aduanera?				X		X		X		X		



Procedimiento de Duda Razonable	Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo del Valor del GATT 1979)	Valor de Transacción	¿Considera usted que la autoridad aduanera sigue correctamente los lineamientos de la OMC y CAN dentro de los procedimientos de duda razonable?				X		X		X									
		Valor de Mercancías Idénticas					X		X		X		X							
		Valor de Mercancías Similares					X		X		X		X							
		Método Deductivo		¿Conforme al Acuerdo de valor de la OMC, usted qué Método de valoración consideraría se deba realizar una correcta valoración de la prueba aduanera?				X		X		X		X						
		Método Reconstruido					X		X		X		X							
		Método del Último Recurso		¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la OMC?				X		X		X		X						
	Decisión 571 de la Comunidad Andina, Resolución 1684	Desarrollo de la Técnica de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la Comunidad Andina (CAN)?				X		X		X		X							
		Reglamentación Comunitario de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de otras legislaciones?				X		X		X		X							
	Decreto Supremo N° 186-99-EF, Procedimiento o INTA PE.01.10a (Versión 6)	Reglamento nacional de valoración	¿Considera usted que una mala u equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende al comercio?				X		X		X		X							
		Procedimiento Específico de valoración	¿Considera usted que los reglamentos o procedimientos específicos de valoración aduanera se aplican correctamente a favor de los importadores?				X		X		X		X							

## MATRIZ DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO

**NOMBRE DEL INSTRUMENTO:** “Guía de entrevista a profundidad para recabar opiniones acerca de la Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio”

**OBJETIVOS:**

- **Objetivo General:**
- Establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduanero de duda razonable.
- **Objetivos específicos:**
  - Determinar si la valoración actual de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable limita al principio de facilitación del comercio.
  - Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable.

**DIRIGIDO A:**

- Funcionarios de Aduanas de la intendencia marítima del Callao – SUNAT.
  - Abogados especialistas en materia Aduanera.
- .....

**APELLIDOS Y NOMBRES DEL EVALUADOR:** Pedro Cesar Marin Chung

**GRADO ACADÉMICO DEL EVALUADOR:** Magíster en Gestión Pública.

**VALORACIÓN:**

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
--------------------------	---------------	--------------------------------	------------	-----------------------



---

**FIRMA DEL EVALUADOR**

**ANEXO N° 05**
**MATRIZ DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO**
**TÍTULO: La Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio.**
**AUTOR: Llenque Carrasco Jhon Sebastian**

VARIABLE	DIMENSIONES	INDICADOR	ÍTEMS	OPCIONES			CRITERIOS DE EVALUACIÓN						OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES		
				N u n c a	A v e e s	S i e m p r e	Relación entre la variable y la dimensión		Relación entre la dimensión y el indicador		Relación entre el indicador y el ítems			Relación entre el ítems y la opción de respuesta	
							Si	No	Si	No	Si	No		Si	No
Valoración de la Prueba	Sistemas Probatorios de Valoración	Sistema de Prueba Libre	¿Considera usted que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?				X		X		X		X		
		Sistema de la prueba Legal o Tasada	¿Cuáles serían las ventajas y desventajas de realizar una valoración tasada/legal de la prueba en el procedimiento de duda razonable?				X		X		X		X		
		Sistema de Mixto	¿Considera usted que es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Sana Crítica	¿Considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?				X		X		X		X		
		Sistema de la Prueba Razonada	¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba o la relación de la prueba en materia aduanera?				X		X		X		X		

Procedimiento de Duda Razonable	Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (Acuerdo del Valor del GATT 1979)	Valor de Transacción	¿Considera usted que la autoridad aduanera sigue correctamente los lineamientos de la OMC y CAN dentro de los procedimientos de duda razonable?				X		X		X								
		Valor de Mercancías Idénticas					X		X		X		X						
		Valor de Mercancías Similares					X		X		X		X						
		Método Deductivo		¿Conforme al Acuerdo de valor de la OMC, usted qué Método de valoración consideraría se deba realizar una correcta valoración de la prueba aduanera?				X		X		X		X					
		Método Reconstruido					X		X		X		X						
		Método del Último Recurso		¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la OMC?				X		X		X		X					
	Decisión 571 de la Comunidad Andina, Resolución 1684	Desarrollo de la Técnica de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se viene realizando a la prueba o valoración de la prueba en la Comunidad Andina (CAN)?				X		X		X		X						
		Reglamentación Comunitario de Valoración	¿Qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de otras legislaciones?				X		X		X		X						
	Decreto Supremo N° 186-99-EF, Procedimiento o INTA PE.01.10a (Versión 6)	Reglamento nacional de valoración	¿Considera usted que una mala u equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende al comercio?				X		X		X		X						
		Procedimiento Específico de valoración	¿Considera usted que los reglamentos o procedimientos específicos de valoración aduanera se aplican correctamente a favor de los importadores?				X		X		X		X						

## MATRIZ DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO

**NOMBRE DEL INSTRUMENTO:** “Guía de entrevista a profundidad para recabar opiniones acerca de la Valoración de la Prueba en el Procedimiento Aduanero de Duda Razonable para la Facilitación del Comercio”

**OBJETIVOS:**

- **Objetivo General:**
- Establecer nuevos criterios de valoración de la prueba en los procedimientos aduanero de duda razonable.
- **Objetivos específicos:**
  - Determinar si la valoración actual de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable limita al principio de facilitación del comercio.
  - Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable.

**DIRIGIDO A:**

- Funcionarios de Aduanas de la intendencia marítima del Callao – SUNAT.
  - Abogados especialistas en materia Aduanera.
- .....

**APELLIDOS Y NOMBRES DEL EVALUADOR:** Rafael Arturo Alba Callacna.

**GRADO ACADÉMICO DEL EVALUADOR:** Doctor en Educación.

**VALORACIÓN:**

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
--------------------------	---------------	--------------------------------	------------	-----------------------



---

**FIRMA DEL EVALUADOR**

Anexo N° 06: Transcripción de las entrevistas realizadas.

### **Entrevistado N° 01:**

Entrevistado anónimo

**Breve reseña del entrevistado:** Abogado especialista en Comercio Exterior y Aduanas. Especialista en Derecho Aduanero por la Universidad de Valencia. Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional (APDACI) del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano. Autor de artículos sobre diversos temas de Comercio Exterior y Aduanas.

**Fecha:** 25/11/2021

### **Desarrollo de la entrevista**

#### **Entrevistador:**

Antes de realizar las preguntas correspondientes, le comentaré cuál es el tema de mi tesis y es esta es la valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, el cual tiene como objetivos dar alcances de los métodos de valoración que realiza SUNAT en estos procedimientos.

Dicho esto, empezaré con mi primera pregunta, ¿Considera usted qué se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinaciones por ajuste de valor?

#### **Entrevistado:**

Bueno, es difícil hacer o emitir un juicio de valor respecto de todas las determinaciones que se están realizando porque claro está cada una es realizada por diferentes unidades orgánicas de diferentes intendencias de aduanas del país. En líneas generales, considero que si se está realizando una correcta determinación de la deuda tributaria y/o valoración de las pruebas.

#### **Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted qué la autoridad aduanera realiza una valoración razonable, razonada y eficiente en los documentos contables comerciales y financieros dentro del procedimiento de duda razonable?



**Entrevistado:**

Considero que el marco normativo ha sido cambiado justamente para considerar una valoración conjunta de diferentes medios de prueba y no como era antes una evaluación por así decirlo no conjunta parcial de los documentos. La exposición de motivos de la norma que modificó, la última modificación del D.S 186-99 F hablaba de eso, que la necesidad del cambio se daba porque la administración aduanera no tenía las herramientas para hacer una valoración adecuada o conjunta de documentos que se estiman necesarios, es ahí como, por ejemplo, se incluyó a los documentos contables como documentación necesaria para evaluar si el valor declarado es realmente el correcto que corresponder conforme a las normas de valoración. En la práctica nos dice que, de un tiempo a esta parte, por lo menos las incidencias vinculadas a una evaluación parcial de las pruebas han disminuido.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba propiamente dicha o la valoración de la prueba en materia aduanera?

**Entrevistado:**

Bueno, me parece que como toda obra humana la legislación de un país en el caso de Perú, está en constante perfeccionamiento, en constante mejora, de una tema que se ha abordado de forma paulatina o quizá con la amplitud o la atención debida hacia el tema de la prueba, y es una información que ha afectado no solo al derecho aduanero sino también al derecho tributario, y esto de alguna manera nos ha traído algunas controversias que tal vez podrían haberse evitado si es que este tema se hubiera regulado de una manera más completa en el pasado, lo cierto es que, existe todavía esa necesidad en el reglamento de valoración, en la última modificación, se ha hecho algunos avances, se ha precisado la necesidad de una evaluación conjunta, se ha hablado de determinados documentos que pueden ser complementados, o determinados medios de prueba pueden ser complementados o subsanados a partir de una notificación de duda razonable, pero todavía falta regular otros aspectos del tema probatorio que el legislador debería abordar en un tiempo no muy lejano, considero que,

esto se debe a que nuestra doctrina esta quizás avocada a otros temas que ha generado mayor interés como el tema de las regalías, como el tema de la ingeniería o también el tema de los regímenes que es un tema apasionante en aduanas, pero el tema de procedimientos también es importante, quizás también esto haga que en un futuro haya más obras o trabajos o estudios, respecto al tema probatorio que yo considero necesario, como te mencionaba este es un tema común con el derecho tributario, ellos también están en un proceso de abordar este tema de manera más completa, de tener ideas claras, específicamente por ejemplo, el tema del impulso de oficio o sobre la búsqueda de la verdad material o sobre la búsqueda de la prueba dinámica, entre otros conceptos que necesitamos tener más claridad en la carga de la prueba aduanera, imagino que en aduanas también se plantearan y dilucidaran.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Los funcionarios aduaneros necesariamente tienen que ser jurídicos para emitir un informe de determinación de valor o resolución de división? Porque tengo entendido que a veces son contadores, administradores que no necesariamente son jurídicos.

**Entrevistado:**

Creo que en todo caso necesitamos disposiciones legales que establezcan parámetros para realizar una correcta determinación o en todo caso la debida observancia de las normas incluyendo el tema probatorio, lo cierto es que, en materia de determinación de valor, en general el tema de valoración aduanera, en el país hemos tenido y aún tenemos especialistas en estos temas de valoración que no son abogados, sino que algunos han sido como algunos maestros míos en la escuela de Aduanas, ingenieros que son expertos en el tema de valoración o contadores o economistas, en esencia lo que necesitamos es tener las reglas claras para aplicar correctamente la determinación de valor.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en los procedimientos aduaneros de otras legislaciones?

**Entrevistado:**

Bueno, cada legislación tiene su propio marco legal, no existe un acuerdo o un convenio internacional que regule un tema como este, pero lo que he podido ver o en todo caso investigar, es que todos estamos pasando por algunas dificultades parecidas por lo menos en la región, hay un artículo que se publicó hace dos años, en una obra conjunta que realizó el profesor German Pardo con el profesor Santiago Ibáñez entre otros, de derecho aduanero y ahí recogía los diversos artículos o trabajos de los profesores de la región.

Había un artículo interesante que a mí me llamó mucho la atención sobre Argentina, y en este artículo destacaba que en Argentina por lo menos estamos hablando de un referente en Latinoamérica que ellos tienen una legislación más completa comparada con la nuestra también tenían dificultades en el tema probatorio y que también de alguna manera habría de generar conciencia a diferencia de lo que ocurre en el derecho civil en este tipo de relaciones que se entabla entre el Estado representado finalmente por la SUNAT y los contribuyentes, no hay paridad, el fisco en este caso la aduana del país que sea siempre tiene mayores recursos, tanto en personal como en tecnología o laboratorios o diferentes medios que le permiten probar de una mejor manera los puntos que plantean en sus controversias y ciertamente esto tiene razón, imaginemos el caso de un contribuyente que tenga o se discuta un tema por ejemplo de clasificación arancelaria, la aduana del país va a tener a su disposición un laboratorio de especialistas que va a poder hacer un análisis químico o un análisis técnico dependiendo de la naturaleza de la mercancía, respecto de ese bien y además de hacer ese examen, va a poder hacer una propuesta de clasificación arancelaria en base a la información o al conocimiento que manejan ese tipo de especialistas, si eres un pequeño contribuyente va a ser difícil o complicado poder discutir los argumentos especialmente cuando surge una discrepancia a nivel merceológico, es decir, a nivel de la naturaleza de la mercancía o incluso a nivel de aplicación de las reglas de clasificación porque vas a tener que enfrentar a un técnico que en aduanas ha trabajado por más de treinta años viendo lo mismo y tú o la empresa sienten que no porque siempre ha clasificado su producto en otra partida, pero cómo discutir eso ante semejante equipo que tiene al frente, entonces este artículo habla sobre la importancia de tomar en cuenta esto y también de la importancia que debe tener

para todo que se Busque la verdad material, más allá que se pueda aportar de parte de los contribuyentes, porque hay contribuyentes que tienen los recursos, que tienen un staff legal que los apoya muy bien pero no es el caso de todos, en ese sentido es importante buscar la verdad material.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Considera usted que una mala o equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende afectaría el comercio?

**Entrevistado:**

Bueno, en realidad creo que siempre es importante realizar una correcta aplicación de las normas legales y entre otras respecto a las normas vinculadas a la valoración de las pruebas porque eso le permite tanto a los contribuyentes (importadores) como a la misma aduana, identificar la correcta base de los tributos a la importación y también le permite en este caso a la aduana realizar una mejor gestión de riesgo respecto a las operaciones que tiene que controlar que tiene que supervisar, si algo falla, en el supuesto que falle, tiene un costo, no solo para el importador que está realizando, que está comprando las mercancías, un costo que puede ser tributario pero también puede ser no tributario, como podría ser un costo logístico por la permanencia de la mercancía en el depósito temporal o pago de sobre estadía, etc. Esto a su vez, se replica a nivel macro, en cuanto competitivo somos como país si gestionamos mal nuestros procesos, en estos casos vinculados al proceso de importación.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Regular un marco normativo de valoración de la prueba o propiamente de la prueba es necesariamente en la legislación nacional esta regulación o tendría que venir de la CAN o de la OMC para poder aplicarlo como siempre hemos venido haciéndolo en los procedimientos aduaneros?

**Entrevistado:**

Bueno, a nivel de Comunidad Andina, existen disposiciones que hablan de la prueba y si vamos a de alguna manera ajustar nuestra legislación o en todo caso reglamentar algunas normas a nivel de procedimientos, siempre tenemos que ir

mirando la norma comunitaria. En nuestro código tributario que regula el tema de las pruebas en los procedimientos contenciosos tributarios, menciona tres tipos de medios de prueba: los documentos, las pericias, las inspecciones y también habla de las manifestaciones, en cambio, la norma comunitaria andina es más amplia, más extensa y eso nos habla de la importancia de siempre mirar el tema comunitario y el tema de legislación nacional, siempre hay que hacer una mirada completa del convenio internacional, en este caso la prueba está centrada en el acuerdo de valor de la OMC, debemos mirar en el caso concreto la decisión 6.1 y debemos mirar la norma nacional, en caso se produzca alguna modificación, se examine si esa modificación está en contra de alguna de estas otras legislaciones. Habría que identificar entonces qué aspectos se pueden tratar a nivel nacional, qué aspectos requieren ser incluidos en una agenda ya a nivel de comunidad andina para que se regule en ese ámbito y si es el caso que otros temas pueden ser ya abordados a nivel de OMC.

**Entrevistador:**

Finalmente, Dr. al momento de valorar la prueba por ejemplo en un contrato de compra venta la administración aduanera identifica que falta un punto, entonces desacredita ese contrato, lo cual me lleva a plantear la siguiente pregunta, ¿qué tan objetivos tendría que ser la administración para poder desacreditar un elemento con faltar uno de los elementos de un contrato?, es decir, eso deja de ser contrato, y eso deja de acreditar una transacción internacional o debería ser un poco más flexible, identificar que sigue siendo la naturaleza de un contrato, sigue siendo una transacción, que si bien es cierto no acredita el precio realmente pagado o por pagar a cien por ciento pero no es una razón suficiente para desacreditar un contrato tan fríamente.

**Entrevistado:**

Bien, entendiendo la pregunta sería qué se puede hacer de aquí a futuro, porque claro uno encuentra casos como los que tú dices, porque lo importante es el futuro. Justamente la razón de ser de la reforma que ya cumplió un año y un mes estaba pensado en evitar situaciones como las que tú mencionas, yo reviso un documento por separado sin mirar la documentación financiera, sin mirar la documentación contable y digo allá por esto me falta un dato entonces ya no lo

voy a mirar, la modificación buscaba evitar o corregir eso, quizás la pregunta desde mi juicio personal sería ver ¿qué tantos casos como el que tú describes se han producido respecto de duas numeradas a partir de agosto del 2020 en adelante, porque duas a anteriores a agosto del 2020, pues seguramente encontraremos muchos casos como el que tú refieres, pero qué tantas dudas hay después? Si la respuesta es un montón entonces ahí estamos frente a una situación que tiene y debe ser corregida por el tribunal fiscal que es la segunda instancia llamada a corregir cualquier defecto respecto a las normas de valoración, pero si la respuesta a esa pregunta es no ha habido una reducción sustancial respecto de esa práctica pues bueno entonces, podríamos decir que la reforma que se trabajó y que entiendo duró tres años está dando sus frutos porque ya se está dando una valoración más en conjunto buscando pues tener una referencia más subjetiva de las cosas.

**Entrevistador:**

Correcto Dr., finalmente, ¿le gustaría acotar algo más sobre el tema?

**Entrevistado:**

Creo que es importante destacar temas como el que tú has mencionado porque nos va a ayudar a todos a crear más conciencia respecto de estos temas, a raíz de tus preguntas he mencionado acerca de unos conceptos, por ejemplo, el principio de la verdad material, sobre la prueba dinámica y te he mencionado el principio de impulso de oficio, hay otros temas también está la prueba digital, justo a raíz de lo que está ocurriendo en el mundo por la pandemia, estamos encaminándonos a tener un procedimiento electrónico, lo que supone que ya no utilicemos papeles o sea mínima nuestro contacto con los papeles, esto va a motivar paulatinamente a que utilicemos pruebas electrónicas, es decir que ya no estén sustentadas en un soporte físico sino en un soporte electrónico y esto va a necesitar una legislación que tome en consideración temas de seguridad, temas también vinculados a la certeza que puede generar el documento o que parámetros deben existir para recabarla, conservarla y evaluarla, garantizando siempre el derecho de los contribuyentes, de los importadores, de los usuarios aduaneros, ya hay países como España que desde hace ocho años han

comenzado a examinar ese tema y claro con la pandemia se ha comenzado a prestar mayor atención a ese punto.

Creo que ese tema puede dar para muchas cosas más, pero lo importante y que rescato es que se aborde, que se cree conciencia sobre el mismo y esto pueda finalmente pueda acabar en una legislación o en una jurisprudencia que nos ayude a tener más clara las cosas.

**Entrevistador:**

Muchas gracias Dr., realmente gracias por su tiempo y por la información brindada a este trabajo.

## **Entrevistado N° 02:**

Entrevistado anónimo

**Breve reseña del entrevistado:** Postgrado en Gestión Portuaria en el Comercio Internacional por la Fundación Valenciaport y Derecho Aduanero de la Unión Europea por la Universidad de Valencia. Licenciado en Administración de Negocios Internacionales.

**Fecha:** 25/11/2021

### **Desarrollo de la entrevista**

#### **Entrevistador:**

Antes que nada, comentarle que el presente trabajo trata acerca de la valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, dicho esto, mi primera pregunta es, ¿Dr., usted considera que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación de las resoluciones de determinación por ajuste de valor?

#### **Entrevistado:**

Bueno, haciendo una revisión o recuento de los casos que estamos llevando, la resolución en sí, tiene un esquema que maneja la SUNAT que está también el procedimiento de valoración, pero hay un análisis muy difícil de copiar, los fundamentos de caso a caso. La documentación que presenta el importador para acreditar el primer método, se analiza, pero se es muy formal o se buscan algunos errores que, en realidad, son errores de digitación o que no son errores sino información que dependen de la entidad financiera y que no tiene responsabilidad con el importador y que la Sunat con un análisis simple de la revisión de la información y no hace una verificación quizás a la entidad financiera o hacer una investigación más profunda sobre la documentación que emiten los bancos para descartar como medio probatorio. He visto casos, por ejemplo, en la cual el importador presenta reporte de mensajes Swift, está la acreditación de transferencia o de correos electrónicos donde se constata la transferencia y la sunat simplemente lo descarta como medio probatorio porque quizás hay un dígito adicional, que muchas veces son dígitos de seguridad de los bancos y esto hace que el soporte swift tenga un número y el número de



operación tenga otro número, que en realidad todo esto viene a ser la misma operación, si hay otro dato que se puede identificar que es la misma operación, me parece que hay un análisis que es cerrado, extremadamente formalista y no verificar la realidad de la operación vinculado con la acreditación del pago.

He visto bastante sobre eso, por ejemplo, también existe bastante desconocimiento de cómo funciona el sistema virtual del pago de nivel internacional, se solicita, por ejemplo, que se presente la solicitud de transferencia cuando el formulario que usan para pagar en comparaciones presenciales o cartas que se envían a los bancos para hacer las transferencias, esto es usualmente cuando es un trámite personal, pero, hoy en día los mismos bancos y la coyuntura ha ayudado que se aumenten las transacciones vía virtual, vía operaciones por internet y los bancos priorizan este tipo de operaciones, fomentan ese tipo de operaciones, ahí no hay un formulario, sino, reportes de que está realizando ese tipo de operaciones, entonces, he visto casos de varios bancos donde la Sunat como una especie de cliché que copia en todos los casos, señala que no se ha presentado la solicitud de transferencia cuando es un pago virtual es otra la metodología, por lo tanto, me parece que están negando esa posibilidad o están restringiendo este tipo de posibilidad, cuando este es el sistema que más se usa en la actualidad y que ahí se fomenta ese tipo de operaciones de forma virtual.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Es necesario que las personas que participan del proyecto de resolución o del informe sean abogados? Porque tengo entendido que a veces son contadores, administradores que no conocen nada del tema legal, entonces participan de un informe.

**Entrevistado:**

Yo creo que sí, en mi experiencia y como trabajador de sunat en áreas donde se emitían resoluciones, lamentablemente hay una gran falencia en esa parte de la organización de sunat y en áreas donde se emitan resoluciones muchas veces hay personal que no son especialistas en temas legales, no solamente basta con citar la norma, sino que hay que interpretarla, asimismo, no solo se trata de copiar un formato en una resolución sino es que la resolución represente un

análisis técnico jurídico de los hechos, la documentación, el expediente, que se plasme eso en la resolución, por lo tanto, me parece importante que la persona que emita un acto de determinación donde se realice un análisis jurídico y su implicancia en el tema jurídico, creo que es importante que sea elaborado por un abogado.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado en la prueba propiamente dicha o a la valoración de la prueba en materia aduanera?

**Entrevistado:**

Bueno, en el tema de la valoración aduanera básicamente el importador tiene la carga de la prueba para acreditar el primer método de valoración, entonces, hay mucha documentación comercial, financiera, contable que acredite lo realmente pagado o por pagar. Hoy en día tanto la Sunat y también el tribunal fiscal hacen una valoración muy de coincidencias en cuanto a la información básicamente, pero no hacen un tratamiento o un análisis con profundidad si es o no una operación válida, en donde existe la posibilidad de que muchos importadores si pagaron ese monto y tienen un reporte Swift, tienen un correo electrónico donde se le señala que ese es el monto de la operación pero muchas veces no tienen más documentación, pero hoy en día que estamos todos en la época de la tecnología, del uso de internet, del sistema sin formato, podría darse la posibilidad de que la Sunat, es más si lo faculta el reglamento de valoración que la Sunat solicite información a los bancos sobre la realidad o no de la operación, igual también el tribunal fiscal podría exigir que la Sunat realice este cruce de información, en algunos casos he visto decisiones del tribunal fiscal que señala eso, por ejemplo, he visto un caso puntual donde el tribunal fiscal no acepta un pago o una transferencia por el hecho que es anterior a la fecha de factura comercial, entonces, este es un tema formal que no tiene ningún sustento legal porque señala el párrafo que el criterio que usa el tribunal fiscal en esa resolución señala que, por ejemplo, la transferencia del día primero y de la factura es del día dos y en la transferencia se cita al número de factura, entonces, como la transferencia puede citar una factura que no existe, pero hay un desconocimiento

a la operativa del comercio exterior, las facturas comerciales que se emiten en el exterior no hay una formalidad de cuando se debe emitir o que el número de la factura comercial pueda existir antes del documento, los importadores tienen un conjunto de factores de como enumeran sus facturas comerciales, pueden tal vez tener un correlativo, entonces ya el importador puede saber con mucha anticipación que número le corresponde a la factura comercial, en muchos casos la proforma invoice es muy anterior a la factura en una etapa de negociación, muchas veces el número de proforma invoice es el número de factura comercial y también se repite y no hay una norma que te prohíba que el número de factura se pueda saber con anticipación.

Tener una formalidad como esta por ejemplo desconocer el pago es terrible porque trae enormes consecuencias para el importador porque tiene que pagar tributos adicionales por una formalidad que los operadores jurídicos en este caso sunat, el tribunal fiscal podría tener una verificación en el sistema financiero, cuando hoy en día todo es más fácil, donde hay reportes, hay registros en los bancos que puedan validar la información, entonces no hay mucha información, hay mucho desconocimiento de cómo se maneja los pagos a nivel internacional o los medios de pago internacional y que lamentablemente hacen que se desconozca el primer método y se pase a los siguientes métodos de valoración.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?

**Entrevistado:**

Bueno, creo que no, en la actualidad esto puede estar vinculada con la pregunta que me hiciste de quiénes son los que analizan esos documentos, hay personal que no es abogado, que tiene otro tipo de análisis un poco más superficial que solamente verifica la factura, la transferencia, si no está el número de factura, que ahí no más su análisis, no hay un análisis jurídico, no hay aplicación de los principios del derecho administrativo, de la verdad material, eficacia, celeridad, un conjunto de principios jurídicos que no se aplican porque simplemente las personas que lo elaboran no son abogados, no aplican la razonabilidad de

critérios importantes para evaluar si los documentos acreditan fehacientemente la operación, en este caso nos quedamos solamente con revisores de documentos, y no analizamos los hechos, las situaciones el comportamiento del importador, como se hizo la transferencia, por ejemplo, yo puedo tener un transferencia, un pago al exterior, me olvidé de consignar la factura comercial, si bien es cierto es un requisito que está establecido en un procedimiento que se debe consignar alguna referencia en la transferencia a que importación se está refiriendo esa transferencia, pero imagínate que me olvidé y bajo el principio de verdad material se puede ir verificando si pertenece o no pertenece a esa importación, por ejemplo, es la única operación internacional del importador de ese mes, puede que el importador solo ha pagado solo esa operación no tiene más transferencias en el exterior, no hay duda que esa transferencia está vinculada a esa operación quizás el monto si coincide, el destinatario también coincide, lo único que se olvidó el importador es consignar el número de la factura en la transferencia pero hay otras formas de validar esa operación, lamentablemente ese análisis no lo hace la sunat y a veces el tribunal fiscal.

**Entrevistador:**

Entonces, ¿se puede decir que en el procedimiento de duda razonable la Sunat o la administración aduanera intenta buscar la verdad material o prima una potestad recaudatoria por encima de los derechos del importador?

**Entrevistado:**

Son muy pocos los casos en donde la primera instancia (sunat) deje sin efecto su ajuste, cuando uno reclama la sunat por lo general confirma el informe salvo que haya una violación de procedimiento necesariamente alto pero que la sunat pueda cambiar el análisis de la documentación, en la primera instancia, cuando se emitió el informe se revisaron los documentos y en base a ese análisis creo que no acredita el primer método, cuando uno reclama es difícil cambiar esa posición de sunat, me parece que hay un afán de recaudación ahí en el tema de ajuste de valor o quizás tirarle la pelota al tribunal fiscal para que ellos evalúen otro criterio pero lamentablemente la documentación comercial, financiera y contable que se presenta para la acreditación, me parece que es un análisis muy superficial formal y que está perjudicando a los importadores.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que una mala o equívoca valoración de la prueba afectaría los derechos del importador y por ende el comercio?

**Entrevistado:**

Estoy seguro que sí porque primero afecta al derecho de defensa del importador, distinta documentación y con todas esas documentaciones muchos importadores dirían no puedo acreditar el primer método de que realmente yo he pagado cien, ahí está mi factura, mi libro contable, ahí está la transferencia puede haber un error quizás de forma, he visto casos por ejemplo de algunos bancos cuando y hago la transferencia hay un monto determinado pero además le sumo la comisión o unos dólares más en cuanto a la comisión por usar ese canal virtual o por usar el medio de pago de transferencias interbancarias, entonces no coincide el monto de tu estado de cuenta, es decir, el monto total transferido con el monto de la factura que se da justamente por las comisiones por consecuencia de la transferencia, en algunos bancos si esta discriminado pero en algunos bancos no y por este motivo descartan el medio de pago sin conocer la operatividad del banco entonces creo que eso afecta el derecho de defensa del importador y afecta el comercio exterior, porque los importadores tienen liquidez, hay frustración en el empresario porque la mayoría de importadores a quien se le aplica el ajuste de valor son pues medianos y pequeños importadores que son emprendedores en esta situación de pandemia en donde los ajustes de valores no ha parado, se ven afectados y muchos importadores dejan el negocio, conozco a muchos importadores que han dejado de importar por la cantidad de ajustes que realizan, esto se plasma en el precio final del consumidor que se eleva los tributos, se eleva el precio de las mercancías a vender y algunos importadores lamentablemente pasen a la informalidad por esa frustración que pueda ejercer el querer defenderme y no lograrlo, entonces hay un conjunto de casos que como consecuencias del accionar de sunat como también hay casos en donde sunat también valora correctamente pero hay casos de valoración que no hay un análisis muy a

profundidad sobre los medios probatorios presentados por los importadores y que pueden perjudicar al comercio exterior y al importador.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿Dr, qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba o al tratamiento que se le da a la valoración aduanera en otras legislaciones?

**Entrevistado:**

Yo soy especialista en derecho aduanero, conozco de otras áreas no con profundidad, pero en aduanas lo de la prueba está relacionado con mecanismos modernos como transferencias, cartas de crédito, mecanismos que no tienen una regulación también en nuestra legislación, existe mucha documentación emitida por el sistema digital, el procedimiento de despacho, importación, exportación que tienen mecanismos digitales, entonces en el comercio exterior se necesitan que los que van a valorar la prueba conozcan de otras ramas de estudio, por ejemplo, deben conocer de operatividad financiera de comercio exterior, deben conocer un poco de contabilidad, entonces el importador encarga la contabilidad al contador y cuando se presenta la información para acreditar el primer método entonces debemos confiar en el contador que haya elaborado correctamente la contabilidad, que esto puede perjudicar al importador para acreditar el primer método de valoración.

Hay también un tema muy delicado sobre la modificatoria que se dio al reglamento de sunat donde señala que la contabilidad es un documento imprescindible, antiguamente con los documentos financieros y comerciales era suficiente y la contabilidad podría respaldar, pero no era un limitante para que te respeten el primer método de valoración, hoy en día aparentemente sí porque la norma nos dice que para acreditar el primer método necesito los documentos comerciales, financieros y contables, entonces, en aduanas elaborar un análisis correcto del sistema probatorio tenemos que conocer de otras ramas no solo de derecho aduanero sino también de otras ramas de estudio como comercio exterior, logística, el sistema financiero, es muy importante conocer para poder valorar correctamente la prueba.

**Entrevistador:**

Esta actividad probatoria es únicamente una regulación que puede hacer Perú o necesariamente tiene que iniciarse desde la CAN o desde la OMC una valoración de la prueba con criterios de allá que se han aplicado como reglamentos aquí en Perú, ¿qué opinión tiene usted respecto de ello?

**Entrevistado:**

Lo que pasa es que el acuerdo valor de la OMC, por ejemplo, respecto a la contabilidad, en el acuerdo de valor no se establece una obligatoriedad, es decir el hecho que no presentemos una contabilidad sería motivo para descartar el primer método, no hay un artículo con esa precisión en el acuerdo de valor tampoco en la comunidad andina sino esta precisión está en la norma nacional.

Creo que sí es importante, no en el nivel del acuerdo porque es complicado modificar el acuerdo, pero sí a nivel de la comunidad andina o a nivel del reglamento comunitario sería vital establecer criterios de análisis de la documentación financiera, contable, también de la participación activa de los bancos porque si el banco tiene toda esa información y si el banco puede indicar que sí es válida es operación porque no contar con ello, ahí viene la pregunta anterior si en otras ramas del derecho por ejemplo en un proceso penal el juez puede solicitar información a la entidad financiera para un caso de lavado de activos, en aduanas también podrían hacer eso y es fácil porque solo hay que verificar una operación determinada si es válida o no y el sistema financiero lo puede hacer, sunat y el tribunal fiscal pueden hacer las consultas para verificar si realmente se hizo la operación o no y con esto estaría acreditado si pagó o no, el monto a determinado proveedor y que podría pues mejorar el tema de justicia en materia de aduanas.

Creo que sería importante en materia de comunidad andina se podría precisar ciertas actuaciones de tramitación para acreditar la verdad material en cuanto a los pagos del comercio exterior.

**Entrevistador:**

¿Se podría decir que el tribunal fiscal también podría adoptar los criterios de valoración para suplir de alguna forma estas malas valoraciones que han existido?

**Entrevistado:**

Considero que sí, que el tribunal fiscal podría emitir resoluciones de observancia obligatoria para orientar a la sunat y al operador jurídico, lamentablemente hay que recordar que el tribunal fiscal es una entidad que corresponde al ministerio de economía y finanzas, entonces hay una presión de alguna forma y también el reglamento de la comunidad andina lamentablemente también porque quienes elaboran el reglamento de la comunidad andina son representantes del poder ejecutivo de cada país miembro, también es una norma política-jurídica dependiendo la política comercial de cada país, entonces hay ahí un tema donde están más encerrados los importadores, a nivel judicial también sería importante que se marquen criterios de observancia obligatoria a nivel de casación pero llegar al poder judicial es un largo camino que muchos importadores no arriesgan porque es pelearse con sunat con el tribunal fiscal y es un aproximado de ocho años de pelea que muchos importadores no soportan. El tribunal fiscal debería elaborar criterios para una mejor verificación de la prueba que exista predictibilidad en las operaciones de comercio exterior y la probanza, pero siempre teniendo en cuenta el tema de la verdad material, no ser tan formalistas en la acreditación, por ejemplo, hay un criterio de observancia obligatoria del tribunal fiscal vinculado a los medios de pago, por ejemplo, si yo tengo una transferencia y en una transferencia pago dos o tres facturas, solicita que todas las facturas estén ahí, si no están las tres facturas no validan como medio probatorio, lo cual me parece un exceso de celo del tribunal fiscal porque en la mayoría de casos pues uno va armando un expediente de acuerdo a una importación y una factura, no se mezclan los despachos, entonces, si la transferencia hace la división señalando los montos que corresponde a cada factura o importación sería suficiente pero hay un celo desmedido en ese criterio,



tanto sunat como el tribunal también deberían utilizar criterios para una predictibilidad de cómo se va a evaluar los medios probatorios.

**Entrevistador:**

Finalmente, he podido ver en conjunto con usted doctor contratos de compra venta internacional que por faltar un elemento o dos la administración aduanera lo descarta, entonces, ¿se realiza una adecuada valoración, es decir, el contrato de compraventa deja de ser un contrato de compraventa solo por faltarle un elemento?

**Entrevistado:**

El Convenio de Viena, sobre compraventa de mercancía no establece una formalidad de contrato de compraventa, por ejemplo, hay un criterio de la sunat donde sí descarta, si yo presento el contrato en el procedimiento de duda razonable o como consecuencia de la reclamación, la sunat no evalúa este contrato por el hecho de al momento de llenar la DAM, se ha consignado en el casillero correspondiente que no hay contrato, pasa que muchas veces los liquidadores o la agencia de aduanas como ven factura comercial, no ven contrato, entonces colocan como que no hay contrato, pero en realidad siempre hay un contrato, no hay un contrato escrito pero si esta toda la documentación, la factura, el documento de transporte, en general todos esos documentos en conjunto forman el contrato de compraventa, entonces, ese casillero de la declaración aduanera, debería orientarse a si existe o no existe un contrato escrito, pero el hecho de que no exista un contrato escrito durante el llenado de la DAM no quiere decir que no haya un contrato escrito, ambas partes pueden formular un contrato posterior o puede que haya un error al momento de consignar en la DAM que no existe contrato cuando si existe un contrato porque puede que el importador no le haya entregado esa documentación a la DAM pero eso no es mérito para descartar el contrato en sí porque hay un principio básico en la contratación internacional que es la primacía de la voluntad de las partes y las partes y si estos se han puesto de acuerdo en realizar un contrato escrito porque se tendría que desconocer, lo cual afecta al derecho de defensa.

**Entrevistador:**

A modo de cierre Dr., ¿quisiera acotar algo más respecto al tema de investigación?

**Entrevistado:**

Me parece que falta mucho por analizar la probanza en el primer método de valoración, es muy sesgado el análisis que hace sunat en la actualidad. Finalmente ver si existió o no existió la operación bancaria, porque el descarte ocurre justamente porque la documentación que se presenta no acredita la transferencia, pero si uno le pregunta al banco, el banco va a decir que sí o no, me parece que ahí falta bastante criterio de sunat para hacer consultas a la entidad financiera, entonces es muy importante eso, que sunat empiece a ser consultas y que no se quede solo con la documentación a primera línea cuando el importador está acreditando con una transferencia, reporte, lo cual no debe ser invalidado porque esa es la realidad de las operaciones, las operaciones realizadas en sistemas virtuales o cualquier otra tecnología deben ser validadas por las entidades financieras, asimismo, para que haya mejor defensa y también unificar criterios, el tribunal fiscal y sunat a nivel de informe podría hacerlo, sería bueno que establezcan criterios de análisis de la documentación pero siempre basándose en la verdad material, no ser tan formalistas, ni hacer un análisis de solo un primer plano sino un análisis más profundo que se da en el importador, no es tan fácil, la sunat no debería tomar tan fácilmente los ajustes de valor porque daña la liquidez del importador, daña la empresa, la actividad comercial, la actividad empresarial, daño a los puestos de trabajo, porque una empresa importadora al estar agobiada con tantos ajustes de valor va a cerrar y eso trae toda una consecuencia social y económica, por ello, hay que ser muy cuidadosos en el análisis de ajuste de valor.

**Entrevistador:**

Muchas gracias por su tiempo y por las importantes aportaciones que me ha brindado respecto a mi trabajo.

**Entrevistada N° 03:**

Entrevistada anónima

**Breve reseña del entrevistado:**

**Fecha:** 26/11/2021

**Desarrollo de la entrevista****Entrevistada:**

Bien, entiendo que vas a usar esta entrevista para terminar tus estudios de titulación.

**Entrevistador:**

Sí Dr., esta investigación es para sustentar mi título de abogado, el tema es acerca de la valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de duda razonable, a su vez hemos pasado por algunos catedráticos que han dado su punto de vista de este tema muy controvertido en sí, en donde me he percatado que cada quién ha tenido su postura, por una parte en la administración aduanera y por otra del mundo abogado, entonces, es muy interesante continuar con esta ronda de entrevistas.

Sin más dilaciones Dra., mi primera pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba propiamente o a la valoración de la prueba en materia aduanera?

**Entrevistada:**

Es cierto, yo también he buscado información en su momento, a nivel nacional, en general, hemos escrito muy poco en temas aduaneros, creo que la mayor producción al menos sobre temas de valoración aduanera en español la tenemos en Argentina y en Uruguay a nivel de doctrina. Existe cierto tratamiento por ahí, pero que no se ha desarrollado tanto en el tema de la duda razonable, no sé si en otros países los tendrá regulado como nosotros, pero nuestro procedimiento es bastante complejo y está lleno de plazos, lo que hace que el periodo de prueba

de la duda sea bastante corto y lamentablemente no hemos podido ahondar por ahí, creo que la mayoría ha esperado a ver como resultan los fallos en sede administrativa y en sede judicial sobre esos temas, entonces, por ahí ha quedado un poco relegada la producción jurídica.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?

**Entrevistada:**

No, pero tengo que decir que depende, yo ahorita acabo de decir que no porque he pensado primero en despacho y a mí el despacho me parece terrible la forma en que están trabajando muchos funcionarios, he visto que antes de llegar al informe de determinación, he visto establecimientos de duda razonable sin fundamento y no solo el establecimiento de la duda sino también la confirmación de la duda, el descarte del primer método sin haber revisado las pruebas presentadas de la manera esperada a veces la trazabilidad es tan clara que uno se pregunta cómo no la ven, desde el lado privado, me preocupa a mí, como esto va a desincentivar a los importadores a seguir trabajando porque al final a ellos les afecta el tema, ahora esto ocurre en despacho.

Los informes de determinación de valor suelen ser un modelo que lamentablemente son los que yo he visto, la mayoría es una copia y pega de los mismos argumentos con un análisis muy pobre del tema probatorio, a nivel de fiscalización, digamos que hay un mayor análisis, he tenido fiscalizaciones con funcionarios muy capaces y muy perceptivos a nivel de la prueba ya sea que hayan fallado a favor o en contra de la posición que yo argumentaba pero si hay muy buenos funcionarios que sí han valorado adecuadamente los medios probatorios presentados en el procedimiento, también he tenido casos espantosos donde hay gente que no ha podido ver lo evidente y claro el resultado de eso son informes de determinación que no tienen ni pies ni cabeza, el tema con los informes es que en fiscalización sobre todo, cuando uno presenta pues mucha información durante el proceso de fiscalización a veces la argumentación se suele perder un poco, o puede llegar a ser confusa en los documentos del

procedimiento, entonces, a veces hemos tenido informes de determinación de 120 páginas de texto fuera de anexos, donde se veía que hacían un copia y pega de los escritos que presentábamos de los informes que nos emitían o de las modificaciones y esto hacía que el volumen se haga amplio y muy poco didáctico, al tener una estructura poco clara la argumentación pierde calidad.

Las dudas razonables y los informes lamentablemente no están bien fundamentados y es una pena porque hay empresas que simplemente no pueden soportar los gastos de tener discusiones de este tipo, pagar abogados y pagar la garantía, lo que conlleva a dejar de operar, a esto no se le quiere apuntar, a los buenos importadores que no están tratando de pasarse de vivos ni nada, sino más bien encontrar a aquellos que sí, pero lamentablemente los justos pagan por pecadores.

**Entrevistador:**

Justamente esta investigación, se basa a partir del apoyo que le realizó al Dr. Gary Lindo hace un año y medio viendo temas de duda razonable, muy poco en sí pero para hablarle también de que muchos informes en temas de valoración son los mismos, cambiando algunos términos, información, cifras, dólares, montos, esto me lleva a plantear la siguiente pregunta, ¿es necesario que sean abogados las personas que emitan los informes de determinación?, teniendo en cuenta que participan del proyecto informe, contadores, economistas, administradores que no pueden interpretar las normas como lo haría un abogado.

**Entrevistada:**

Tú mismo lo has dicho, el trabajo de valorar una mercancía, es un trabajo técnico legal, tiene de los dos lados, es cierto que muchos funcionarios que absuelven dudas razonables no son abogados, pero entiendo yo que en los equipos estos está equilibrado, si bien puede ser que el especialista no sea abogado, sea contador porque a veces hay temas documentarios que son contables, financieros y muchos abogados no pueden manejar esos datos porque no los entienden, claro en esas situaciones es mucho más útil tener un contador que tener a un abogado pero cuando hablamos de una interpretación normativa creo que sí debería haber un filtro legal, no sé cómo es internamente, imagino que sí,

porque cuando un especialista elabora un borrador de informe todavía tiene que llevarlo a su supervisor o jefatura, entonces, supongo que ahí le dan el control de calidad legal, más allá del técnico contable.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos contables, financieros y comerciales?

**Entrevistada:**

He encontrado en fiscalizaciones con funcionarios que son A1 que son muy perspicaces en notar cuando se ha determinado netamente el valor y cuando no, pero en despacho, sobre todo, imagino que por la premura que hay de resolver, lamentablemente no, pareciera como una estrategia de abordar el tema, en donde llega el importador con una mercancía "x", le hacen duda razonable, lo ajustan, el importador como no sabe qué hacer, acepta el ajuste y luego, todas las importaciones siguientes las siguen ajustando y este importador tiene un proveedor no vinculado, le pago lo que realmente dice la factura, pero como ya lo ajustaron una vez, esté hecho lo vienen arrastrando por años, entonces, cuando uno llega a asesorar a este tipo de importadores que han venido sufriendo las dudas razonables, tratas de reunir toda la documentación pero luego se logra ver una trazabilidad clarísima pero que los funcionarios no valoran adecuadamente las pruebas.

Justamente me ha pasado esta semana sobre una duda razonable, una reclamación en la que me habían dicho que había discrepancias respecto del receptor de la transferencia, en la factura y en los documentos financieros porque esta era una empresa China, con un nombre Shin wu wan, entonces decía este nombre en la factura y todo estaba junto como una sola palabra y en los documentos financieros decía esta misma palabra, pero por separado, entonces, para el funcionario este espacio no puede demostrar que la transferencia estaba relacionada a esa factura pese a que esa transferencia decía el número de factura, tenía el monto preciso, tenía el mismo código de cuenta, el banco, todo exactamente igual pero había un espacio, esos son criterios básicos para poder hacer un análisis de los documentos que si un funcionario tiene dudas podría

preguntarle al banco qué pasó aquí simplemente entender que es un idioma distinto pero no por eso eliminar el valor probatorio de documentos financieros que finalmente son los que te van a demostrar que se realizó una transferencia.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que una mala o inequívoca valoración de la prueba afectaría los derechos de los importadores y por ende al comercio?

**Entrevistada:**

Totalmente, en este caso lo que hicieron es restarles todo valor probatorio a los documentos financieros entonces y ya no tenía como acreditar que la transferencia fue efectuada y claro si ya no puedo demostrar que hice la transferencia, ya no puedo demostrar el precio realmente pagado o por pagar, no tengo más documentos porque un espacio entre caracteres hizo que la aduana presuma que hay otro proveedor con ese nombre, pese a que los datos estaban correctos.

Ahora no puedo afirmar que en el cien por ciento de los casos sea un modus operandi, pues no toda la aduana está operando mal, o quizás sí lo hace, pero falta establecer criterios básicos y mínimos por los que se pueden establecer dudas razonables, cuando sí y no, y donde están las excepciones. Sé que dan capacitaciones en la aduana, pero en realidad tal vez deberían utilizar criterios más nuevos el tribunal fiscal o permitir que los funcionarios puedan tener cierto margen de autonomía en la valoración de pruebas para no ceñirse a lo que pueda ser un criterio muy estricto como por ejemplo chequear que el nombre esté bien escrito, exactamente igual y si no está así, esta prueba se invalida. Creo que falta uniformizar criterios internamente.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que este tratamiento en el tema de derecho a la defensa, valoración de la prueba, actividad probatoria tenga que tener su origen en la comunidad andina o en la organización mundial de comercio o tendría que originarse aquí en la legislación nacional?

**Entrevistada:**

El acuerdo no establece de manera precisa como valorar pruebas, no te plazos para la duda razonable, en la legislación andina no es detallada eso se lo dejan a cada país, me parece correcto que cada país pueda definir internamente como se va a dar el proceso probatorio, lo que sí creo que deberían existir a nivel CAN algunas directrices mínimas, que puedan permitir que el plazo de pruebas no sea tan corto, es decir a nivel OMC o CAN debería tener normas más generales como el marco aplicable y ya a nivel interno las particularidades pero habría una salvedad que impida que la aduana diga que si no presentas algo en la duda razonable por "x" razón o dentro de los cinco días después de haberse generado el pago, en caso de pagos diferidos, no pierda valor probatorio todo el documento, esto no debería ser, porque qué pasa si por ahí encontré un documento que nos estaba antes y me dieron cinco días pero en esos cinco días el contador estaba de vacaciones, estas son situaciones reales que pasan todos los días o por ahí la persona encargada de revisar el buzón sol, estuvo de vacaciones y no vio el buzón entonces se pasó el plazo de cinco días para probar, por ahí puede haber una regulación a nivel de CAN que pueda hacer que este plazo no sea cerrado o no sea tan corto, esto sería con mayor detalle en la legislación nacional.

**Entrevistador:**

Lo decía más que nada doctora por el lado que la administración aduanera suele aplicar todo lo que indica la CAN por un tema de respeto de derecho internacional público y si tendría su origen más que en un tema CAN, creo que la legislación nacional lo podría adoptar, al menos la administración aduanera.

Bien, mi siguiente pregunta es, ¿considera usted qué es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba como parte del tribunal fiscal en los procedimientos aduaneros?

**Entrevistada:**

Tenemos jurisprudencia de observancia obligatoria referida a la valoración de prueba, tenemos jurisprudencia recurrente también y por ahí pronunciamientos aislados, es decir el tribunal si entra en detalle de los casos, no siempre estamos de acuerdo con los fallos del tribunal, pero creo que, sí han entrado a ver el valor probatorio de varios documentos, el tema es que mientras estos criterios no sean



recogidos en la norma, solamente se quedan así en criterios y sunat no está obligada a hacer lo suyo.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en otras legislaciones de otros países?

**Entrevistada:**

Mira no he leído mucho sobre eso, la doctrina argentina y uruguay que yo he visto lamentablemente no ha entrado mucho en detalle del análisis de prueba, solo he revisado fallos por lo que no podría responder a detalle a la pregunta.

**Entrevistador:**

Al menos en la práctica he podido identificar que cuando el importador presenta un contrato compraventa internacional y al no cumplir con un elemento la administración aduanera deja sin efecto ese contrato como prueba válida, la pregunta es, ¿qué tan cierto sería dejar sin efecto un contrato, cuando tiene la naturaleza propiamente de contrato, entonces la administración suele ser un poco fría para dejar sin efecto un contrato, por lo cual debería haber una flexibilidad o debería tener más consideraciones respecto a las pruebas que presenten los importadores?

**Entrevistada:**

Bien, en el caso de las facturas si es que no cumplen con requisitos no es que se elimine el valor probatorio simplemente que si una factura no cumple con los requisitos esto puede dar pie a que se establezca una duda razonable, más no que se descarte el primer método, esto que venía siendo recogido a nivel de jurisprudencia ya entró en la norma entonces por falta de requisitos una factura no deja de ser válida, lo mismo le puede pasar al mensaje swift, en algunos casos pero por ejemplo, en documentos contables pero que no sean los principios de contabilidad generalmente aceptados que esto es algo que suele decir la sunat, este hecho le resta el valor probatorio a los documentos contables y que significa que no siga los principios de contabilidad generalmente aceptados pues muchas veces la aduana no lo dice solo utiliza la frase por ejemplo, lo siento tus documentos contables no cumplen con esto, por lo tanto, no tienen valor

probatorio, te preguntará por qué, bueno pues no fueron firmados por el contador.

Yo reformularé tu pregunta para decir ¿acaso la falta de un formalismo puede invalidar la prueba?

Yo creería que no, no debería ser así y sobre todo porque es necesario analizar las pruebas no de manera individual sino de manera conjunta, por ejemplo, el caso que te comenté de las facturas del nombre en chino, que pasa si la directriz en despacho es el nombre tiene que ser idéntico si no es así pues ya no tiene valor probatorio pero si se analizan otros documentos por ahí puedes ver que el número de la factura es tal y que calza correctamente con todo, entonces ahí hay mayor evidencia, entonces yo daría el privilegio de analizar conjunto de los medios probatorios más que el tema de las formalidades en sí, claro hay documentos que sí requieren de modalidades específicas para ser válido pero si estamos hablando de documentos financieros o documentos comerciales que se generan como resultado de una relación privada, es más difícil de exigir ciertos requisitos.

**Entrevistador:**

La administración, el reglamento le faculta poder consultarle a la entidad financiera para ver si efectivamente se ha realizado esta transacción, la administración no suele utilizar este párrafo del reglamento entonces, ¿a qué se debería esto doctora?

**Entrevistada:**

La verdad no lo sé porque eso mismo vengo diciéndolo de manera recurrente, es decir si la aduana tiene una duda sobre un documento financiero, el tribunal fiscal ha interpretado que no solo puede preguntarle a la entidad financiera, sino que debe preguntarle a la entidad financiera, entonces si es que tiene la obligación de preguntarle, la Sunat está incumpliendo con agotar todos los mecanismos que tiene a su disposición para aclarar todas las dudas que tenga, no entiendo porque no lo están haciendo, me imagino que es por un tema de tiempo en lo que trasladan la consulta, no sé cuánto tardarían un banco en

preguntarle o si es que se puede brindar toda la información porque existe también el secreto bancario.

**Entrevistador:**

Finalmente, doctora, ¿quisiera acotar algo más al presente tema?

**Entrevistada:**

Sí a mi lo que más me preocupa de los temas probatorios son los plazos, el procedimiento de duda razonable tiene plazos que pueden dificultar a los importadores, logren demostrar el precio realmente pagado o por pagar y generen indefensión, me preocupa estos cambios que se introdujeron al D.S. 186-99 EF, el caso de las ventas con pagos diferidos, si te han establecido duda razonable y tu caso es diferido, entonces solo tienes cinco días para comunicarle la ocurrencia del pago de la aduana pero que ocurre en la práctica, que cuando tú pagas o la persona que paga de una empresa no es la misma que le llegaba la duda razonable, entonces por ahí el que pagó la factura jamás le avisó al que estaba viendo la duda razonable y claro el de la duda volteo y le pregunta si ya pagaron el otro le responde que sí pagaron el mes pasado, entonces ahí viene eso de cómo que pagaste el mes pasado si yo te pedí que me avisaras, esto es evidente ue puede ver la falta de comunicación en una empresa pero también está el hecho, de que es un plazo demasiado corto y poco difundido.

Creo que este plazo debe de cambiar tanto en el momento del pago diferido como en el momento de la duda razonable, no cerraría la existencia o no bloquearía la presentación de nuevos medios probatorios pasados estos plazos si es que se justifica o si en reclamación ha pagado la deuda, pero creo que habría que evaluar ahí algo porque siento que el sistema es un poco perverso para las empresas que tienen mucho volumen o que son tan grandes o que son áreas totalmente separadas entonces esto no permite que se ajuste a la realidad, te lo digo porque lo he visto, he tenido muchos clientes que les ha pasado este tema que el área contable está divorciada del área legal y pasan estas cosas, falta una cultura tributaria aduanera de la empresa pero quizás también una falta de difusión por parte de la administración aduanera, por ejemplo en el sector privado organizamos seminarios, eventos de dudas razonables o al procedimiento sobre lo que criticamos, sobre lo que creemos que podemos

mejorar pero los que nos escuchan son pocos, el universo de importadores es mucho más amplio y la aduana siento que no está difundiendo estas cosas que por ahí hay importadores que no conocen, claro si el importador no conocer la aduana le dirá que su agente de aduanas tiene que decirle que hacer, porque los agentes de aduanas tienen esta obligación de transmitir estos conocimientos a los importadores pero no creo que esto pudiera hacer que la administración aduanera renuncie a su deber de difusión ahora que actualmente existen muchos canales de difusión de información para hacerlo y capacitar a los funcionarios, ellos tienen la labor de control pero también de facilitación debe haber un balance entre estos, recordando que si alguien se quiere pasar de vivo la aduana no debe ser flexible y debe ser sancionado pero que sean objetivos al momento de diferenciar porque hay personas que trabajan de manera correcta y por un mal análisis no se le está permitiendo operar con normalidad.

**Entrevistador:**

Muchas gracias doctora por su tiempo y por la aportación de sus ideas a este trabajo de investigación.

## **Entrevistado N° 04:**

Entrevistado anónimo

### **Breve reseña del entrevistado:**

Abogado, ingeniero industrial, Especialista en Aduanas con maestría culminada de Derecho con mención en aduanas y docente en materia aduanera desde el 2012 en los Centros Académicos de ADEX (Asociación de Exportadores)

**Fecha:** 26/11/2021

### **Desarrollo de la entrevista**

#### **Entrevistador:**

El tema de investigación que vengo desarrollando es el tema de valoración de la prueba dentro del procedimiento de duda razonable.

Sin más dilación, mi primera pregunta es, ¿usted considera que se está realizando una adecuada fundamentación o motivación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?

#### **Entrevistado:**

No, porque incluso a veces se vulnera o se transgreden las propias reglas que están consagradas en el D.S 186-99 EF y es la norma nacional que recoge las reglas de valoración de la OMC y se interpretan mal en cuanto a lo que se toma como base para realizar el sustento de los mayores valores que la aduana pretende imponer.

#### **Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted necesario que las personas que participen en el proyecto de informe de determinación sean abogados únicamente? porque tengo entendido que en la práctica participan de otras carreras como contadores, administradores entre otros.

#### **Entrevistado:**

No, yo creo que debe ser una tarea multidisciplinaria porque si bien es cierto no es una regla fija pero muchas veces a muchos abogados, no les gusta las

matemáticas, los cálculos y se necesita un poco de ello, lo que sí se debería hacer es que luego de que el contador o economista o cualquier otro profesional que se hubiera abocado a la parte técnica y de cálculos, si pienso que debería haber una revisión final con el asesor legal, este a su vez debe conocer temas sobre valoración, para indicarle al economista o contador sobre la situación y pueda haber un fundamento y una adecuada motivación.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que una mala o inequívoca valoración de la prueba afectarían los derechos de los importadores y por ende al comercio?

**Entrevistado:**

Definitivamente sí, lo que pasa es que cuando uno trabaja en la administración aduanera, lo ideal sería que uno sea objetivo, pero lamentablemente se llega a tener una postura profisco porque bueno el trabajador de la aduana que haga un informe favoreciendo un mayor cobro siente que está haciendo mejor su trabajo cuando lo justo sería que lo haga con apego a la normativa y en un aspecto técnico no necesariamente buscando que prevalezca el mayor valor que perjudica al importador y perjudica a los consumidores porque al final son ellos los que terminan pagando por todos los excesos que se cometen en el campos de la valoración aduanera.

**Entrevistador:**

Como bien se sabe en materia aduanera no existe tanta profundidad de investigaciones a diferencia de otras ramas del derecho como penal, civil, en base a esto la siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento legal o dogmático que se ha dado a la prueba propiamente dicha o a la valoración de la prueba aduanera?

**Entrevistado:**

Bueno sí, al menos de autores nacionales me parece que no han escrito mucho, si hay por ejemplo en Argentina, España y otros países, en los cuales se profundiza más, pero que aquí en Perú es un campo que debería implementarse tanto en la administración aduanera como los propios profesionales de las ramas

del derecho, economía o contabilidad donde inciden estos temas donde la valoración no es la más adecuada.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que la autoridad aduanera realiza una valoración, razonada y eficiente de los documentos comerciales, contables y financieros?

**Entrevistado:**

Considero que no, porque si estuviera haciendo buen trabajo, no habría tantas resoluciones del tribunal fiscal de la sala de aduanas que les enmienda totalmente la plana que se supone que son especialistas, pero a la hora de la verdad no lo son.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted que es necesaria la adopción de criterios de valoración de la prueba como un tratamiento por parte del tribunal fiscal que emita jurisprudencia respecto a dar claridad probatoria en materia aduanera?

**Entrevistado:**

Claro, porque cuando el tribunal se pronuncia y sus resoluciones no tienen un carácter vinculante, la administración aduanera porque he escuchado hablar en sí de los miembros de ella, dicen sí bien, yo sé que el tribunal tiene este criterio y yo sé que cuando apeles te van a dar la razón, pero igual yo no modifico mi postura, yo solamente me guio de aquellas resoluciones del tribunal fiscal que tengan carácter vinculante que tengan la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria, entonces sí sería útil para ahorrar tiempo porque el importador que está discutiendo ese tema, no dura meses, dura años, entonces si estuviera bueno que hubiera criterios del tribunal para efectos de que ya se evite, estos procedimientos contenciosos.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted cree que este tratamiento debería tener su origen en la comunidad andina o en la OMC o necesariamente tendría que ser una regulación nacional?

**Entrevistado:**

Bueno de donde viniese creo que estaría bien, la OMC no mira tanto la situación de países como el nuestro que no termina de comprender aún que el rol principal de las administraciones aduaneras debe ser de facilitar el comercio, todavía seguimos con la mentalidad colonial que la aduana es recaudadora de impuesto y por consiguiente mientras más alto se valore, más va a recaudar, yo creo que viniese de donde viniese sería muy útil que se diera así, de tomar en serio esta situación y peor aún que ahora tenemos el problema del alza del dólar, el incremento de los fletes y encima que te ajusten el valor.

**Entrevistador:**

En la práctica he podido ver que la administración aduanera a veces desvirtúa un contrato que presenta el importador para acreditar el precio realmente pagado o por pagar, ese contrato a veces no cumple con uno o dos elementos y eso deja de ser un contrato de compraventa internacional para efectos aduaneros, al menos desde el punto de vista de la administración aduanera, mi pregunta es la siguiente, ¿usted considera que debería haber más flexibilidad al momento de valorar las pruebas que presente el importador y no fríamente dejarlas sin efecto?

**Entrevistado:**

Bueno a veces hay omisiones por desconocimiento o de manera involuntaria, tendría que verse si ese documento que podría estar faltando hasta qué punto desnaturaliza o pierde el espíritu, la credibilidad que debería tener ese contrato, yo creo que hay elementos que sí podrían de algún modo, permitirse si se tratasen de uno o dos, yo creo que sí debería haber más flexibilidad.



**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que prima la potestad recaudatoria por encima de derechos de importadores dentro del procedimiento de duda razonable?

**Entrevistado:**

De eso no me cabe la menor duda.

**Entrevistador:**

Finalmente, a modo de cierre, ¿quisiera acotar algo más respecto al presente tema?

**Entrevistado:**

El tema de la valoración aduanera es bastante complejo, yo recuerdo cuando yo estudié en la escuela de aduanas, el propio profesor, nos decía que el problema con la valoración y que no hay muchas investigaciones por ser un tema árido, pero que es muy importante, lo cual sería bueno fomentar, además otra de las cosas también que se tiene que ver es sobre los delitos aduaneros donde la valoración ahí si es un muy serio problema donde mucha gente de un problema que era administrativo termina como un problema de índole penal.

Se debería poner orden primero respecto al aspecto operativo en la tramitación aduanera y luego ver el tema de valoración aduanera vinculada a hechos que puedan constituir ilícitos penales aduaneros.

**Entrevistador:**

Muchas gracias por su tiempo doctor, este tema de valoración tiene por finalidad esclarecer sobre ese tema, nuevamente muchas gracias.

**Entrevistado N° 05:**

Entrevistado anónimo

**Breve reseña del entrevistado:**

Abogado por la universidad de la República, Profesor Adjunto (U.R.) Derecho Aduanero, Socio en Figueredo & Varela

**Fecha:** 27/11/2021

**Desarrollo de la entrevista****Entrevistador:**

Primero doctor, explicarle que este tema trata acerca del tema de la valoración de la prueba en el procedimiento aduanero de la duda razonable, no sé la diferencia en Uruguay, pero aquí en Perú, lo llaman procedimiento de duda razonable cuando hay un tema de ajuste de valor, entonces este trabajo de investigación intenta aportar un poco en la actividad probatoria que usualmente deja mucho que desear, más que nada en temas aduaneros hay muy poca información al menos en Perú a diferencia de otras ramas del derecho como derecho penal, civil en donde abundan las investigaciones, dicho esto, mi primera pregunta es, ¿usted considera que se está realizando una adecuada motivación o fundamentación en las resoluciones de determinación por ajuste de valor?

**Entrevistado:**

Voy a contarlo desde el lado de Uruguay, que es el área que conozco y que tengo, en sí esto se diferencia un poco en los procesos o en los momentos que se llega al cuestionamiento de la valoración, queda bastante claro, nosotros lo menos lo tenemos dividido así, en distintas instancias donde se podría dar esta duda sobre el valor, descartando que esa duda podría llegar a estar en aquellos casos donde hubiera vinculación, en ese caso lo separamos por lo menos, en cuanto a los elementos probatorios y otras cuestiones que evidentemente requieren de una previa declaración de la vinculación o de la existencia de la vinculación y ahí es donde me refiero a las distintas instancias, una preocupación es la de los cuestionamientos con una declaración realizada en el momento de

despacho otra que puede llegar a ser cuando gracias a revisiones a posteriori se realiza el control o la auditoria de una empresa y se detectan inconsistencias en la declaración de valor, a juicio de la aduana, eso lleva a una revisión de valor y creo que ahí hay dos instancias distintas con motivaciones distintas que deberían ser distintas y no terminan siendo del todo, una cuestión es la que claramente fundamenta las razones para desaplicar el valor declarado y otra cuestión es la motivación que refiere a el método secundario elegido, o mejor dicho resultante de la determinación aduanera, en ese sentido digo que no hay muchas actuaciones que terminen en resolución porque nosotros tenemos otro sistema que quizás eso hace una diferencia sustancial y es que si estas verificaciones terminan siendo que efectivamente existió una inconsistencia de la declaración en vía administrativa esto termina con una conclusión de y una resolución para realizar la denuncia en vía judicial, todo el repertorio por infracciones aduaneras tienen un proceso y básicamente una sustanciación e imputación a nivel judicial, lo que lleva a que cualquier supuesto que tenga como antecedente una incorrecta declaración tiene como correlato la incorrecta determinación de tributos en su momento, como eso es así dispara básicamente las infracciones que están ligadas a la declaración de valor concretamente lo que es la defraudación de valor eso se sustancia y se disputa a nivel judicial por lo cual la aduana se desprende de ese asunto, entonces ahí una de las grandes diferencias con el resto de los países por lo menos de los que conozco, en cuanto a la formulación no hay un acabado, motivación porque ese acto en definitiva lo único que hace es que abre la posibilidad de iniciar la denuncia judicial por una eventual infracción aduanera.

Vuelvo un paso para atrás donde puede llegar a ver mayores motivaciones son cuando se requieren por ejemplos estudios de valor o se presenta directamente el estudio de valor de manera voluntaria para tener sobre todo con el caso de existencia desvinculadas y la determinación de ese valor lo hace la aduana una vez que hubo intercambio fluido entre la administración y el administrado para determinar el valor, en esos casos cuando a veces ha sucedido que no se acepta el criterio del particular, eso determina una imposición de un valor que se tiene un poco más de motivación en la forma de determinar con resultados principalmente hacia adelante en cuanto al criterio a seguir pero en algunos

casos con la liquidación tributaria hacia atrás, entonces el problema es que los actos que podrían ser objeto de motivación, son muy puntuales y en general en cualquier caso no tienen la debida fundamentación para determinar porque se da la desaplicación de hecho, en los casos que hacía referencia donde auditaba una empresa se llegó a determinar la incorrecta declaración, eso tiene una instancia administrativa de bastante intercambio de la división fiscalización de la dirección general de aduanas en Uruguay que es la encargada y los distintos equipos inspectivos donde intercambian en principio para fijar cuales es efectivamente, esa tiene una ventaja en el sentido de que ha cumplido un intercambio directo con los funcionarios aduaneros y digamos que no se si ventaja o desventaja pero muchas de esas partes no están referidas, no se sienta en expediente administrativo sino que hay fluido intercambio informal en definitiva de parte de lo que dice el acuerdo valor que dice que debe tener un contacto importante, lo cual es importante para poder fijar el criterio y para en definitiva tratar de demostrar la certeza de la declaración o no, partimos de la base que los procesos en los procedimientos de duda razonable tienen como antecedente la duda sobre la veracidad de las declaraciones ya realizadas por lo cual estamos en presencia de una declaración ya formuladas que existen dudas por parte de la administración sobre si esa declaración fue formulada de acuerdo a la documentación y la documentación en muchos de los casos veraz sobre esa duda tiene que despejar en el camino, a mí me gusta, en general ver estos procesos de cuestionamientos justamente como eso que sirven para despejar dudas, no necesariamente para concluir que hay que desaplicar el valor porque la aduana hablando de aspectos estadísticos tendría que tener 50% de probabilidad para aceptar el valor y 50% para excluirlo o desaplicar el valor declarado.

**Entrevistador:**

Si bien es cierto la OMA o la OMC sientan las bases para que todos los países puedan aplicar el proceso de duda razonable cada país tiene pues el deber de legislar de acuerdo a su país, aquí en Perú al menos los procesos de duda razonable, los importadores suelen presentar todos los medios probatorios para poder desvirtuar la duda razonable y mucho de los casos la administración aduanera usualmente no suele hacer un análisis jurídico, aceptar un contrato de

compraventa, una factura, lo descarta de una forma fría, muy objetiva guiándose por la norma quizás pero olvidando la esencia de lo que es la interpretación de pruebas o lo que se intenta probar, entonces, el procedimiento de duda razonable comienza por la notificación, lo confirman y luego emite un informe la superintendencia nacional de aduanas aquí en Perú, este informe es de determinación de valor que tiene carácter de resolución y muchas de esas resoluciones usualmente o los fundamentos son un copia y pega de muchas resoluciones que existen y sin lugar a dudas deja una indefensión al importador, entonces, la siguiente pregunta es, ¿usted considera que las personas que participen en los proyectos de resolución o de informe de determinación de valor sean abogados?, porque tengo entendido que a veces participan contadores, administradores, economistas que quizás no tengan esa interpretación jurídica que tendría un abogado para no violentar derechos o analizar pruebas, es decir un carácter más que nada legal.

**Entrevistado:**

En principio creo que la presencia de un abogado es necesaria, o sea si tuviéramos que decirle quien debe emitir el criterio mejor dicho determinar la resolución en definitiva y redactarla es una sola persona, debería ser un abogado, si fuera un equipo sería ideal porque en ese equipo se puede abrir paso a otros integrantes como contadores, administradores, economistas dependiendo, hay algunas cuestiones desde el punto de vista de la revisión del valor son determinantes de otras especialidades pero es esencial que esto esté traducido a no solo a términos jurídicos porque esto no se refiere al tema de lenguajes sino es un tema de aplicación de principios y en muchos de los casos la valoración en su conjunto determina métodos concretos que son métodos jurídicos y sobre todo en el sentido de que la norma a veces esos problemas que también los tenemos en Uruguay en el sentido de que la concepción a vece informalmente se dice que los contadores e ingenieros piensan de determinada forma que no es igual a los abogados y también se nos atribuye pensar de una determinada manera pero la realidad es que en cualquier caso la presencia del abogado le va a dar una formulación no solamente destinada a lo que puede haberlo determinado sino con el análisis previo de todos los métodos que

significa y entre otros es como se van a valorar esos medios de prueba desde el punto de vista jurídico porque en definitiva es una valoración jurídica.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada y eficiente de los documentos contables, comerciales y financieros?

**Entrevistado:**

La clave está en el término razonable y esto nos lleva al propio procedimiento y a la calificación que tiene la duda, el hecho de que estemos hablando de una duda razonable califica esa duda y le exige un plus de razonabilidad que entiendo que determina el análisis que tiene que hacer y esto es fundamental, en algunas cuestiones cuando se está analizando incluso defendiendo la posición del importador se podría reclamar, determinada certeza de prueba por parte de la administración y esto debemos despejarlo, o sea la administración no tiene que demostrar que efectivamente hay un documento falso, porque es un estándar probatorio que no le exige en definitiva la decisión 6.1 sino lo que está diciendo es una duda razonable, un estándar un poco menor que lo que hace es que dispara esa duda, es la posibilidad en definitiva, creo que queda claro que hay dos instancias diversas, una primera instancia de donde genera dudas, no necesariamente tiene que ser tan razonable no tienen ese plus que son las que se le comunica al importador y el importador tiene que justificar en definitiva esos cuestionamientos primarios, iniciales, indiciarios sencillamente, pero a partir de ello una vez que verifiquen tiene que tener elementos por lo menos que sean cuestionables que por el tipo de documentación o la falta de consistencia de los documentos que están acompañando la declaración de valor pueda permitir suponer desde el punto de vista o que por lo menos sea razonable entender de que esa declaración no es en definitiva correcta, o sea que eso es el centro de la cuestión y sobre eso es lo que tiene que armar también esa fundamentación la administración porque cuando uno le exige motivación a la administración, le exige en el sentido de que primero tiene que probar efectivamente me parece que la carga de la prueba la tiene en la administración y el problema es detenernos en un punto es decir la carga de la prueba la tiene la administración

y ella tiene que probar algo, no es solo algo, sino que exige una duda razonable por eso vuelvo a lo mismo, no la existencia de una certeza de que hay una declaración apócrifa sino que por el contrario sencillamente tiene que probar sí, que hay elementos de razonabilidad que generan una duda sobre la declaración y en eso es fundamental, a partir de eso es donde nos podemos poner a analizar caso a caso si la administración procede de ese modo o no, y bueno eso termina siendo caso a caso y mucho de los casos vemos que eso no sucede, la administración sencillamente tiende a descalificar el valor o desaplicar el valor mejor dicho y no tiene un fundamento correcto dice que no surge demostrado o no pudo lograr el importador demostrar la certeza pero en definitiva no dice cuáles son las razones por las cuales esa duda es así, incluso a veces desde mi experiencia uruguaya, tampoco tiene cita concreta a partir cuales son los documentos y de qué forma se estaría demostrando de que ese documento sería contraria a una declaración, vuelvo a repetir que aquí uno de los problemas que hay es que muchas de estas cuestiones se terminan discutiendo en una mesa y no quedan asentadas en el expediente y muchas veces ese asiento en el expediente serían muy difícil incluso para la administración y a veces cuando estas cuestiones pasan a la vía judicial donde en definitiva la administración aduanera lo que tiene que hacer es determinar que hubo inconsistencia en la declaración no logra formularlo correctamente y si no logra formularlo es porque tampoco tenía elementos suficientes como para motivar, si tuviéramos un escenario donde fuera absolutamente administrativo y lo hiciera como en el caso de Perú, probablemente estaríamos en el mismo escenario, un escenario donde la administración lo podría fundar apropiadamente la función de la resolución y probablemente por un incorrecto manejo de los documentos.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted que una mala o inequívoca valoración de la prueba afectaría los derechos del importador y por ende al comercio?

**Entrevistado:**

Sí, sin duda, en todo el sentido, o sea acá son varios elementos en principio los derechos que tiene como administrado frente a la administración cualquier

incidencia, cualquier valoración incorrecta a partir de los elementos que resultan de las normas significa básicamente partiendo en principio por la diferencia que existe o sea estamos en una situación donde hay una relación que no es equilibrada, estamos hablando de la administración que es el Estado vs un particular y en ese sentido esa relación siempre tiene que ser medida como desigual y el problema es que en ese tipo de situaciones y estamos hablando incluso de aquellas situaciones que puedan tener como contraparte una empresa multinacional, en cualquier caso el Estado siempre va a tener mayor preminencia porque es el aplicador de la norma, entonces, el problema en ese sentido es que la administración en ese caso si no aplica las normas evidentemente va a vulnerar directamente a los derechos del importador, tenemos que acordarnos que toda la actividad administrativa particularmente la de la aduana es una actividad arreglada y en este caso más porque es aplicar una norma que tiene un contexto y un modo de interpretar que es bastante claro a nivel normativo y respecto a la expansión evidentemente si estamos desaplicando un valor que sea un valor de transacción contrariando lo que es las disposiciones de acuerdo y aplicando un método diverso, o sea primero porque saltar a otro método sería incorrecto a partir de la propia aplicación del acuerdo y segundo porque tiene una consecuencia económica que normalmente repercute evidentemente de manera de que incrementa el valor, pero además eso desde el punto de vista de la escala económica eso baja a los consumidores porque el hecho de que cualquier incremento de materia de valor eso no lo absorbe el importador queda claro de que eso significa en definitiva un incremento en el consumo o sea cada uno de los sujetos que van a estar consumiendo los productos de ese importador van a tener un incrementado, pagando probablemente más de lo que corresponde justamente por eso, no podemos pensar o suponerse que eso puede ser absorbido por los beneficios que podría haber ganado el importador, eso queda claro que no y eso cae en escala definitiva y es una consecuencia que sigue siendo perjudicial en ese sentido para todos.

**Entrevistador:**

Se conoce que el derecho aduanero, la administración aduanera tenía mucha potestad recaudatoria en todo su tiempo, pero ya luego pasó a un tema liberal,



mi pregunta es la siguiente, ¿se podría decir que en algunos casos a veces prima una potestad recaudatoria?

**Entrevistado:**

Sí, al menos desde la visión de Uruguay, actualmente creo que la aduana está desdoblada en dos partes, hay una aduana en el caso de Uruguay proyectada al mañana, a la facilitación y a un avance en todos los temas, en toda la agenda de OMA en todos los temas hay un contacto muy fuerte entre la administración y el administrado a través de las distintas cámaras o grupos profesionales donde participan activamente del desarrollo de distintas normas, se pueden proponer normas concretas para operativas tienen devolución, tienen tratamiento rápido por parte de la aduana si hay temas puntuales en regímenes que están generando problemas para operadores se buscan soluciones, se buscan esquemas nuevos, eso se trabaja y se trabaja muy rápido, además nosotros vemos que uno le puede tirar un cúmulo de información a la aduana y vuelve con la información de calidad, entonces tiene un trabajo intenso en ese sentido. Ahí vemos una parte de la aduana fuerte en el futuro, pero vemos que la parte de fiscalización todavía está en la etapa exclusivamente recaudatoria, evidentemente la esencia de fiscalización está en la parte de recaudar, pero tiene que ponerse más énfasis en los otros elementos no solo recaudación por recaudar tributos, sino que en el debido control aduanero mucho de los casos también pensando en competencia desleal, cuestiones relativas a tráfico de mercaderías que podrían estar prohibidas, faltas de habilitaciones, todo eso también es fundamental que vaya a la aduana, en cada uno de esas dos patas vemos que hay una intensidad fuerte de fiscalización tributaria y están diez años atrás en cuanto a la evolución de las funciones de la aduana.

**Entrevistador:**

Aquí al menos en Perú hay escaso tratamiento dogmático respecto a la prueba o la valoración de la prueba, hemos encontrado investigaciones en Argentina, en México, pero existe un escaso tratamiento, mi pregunta es la siguiente, ¿usted considera doctor que existe escaso tratamiento dogmático que se le ha dado a la valoración de la prueba en materia aduanera?

## **Entrevistado:**

Sí, sin duda hay temas fundamentales, yo creo que uno de los problemas es que el derecho aduanero tiene una profundidad tan grande normativo que todos los especialistas han dedicado mucho a la parte sustancial y ha quedado un poco relegada la parte de análisis a nivel de procedimiento y de procesos, es más a título un poco anecdótico la facultad de derecho hasta hace algunos años en la Universidad de la República no existía la materia de derecho aduanero y los únicos que trataban los temas de materia aduanera era en el curso de derecho procesal cuando se daba el proceso aduanero cuando es un proceso judicial pero en general era la última bolilla o tema del programa y nunca se llegaba pero además para los propios procesalistas era un tema complejo no solo por la estructura sino por la materia que tratan es de difícil acceso y de conocimiento entonces uno de los problemas en ese sentido es que parece que nadie le presta mucha atención y si nosotros vamos, yo creo que por el contrario es un tema que en lo particular me ha interesado mucho, si nosotros vamos hay elementos fuertes, nosotros tenemos grandes problemas a nivel de ausencia de análisis a nivel de valoración de prueba y esto lo puedo sintetizar en al menos tres instancias, tenemos problemas de valoración, nosotros tenemos una instancia podemos denominarla el proceso de pasar muy resumido, inicia con la denuncia, hay un audiencia indagatoria y luego se le da traslado al fiscal y este va a representar el interés del Estado en determinar o no si hay una infracción aduanera y en esos supuestos tiene que determinar si efectivamente estamos en presencia de una infracción, algo así como la estructura de un proceso penal, si es así se abre el proceso por lo cual inicia con el proceso sumario, proposición de pruebas, finalmente una vez que se evidencio toda la prueba va a tener la oportunidad la fiscalía de presentarlo lo que se llama demanda de acusación fiscal, una contestación y sentencia, el problema que para abrir esa etapa, el problema es que no hay una correcta evaluación de la prueba de los medios probatorios anteriores parecería que se dispara de manera automática sin determinar el estándar de la prueba exigido como nivel mínimo para poder abrir esa etapa y lo segundo es la motivación de la sentencia encontramos también bastante falta de desarrollo en parte de valoración de la propia prueba de forma de motivar los fallos en ese sentido y tercero que es relativamente marginal en

este tema que estamos hablando pero si trascendente la poca aplicación de los principios de derecho sancionatorios, prácticamente nula la invocación de cualquier principio de derecho sancionatorio y a nivel de tribunales de aplicación, termina liquidando el asunto, la valoración de la prueba también es muy escasa o sea no se formula acabadamente como sería, cuál es el estándar medido, quién tenía que probar, acá se distribuye bastante, se dice la fiscalía tiene la carga de probar salvo presunción pero como hay bastante presunciones tampoco cuando entramos en presunciones se citan automáticamente los hechos de las presunciones pero no como se probaron las presunciones entonces todo eso que es importantísimo sino tenemos primero como se valoró y la motivación en definitiva que es básicamente la exteriorización de ese razonamiento de ese juzgador sea juez o sea la administración tenemos deficiencias en cuanto estamos en presencia de un fallo motivado o no y en definitiva lo que se busca con un fallo motivado es cerrar la arbitrariedad, entonces en toda esa línea sin duda es lo más importante es el análisis de esos medios de prueba porque es en definitiva que este análisis determina por lo menos esa verdad de expediente que es lo que se podría llegar a determinar.

**Entrevistador:**

Finalmente, a modo de cierre, ¿quisiera acotar algo más acerca del siguiente tema?

**Entrevistado:**

Del tema en general, lo que es la valoración, lo que hemos hablado veo que hay problemas, nosotros tenemos particularidades, realmente esa situación de algunos temas que tiene resolución en vía administrativa que la administración capas no analiza y esto quizás puede llegar a ser bastante común en américa latina o sea el tema ha sido un poco recurrente en varios niveles, cuando la administración confíe de vista en el expediente se formulan descargos y el análisis o por lo menos de lo que resulta en los expedientes es argumentos como que no se comparte lo establecido por el administrado o formulaciones genéricas como no pudo invalidarse los documentos en su momento dado por esta informante o cualquier cuestión así que lo único que determinan es, básicamente formalismos de una revisión de una instancia de vista pero efectivamente en un

análisis de acabado de argumentos de la defensa y eso sigue siendo tolerado incluso cuando hay que revisar estas cuestiones entonces no se trata solo de decir, bueno yo ya tengo la posibilidad de evacuar una vista determinada sino que esos argumentos contenidos en esa vista o en esa instancia por parte del administrado tienen que ser efectivamente analizados, ponderados y motivados, o sea creo que uno de los problemas más grande que hay por lo menos acá y creo que sucede en otras partes es sobre los argumentos que en definitiva vuelcan al administrado el expediente no se levanta ni en definitiva cada uno de los elementos sobre los que se ofreció prueba no hay un contraargumento que los elimine entonces sencillamente parecería una instancia donde la administración dice una cosa, el administrado contesta y dice no compartimos lo que dice el administrado seguimos con nuestra posición entonces eso demuestra en principio un cierre absoluto de la administración a su propia posición y el falta de debate, en definitiva esto es lo necesario en cualquier situación contenciosa, o sea el análisis por lo menos necesarios de ambas posiciones, creo que en ese sentido en Uruguay hay una gran ventaja que debería extenderse a América Latina que todas estas cuestiones puedan ser resueltas por el poder judicial o sea la realidad que si este tipo de cuestiones salen del ámbito de la administración siempre se va a ganar en neutralidad, se va a ganar en niveles de valoración con correcta porque quien va a estar jugando a ser un juez, entonces siempre es mejor el análisis acabado por un poder judicial autónomo que sea la propia administración que resuelva estas cuestiones, nosotros en ese sentido o en lo personal me siento más cómodo en un escenario donde el poder judicial se resuelve la cuestión y no donde la administración porque si bien tenemos las dos situaciones porque con otras cuestiones la tenemos con la administración tenemos que cuando se plantean estas cuestiones ante la administración siempre terminan cerrándose esas puertas sin mayor motivación y terminamos con resoluciones desfavorables para el administrado salvo que sean demasiado claras.

**Entrevistador:**

Muchísimas gracias por su disponibilidad de tiempo y sus grandes aportes para el presente trabajo de investigación

**Entrevistado N° 06:**

Entrevistada anónima

**Breve reseña del entrevistado:**

Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con Maestría en Derecho Tributario y Aduanero, estudios de Maestría en Derecho Internacional Económico. Posgraduada en Derecho Tributario por la Universidad San Martín de Porres.

Agente de Aduana por el Instituto de Administración Tributaria y Aduanera (hoy IAT) – SUNAT. Se ha desempeñado como asesora legal en agencias de aduanas y empresas vinculadas al comercio exterior. Actualmente, se desempeña como asesora de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal.

**Fecha:** 02/12/2021

**Desarrollo de la entrevista****Entrevistador:**

Mi tema trata sobre la prueba dentro del procedimiento de duda razonable, entonces esta investigación tiene como objetivo aportar un poco más en los temas probatorios que carecen de investigación en la rama del derecho aduanero.

Mi primera pregunta es, ¿usted considera que la autoridad aduanera realice una valoración razonada de los documentos contables, comerciales y bancarios?

**Entrevistada:**

Yo creo que es una evaluación a veces no tan completa como en una evaluación integral. La aduana observa alguna documentación sin hacer un análisis integral, es decir, puede hacer que el voucher que se presente o se acredita que el importador presenta para acreditar el pago del precio puede ser que no contenga el número de factura, pero ese dato quizás si está en el mensaje Swift o si está en la solicitud de transferencia que presente entonces creo yo que esa evaluación integral no la está realizando la aduana. Te hablo de los casos de los que tengo conocimiento que he podido ver pero que son anteriores a la

modificación del reglamento nacional de la valoración que entró en vigencia en agosto del año pasado, todavía no he visto casos ya con la modificación en los que la aduana va a tener que esté exigiendo presentación de documentos contables.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre el escaso tratamiento dogmático que se ha dado a la prueba o a la valoración de la prueba en materia aduanera?

**Entrevistada:**

La carga de la prueba la tiene el importador, la aduana no tiene que probar de que efectivamente ese precio no es el real sino más bien es el importador el que tiene la carga de la prueba para acreditar el precio que indica su factura y los documentos financieros que presenta contables correspondan a lo que dice ese documento entonces sobre él recae esta responsabilidad de presentar documentos. Yo creo que sí hay reiterada jurisprudencia del tribunal fiscal donde se ha desarrollado como se va a evaluar esos documentos, un gran porcentaje de las controversias que resuelve la sala del tribunal fiscal justamente están referidos a valoración y ahí tal vez si se ha desarrollado, a nivel académico, dogmático no, pero a nivel de jurisprudencia sí se ha desarrollado extensamente como se debe evaluar estos documentos, vamos a encontrar resoluciones del tribunal donde se han encontrado por ejemplo donde no hay documentos financieros pero si hay documentos contables, o que pasa si es un pago diferido y el importador no presentó documentos porque no los tenía pero los presento quizás después con el reclamo porque recién se había hecho el pago o que pasa si el despacho es un despacho garantizado y por eso presenta los documentos posteriormente y por eso la aduana no los evalúa entonces ahí sí creo que en las resoluciones del tribunal fiscal podemos encontrar un mayor análisis.

**Entrevistador:**

Doctora, ¿tienen que ser criterios más que nada de observancia obligatoria para qué la administración aduanera pueda aplicarlo?, porque tengo entendido que a

veces no aplica jurisprudencia el tribunal fiscal o tendría que plasmarse una norma.

**Entrevistada:**

Sí efectivamente la aduana en muchos casos cuando el importador alega que hay jurisprudencia que hay reiterado criterio recordemos que el código tributario señala que se puede establecer una jurisprudencia de observancia obligatoria cuando ya hay tres resoluciones donde se establezca un criterio y en estos casos hay más de tres resoluciones definitivamente, sin embargo, no hay todavía una jurisprudencia como tal, no hay una resolución de observancia obligatoria sobre algunos puntos, pero la jurisprudencia de observancia obligatoria del 2013 donde sí se analizaron los criterios a tomar en cuenta para acreditar el pago, si se analizó en esta resolución por ejemplo que los documentos contables puede ser que el importador no los haya presentado o que tal vez lleve una contabilidad incompleta o mal llevada pero que mientras el importador presente documentos financieros que estén vinculados al pago esto sería suficiente, lo cual tendríamos que analizarlo a la luz de la resolución del reglamento porque esta jurisprudencia es del 2013 donde también en esta resolución se señaló que requisitos pueden omitirse en la factura comercial pero que eso no es un motivo que justifique a la aduana para dudar del valor, entonces aquí sí el tribunal ha asentado criterios sobre documentos financieros o contables antes de la modificación del reglamento nacional de valoración después de esta resolución no ha habido otra resolución donde se haya podido analizar sobre estos documentos financieros y cuando el importador alega que justamente que por ahí hay una resolución que le pueda dar una salida para que no le ajusten el valor si la aduana efectivamente no lo acepta porque dice que no es jurisprudencia de observancia obligatoria.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre los funcionarios que realizan el acto de valoración probatoria?, tengo entendido que algunas veces no son abogados sino son contadores, administradores, teniendo en cuenta que el informe de determinación de valor es una resolución que tiene que cumplir ciertos límites, criterios y garantías.

**Entrevistada:**

Bueno, efectivamente, el informe de determinación cuando viene con una liquidación de cobranza ambos constituyen un acto de determinación, determinan tributos a pagar, al ser un acto de determinación es un acto administrativo que tiene que cumplir con todos los requisitos para que se un acto válido, motivado y especificar que faltó, quizás la factura o cuales son los motivos por los cuales la aduana tuvo que descartar la aplicación del primer método y también explicar las razones de por qué y cómo se aplicó los métodos sea cual sea el método que se haya aplicado. La aduana es una entidad multidisciplinaria sabemos que dentro de la institución hay contadores, y administradores de negocios internacionales, abogados, pero yo creo que no me preocuparía tanto en quien emite este informe de valor, quien lo firme porque lo puede elaborar un contador que sea especialista porque el rubro de aduana es un mundo donde aplicamos tantas disciplinas, entonces puede ser que sea un contador o un administrador pero que se especializado en valoración, yo conozco un especialista de valoración que ya no trabaja en aduanas hace muchos años y que es economista y es excelente en valoración, entonces no necesariamente tiene que ser un abogado para que se emita un buen informe de valor lo que sí habrá que pasar por una revisión por el jefe de valoración que sea un abogado y que pueda verificar que ese acto administrativo esté bien motivado donde se cumplan los requisitos de validez, en el fondo creo que puede ser realizado por cualquier especialista con la debida formación y especialización.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre el tratamiento legal que se da a la valoración probatoria en un marco internacional, llámese OMC o CAN?

**Entrevistada:**

Bueno, la Comunidad Andina ha emitido interesantes pronunciamientos de interpretación prejudicial sobre valoración y creo que deberíamos aplicar y leer un poco más tanto la aduana como el sector privado, el tribunal fiscal y estar al tanto del pronunciamiento que va emitiendo la comunidad andina. A veces la evaluación que hace la aduana porque yo creo que el personal y los funcionarios tienen el conocimiento, pero a veces la evaluación es un poco sesgada, porque tal vez esa es la directriz que debían seguir, pero la OMC y la Comunidad Andina



si han emitido bastante conocimiento sobre la evaluación probatoria, los documentos probatorios como deben ser evaluados, pero es la aduana quien no aplica estos criterios de valoración.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted que el tribunal fiscal deba actualizar criterios de valoración probatoria y además del tribunal fiscal la corte suprema también dar más claridad en estos temas probatorios de valoración?

**Entrevistada:**

El tribunal fiscal te comento que, si hace una evaluación integral, el análisis no solo pasa por la factura comercial y no se queda solo si tiene o no los requisitos que están establecidos en el reglamento nacional de valoración, en la decisión 571 de la CAN, no se queda ahí la evaluación, se hace una evaluación integral de todos los documentos probatorios que presenta el importador quizás el pago no se ha hecho en el plazo indicado en la factura y a veces la aduana dice como el pago lo hiciste después o antes de lo que dice la factura, entonces eso resta mérito probatorio pero en realidad se está acreditando el pago, entonces el tribunal fiscal si hace una valoración justa, exhaustiva para ver si efectivamente te está demostrando que ese es el precio pagado, por ese lado yo si considero ello que el tribunal hace una correcta revisión de los medios probatorios en cuanto al poder judicial bueno no hay una especialización, sabemos que hay juzgados especializados en lo contencioso pero yo que he visto estas sentencias a veces no hay mayor análisis, no es como se basan en el tribunal fiscal, no es como se basan en lo que ha dicho la aduana, dependiendo del criterio del juez, pero no hay un mayor análisis.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted considera que una mala o equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos del importador y por ende el comercio?

**Entrevistada:**

Claro, porque el importador que se cuida, que cuida su importación, quizás el pago lo efectúa a través de una tarjeta de crédito, se efectúa a través de una cobranza de importación que encarece un tanto la importación cuando vea que

de nada o poco le va a servir porque le van a ajustar igual el valor, obviamente no estamos incentivando el comercio, estamos poniendo trabas, entonces la valoración no debe ser una usada como una barrera no arancelaria como una traba, más bien debe cuidar y fomentar el comercio y que los importadores paguen lo que realmente corresponde sobre las mercancías y los tributos que correspondan de esas mercancías pero no debe ser usado como una herramienta burocrática de alguna manera para entorpecer las operaciones entonces, sí efectivamente, a veces cuando hay una mala valoración de los documentos estamos vulnerando los derechos de los importadores, hasta del debido procedimiento, derecho a la defensa porque los importadores pueden presentar una serie de documentos, contratos, catálogos, documentos de su proveedor, una carta, declaración jurada del proveedor que muchas veces que son evaluadas y podría dar esta vulneración a sus derechos dentro del procedimiento de duda razonable.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿usted qué opinión tiene sobre la valoración aduanera que se realiza en otras legislaciones, en otros países, si hay alguna diferencia?

**Entrevistada:**

Escuché a un especialista hace poco, hace unos meses en una charla que era de México y comentaba cómo se daba la valoración en ese país y en realidad me quedé sorprendida pero no gratamente sorprendida porque creo que su situación estaba peor que la nuestra, entonces presentaban una serie de documentaciones pero que la aduana tenía varios criterios o que el tribunal administrativo seguía ese mismo lineamiento, en ese caso creo que estamos mejor en nuestro país porque el tribunal fiscal de alguna manera hace una evaluación más exhaustiva de los documentos, cuando escuché a este especialista dije que bueno que hay esta situación en nuestro país porque esto no fomenta realmente el comercio, poner tantas trabas a los importadores, teniendo tantas complicaciones para poder hacer las operaciones de comercio internacional y además cargarle tantos impuestos de manera injusta, ocasiona que encarezcan sus importaciones y finalmente perjudicando a sus

consumidores, entonces el importador solo tiene que pagar lo que realmente solo lo que le ha costado su mercancía ni más ni menos, eso es lo correcto.

**Entrevistador:**

Llevo más de año y medio viendo los temas de duda razonable y algunas veces he podido determinar que a veces era una copia y pega de las resoluciones anteriores o inclusive a veces si un contrato le faltaba una cosa mínima que no se cumplía, desvirtuaba el contrato la administración, entonces la siguiente pregunta es, ¿usted considera que se está realizando una adecuada motivación de las resoluciones o de los informes de determinación de valor?

**Entrevistada:**

Yo creo que los informes de valor si están motivados pero la motivación o el criterio con el que motivan es un criterio muy sesgado, como tú bien dices van revisando documento por documento y van descartando el mérito probatorio, por ejemplo, que el voucher tenga una numeración o un número de liquidación del banco que tenga cuatro dígitos, pero en el mensaje Swift se indica ese número de liquidación, pero el banco por un tema interno agrega más dígitos, más números porque es una codificación que identifica a esa agencia pero es un tema interno del banco pero por esos dígitos adicionales, resta méritos probatorios al voucher, al mensaje swift y a todos los demás documentos, entonces puede estar motivado pero el criterio que han usado para motivarlo es un criterio muy sesgado, es una evaluación muy parcial, van evaluando documento por documento en donde a veces no se hace una evaluación real sobre esa documentación que tanto le cuesta al importador tenerla, porque hay que pagar un mensaje swift, hay que pedir cartas al banco para que de alguna manera digan si este importador ha hecho una transferencia al proveedor que son trámites que te tardan días y que tienen un costo, entonces debería haber un mayor trabajo por parte de la aduana, es decir una evaluación real de los documentos que se presenten que haya una evaluación integral de estos documentos, creo yo que muchos casos no llegarían al tribunal fiscal si la aduana tuviera una evaluación más exhaustiva.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿por qué no realiza la comunicación directa con la entidad bancaria cuando el reglamento le faculta consultar con el banco si se ha hecho la transacción a que se debe que no se hagan las consultas por el banco?

**Entrevistada:**

Yo he visto que la aduana al respecto señala en todas sus resoluciones cuando resuelven el reclamo, la aduana dice esto es facultativo, que pueden hacer el requerimiento de información pero que no están obligados, ahora he visto recientes casos, en donde la aduana si ha pedido información al banco y el banco le ha dicho no te puedo dar información porque esta información es de mi cliente y por eso no te puedo brindar información, en todo caso que sea por la vida judicial y que pidan el levantamiento del secreto bancario pero yo no te puedo proporcionar esta información, entonces ahí sí habría que ver qué sucede, ver que tan sencillo es para la aduana obtener esta información.

**Entrevistado:**

Finalmente, a modo de cierre, ¿quisiera aportar algo más al presente tema doctora?

**Entrevistada:**

Bueno, creo que ya lo dije todo con respecto al tema.

**Entrevistado:**

Bien doctora, muchas gracias por su tiempo y por sus aportaciones a este tema de investigación.

## **Entrevistado N° 07:**

Entrevistada Anónima

### **Breve reseña del entrevistado:**

Abogada, egresada de la UNMSM, Magíster en Derecho con Mención en Aduanas y estudios de Doctorado por la UNFV, Especialista en Aduanas por el ex IATA, Especialista en Gestión Aduanera y en Comercio Exterior por IDEX, Especialista en Derecho Administrativo por la PUCP y en Docencia Universitaria por la UPCH. Con amplia experiencia laboral en las Intendencias de Aduana Aérea del Callao, Paita y Marítima del Callao. Con experiencia docente a nivel Pre grado y Postgrado en universidades públicas y privadas como la UNMSM, U. Continental, entre otras, colegios profesionales y diversos centros académicos en el país. Autora de diversos artículos de derecho, siendo ponente de los mismos en los congresos académicos de Argentina, Colombia, Bolivia, México y el interior del Perú.

**Fecha:** 02/12/2021

### **Desarrollo de la entrevista**

#### **Entrevistador:**

Este tema trata de la valoración de la prueba en el procedimiento de duda razonable, la primera pregunta es, ¿considera usted que la autoridad aduanera realiza una valoración razonada de los documentos comerciales, financieros y contables?

Entrevistada:

Esa es una pregunta subjetiva que no puedo responder.

#### **Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre el tratamiento que se le ha dado a la valoración de la prueba aduanera?

**Entrevistada:**

En materia de valoración aduanera, la prueba resulta esencial al momento de determinar el valor correcto en aduanas, en ese sentido, la prueba es el elemento principal dentro del procedimiento porque si bien las administraciones aduaneras en general en base al acuerdo de valor de la OMC parten del análisis de la factura comercial y del cumplimiento de ciertos requisitos que se norman de país en país con algunas exigencias, y cada país a través de su norma interna a través de un reglamento de valor pues ha determinado cuales van a ser esos requisitos esenciales, el cumplimiento y la aplicación del primer método no solo se supedita al cumplimiento de los requisitos que revisan la factura, un segundo elemento también es cuando el indicador de precios está muy por debajo del valor con el que usualmente se importa esa mercancía entonces tendríamos dos elementos por un lado el cumplimiento de los requisitos de la factura y cuanto es el indicador de precios del momento en el lapso de un año, antes o después de la fecha de embarque sino que incluso esos dos elementos están supeditados a la evaluación de la prueba, esos es que la carga probatoria que presente un importador ya sea en documentos comerciales como en documentos bancarios o documentos contables, puedan sustentar el valor de transacción en sí esto es que sí la carga de la prueba es tan suficiente y oportuna puede superar el hecho de que tal vez la factura no cumpla con los requisitos que no son completamente exigibles o que si la carga de la prueba demuestra que el importador ha sido pasible de un descuento por ejemplo, si ha sido pasible de un descuento y logra demostrarlo y ese descuento cumple con los requisitos entonces la carga de la prueba pesaría más para sustentar ese valor de transacción que el solo indicador de precios más altos a la fecha que se está importando el producto.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿cuál es el tratamiento que el tribunal fiscal ha venido dando sobre la valoración de la prueba?

**Entrevistada:**

Bien el tribunal fiscal observa que se hayan seguido los lineamientos para la evaluación de la prueba digamos, si el usuario ha presentado determinadas pruebas de manera oportuna en el plazo que la administración le haya brindado para ello, el tribunal va verificar que efectivamente se haya realizado ese análisis

documentario, el tribunal fiscal no evalúa las pruebas tampoco determina el valor porque esa no es su función y en varias resoluciones ha ratificado ese criterio, el tribunal simplemente garantiza o vela por el hecho que la administración haya actuado de acuerdo al debido procedimiento, motivado su acto administrativo, valorado las pruebas y haber valorado el derecho de defensa del usuario.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿considera usted que una mala o equívoca valoración de la prueba afectarían los derechos de los importadores y por ende al comercio?

**Entrevistada:**

Como en todo procedimiento administrativo si es que la autoridad administrativa no evalúa de manera idónea la carga probatoria que presenta el importador pues definitivamente el acto administrativo finalmente estaría vulnerando muchos derechos que le asisten al administrado entre ellos su derecho de defensa, su derecho a tener una decisión motivada por parte de la administración pública y también estaría lesionando principios importantes que resguardan todo procedimiento administrativo como el principio de verdad material por ejemplo y el debido procedimiento.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿qué opinión tiene usted sobre la valoración de la prueba en otras legislaciones, en otros países?

**Entrevistada:**

Bueno, en otros países como Argentina o Brasil podríamos decir que el procedimiento de valoración no es el mismo, es decir con las mismas reglas que tiene Perú, ellos por ejemplo tienen otro modelo, otro sistema, pero la valoración de la prueba, en cualquier legislación deben seguir los criterios generales que dicta el derecho administrativo, si el usuario presenta una carga probatoria, esta carga probatoria tiene que ser evaluada de manera completa de manera integral, ni siquiera de manera aislada, de manera conjunta hasta llegar a la verdad material de los hechos que es un principio que rige no solo a la legislación peruana sino a todas las legislaciones ahora si revisamos a la legislación Argentina, ellos tienen otras figuras por ejemplo la conciliación administrativa que

tal vez no tenemos nosotros, en Brasil, no se le da la oportunidad al importador de presentar una orden de depósito a efectos de que puedan obtener el levante de sus mercancías, ellos son más drásticos, ellos no contemplan esas figura, ellos manejan un modelo de precios sensiblemente bajos que va al 30% y si es que se ha sobrepasado ese porcentaje donde se puede presumir que el precio que se está declarando es bajo simplemente la mercancía es comisada y el usuario no tiene la alternativa de recuperar esa mercancía a ese nivel, mientras que en la legislación peruana, si tu precio es sustancialmente bajo y tu garantizas el pago de los impuestos puedes obtener el levante de tus mercancías y seguir el procedimiento administrativos por el tiempo que dure este, en Brasil no, si tu precio es sustancialmente bajo no tienes la oportunidad de presentar tu orden de depósito que garantice el pago de tu tributación, simplemente las mercancías caen en comiso hasta que se demuestre y si no se demuestra, la administración se hace de tus mercancías.

**Entrevistador:**

La siguiente pregunta es, ¿cuál es su opinión respecto a la fundamentación y motivación que se realizan en los informes de determinación de valor?

**Entrevistada:**

Bueno, en líneas generales los informes de determinación de valor deben de contener la base fáctica, la base de hechos que hagan un recuento de todo el procedimiento de duda razonable, así como los expedientes que el importador haya podido presentar y en una fase analítica integrar su análisis con la base legal y el análisis de la carga probatoria, además de eso al ser un informe técnico tiene que exponer el uso del método de valoración y el cumplimiento de los requisitos de las referencias que se están empleando entonces los informes de determinación de valor deben de ser integrales, deben de contener una determinación conjunta de toda la documentación, deben tener un sustento técnico y con relación a las mercancías por ejemplo, deben cumplir dos principios básicos que exige el acuerdo y estos son que las referencias a emplearse sean comercialmente intercambiables y que puedan cumplir la misma función.

**Entrevistador:**



En el reglamento le faculta a la administración con la entidad bancaria, mi pregunta es, ¿a qué se debe que en ocasiones no pueda realizar consultas directas para ver si efectivamente se ha realizado una transferencia en los bancos?

**Entrevistada:**

Bueno, si bien la administración puede hacer este intercambio de consultas con las entidades bancarias recordemos que los procedimientos de valoración pues no son 20 o 30 son muchísimos procedimientos de valoración y la administración se reserva el hecho de poder luego de evaluar la carga probatoria y esta tal vez tener la suficiente cantidad de inconsistencias que evidencian que no se ha pagado el precio realmente pagado o por pagar pues ya no sería necesario que realice estas consultas con los bancos, entonces la administración puede reservar esa consulta solo a los casos que considere necesario.

**Entrevistado:**

A modo de cierre, ¿quisiera acotar algo más al presente tema?

**Entrevistada:**

No, muchas gracias.

**Entrevistado:**

Bien doctora, eso sería todo y muchas gracias por su disponibilidad de tiempo.

**ANEXO N° 09: Procesamiento de datos.**

*Tabla 5: Procesamiento de datos.*

OBJETIVOS	CATEGORÍA	SUBCATEGORÍA	E. N° 01	E. N° 02	E. N° 03	E. N° 04	E. N° 05	E. N° 06	E. N° 07
<b>Determinar si la valoración actual de la prueba en los procedimientos de duda razonable cumple los criterios de razonabilidad</b>	<b>Valoración de la prueba aduanera</b>	<b>Valoración Razonada</b>	La Administración aduanera cuenta con pocas herramientas para hacer una valoración probatoria adecuada o en conjunto de los documentos conforme a las normas de valoración.	La documentación que presenta el importador para acreditar el primer método, se analiza, pero se es muy formal y se buscan algunos errores que, en realidad, son errores de digitación o que no son errores sino información que dependen de la entidad financiera, además realiza un análisis simple de la revisión de la	Lamentablemente no, en ciertos casos los funcionarios no valoran adecuadamente las pruebas, no utilizan criterios básicos para poder hacer un análisis de los documentos, si un funcionario tiene dudas podría preguntarle al banco directamente, en cambio eliminan el valor probatorio de documentos financieros que finalmente son los que se van a demostrar que	No se viene realizando una valoración probatoria razonada porque incluso a veces se vulnera o se transgreden las propias reglas que están consagradas en el D.S 186-99 EF y es la norma nacional que recoge las reglas de valoración de la OMC y se interpretan mal, si estuviera haciendo buen trabajo, no habría tantas	La administración aduanera tiende a descalificar o desaplicar el valor y no tiene un fundamento correcto, en mucho de los casos no dice cuáles son las razones por las cuales esa duda es así, incluso a veces desde mi experiencia uruguaya, tampoco tiene cita	La administración aduanera realiza una evaluación a veces no tan completa como en una evaluación integral. La aduana observa alguna documentación sin hacer un análisis integral.	Se abstiene de responder la pregunta

				información y no hace una verificación o una investigación más profunda sobre la documentación que emiten los bancos para descartar como medio probatorio.	se realizó una transferencia.	resoluciones del tribunal fiscal.	concreta a partir cuales son los documentos y de qué forma se estaría demostrando de que ese documento sería contrario a una declaración.		
		<b>Tratamiento Legal y/o dogmático</b>	Se ha abordado en forma paulatina el tema de la prueba aduanera, actualmente existe poca información que ha afectado al derecho aduanero y ha generado	Hoy en día tanto la sunat y también el tribunal fiscal hacen una valoración muy de coincidencias en cuanto a la información básicamente, pero no hacen un tratamiento o un análisis con profundidad si	La mayor producción al menos sobre temas de valoración aduanera en español la tenemos en Argentina y en Uruguay, a nivel de doctrina existe cierto tratamiento por ahí, pero que no se ha desarrollado	Bueno sí, al menos de autores nacionales me parece que no han escrito mucho, si hay por ejemplo en Argentina, España y otros países, en los cuales se profundiza más, pero que aquí en Perú es un campo	Uno de los problemas es que el derecho aduanero tiene una profundidad tan grande normativo que todos los especialistas han dedicado mucho a la parte	A nivel de jurisprudencia sí se ha desarrollado extensamente como se debe evaluar los documentos	En materia de valoración aduanera, la prueba resulta esencial al momento de determinar el valor correcto en aduanas, en ese sentido, la

			<p>algunas controversias que se hubieran evitado si se hubiera regulado el tema de una forma más completa.</p>	<p>es o no una operación válida</p>	<p>tanto en el tema de la duda razonable, en nuestro procedimiento es bastante complejo y está lleno de plazos, lo que hace que el periodo de prueba de la duda sea bastante corto y lamentablemente no hemos podido ahondar por ahí, creo que la mayoría ha esperado a ver como resultan los fallos en sede administrativa y en sede judicial sobre esos temas, entonces, por ahí ha quedado un poco relegada la</p>	<p>que debería implementarse tanto en la administración aduanera como los propios profesionales de las ramas del derecho, economía o contabilidad donde inciden estos temas.</p>	<p>sustancial y ha quedado un poco relegada la parte de análisis a nivel de procedimiento y de procesos, en toda esa línea sin duda en lo más importante es el análisis de esos medios de prueba porque determinará por lo menos esa verdad de expediente que es lo que se podría llegar a determinar</p>	<p>prueba es el elemento principal dentro del procedimiento porque si bien las administraciones aduaneras en general en base al acuerdo de valor de la OMC parten del análisis de la factura comercial y del cumplimiento de ciertos requisitos que se norman de país en país con algunas</p>
--	--	--	--	-------------------------------------	---	--	---	---

					producción jurídica.				exigencias, y cada país a través de su norma interna
		<b>Funcionario que valora las pruebas</b>	Necesitamos disposiciones legales que establezcan parámetros para realizar una correcta determinación probatoria, además de tener reglas claras para aplicar correctamente la determinación del valor.	En mi experiencia y como trabajador de sunat en áreas donde se emitían resoluciones, lamentablemente hay una gran falencia, muchas veces hay personal que no son especialistas en temas legales, no solamente basta con citar la norma, sino que hay que interpretarla, asimismo, no solo se trata de copiar un	El trabajo de valorar una mercancía, es un trabajo técnico legal, si bien puede ser que el especialista no sea abogado, sea contador porque a veces hay temas documentarios que son contables, financieros y muchos abogados no pueden manejar esos datos porque no los entienden, cuando hablamos de una	Debe ser una tarea multidisciplinaria porque si bien es cierto no es una regla fija pero muchas veces a muchos abogados, no les gusta las matemáticas, los cálculos y se necesita un poco de ello, pero si pienso que debería haber una revisión final con el asesor legal, este a su vez debe conocer temas sobre valoración,	La presencia del abogado le va a dar una formulación no solamente destinada a lo que puede haberlo determinado o sino con el análisis previo de todos los métodos que significa y entre otros es como se van a valorar esos	no necesariamente tiene que ser un abogado para que se emita un buen informe de valor lo que sí habrá que pasar por una revisión por el jefe de valoración que sea un abogado y que pueda verificar que ese acto administrativo esté	un informe técnico tiene que exponer el uso del método de valoración y el cumplimiento de los requisitos de las referencias que se están empleando entonces los informes de determinación de valor deben de

				formato en una resolución sino es que la resolución represente un análisis técnico jurídico de los hechos.	interpretación normativa creo que sí debería haber un filtro legal	para indicarle al economista o contador sobre la situación y pueda haber un fundamento y una adecuada motivación.	medios de prueba desde el punto de vista jurídico porque en definitiva es una valoración jurídica.	bien motivado donde se cumplan los requisitos de validez, en el fondo creo que puede ser realizado por cualquier especialista con la debida formación y especialización.	ser integrales, deben de contener una determinación conjunta de toda la documentación
		<b>Organismos internacionales Aduaneros</b>	Habría que identificar entonces qué aspectos se pueden tratar a nivel nacional, qué aspectos requieren ser incluidos en	Es importante, en nivel de la comunidad andina o a nivel del reglamento comunitario sería vital establecer criterios probatorios de análisis de la documentación comercial,	El acuerdo no establece de manera precisa cómo valorar pruebas, no te plazos para la duda razonable, en la legislación andina no es detallada eso se lo dejan a cada país, me parece correcto que cada país pueda	Estaría bien regular la actuación probatoria desde el marco internacional, teniendo como base el rol principal de las administraciones aduaneras debe ser de facilitar el comercio.	Si bien es cierto la OMA o la OMC sientan las bases para que todos los países puedan aplicar el proceso de duda razonable cada país	la Comunidad Andina ha emitido interesantes pronunciamientos de interpretación prejudicial sobre valoración	si bien las administraciones aduaneras en general en base al acuerdo de valor de la OMC parten del análisis de la factura comercial

			<p>una agenda ya a nivel de comunidad andina para que se regule en ese ámbito y si es el caso que otros temas pueden ser ya abordados a nivel de OMC.</p>	<p>financiera y contable.</p>	<p>definir internamente cómo se va a dar el proceso probatorio, lo que sí creo que deberían existir a nivel CAN algunas directrices mínimas, que puedan permitir que el plazo de pruebas no sea tan corto, es decir a nivel OMC o CAN debería tener normas más generales como el marco aplicable.</p>		<p>tiene pues el deber de legislar de acuerdo a su país</p>	<p>pero es la aduana quien no aplica estos criterios de valoración .</p>	<p>y del cumplimiento de ciertos requisitos que se norman de país en país con algunas exigencias</p>
		<p><b>Criterios de valoración probatoria</b></p>	<p>Si y que esto pueda finalmente acabar en una legislación o en una jurisprudencia que nos</p>	<p>El tribunal fiscal debería elaborar criterios para una mejor verificación de la prueba que exista predictibilidad</p>	<p>Tenemos jurisprudencia de observancia obligatoria referida a la valoración de prueba, tenemos jurisprudencia recurrente</p>	<p>Cuando el tribunal se pronuncia y sus resoluciones no tienen un carácter vinculante, la administración</p>	<p>Es importante fijar criterios de valoración probatoria en los procedimientos de duda</p>	<p>el tribunal simplemente garantiza o vela por el hecho que la administración haya</p>	<p>el tribunal fiscal no evalúa las pruebas tampoco determina el valor porque esa no es</p>

			<p>ayude a tener más clara las cosas.</p>	<p>en las operaciones de comercio exterior y la probanza, pero siempre teniendo en cuenta el tema de la verdad material, no ser tan formalistas en la acreditación</p>	<p>también y pronunciamiento, si han entrado a ver el valor probatorio de varios documentos, el tema es que mientras estos criterios no sean recogidos en la norma, solamente se quedan así en criterios y sunat no está obligada a hacer lo suyo.</p>	<p>aduanera no suele aplicar los criterios jurídicos, por el contrario, se guían de aquellas resoluciones del tribunal fiscal que tengan carácter vinculante, es decir tengan la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria, entonces es recomendable que existan criterios del tribunal para efectos de que ya se evite, estos procedimientos contenciosos.</p>	<p>razonable, para que oriente a la administración a analizar correctamente las pruebas que el importador las ofrezca, evitando formalismos innecesarios.</p>	<p>actuado de acuerdo al debido procedimiento, motivado su acto administrativo, valorado las pruebas y haber valorado el derecho de defensa del usuario</p>	<p>su función y en varias resoluciones ha ratificado ese criterio, el tribunal simplemente garantiza o vela por el hecho que la administración haya actuado de acuerdo al debido procedimiento</p>
		<b>Incorrecta valoración de la prueba</b>						cuando hay una mala valoración	si es que la autoridad administrati



			<p>Si falla la valoración probatoria, tiene un costo, no solo para el importador, sino un costo que puede ser tributario, pero también puede ser no tributario, como podría ser un costo logístico por la permanencia de la mercancía en el depósito temporal o pago de sobre estadía, etc. Esto a su</p>	<p>Primero afecta al derecho de defensa del importador y segundo afecta al comercio exterior, hay frustración en el empresario porque la mayoría de importadores a quien se le aplica el ajuste de valor son pues medianos y pequeños importadores que son emprendedores, muchos importadores han dejado de importar por la cantidad de ajustes que se le realizan, esto</p>	<p>Restarles valor probatorio a los documentos financieros presentados por el importador, hace que ya no tenga como acreditar que la transferencia fue efectuada y claro si ya no puedo demostrar que hice la transferencia, ya no puedo demostrar el precio realmente pagado o por pagar. Falta establecer criterios básicos y mínimos por los que se pueden establecer dudas razonables, deberían utilizar</p>	<p>Definitivamente sí, una incorrecta valoración de la prueba afecta a los importadores, optando el funcionario aduanero una postura pro fisco, que perjudica al importador y perjudica a los consumidores porque al final son ellos los que terminan pagando por todos los excesos que se cometen en el campo de la valoración aduanera.</p>	<p>La valoración incorrecta vulneran directamente a los derechos del importador, tiene una consecuencia económica que repercute evidentemente de manera de que incrementa el valor, pero además eso desde el punto de vista de la escala económica eso baja a los consumidore</p>	<p>de los documentos estamos vulnerando los derechos de los importadores, hasta del debido procedimiento, derecho a la defensa porque los importadores</p>	<p>va no evalúa de manera idónea la carga probatoria que presenta el importador pues definitivamente el acto administrativo finalmente estaría vulnerando muchos derechos que le asisten al administrado entre ellos su derecho de defensa, su derecho a tener una decisión motivada por parte de la</p>
--	--	--	---	--	--	---	---	--	--

			<p>vez, se replica a nivel macro, en que tan competitivo somos como país si gestionamos mal nuestros procesos.</p>	<p>se plasma en el precio final del consumidor, algunos importadores pasan a la informalidad por no haber en ciertos casos un análisis muy a profundidad sobre los medios probatorios presentados.</p>	<p>criterios más nuevos el tribunal fiscal o permitir que los funcionarios puedan tener cierto margen de autonomía en la valoración de pruebas para no ceñirse a lo que pueda ser un criterio muy estricto.</p>		<p>s porque el hecho de que cualquier incremento de materia de valor eso no lo absorbe el importador queda claro de que eso significa en definitiva un incremento en el consumo.</p>	<p>administración pública y también estaría lesionando principios importantes que resguardan todo procedimiento administrativo como el principio de verdad material por ejemplo y el debido procedimiento.</p>
--	--	--	--	--	---	--	--	--

<p><b>Analizar la legislación comparada respecto a la valoración de la prueba en los procedimientos de duda razonable</b></p>	<p><b>Valoración de la prueba en Latinoamérica</b></p>	<p><b>Diferencias sustanciales</b></p>	<p>Casos como los de Argentina, donde por lo menos estamos hablando de un referente en Latinoamérica, ellos tienen una legislación más completa comparada con la nuestra, pero también tenían dificultades en el tema probatorio</p>	<p>En otras legislaciones, existe mucha documentación emitida por el sistema digital, el procedimiento de despacho, importación, exportación que tienen mecanismos digitales, entonces en el comercio exterior se necesitan que los que van a valorar la prueba conozcan de otras ramas de estudio, por ejemplo, deben conocer de operatividad financiera de comercio exterior</p>	<p>La valoración aduanera en español la tenemos en Argentina y en Uruguay, a nivel de doctrina existe cierto tratamiento por ahí, pero que no se ha desarrollado tanto en el tema de la duda razonable,</p>	<p>En Argentina, España y otros países, en los cuales se profundiza más la normativa de valoración probatoria aduanera.</p>	<p>En Uruguay, lo tenemos dividido así, en distintas instancias donde se podría dar esta duda sobre el valor, cualquier supuesto que tenga como antecedente una incorrecta declaración tiene como correlato la incorrecta determinación de tributos, la defraudación de valor se sustancia y se disputa a nivel judicial por lo cual la aduana se desprende</p>	<p>países como Argentina o Brasil podríamos decir que el procedimiento de valoración no es el mismo, es decir con las mismas reglas que tiene Perú, ellos por ejemplo tienen otro modelo, otro sistema, pero la valoración de la prueba</p>
---	--	--	--	--	---	---	---	---

							de ese asunto, entonces ahí una de las grandes diferencias con el resto de los países.			
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--