



SUMARIO TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA

	Pág.
PROCESO 408-IP-2016 Interpretación Prejudicial Consultante: Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1 con Sede en la Ciudad de Quito de la República del Ecuador Expediente interno del Consultante: 17510-2016-00137Referencia: Certificación del Origen de las Mercancías	2
PROCESO 432-IP-2016 Interpretación Prejudicial Consultante: Sala Única del Tribunal Distrital 1 de lo Contencioso Tributario con Sede en Quito de la República del Ecuador Expediente interno del Consultante: 17506-2014-0051Referencia: Doble Tributación	13
PROCESO 457-IP-2016 Interpretación Prejudicial Consultante: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. Expediente interno del Consultante: 2192-2015 Referencia: Procedimiento de Duda Razonable.....	29

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA****Quito, 21 de septiembre de 2017**

Proceso : 408-IP-2016

Asunto : Interpretación Prejudicial

Consultante : Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1 con Sede en la Ciudad de Quito de la República del Ecuador

Expediente interno del Consultante : 17510-2016-00137

Referencia : Certificación del Origen de las Mercancías

Magistrado Ponente : Hugo Ramiro Gómez Apac

VISTOS

El Oficio 1353-2016-TDCTN1SUCQ-SXVZ del 13 de julio de 2016, recibido físicamente el 18 de julio de 2016, mediante el cual la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1 con Sede en la Ciudad de Quito de la República del Ecuador solicitó Interpretación Prejudicial de la Decisión 416 de la Comisión de la Comunidad Andina, a fin de resolver el Proceso Interno 17510-2016-00137; y,

El Auto del 24 de abril de 2017, mediante el cual este Tribunal admitió a trámite la presente Interpretación Prejudicial.

A. ANTECEDENTES**1. Partes en el Proceso Interno**

Demandante : Papeles Industriales Indupapel Cía. Ltda.

Demandado : Servicio Nacional de Aduana del Ecuador - SENA E



2. Hechos relevantes

- 2.1. El 12 de agosto de 2015 el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante, el **SENAE**) notificó a Papeles Industriales Indupapel Cía. Ltda (en adelante, **Indupapel**) el Oficio de Notificación de Inicio de Control Posterior - Revisión Pasiva JRP 2015-1015-I001, mediante el cual se dispuso la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en las Declaraciones Aduaneras de Importación 028-2011-10-10066991, 028-2011-10-10101099 y 082-2011-10-10007612, para lo cual se le requirió la presentación de cierta información.
- 2.2. El 19 de agosto de 2015, Indupapel presentó parte de la documentación requerida y solicitó prórroga para cumplir con presentar la totalidad de los documentos.
- 2.3. El 31 de agosto de 2015, el SENAE notificó a Indupapel con el Oficio JRP2-2015-1015-R002 y le concedió una prórroga para presentar la documentación requerida.
- 2.4. El 2 de septiembre de 2015, Indupapel dio cumplimiento a lo solicitado por el SENAE.
- 2.5. El 10 de diciembre de 2015, el SENAE notificó a Indupapel con la Rectificación de Tributos JRP2-2015-1015-D001, mediante la cual le exigió la cancelación de una diferencia respecto de los tributos cancelados inicialmente.
- 2.6. Indupapel presentó recurso administrativo de impugnación en contra de la Rectificación de Tributos JRP2-2015-1015-D001¹.
- 2.7. El 22 de marzo de 2016, mediante Resolución SENAE-DNJ-2016-0068-RE, el SENAE declaró sin lugar el reclamo administrativo y se ratificó la validez de la Rectificación de Tributos JRP2-2015-1015-D001.
- 2.8. El 19 de abril de 2016, Indupapel interpuso una demanda contencioso tributaria contra la Resolución SENAE-DNJ-2016-0068-RE.
- 2.9. El 1 de junio de 2016, el SENAE contestó la demanda contencioso tributaria.
- 2.10. El 5 de julio de 2016, mediante providencia s/n, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario N° 1 con Sede en la Ciudad de Quito de la República del Ecuador solicitó Interpretación Prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

¹ De la revisión del expediente interno no es posible advertir la fecha de presentación de dicho recurso.



3. Argumentos de la demanda contencioso tributaria presentada por Indupapel

3.1. Indupapel importó los siguientes productos:

- Refrendo 028-2011-10-10066991: papel servilleta.
- Refrendo 028-2011-10-10101099: papel servilleta y papel higiénico.
- Refrendo 082-2011-10-10007612: papel servilleta.

3.2. La clasificación de los aranceles se realizó correctamente, dado que todas las mercancías importadas se encontraban presentadas en bobinas (rollos) semielaboradas, lo que significa que requieren de un proceso productivo para convertirlo en producto terminado, punto de partida que le permite clasificar dichas mercancías en la subpartida 4803.00.90.00.

3.3. La Decisión 416 establece que las mercaderías originarias gozarán del programa de liberación, independientemente de la forma y destino del pago que realice el país importador. Por tanto, el hecho de que en el certificado de origen emitido por el país exportador, Perú, conste una partida arancelaria distinta, la aduana del Ecuador no puede desconocer el origen de la mercancía, por lo que dicho cambio no debe alterar la condición de que los productos continúen gozando de la liberación arancelaria del 100%, y que, por lo tanto, puedan ingresar al país con arancel preferencial del 0%; ello debido a que el cambio de partida arancelaria no conlleva a que los productos importados por su empresa pierdan su origen; es decir, originarios de Perú.

3.4. El SENA E estaría contraviniendo el principio jurídico de prevalencia del fondo sobre la forma.

4. Argumentos de la contestación del Senae

4.1. Indupapel realizó la importación de papel servilleta y papel higiénico mediante refrendos 028-2011-10-10066991, 028-2011-10-10101099 y 082-2011-10-10007612, mercadería que fue declarada en la subpartida arancelaria 4803.00.90.00 "Los demás".

4.2. El SENA E, en el ejercicio de sus facultades, dio inicio al control posterior requiriendo a Indupapel la remisión de copias certificadas de los documentos de soporte y acompañamiento de las declaraciones aduaneras 028-2011-10-10066991, 028-2011-10-10101099 y 082-2011-10-10007612, así como las fichas técnicas y/o catálogos del fabricante traducidas al español, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en sus declaraciones aduaneras antes mencionadas.

4.3. Posterior al análisis del contenido de las declaraciones aduaneras y junto con la información técnica proporcionada por Indupapel se generaron



Proceso 408-IP-2016

dudas en la clasificación arancelaria de las mercancías declaradas como papel higiénico y papel servilleta en la subpartida 4803.00.90.00 "Los demás".

- 4.4. En virtud a ello, se solicitó a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera que emita un informe respecto de la determinación de la clasificación arancelaria de las mercancías importadas. En ese sentido, dicha dirección determinó que las mercancías denominadas "Papel Servilleta modelo 24CM PAR", amparadas en la declaración aduanera de importación 082-2011-10-10007612, fueron declaradas erróneamente en la subpartida arancelaria 4803.00.90.00, debiendo corresponderle la subpartida 4818.30.00.00.²
- 4.5. De la verificación de la fecha de las facturas comerciales y de los certificados de origen se advirtió que solamente la declaración aduanera de importación 082-2011-10-10007612 se acogió al tratamiento preferencial TPCI 0064 que libera en forma porcentual el *ad-valorem* por tema de origen.
- 4.6. El Certificado de Origen 070598, como respaldo de la declaración aduanera de importación 082-2011-10-10007612, fue expedido con fecha posterior a la emisión de la Factura Comercial 006-001909, tal como lo estipula el Artículo 12 de la Decisión 416; sin perjuicio de ello, se evidenció que el código 4803.00.90.00 dejó de amparar la mercancía denominada "Papel Servilleta modelo 24CM PAR" una vez que se realizó la correcta clasificación arancelaria, por lo que, dicha mercancía ya no sería susceptible de mantener el tratamiento preferencial que libera en forma porcentual el *ad-valorem* por tema de origen.
- 4.7. El error en la clasificación arancelaria también implica un cambio en el porcentaje de *ad-valorem* del 10% (subpartida declarada 4803.00.90.00) al 30% (subpartida correcta 4818.30.00.00).

B. NORMAS A SER INTERPRETADAS

El Tribunal consultante solicitó Interpretación Prejudicial de la Decisión 416 Normas Especiales para la Calificación y Certificación del Origen de las Mercancías. Procede la Interpretación Judicial de los Artículos 15 y 19 de la Decisión 416, referidos a la constitución de garantías y a la presentación de Certificados de Origen con posterioridad al despacho a consumo, respectivamente, por ser pertinente para el presente caso.³

² Informe técnico DNR-DTA-JCC-RVU-IF-2015-948, del 19 de octubre de 2015.

³ Decisión 416 Normas Especiales para la Calificación y Certificación del Origen de las Mercancías.-

"Artículo 15.- Las autoridades aduaneras del País Miembro importador no podrán impedir el desaduanamiento de las mercancías en casos de duda acerca de la autenticidad de la

**C. TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN**

1. Normas de origen y certificado de origen andino de las mercancías. Aplicación de la Decisión 416 al mercado interno de los países miembros de la Comunidad Andina.
2. El principio del complemento indispensable.

D. ANÁLISIS DE LOS TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. **Normas de origen y certificado de origen andino de las mercancías. Aplicación de la Decisión 416 al mercado interno de los países miembros de la Comunidad Andina**
 - 1.1. En el presente caso, la demandante indicó que la aduana del Ecuador no puede desconocer el origen de la mercancía, por lo que la modificación de la partida arancelaria no debería alterar la condición de que los productos importados son originarios de Perú y que gocen de la liberación arancelaria del 100%. Por ello, resulta pertinente desarrollar el presente tema.
 - 1.2. La Decisión 416 de la Comisión de la Comunidad Andina regula la figura del Certificado de Origen Andino de las Mercancías. Dicho certificado es un documento que da fe de si las mercancías introducidas al territorio de cualquiera de los países miembros tienen origen andino.
 - 1.3. Estas normas establecen las condiciones o requisitos para que desde el punto de vista de su origen se considere a una mercancía como producida o fabricada dentro de un país o territorio determinado. Se emplean para determinar la procedencia primaria de un producto, y su importancia radica en que, según el origen de las mercancías, los derechos o las restricciones aplicadas a las importaciones podrían variar,

certificación, presunción de incumplimiento de las normas establecidas en esta Decisión, cuando la mercancía se encuentre en la nómina de bienes no-producidos en la subregión, o cuando el certificado de origen no se presente, contenga errores, o esté incompleto. En tales situaciones se podrá exigir la constitución de una garantía por el valor de los gravámenes aplicables a terceros países, de conformidad con las legislaciones nacionales de los Países Miembros.

Cuando el certificado de origen no se presente, las autoridades aduaneras del País Miembro importador otorgarán un plazo de quince días calendario a partir de la fecha de despacho a consumo o levante de la mercancía, para la debida presentación de dicho documento. Vencido el plazo, se harán efectivas las garantías o se cobrarán los gravámenes correspondientes."

"Artículo 19.- Las autoridades competentes de los Países Miembros podrán revisar los certificados de origen con posterioridad al despacho a consumo o levante de la mercancía y de ser el caso, aplicar las sanciones que correspondan de acuerdo con lo establecido en sus legislaciones internas.

A efecto de lo anterior, las entidades gubernamentales competentes o habilitadas para expedir los certificados de origen, mantendrán en sus archivos, las copias y los documentos correspondientes a los certificados expedidos, por un plazo no inferior a tres años."



Proceso 408-IP-2016

dependiendo del lugar del que se establezca como sitio de fabricación o producción de los bienes. Es decir, su sitio de origen.

- 1.4. El Sistema Andino de Integración cuenta con normas propias para la calificación del Certificado de Origen de las mercancías y, en el caso de la Decisión 416, se establecen específicamente las condiciones que deben cumplir los productos para ser considerados originarios de la Subregión y por ende obtener los beneficios del mercado ampliado. Con ello se asegura que los beneficios alcancen únicamente a los productos fabricados o producidos en los países que forman parte de un sistema o proceso de integración.
- 1.5. Sobre la naturaleza y la importancia de las Normas de Origen este Tribunal ha señalado que estas son importantes porque al identificar con precisión la procedencia geográfica de un bien importado se obtienen ventajas de distinto tipo. Asimismo, las Normas de Origen son fundamentales para mejorar la ejecución de distintos instrumentos de política comercial e incluso de política industrial, como, por ejemplo, la obligación de aplicar o de eximir el pago de derechos arancelarios y no arancelarios a las importaciones; la adjudicación de cupos arancelarios; y la obtención de datos fidedignos sobre la procedencia y el destino del intercambio mundial de bienes, lo que interesa tanto desde el punto de vista nacional como internacional.⁴
- 1.6. Las Normas de Origen determinan el porcentaje máximo de materias primas e insumos extranjeros incluidos en la fabricación de un producto de exportación. El cumplir con estas normas permite que los productos de exportación se acojan a rebajas arancelarias en el país de destino del producto. En los acuerdos de complementación económica se fijan los Requisitos de Origen (porcentajes) para la concesión de las preferencias o desgravaciones acordadas. Las Normas de Origen se aplican a través de los "Certificados de Origen".⁵
- 1.7. En jurisprudencia de este Tribunal se ha señalado que la certificación de origen consiste en el procedimiento administrativo a seguir para hacer constar que una mercadería reúne las condiciones que están definidas en la normativa de origen respectiva, de manera que el producto sea considerado nacional de un país, para así acceder a las condiciones preferenciales correspondientes.⁶
- 1.8. Lo relevante para gozar del beneficio arancelario es que el Certificado de Origen identifique claramente a la mercancía de que se trate y su lugar de origen.

⁴ De modo referencial, ver Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 154-IP-2013.

⁵ Ibidem.

⁶ De modo referencial, ver Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 80-IP-2004.



- 1.9. Considerando que lo relevante para gozar del beneficio arancelario es el real origen de la mercancía, el importador no debería perder dicho beneficio por el solo hecho de que hay un error en la clasificación (partida arancelaria) de la mercadería.
- 1.10. Respecto a la definición del certificado de origen, el Tribunal ha manifestado que este se define como el documento en formato oficial, que se utiliza para certificar que el bien exportado es originario de determinado país, la presentación de este documento se exige en el país de destino con el fin de conocer esta característica de las mercaderías importadas. Los datos contenidos en el Certificado de Origen deben ser exactos, ya que un error puede significar su nulidad en el país de destino, y ocasionar consecuencias administrativas e incluso penales para los operadores que intervienen.⁷
- 1.11. Es importante tener en cuenta lo consagrado en el Artículo 15 de la Decisión 416, en el cual se prevé cuatro hipótesis en las cuales la autoridad aduanera no puede impedir el desaduanamiento de las mercancías cuando haya problemas con el Certificado de Origen de las mercancías, pero si puede exigir la constitución de una garantía por el valor de los gravámenes que se aplicarían a importaciones de terceros países, con base en las normas nacionales internas que para el efecto estén consagradas.
- 1.12. Estas hipótesis son las siguientes:
- a) Que exista duda sobre la autenticidad de la certificación;
 - b) Que se presuma el incumplimiento de las normas establecidas en la Decisión 416;
 - c) Que la mercancía se encuentre en la nómina de bienes no producidos en la subregión y;
 - d) Que el Certificado de Origen no se presente, contenga errores o esté incompleto.

De verificarse la hipótesis a), la autoridad aduanera dará un plazo de 15 días calendario contado a partir de la fecha de despacho a consumo o del levante de la mercancía, para que el certificado sea presentado, bajo pena de hacer exigible la garantía o cobrar los gravámenes correspondientes si no se cumple.

- 1.13. Sobre la base del principio de verdad material, la Autoridad Aduanera podrá probar la existencia de descuentos a través de facturas, contratos y otros medios probatorios.
- 1.14. La Decisión 416 de la Comisión de la Comunidad Andina al ser una norma de carácter comunitario, en virtud del principio de aplicación directa

⁷ De modo referencial, ver Interpretaciones Prejudiciales recaídas en los Procesos 36-IP-2012 y 96-IP-2012.

e inmediata, entra a regir en los países miembros una vez en vigor de manera inmediata y automática sin que para ello se requiera proceso de incorporación al orden interno y sin que se requiera ningún tipo de reglamentación para el efecto.

- 1.15. De conformidad con lo anterior, se deberá determinar si se han cumplido con los requisitos que la Decisión 416 consagra en relación con el Certificado de Origen Andino, de conformidad con lo expresado en la presente Interpretación Prejudicial, ello sin perjuicio de que la República del Perú regule determinados aspectos no especificados por la normativa andina con base en la facultad del complemento indispensable.
- 1.16. De otro lado, cabe señalar que el Artículo 19 de la Decisión 416, establece un control posterior facultando a las autoridades aduaneras a revisar los Certificados de Origen presentados por los importadores luego del despacho a consumo o levante de la mercancía y de ser el caso, aplicar las sanciones que correspondan de acuerdo con lo establecido en sus legislaciones internas, obligando a tal efecto a las entidades gubernamentales competentes o habilitadas para expedir los Certificados de Origen a que mantengan en sus archivos la documentación pertinente por un plazo no inferior a 3 años.

2. El principio del complemento indispensable

- 2.1. En el proceso interno, se está discutiendo si el hecho de que se haya modificado la partida arancelaria de una de las mercancías importadas, como consecuencia de una correcta aplicación, genera que el certificado de origen presentado como respaldo de la declaración aduanera deja de ampararla. En ese sentido, dado que la normativa comunitaria no contempla específicamente dicha situación, resulta oportuno desarrollar el principio del complemento indispensable.
- 2.2. El principio de complemento indispensable de la normativa comunitaria consagra lo que algunos tratadistas denominan "norma de clausura"⁸, según la cual se deja a la legislación de los países miembros la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquella no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica.
- 2.3. El Tribunal en reiterada jurisprudencia ha manifestado lo siguiente:

"(...) la norma comunitaria, la doctrina y la jurisprudencia recomiendan aplicar criterios restrictivos, como el principio del 'complemento indispensable' para medir hasta donde pueden llegar las innovaciones

⁸ NAVARRO, Pablo E. *Normas permisivas y clausura de los sistemas normativos*. En: Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). *ISONOMÍA - Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. Número 34, Abril 2011, pp. 109 -139. Disponible: http://www.isonomia.itam.mx/docs/isonomia34/isono_345.pdf (Consulta: 25 de abril de 2017).



Proceso 408-IP-2016

normativas de derecho interno, anotando que sólo serían legítimas aquellas complementarias que resulten ser 'estrictamente necesarias para la ejecución de la norma comunitaria y, por tanto, que favorezcan su aplicación y que de ningún modo la entrapen o desvirtúen' (...) advirtió la inaplicabilidad del derecho interno que sea contrario al ordenamiento jurídico comunitario, debiendo quedar substraídos de la competencia legislativa interna los asuntos regulados por la legislación comunitaria. De esta manera, 'la norma interna que sea contraria a la norma comunitaria, que de algún modo la contradiga o que resulte irreconciliable con ella, si bien no queda propiamente derogada, dejará de aplicarse automáticamente, bien sea anterior (subrayamos) o posterior a la norma integracionista'.⁹

- 2.4. En este marco, ha establecido que no son aplicables las normas de derecho interno que sean contrarias al ordenamiento jurídico comunitario, debiendo quedar substraídos de la competencia legislativa interna los asuntos regulados por la legislación comunitaria andina.
- 2.5. Asimismo, el Tribunal, sobre el tema, ha expresado que *"no es posible la expedición de normas nacionales sobre el mismo asunto, salvo que sean necesarias para la correcta aplicación de aquellas".¹⁰*
- 2.6. Es decir, los países miembros no pueden expedir normas sobre asuntos regulados por las normas comunitarias, salvo que sean necesarias para su correcta ejecución y, en consecuencia, no pueden, so pretexto de reglamentar normas comunitarias, establecer nuevos derechos u obligaciones o modificar los ya existentes y previstos en las normas comunitarias.
- 2.7. No obstante lo anterior, cuando la norma comunitaria deja a la responsabilidad de los países miembros la implementación o desarrollo de aspectos no regulados por aquella, en aplicación del principio de complemento indispensable, les corresponde a esos países llevar a cabo tales implementaciones, sin que estas puedan establecer, desde luego, exigencias, requisitos adicionales o constituir reglamentaciones que de una u otra manera afecten el derecho comunitario o, restrinjan aspectos esenciales por él regulados de manera que signifiquen, por ejemplo, una menor protección a los derechos consagrados por la norma comunitaria.¹¹

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina deja consignada la presente Interpretación Prejudicial para ser aplicada por el Tribunal consultante al resolver el proceso interno Proceso Interno 17510-2016-00137, la que deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo de

⁹ Ver Interpretación Prejudicial 129-IP-2012 de 25 de abril de 2013, citando al Proceso 121-IP-2004.

¹⁰ Ver Interpretación Prejudicial 111-IP-2014 de 23 de septiembre de 2014.

¹¹ Ver Interpretación Prejudicial 142-IP-2015 de 24 de agosto del año 2015 y Proceso 67-IP-2013 de 8 de mayo del 2013.

Proceso 408-IP-2016

conformidad con lo dispuesto en el Artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el Artículo 128 párrafo tercero de su Estatuto.

La presente Interpretación Prejudicial se firma por los Magistrados que participaron de su adopción de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 90 del Estatuto del Tribunal.



Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
MAGISTRADA



Luis Rafael Vergara Quintero
MAGISTRADO



Hugo Ramiro Gómez Apac
MAGISTRADO

De acuerdo con el Artículo 90 del Estatuto del Tribunal, firman igualmente la presente Interpretación Prejudicial la Presidenta y el Secretario.



Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
PRESIDENTA



Gustavo García Brito
SECRETARIO



Proceso 408-IP-2016

Notifíquese al Tribunal consultante y remítase copia de la presente Interpretación Prejudicial a la Secretaría General de la Comunidad Andina para su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA**

Quito, 21 de septiembre de 2017

Proceso : 432-IP-2016

Asunto : Interpretación Prejudicial

Consultante : Sala Única del Tribunal Distrital 1 de lo Contencioso Tributario con Sede en Quito de la República del Ecuador

Expediente interno del Consultante : 17506-2014-0051

Referencia : Doble Tributación

Magistrado Ponente : Hugo Ramiro Gómez Apac

VISTOS

El Oficio 01534-2016-SUTDN°1CTSQ-R.G. del 11 de agosto de 2016, recibido físicamente el 15 de agosto de 2016, mediante el cual la Sala Única del Tribunal Distrital 1 de lo Contencioso Tributario con Sede en Quito de la República del Ecuador, solicitó la Interpretación Prejudicial del Artículo 14 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, a fin de resolver el Proceso Interno 17506-2014-0051; y,

El Auto del 9 de septiembre de 2016, mediante el cual este Tribunal admitió a trámite la presente Interpretación Prejudicial.

A. ANTECEDENTES**1. Partes en el Proceso Interno**

Demandante : OTECEL S.A.



Demandado : Directora Regional Norte del Servicio de Rentas Internas de la República de Ecuador

2. Hechos relevantes

- 2.1. El 8 de abril de 2013, el Servicio de Rentas Internas de la República de Ecuador (en adelante, el SRI) notificó a OTECEL S.A. (en adelante, OTECEL) la orden de Determinación RNO-GCODETC13-00017, con la finalidad de verificar las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del año 2009.
- 2.2. El 6 de febrero de 2014, se realizó la revisión conjunta entre OTECEL y la administración tributaria al contenido del Acta Borrador de Determinación RNO-GCOADBC14-00014, correspondiente al Impuesto a la Renta del año 2009.
- 2.3. OTECEL, presentó observaciones al Acta Borrador de Determinación RNO-GCOADBC14-00014 mediante trámite 117012014069281 del 7 de marzo de 2014.
- 2.4. El 7 de abril de 2014, la administración tributaria emitió el Acta de Determinación Tributaria 1720140100128, correspondiente al ejercicio fiscal 2009.
- 2.5. OTECEL presentó demanda contencioso tributaria contra el Acta de Determinación Tributaria 1720140100128, mediante la cual el SRI determinó el impuesto a la renta correspondiente al ejercicio fiscal del año 2009.¹
- 2.6. El 1 de julio de 2014, la Directora Regional Norte del SRI contestó la demanda interpuesta por OTECEL.
- 2.7. Mediante providencia del 4 de agosto de 2016, la Sala Única del Tribunal Distrital 1 de lo Contencioso Tributario con Sede en Quito de la República del Ecuador suspendió el proceso interno y ordenó se solicite Interpretación Prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
- 2.8. Mediante Oficio 01534-2016-SUTDN°1CTSQ-R.G. del 11 de agosto de 2016, la Sala Única del Tribunal Distrital 1 de lo Contencioso Tributario con Sede en Quito de la República del Ecuador, solicitó Interpretación Prejudicial al Tribunal para precisar lo siguiente:

a) *El alcance del término "beneficio de tales servicios" conforme a la Decisión 578, en especial a su Artículo 14.*

¹ De la revisión del escrito de demanda presentado por OTECEL no es posible advertir la fecha de presentación del mismo.

b) *El alcance del término "lugar donde se produce el beneficio" conforme a la Decisión 578, en especial a su Artículo 14.*

Ello, debido a que los referidos términos permiten determinar al país de imposición de las rentas provenientes de servicios brindados por las compañías colombiana y peruana a una compañía ecuatoriana, a efectos de establecer que los pagos efectuados por dichos servicios se sujetan o no a la retención por parte de OTECEL.

3. Argumentos de la demanda interpuesta por OTECEL

- 3.1. OTECEL manifestó, respecto a las Glosas 3.6.2.10 y 3.6.2.11 del Acta de Determinación Tributaria 1720140100128, que suscribió un contrato para la prestación de servicios por parte de Telefónica Móviles Colombia S.A. (en adelante, **Telefónica**), en cuyas cláusulas dicha empresa se comprometía a brindarle servicios desde sus instalaciones en Colombia.
- 3.2. En el referido contrato, las partes manifestaron expresamente que se sometían a lo estipulado en la Decisión 578, en cuanto a los aspectos tributarios y, en consecuencia, los ingresos de Telefónica debían someterse a imposición en Colombia, puesto que en dicho país se encontraba su "fuente productora".
- 3.3. En aplicación del Artículo 14 de la Decisión 578, OTECEL efectuó los pagos a Telefónica como contraprestación de los servicios brindados sin aplicar ninguna retención.
- 3.4. De acuerdo a la norma comunitaria, el impuesto debe pagarse en el País Miembro en cuyo territorio se produce el beneficio de los servicios brindados; en ese sentido, el Artículo 14 de la Decisión 578 contiene una presunción de hecho —la cual admite prueba en contrario— según la cual se presume que el territorio en el que se produce el beneficio por tales servicios es aquel en que se imputa y registra el gasto.
- 3.5. Aun cuando el gasto se imputó y registró en OTECEL, el contrato evidenció que Telefónica generaría un beneficio por la prestación de ese servicio. El beneficio generado por Telefónica consistió, justamente, en el pago que recibió por parte de OTECEL. Teniendo en cuenta ello, OTECEL efectuó los pagos a Colombia, sin aplicar retención alguna. Telefónica, por su parte, registró estos valores en Colombia, como ingresos gravables.
- 3.6. El SRI consideró que de acuerdo con los Artículos 3 y 14 de la Decisión 578, OTECEL debió aplicar la retención en la fuente del 25% sobre los pagos efectuados a la empresa colombiana, puesto que al no hacerlo no podía considerar esos rubros como gastos deducibles. Es decir, se pretende que OTECEL pague el impuesto a la renta en Ecuador sobre los pagos que efectuó a Telefónica en Colombia.



Proceso 432-IP-2016

- 3.7. El auditor del SRI afirmó que al aplicar el Artículo 14 de la Decisión 578, se quebranta el "Principio de la Buena Fuente", reemplazándolo con el "Principio de la Residencia". El "Principio de la Fuente", que rige la Decisión 578, está previsto en el Artículo 3 de dicha norma².
- 3.8. Respecto de la citada norma, un ingreso por el cual se ha pagado impuestos en Colombia, constituye un ingreso exento en Ecuador; no existe otra manera de entender dicho dispositivo.
- 3.9. De confirmarse lo resuelto por el SRI, se estaría obligando a OTECEL a pagar impuesto a la renta en Ecuador sobre un ingreso que se ha reconocido como gravable en Colombia, lo cual transgrede el verdadero propósito de la Decisión 578.
- 3.10. OTECEL ha efectuado y ha amortizado los pagos por servicios que han mantenido, mejorando e incrementado su ingreso gravable en Ecuador, ello jamás ha sido cuestionado por el SRI. No aplicó retención en fuente alguna por cuanto así lo ordena la Decisión 578.
- 3.11. En cuanto a la empresa peruana Unisys S.A. (en adelante, **Unisys**), el SRI pretende objetar el gasto de US\$ 238,999.92 aduciendo que OTECEL no realizó las retenciones en la fuente correspondiente sobre los pagos realizados al proveedor con residencia en Perú, de conformidad con lo dispuesto en la Decisión 578.
- 4. Argumentos de la contestación de la Directora Regional Norte del SRI**
- 4.1. La norma comunitaria es clara al indicar que el país que registre el gasto es aquel que grava la renta por prestación de servicios. En el presente caso, OTECEL registró en su contabilidad el gasto incurrido por el contrato de prestación de servicios con las empresas colombiana y peruana, siendo que OTECEL no presentó prueba alguna en contrario a la presunción establecida en la Decisión 578.
- 4.2. La denominación "beneficio de tales servicios" utilizada en el Artículo 14 de la Decisión 578, no se entiende como las rentas que perciben los países de Colombia y Perú por los servicios prestados, sino que debe entenderse como los resultados positivos que ocasionan a OTECEL

² Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

"Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria.- Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio".



Proceso 432-IP-2016

percibir dichos servicios del exterior, que conforme a la presunción legal sin prueba en contrario, ocurre en Ecuador.

- 4.3. La norma comunitaria no se refiere al beneficio económico que percibirá el prestador del servicio, sino al lugar en donde el servicio será aprovechado que, en el presente caso, es el país del domicilio del usuario del servicio, esto es, Ecuador.
- 4.4. No se ha probado que los valores pagados a Telefónica y a Unisys hayan sido objeto de impuesto a la renta en Colombia y Perú, respectivamente.
- 4.5. La falta de retención en los pagos al exterior por el contrato de prestación de los servicios prestados por Telefónica, tienen como efecto la consideración del valor pagado como gasto no deducible para el cálculo de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal del año 2009.

B. NORMAS A SER INTERPRETADAS

1. El Tribunal consultante solicita la Interpretación Prejudicial del Artículo 14 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina³ el cual se interpretará por ser procedente.
2. De oficio, procede a interpretar el Literal f) del Artículo 2, y los Artículos 1 y 3 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, toda vez que la cuestión controvertida versa respecto a un beneficio empresarial por la prestación de servicios.⁴

³ Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

"Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría:

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto."

(Resaltado agregado)

⁴ Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.-

"Artículo 1.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

(...)



C. TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. Los principios de preeminencia y complemento indispensable del Derecho Comunitario Andino.
2. Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina.
3. El principio de la fuente productora. Artículo 3 de la Decisión 578.
4. Gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría.

D. ANÁLISIS DE LOS TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. Los principios de preeminencia y complemento indispensable del Derecho Comunitario Andino

- 1.1. En el proceso interno se encuentra en controversia la debida aplicación de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina razón por la que es necesario hacer referencia a la primacía y complemento indispensable del Derecho Comunitario Andino.
- 1.2. Por el principio de preeminencia, la normativa comunitaria prevalece sobre las normas internas o nacionales⁵, de cada uno de los Países Miembros de la Comunidad Andina. Como consecuencia de ello, en los casos de incompatibilidad entre una norma comunitaria y una norma

f) La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio"

⁵ La doctrina señala lo siguiente:

"Cuando un Estado se adhiere a un sistema comunitario debe considerar y resolver los problemas de orden constitucional que se planteen. Cada uno es dueño de la solución que les dé, pero una vez que ha aceptado el compromiso internacional con toda libertad, hay aquí un hecho histórico sobre el que ya no es posible volver [...] Lo que resultaría entonces inadmisibles, porque se opone a la buena fe los tratados internacionales, sería que un Estado miembro, o una de sus autoridades, por ejemplo, una jurisdicción, tratara de poner en duda los compromisos aceptados invocando 'a posteriori', obstáculos constitucionales. Tales actitudes señalarían bien una imprevisión, bien la mala fe. Un Estado no puede oponer, pues, una norma cualquiera de su derecho interno, incluida las normas constitucionales, para sustraerse a los compromisos que ha contraído válidamente según el derecho internacional."
(Subrayado agregado)

En: PESCATORE, Pierre. *Aspectos Judiciales del Acervo Comunitario*. Revista de Instituciones Europeas. Madrid, 1981, pp. 348-349. Citado por NOVAK TALAVERA, Fabián. *La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico*. En: Derecho Comunitario Andino. Instituto de Estudios Internacionales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, p. 76.



Proceso 432-IP-2016

nacional, se deberá preferir la primera. Cabe indicar que ello no implica que la norma nacional deba ser derogada, sino que basta que sea inaplicada por el país miembro que corresponda.

1.3. Asimismo, la jurisprudencia del Tribunal ha sido clara al señalar que la circunstancia de que un País Miembro pertenezca a un organismo internacional distinto a la Comunidad Andina no lo exime de obedecer las normas comunitarias andinas con el pretexto de que se está cumpliendo con las de dicho organismo; puesto que ello implicaría *“negar la supremacía del ordenamiento comunitario andino que es preponderante no solo respecto de los ordenamientos jurídicos de los Países Miembros sino de los otros ordenamientos jurídicos internacionales a que pertenezcan”*.⁶

1.4. Este Tribunal ha resaltado la importancia del principio de preeminencia de la normativa comunitaria, en los siguientes términos:

“El derecho de la integración, como tal, no puede existir si no se acepta el principio de su primacía o prevalencia sobre los derechos nacionales o internos de los Países Miembros (...) En los asuntos cuya regulación corresponde al derecho comunitario, según las normas fundamentales o básicas del ordenamiento integracionista, se produce automáticamente un desplazamiento de la competencia, la que pasa del legislador nacional al comunitario. La Comunidad organizada invade u ocupa, por así decirlo, el terreno legislativo nacional, por razón de la materia, desplazando de este modo al derecho interno...”⁷

(Subrayado agregado)

1.5. Se hace necesario puntualizar que el ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece en su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser característica esencial del Derecho Comunitario, como requisito básico para la construcción integracionista. Así lo reconoció la Comisión del Acuerdo de Cartagena integrada por los Plenipotenciarios de los Países Miembros, en el pronunciamiento aprobado durante su Vigésimo Noveno Período de Sesiones Ordinarias (Lima, 29 de mayo-5 de junio 1980) cuando declaró la ‘validez plena’ de los siguientes conceptos: (...) b) el ordenamiento jurídico del Acuerdo prevalece, en el marco de sus competencias, sobre las normas nacionales sin que puedan oponerse a él medidas o actos unilaterales de los Países Miembros.⁸

1.6. Como se puede apreciar, el principio de preeminencia o aplicación preferente involucra que la normativa comunitaria debe prevalecer sobre

⁶ Ver Sentencia de la Acción de Incumplimiento 7-AI-98, de 21 de julio de 1999.

⁷ Ver Interpretación Prejudicial 2-IP-90, del 21 de septiembre de 1990.

⁸ Ver Interpretación Prejudicial 1-IP-87, de fecha 3 de diciembre de 1987, donde se enfatizó que el principio de preeminencia o aplicación preferente constituye una característica esencial del Derecho Comunitario y un requisito básico para la construcción integracionista.



Proceso 432-IP-2016

cualquier disposición nacional o internacional a la que se encuentren vinculados los Países Miembros. La aplicación de este principio constituye un requisito sumamente relevante para la consolidación del proceso de integración y los fines y objetivos del Acuerdo de Integración Subregional Andino.

El principio del complemento indispensable

- 1.7. El principio de complemento indispensable de la normativa comunitaria consagra lo que algunos tratadistas denominan "norma de clausura"⁹, según la cual se deja a la legislación de los países miembros la solución legislativa de situaciones no contempladas en la ley comunitaria, ya que es posible que aquella no prevea todos los casos susceptibles de regulación jurídica.
- 1.8. El Tribunal en reiterada jurisprudencia ha manifestado lo siguiente:
- "(...) la norma comunitaria, la doctrina y la jurisprudencia recomiendan aplicar criterios restrictivos, como el principio del 'complemento indispensable' para medir hasta donde pueden llegar las innovaciones normativas de derecho interno, anotando que sólo serían legítimas aquellas complementarias que resulten ser 'estrictamente necesarias para la ejecución de la norma comunitaria y, por tanto, que favorezcan su aplicación y que de ningún modo la entraben o desvirtúen".*¹⁰
- 1.9. En este marco, ha establecido que no son aplicables las normas de derecho interno que sean contrarias al ordenamiento jurídico comunitario, debiendo quedar substraídos de la competencia legislativa interna los asuntos regulados por la legislación comunitaria andina.
- 1.10 Asimismo, el Tribunal, sobre el tema, ha expresado que *"no es posible la expedición de normas nacionales sobre el mismo asunto, salvo que sean necesarias para la correcta aplicación de aquellas"*.¹¹
- 1.11. Es decir, los Países Miembros no pueden expedir normas sobre asuntos regulados por las normas comunitarias, salvo que sean necesarias para su correcta ejecución y, en consecuencia, no pueden, so pretexto de reglamentar normas comunitarias, establecer nuevos derechos u obligaciones o modificar los ya existentes y previstos en las normas comunitarias.

⁹ NAVARRO, Pablo E. *Normas permisivas y clausura de los sistemas normativos*. En: Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). *ISONOMÍA - Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. Número 34, Abril 2011, pp. 109 -139. Disponible: http://www.isonomia.itam.mx/docs/isonomia34/isono_345.pdf (Consulta: 21 de febrero de 2017).

¹⁰ Ver Interpretación Prejudicial 129-IP-2012 de 25 de abril de 2013, citando al Proceso 121-IP-2004.

¹¹ Ver Interpretación Prejudicial 111-IP-2014 de 23 de setiembre de 2014.



Proceso 432-IP-2016

1.12. No obstante lo anterior, cuando la norma comunitaria deja a la responsabilidad de los Países Miembros la implementación o desarrollo de aspectos no regulados por aquella, en aplicación del principio de complemento indispensable, les corresponde a esos países llevar a cabo tales implementaciones, sin que estas puedan establecer, desde luego, exigencias, requisitos adicionales o constituir reglamentaciones que de una u otra manera afecten el derecho comunitario o, restrinjan aspectos esenciales por él regulados de manera que signifiquen, por ejemplo, una menor protección a los derechos consagrados por la norma comunitaria.¹²

2. **Ámbito de aplicación y finalidad de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina**

2.1. En el proceso interno se encuentra en controversia la debida aplicación de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina razón por la que es necesario hacer las siguientes precisiones¹³.

2.2. La finalidad de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina es eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario; es decir, la finalidad básica de esta norma comunitaria es evitar la doble tributación sobre una misma renta o patrimonio en la subregión andina, generando un mecanismo para prevenir la evasión fiscal, un incentivo para la inversión extranjera y el comercio fluido entre los países miembros, para lo cual se establece un esquema y unas reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias de los países miembros.

2.3. Las características de aplicación de la Decisión 578 son las siguientes¹⁴:

2.3.1. **Sujetos sobre los que recae:** Personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los países miembros.

2.3.2. **Objeto sobre el que recae:** Se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. El Artículo 1 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina determina el tipo de impuesto en relación con cada país miembro¹⁵:

¹² Ver Interpretación Prejudicial 142-IP-2015 de 24 de agosto del año 2015 y Proceso 67-IP-2013 de 8 de mayo del 2013.

¹³ Ver Interpretación Prejudicial 528-IP-2015 de 16 de marzo de 2017.

¹⁴ Proceso 125-IP-2010, publicado en la G.O.A.C. N° 1961 de 6 de junio de 2011, caso: Doble Tributación.

¹⁵ Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.-

**Artículo 1.- Ámbito de Aplicación.- La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:*



Proceso 432-IP-2016

*"En Bolivia, Impuesto a la renta.
En Colombia, Impuesto a la renta.
En el Ecuador, Impuesto a la renta.
En el Perú, Impuesto a la renta".*

2.4. El inciso final del mismo artículo, prevé que la Decisión también se aplicará a otros impuestos esencial y económicamente análogos a los citados, y que fueran establecidos en los países miembros con posterioridad a la publicación de la Decisión en la Gaceta Oficial¹⁶.

3. El Principio de la fuente productora. Artículo 3 de la Decisión 578

3.1. La empresa OTECEL señaló en su demanda que en el contrato suscrito con Telefónica, ambas partes se someterían a lo estipulado en la Decisión 578, en cuanto a los aspectos tributarios y, en consecuencia, los ingresos de Telefónica debían someterse a imposición en Colombia, puesto que en dicho país se encontraba su "fuente productora". Por lo que corresponde tratar este tema.

3.2. Cabe señalar que el principio de la fuente productora es un principio estructural de la Decisión 578, por lo que se harán algunas precisiones en relación con el mismo.¹⁷

3.3. En relación con el Impuesto a la Renta, el Artículo 3 bajo el título de "Jurisdicción Tributaria", consagra como principio estructural de aplicación el de la fuente productora, el cual fue un legado de la anterior Decisión 40 y excluye la opción de gravar la renta con base en el Principio de Residencia o Domicilio.

***"Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria:
Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables***

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta. En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario. La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión".

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ Ver Interpretación Prejudicial 63-IP-2011 de 18 de noviembre de 2011.



Proceso 432-IP-2016

en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión. (...)"

- 3.4. Por su parte, el Literal f) del Artículo 2 de la Decisión 578 establece la definición de la expresión "fuente productora", como la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.¹⁸
- 3.5. Como se observa, el Principio de la fuente productora ampara al país miembro donde se genere la riqueza; es decir, pretende que sólo el país donde se den los medios para producir la renta sea el que tenga jurisdicción para gravarlas.
4. **Gravamen sobre los beneficios obtenidos por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría**
- 4.1. La demandante señaló que de conformidad con el Artículo 14 de la Decisión 578, el impuesto debe pagarse en el país miembro en cuyo territorio se produce el beneficio de los servicios brindados; en ese sentido, el Artículo 14 de la Decisión 578 contiene una presunción de hecho —la cual admite prueba en contrario— según la cual se presume que el territorio en el que se produce el beneficio por tales servicios es aquel en que se imputa y registra el gasto. En este marco, el Tribunal entrará a determinar el alcance de la norma mencionada¹⁹.
- 4.2. El Artículo 14 de la Decisión 578 constituye una excepción al principio de la fuente productora²⁰. La norma se basa en el principio del beneficio

¹⁸ Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.-

"Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

(...)

f) *La expresión "fuente productora" se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta."*

¹⁹ Ver Interpretación Prejudicial 528-IP-2015 de 16 de marzo de 2017, p 5.

²⁰ Ver Interpretación Prejudicial Proceso 125-IP-2010 de 27 de abril de 2011:

"(...) El Artículo 3 de la Decisión 578, titulado "Jurisdicción tributaria", en relación con el impuesto a la renta, consagra el principio estructural de aplicación de la fuente productora de la renta. Este principio ya fue acogido en la antigua Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y excluye la opción de gravar la renta con base en el principio de residencia o domicilio. A saber:

"Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión".

Por su parte el artículo 2 del mismo anexo de la Decisión 578, en su literal f) define a la fuente productora como la actividad, derecho o bien que genera o puede generar una renta. Al respecto el Tribunal ha manifestado expresamente que "(...) el principio de la fuente productora ampara al País Miembro donde se genere la riqueza; es decir pretende que sólo



Proceso 432-IP-2016

efectivo y prevé que "(...) las rentas obtenidas por las empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto".

- 4.3. Al respecto, se ha manifestado que no es determinante dónde se realizó la actividad empresarial que genera la renta, sino el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio. El beneficio en este caso es el efecto de la prestación del servicio. En un mundo globalizado e interconectado con redes de información sofisticadas, es muy común que una empresa de un país A preste un servicio en un país B; el beneficio o resultado de tal servicio puede darse en el propio país B o en un C, y el pago por el servicio (el gasto) puede darse en el propio país B. Por lo tanto, pueden darse muchas variables, pero lo importante es que el país miembro con jurisdicción para gravar la renta es aquel en donde se produce el beneficio por la prestación del servicio²¹.
- 4.4. Lo primero que se observa es que no es relevante el país donde se presta el servicio, sino donde se obtiene el beneficio por el mismo. Un ejemplo puede ayudar a aclarar el asunto. Una empresa de salud ubicada en un país A puede contratar los servicios de consultas médicas en línea con una empresa ubicada en el país B. El servicio se presta en el país B, pero el beneficio se obtiene en el país A.²²

En el ejemplo antes descrito, el usuario del servicio es el consumidor ubicado en el país A. Este consumidor es quien, por vía telefónica, recibe la consulta médica. En el país B se encuentra el médico que, por vía telefónica, brinda el servicio de consulta médica. En este ejemplo, el territorio donde se produce el beneficio del servicio es el del país A.

- 4.5. Una vez aclarado esto, es importante precisar los demás conceptos que contiene la disposición estudiada, ya que este vacío puede generar grandes problemas en la aplicación uniforme de la normativa comunitaria andina.

el país donde se den los medios para producir la renta sea el que tenga jurisdicción para gravarlas".

²¹ Ver a modo de referencia el Proceso 125-IP-2010, anteriormente citado.

²² Ver Interpretación Prejudicial Proceso 125-IP-2010, caso: Doble Tributación incoada por CITIBANK N.A. SUCURSAL ECUADOR.



Proceso 432-IP-2016

- 4.6. Este Tribunal al interpretar normas de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena²³, definió lo que debe entenderse por **empresas de servicios profesionales**, esto es, "(...) una organización conformada por uno o más profesionales, los cuales ofrecen servicios profesionales con una finalidad lucrativa".²⁴
- 4.7. Asimismo, los conceptos de profesional, empresas de servicios técnicos y empresas de servicios de consultoría fueron aclarados por este Tribunal dentro del Proceso 125-IP-2010, donde se sostuvo:

"Se debe entender que, en el ámbito de la norma, "profesional" se refiere a personas que han cursado como mínimo estudios de tercer nivel o de pregrado universitario, y cuya actividad se centra en los temas de dichos estudios. Por lo tanto, la empresa de servicios profesionales presta servicios en el ámbito de esos mismos.

El artículo 2, literal g), define actividades empresariales de la siguiente manera: "actividades desarrolladas por empresas.

Las empresas de servicios técnicos son aquellas que aplican conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o una técnica, lo que no implica transferencia de los citados conocimientos. Las empresas de asistencia técnica tienen las mismas características de la de servicios técnicos, pero pueden incluir la transferencia de conocimientos para el ejercicio de arte o la técnica.

Las empresas de servicios de consultoría son aquellas que se encuentran especializadas en un área profesional específica, y cuya función primordial es la asesoría en dicha área específica.²⁵"

- 4.8. De conformidad con lo anteriormente anotado, se deberá determinar si las actividades que prestaron las sociedades Telefónica y Unisys encajan dentro de algunos de los tipos de actividades empresariales especificados en el Artículo 14 de la Decisión 578, teniendo en cuenta las definiciones adoptadas en la presente Interpretación Prejudicial, para posteriormente analizar la legalidad del acto administrativo demandado.

5. Preguntas formuladas por el consultante

Antes de dar una respuesta a la pregunta formulada, es necesario precisar que este Tribunal no brindará respuestas que resuelvan el caso en concreto, siendo que se limitará a precisar el contenido y alcance de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, así como tampoco calificará los hechos materia del proceso.

²³ Aprobación del Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

²⁴ Ver interpretación Prejudicial 190-IP-2006 de 19 de junio de 2007, caso: Doble tributación.

²⁵ Ver interpretación Prejudicial 125-IP-2010.



Proceso 432-IP-2016

5.1. Se solicitó la Interpretación Judicial de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, en el sentido de precisar lo siguiente:

- a) *El alcance del término "beneficio de tales servicios" conforme a la Decisión 578, en especial a su Artículo 14.*
- b) *El alcance del término "lugar donde se produce el beneficio" conforme a la Decisión 578, en especial a su Artículo 14.*

Ello, debido a que los referidos términos permiten determinar el país de imposición de las rentas provenientes de servicios brindados por las compañías colombiana y peruana a una compañía ecuatoriana, a efectos de establecer que los pagos efectuados por dichos servicios se sujetan o no a la retención por parte de OTECEL.

De acuerdo a lo desarrollado en el Apartado 4 de la Sección D, lo que se debe determinar en primer lugar es si los servicios brindados por las empresas contratadas en otro país encajan en alguno de los supuestos establecidos en el Artículo 14 de la Decisión 578, esto es, si se está frente a la prestación de un servicio profesional, técnico, de asistencia técnica y/o consultoría, para lo cual se deberá tener en cuenta lo señalado en la presente Interpretación Prejudicial.

Posteriormente, si nos encontramos con un servicio que calce dentro de uno de los supuestos establecidos en el párrafo precedente, se debe determinar el país miembro en cuyo territorio se produce el beneficio de tales servicios, puesto que es en dicho país en el cual se deben gravar las rentas obtenidas por las empresas de servicios.

En ese sentido, se debe determinar el lugar donde se produce el beneficio del servicio prestado, que se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio.

En un mundo globalizado e interconectado con redes de información sofisticadas, es muy común que una empresa de un país A preste un servicio en un país B; el beneficio o resultado de tal servicio puede darse en el propio país B o en un C, y el pago por el servicio (el gasto) puede darse en el propio país B. Por lo tanto, pueden darse muchas variables, pero lo importante es que el país miembro con jurisdicción para gravar la renta es aquel en donde se produce el beneficio por la prestación del servicio.

Por ejemplo, en un caso de servicios de Centro de Llamadas "call center", el país donde se produce el beneficio es el país donde reside el consumidor final que efectúa o recibe la llamada telefónica, dado que es en aquel país donde se produce efectivamente el beneficio del servicio. En el ejemplo dado en el segundo párrafo del numeral 4.4 de la sección D de la presente Interpretación Prejudicial, que trata del servicio de consultas médicas por teléfono, el beneficio del servicio se da en el país



donde se ubica el consumidor (paciente) que por teléfono recibe el servicio de consulta médica, y no en el país donde se ubica el médico que por teléfono presta el servicio.

Finalmente, este Tribunal advierte que si bien puede resultar complejo identificar el país miembro en el cual se produce el beneficio del servicio prestado, el cual si bien se presume localizado en donde se imputa y registra el gasto en que se incurre para acceder al servicio —lo cual admite prueba en contrario— corresponde a las autoridades nacionales analizar los contratos y documentos pertinentes que permitan generar certeza respecto del territorio en el cual se dieron los beneficios de los servicios prestados a efectos de determinar el país miembro en el cual se deberán gravar las rentas obtenidas.

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina deja consignada la presente Interpretación Prejudicial para ser aplicada por el consultante al resolver el proceso interno Proceso Interno 17506-2014-0051, la que deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el Artículo 128 párrafo tercero de su Estatuto.

La presente Interpretación Prejudicial se firma por los Magistrados que participaron de su adopción de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 90 del Estatuto del Tribunal.

Cecilia Luisa Aytón Quinteros
MAGISTRADA

Luis Rafael Vergara Quintero
MAGISTRADO

Hugo Ramiro Gómez Apac
MAGISTRADO



Proceso 432-IP-2016

De acuerdo con el Artículo 90 del Estatuto del Tribunal, firman igualmente la presente Interpretación Prejudicial la Presidenta y el Secretario.

Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
PRESIDENTA

Gustavo García Brito
SECRETARIO

Notifíquese al Tribunal consultante y remítase copia de la presente Interpretación Prejudicial a la Secretaría General de la Comunidad Andina para su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA**

Quito, 7 de julio de 2017

Proceso: 457-IP-2016

Asunto: Interpretación Prejudicial

Consultante: Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú.

Expediente interno del Consultante: 2192-2015

Referencia: Procedimiento de Duda Razonable.

Magistrada Ponente: Cecilia Luisa Ayllón Quinteros

VISTOS

El Oficio 254-2016-SDCSP-C/PJ de 16 de junio de 2016, recibido vía correo electrónico el 18 de agosto de 2016, mediante el cual la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú solicitó Interpretación Prejudicial de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, a fin de resolver el Proceso interno N° 2192-2015.

El Auto de 9 de marzo de 2017, mediante el cual este Tribunal admitió a trámite la presente Interpretación Prejudicial.

A. ANTECEDENTES**1. Partes en el proceso interno**

Demandante: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT



Proceso 457-IP-2016.

Demandados: Tribunal Fiscal (República del Perú)
Nestlé Perú S.A.

2. Hechos relevantes

- 2.1. Durante el año 2004 NESTLÉ PERÚ S.A. (en adelante, NESTLÉ) importó diversos productos mediante las Declaraciones Aduaneras (en adelante, DUAs) 118-2005-10-163060, 118-2005-10-187335, 118-2005-10-065684, 118-2005-10-065112, 118-2005-10-180113, 118-2005-10-182995, 118-2005-10-064780, 118-2005-10-195456 y 118-2005-10-028769.
- 2.2. La Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera de la Administración Aduanera (en adelante, la IFGRA) notificó a NESTLÉ el pago de tributos, intereses y la aplicación de multas, por haber omitido declarar el valor por concepto de importaciones de periodos pasados, siendo el criterio de la IFGRA que dichas regalías que se cancelan al exterior por el derecho de uso de marcas y otros, forman parte del valor en aduana de las mercancías de importación.
- 2.3. A través de las DUAs citadas en el numeral 2.1. NESTLÉ nacionalizó productos provenientes del exterior en las cuales agregó (bajo la fórmula de protesto) como parte de la base imponible un importe por concepto de ajuste por cánones y derechos de licencia-regalías (ajuste que se disgregó en cada una de las series de la declaración) sobre los cuales liquidó (bajo la fórmula antes indicada, del protesto) los tributos de importación correspondientes al formar parte del valor en aduana.
- 2.4. NESTLÉ solicitó la devolución del supuesto pago indebido o en exceso, argumentando haber añadido indebidamente el importe por concepto de regalías (debido a que fue observado por la IFGRA) y pagado los tributos diferenciales (con el objetivo de que no se le genere mayores contingencias tributarias frente a la autoridad aduanera).
- 2.5. El 15 de febrero de 2010, mediante Resoluciones Jefaturales de División 118-3D0400/2010-00082, 118-3D0400/2010-000122, 118-3D0400/2010-000115, 118-3D0400/2010-000116, 118-3D0400/2010-000117, 118-3D0400/2010-000118, 118-3D0400/2010-000119, 118-3D0400/2010-000120 y 118-3D0400/2010-000121, de fecha 22 de febrero de 2010 se declararon improcedentes las solicitudes de devolución de tributos por parte de la empresa recurrente.
- 2.6. El 7 de julio de 2010, NESTLÉ planteó Recurso de Reclamación en contra de las Resoluciones antes citadas.



Proceso 457-IP-2016.

- 2.7. El 7 de julio de 2010, mediante Resolución Jefatural de División (RJD) 118-3D0400/2010-000380 se declararon infundadas las reclamaciones presentadas.
- 2.8. El 26 de julio de 2010, NESTLÉ presentó recurso de apelación en contra de la Resolución Jefatural de División (RJD) 118-3D0400/2010-000380.
- 2.9. El 24 de mayo de 2011, mediante Resolución (RFT) 08733-A-2011 el Tribunal Fiscal revocó la Resolución Jefatural de División (RJD) 118-3D0400/2010-000380 al considerar que la Administración Aduanera, al denegar la devolución, no siguió el procedimiento de Duda Razonable de los valores declarados, ni actuó conforme al Reglamento para la Valoración de las Mercancías.
- 2.10. Oportunamente, la Administración Aduanera interpuso demanda contencioso administrativa en contra de la Resolución (RFT) 08733-A-2011.¹
- 2.11. El 23 de mayo de 2014, el Vigésimo Juzgado Especializado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en Sentencia expedida mediante Resolución No. 12, declaró infundada la demanda.
- 2.12. El 9 de junio de 2014, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) presentó recurso de apelación en contra de la Sentencia expedida mediante Resolución No. 12.
- 2.13. De manera oportuna, NESTLÉ contestó el recurso de apelación.²
- 2.14. El 10 de diciembre de 2014, mediante Resolución Número Diecinueve, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, resolvió confirmar la sentencia apelada.
- 2.15. El 31 de diciembre de 2014, la SUNAT interpuso recurso de casación en contra de la Resolución Número Diecinueve.
- 2.16. Mediante Auto calificadorio del Recurso de 9 de noviembre de 2015, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, suspendió el proceso a fin de solicitar a este Tribunal la Interpretación Prejudicial de la Decisión

¹ De la revisión del expediente, no se ha podido corroborar la fecha precisa de presentación.

² De la revisión del expediente, no se ha podido corroborar la fecha precisa de la contestación.



Proceso 457-IP-2016.

378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina

3. **Argumentos de la demanda contencioso administrativa presentada por parte de la SUNAT**
 - 3.1. La Duda Razonable se genera solo cuando se presenta una Declaración (DUA) ante la Administración y de su análisis la Administración tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados con la declaración.
 - 3.2. En ninguna parte de las normas legales se establece que la Administración está obligada a generar Duda Razonable para resolver una solicitud de devolución que presenta el importador, ya que este último ha pagado demás por un concepto que según alude no le corresponde, sin embargo, lo declaró en la misma DUA sin que haya existido observación alguna o duda por parte del especialista de aduanas encargado del despacho de importación.
 - 3.3. Las DUAs presentadas por NESTLÉ fueron señaladas a canal de control verde, es decir, no se realizó ningún reconocimiento físico de la mercancía, ni la revisión documentaria.
 - 3.4. Al pasar por canal de control verde no se generó Duda Razonable respecto a las citadas DUAs.
 - 3.5. El 30 de noviembre de 2007 mediante Informe de Fiscalización 312-2007-SUNAT/3B2100, emitido por la División del Sector Extractivo e Industrial de la Gerencia de Fiscalización Aduanera de la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, se analizó la determinación de tributos y multa generados como consecuencia de los ajustes de valor (pago de regalías) en diversas declaraciones de aduanas numeradas por NESTLÉ.
 - 3.6. En el Informe de Fiscalización se precisó que:
 - a) NESTLÉ suscribió un contrato General de Licencia con la Empresa SOCIÉTÉ DES PRODUITS NESTLÉ S.A. DE VEVEY, SUIZA y con NECTEC S.A., por lo que NESTLÉ se obliga a pagar regalías por los derechos de usar las marcas de fábrica, patentes y know how que pertenecen a la empresa SOCIÉTÉ DES PRODUITS NESTLÉ S.A. DE VEVEY, SUIZA, contrato celebrado en febrero de 1999, vigente al 31 de diciembre del año 2004.
 - b) NESTLÉ no ha declarado las obligaciones de pago de regalías generados en el período comprendido en las Duas 118-2005-10-163060, 118-2005-10-187335, 118-2005-10-065684, 118-2005-10-



Proceso 457-IP-2016.

065112, 118-2005-10-180113, 118-2005-10-182995, 118-2005-10-064780, 118-2005-10-195456 y 118-2005-10-028769, correspondiendo adicionar éstas al valor declarado conforme lo determinado en los artículos 1, 8 numeral 1, literal c) del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y al Artículo 1 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado mediante Decreto Supremo No. 186 99 EF.

- 3.7. Los ajustes deben basarse sobre datos objetivos y cuantificables.
- 3.8. Por su parte, las regalías a ajustar se basan en datos objetivos puesto que son el resultado de una obligación contraída por la empresa fiscalizada en virtud del contrato de licencia suscrito con SOCIÉTÉ DES PRODUITS NESTLÉ S.A. DE VEVEY, SUIZA y NESTLÉ.
- 3.9. El Comité Técnico de Valoración en Aduana en la Opinión Consultiva 4.11 concluye que *"los pagos por el derecho de utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, razón por la que el importe de los pagos por regalías deberán añadirse al precio realmente pagado o por pagar"*.
- 3.10. De igual manera se enuncia que aun cuando no se haya pactado la obligación de pago de regalías entre las partes que intervienen en una compra venta internacional de mercancías que poseen una marca licenciada, el importe de los pagos por regalías a la casa matriz deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar, ya que el derecho a utilizar la marca está relacionado con las mercancías objeto de valoración y constituye una condición de venta.
- 3.11. En el caso en análisis no se discute el ajuste del valor por el pago de regalías por las ventas de la recurrente al exterior de los productos con las marcas licenciadas por SOCIÉTÉ DES PRODUITS NESTLÉ S.A. DE VEVEY, SUIZA, sino el originado en las importaciones de los productos terminados que contienen las marcas licenciadas a ser comercializadas por la recurrente en el país, en las que se encuentra acreditado el pago de regalías que forman parte del valor en aduana, de acuerdo al párrafo 1 c) del Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.
- 3.12. Las regalías forman parte del valor en aduana por estar relacionadas con las mercancías importadas, siendo obligación de la recurrente pagarlas a la casa matriz, lo que las califica como una condición de venta, resultando no relevante el que los proveedores no tengan la posibilidad de establecer dicho pago como una condición.



Proceso 457-IP-2016.

3.13. Las regalías pagadas por NESTLÉ se encuentran relacionadas con las importaciones en controversia y corren a cargo del importador de la mercancía y no están incluidas en el precio realmente pagado o por pagar, de manera que deben formar parte del valor en aduanas.

4. Argumentos de la contestación a la demanda presentada por parte del Tribunal Fiscal

4.1. La Administración Aduanera tiene la facultad exclusiva de determinar la obligación tributaria de los importadores, siempre y cuando se respete el debido proceso.

4.2. El argumento principal de la resolución impugnada es que la Administración no habría observado el procedimiento de la Duda Razonable.

4.3. La demandante afirma que, al pasar la mercancía de NESTLÉ por canal verde, declaró y autoliquidó los derechos arancelarios por lo que no tenía la obligación de observar el ya desarrollado proceso de Duda Razonable.

4.4. Se debe diferenciar claramente entre la declaración de un importador y la real y completa concurrencia de todos los requisitos que se exige por la normativa arancelaria para que el valor de las regalías sea adicionado al valor de venta declarado.

4.5. Tanto la normativa como la jurisprudencia enuncian que el procedimiento de Duda Razonable debe anteceder ante los reparos que efectúe la administración.

4.6. Para denegar la devolución por pagos indebidos, se debe tener presente que las adiciones por conceptos de regalías se encuentran normadas bajo la figura de ajustes de valor, y que dichos ajustes sólo se aplican si previamente se ha constatado la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Si forma parte del valor de Aduana.
- b) Si corren a cargo del comprador de la mercancía.
- c) Si se pueden identificar mediante datos objetivos y cuantificables.
- d) Si se encuentran previstos en el Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC.
- e) Cuando no están incluidos en el precio realmente pagado.

4.7. La verificación de la existencia o no de la obligación de pagar las referidas regalías a consecuencia de la compra de las mercancías, requería que la aduana otorgara más tiempo al importador para que pueda presentar más pruebas que acreditaran el valor declarado en los



Proceso 457-IP-2016.

despachos de importación, lo cual se realiza a través del procedimiento de Duda Razonable.

- 4.8. No se puede pretender que la declaración y autoliquidación exoneren a la autoridad de seguir un procedimiento ineludible antes de pronunciarse sobre las adiciones al valor de venta originadas en pagos de regalías, sea que el importador solicite una devolución de tributos indebidamente pagados o que directamente haya cuestionado un ajuste de valor de parte de la Administración.
- 4.9. Al no haber realizado el procedimiento de Duda Razonable, la autoridad no analizó si los contratos de licencia y los de compraventa eran separados o no o si se encontraban ligados en cuanto a las prestaciones que vinculan a las partes.
5. **Argumentos de la contestación a la demanda presentada por parte de NESTLÉ**
 - 5.1. La demanda contiene acumulación de pretensiones.
 - 5.2. Cuando la SUNAT tenga motivos para dudar del valor de transacción declarado por el importador, o sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de la declaración de ese valor, debe seguir el procedimiento sobre Duda Razonable.
 - 5.3. A través de dicho procedimiento, el importador puede proporcionar las explicaciones, documentos y pruebas complementarias que demuestren que el valor de transacción declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas.
 - 5.4. El procedimiento de la Duda Razonable respecto del precio realmente pagado o por pagar, es obligatorio, y su inobservancia constituye un vicio insubsanable que afecta a la decisión de la Administración Aduanera respecto del valor en aduana de las importaciones.
 - 5.5. El Tribunal Fiscal reconoce que el procedimiento establecido para los casos de Duda Razonable, sobre el precio realmente pagado o por pagar, es de aplicación obligatoria, ya que lo contrario significaría restringir el derecho del administrado de acreditar que el valor en aduanas corresponde al realmente pagado o por pagar.
 - 5.6. La inobservancia por parte de la SUNAT del procedimiento establecido para los casos de Duda Razonable constituye una grave afectación al derecho al debido procedimiento administrativo.



Proceso 457-IP-2016.

- 5.7. La aplicación del procedimiento de Duda Razonable se aplica i) durante el despacho; ii) en una posterior fiscalización; y, iii) cuando se presentan solicitudes de devolución.
- 5.8. La SUNAT en este caso sugiere que el único momento en que se podría cumplir con el procedimiento de Duda Razonable sería durante el despacho aduanero, es más inclusive solo en los casos en los que la mercancía es asignada a canal naranja o rojo, ya que, de su afirmación, no se lo realiza cuando las mercancías pasan por canal verde. Dicha alegación es falsa.
- 5.9. Sostener que el pago de las regalías constituye condición del contrato de compraventa internacional, sería afirmar que los efectos del contrato dependerán de la ocurrencia del pago de dichas regalías, es decir, que el contrato de compraventa internacional surtiría efectos siempre y cuando se verifique el pago por concepto de regalías (condición suspensiva), o que, de otro modo la continuación de los efectos de dicho contrato dependa de que se materialice el evento futuro e incierto pactado a modo de condición (condición resolutoria) y que, en defecto de tal materialización, el vendedor contaría con el derecho de accionar la rescisión o resolución del contrato de compraventa internacional por incumplimiento contractual.
- 5.10. Para que el pago de las regalías sea parte integrante de la base imponible de los aranceles y demás tributos a la importación, deberá haber sido esto pactado como una "condición de venta".
- 5.11. El pago de las regalías por parte de NESTLÉ se basó en un contrato de licencia totalmente independiente del contrato o de los contratos de compraventa internacional y que de forma libre y arbitraria se pactó que la manera en que las regalías se calcularían y pagarían serían en base al precio de venta local de los bienes importados; sin embargo, dicha fórmula también pudo ser pactada de otra forma (un porcentaje del valor de la importación, un porcentaje de las utilidades globales de la empresa, etc.) lo que significa que dicha fórmula es sencillamente para determinar el quantum relacionado al contrato de licencia, por lo que en el contrato de compraventa de bienes no tenía relación con lo acordado en el acuerdo de licencia.
- 5.12. Las regalías que paga NESTLÉ no deben formar parte del valor en aduanas, por lo que es procedente la devolución de derechos solicitada.
- 5.13. A los proveedores lo que les interesa es recibir el pago de las mercancías, en ningún momento condicionan a NESTLÉ para la venta el pago de las regalías al titular de la marca, ya que entienden que se tratan de dos relaciones totalmente diferentes.



Proceso 457-IP-2016.

6. Fundamentos de la sentencia de primera instancia

- 6.1. Ante una Declaración Única Aduanera, que le genera dudas a la Administración Aduanera sobre la veracidad o la exactitud de lo consignado en la declaración presentada por el importador, la Administración puede pedir al importador que proporcione información complementaria con la finalidad de acreditar que el monto declarado es el realmente pagado y que sustente que no debió agregarse el valor de dichas regalías.
- 6.2. Para determinar el porcentaje o monto que el importador debe pagar por concepto de regalías al titular de la marca, debe tener como fuente principal el contrato celebrado entre las partes; sin embargo revisado el expediente, no se advierte la existencia del contrato, por lo que la Administración debió solicitar al importador este documento, más aún cuando la demandante señala que el contrato de licencia celebrado con el titular de la marca, es de una fiscalización anterior sin adjuntar dicho contrato, lo cual conduce a pensar que la Administración determinó un porcentaje a pagar por concepto de regalías, sin tener datos ciertos.
- 6.3. Analizados los documentos y los argumentos expuestos, no se encuentra acreditada la existencia de causales de nulidad por lo que declara infundada en todos sus extremos la demanda interpuesta por la SUNAT.

7. Argumentos del recurso de apelación presentado por parte de la SUNAT

- 7.1. Existe un errado análisis de las normas aduaneras, confundiendo procedimientos de determinación de valor con el de solicitudes de devolución, en virtud del cual indica que se debió observar el procedimiento de Duda Razonable.
- 7.2. En el presente caso, se omitió seguir el procedimiento regular (Duda Razonable), no declarar la nulidad del acto, ni retrotraer sus efectos a la fecha del acto nulo, ni mucho menos se ordena a la Administración vuelva a resolver la controversia.
- 7.3. En la importación, la demandada NESTLÉ PERU S.A., declaró el valor de las mercancías y agregó a las mismas el monto pagado por concepto de regalías. Las mercancías fueron asignadas a canal verde (lo que significa que no tuvo ningún tipo de revisión ni física, ni documentaria) y obtuvo el levante de su mercancía.
- 7.4. Es necesario precisar, que ni durante el despacho, ni en momento posterior alguno, la Administración Aduanera ha cuestionado los valores declarados respecto de las DUAs materia de la litis y en consecuencia,



al no existir un cuestionamiento de valor, no cabe iniciar un procedimiento de Duda Razonable.

- 7.5. El procedimiento de Duda Razonable, tiene como objeto el no dejar en estado de indefensión al contribuyente, ante las dudas que pueda tener la aduana respecto al valor declarado, y a tal efecto, antes de que la Administración descarte el valor de transacción, debe otorgarle al importador un plazo de 5 días a efectos de aclarar la duda generada en la Administración, entendiéndose este procedimiento como "Duda Razonable".
- 7.6. Una solicitud de devolución no puede constituir, ni equivaler, menos aún sustituir a la Declaración Única de Aduanas, siendo éste el único medio autorizado por ley para declarar el valor de la mercancía.
- 7.7. La sola presentación de la solicitud de devolución es motivo suficiente para plantear la Duda Razonable.
- 7.8. Es errado considerar que con la simple presentación de la solicitud de devolución, la Administración Aduanera deba iniciar un procedimiento de Duda Razonable, cuando la Administración no se ha generado tal situación.
- 7.9. La Sentencia no se pronuncia respecto al tema de fondo el que consiste en verificar si en el caso materia de autos correspondía la devolución solicitada por la empresa demandada.
8. **Argumentos de la contestación al recurso de apelación por parte de NESTLÉ**
 - 8.1. Desde un inicio NESTLÉ cuestionó el valor declarado en aduana, ya que el pago efectuado fue en protesto, dejando constancia de la posición de que aquellos tributos no eran debidos por la empresa, y que se cancelaban sólo por imposición de la SUNAT.
 - 8.2. Es de obligatorio cumplimiento de la SUNAT continuar con el procedimiento de Duda Razonable establecido, ya que este no es de carácter sustancial, sino una formalidad que debe ser aplicado i) durante el despacho, ii) en una posterior fiscalización; y, iii) cuando se presentan solicitudes de devolución, no pudiendo ser reemplazado por algún otro procedimiento general, debido a la finalidad específica que se persigue con el mismo y que es dilucidar los motivos de Duda Razonable a los que llega la SUNAT cuando existe discrepancia con lo declarado por el importador, como en el caso de la declaración "bajo protesto" realizada por NESTLÉ.



Proceso 457-IP-2016.

- 8.3. El Tribunal Fiscal considera que cuando esté en discusión el valor declarado, debe aplicarse el procedimiento específico de Duda Razonable y no un procedimiento genérico.
- 8.4. El Tribunal Fiscal emitió de manera correcta su Resolución RTF 09069-A-2011 pues el procedimiento de Duda Razonable está previsto para situaciones en las que se presenta una situación discordante en el valor de lo declarado, como ha surgido con las declaraciones bajo la fórmula de protesto realizadas por NESTLÉ y que como bien se recogió en la Sentencia, generaron suficientes motivos para la aplicación de este requisito por parte de la Administración Aduanera.
- 8.5. Si existe un supuesto de Duda Razonable, al haberse generado motivo de duda en la SUNAT con los cuestionamientos realizados en el plazo correspondiente por parte de NESTLÉ, por lo que la inaplicación e inobservancia de dicho procedimiento a todas luces constituye una grave afectación al derecho al debido procedimiento administrativo.

9. Fundamentos de la sentencia de segunda instancia

- 9.1. El deber de la Administración se encuentra previsto en el Artículo 15 de la Decisión 571 de la Comisión Andina, que establece que las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudio e investigaciones efectuados después de la importación con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías, deber que debe ser cumplido al margen de que la fiscalización posterior se inicie de oficio o como consecuencia de un pedido de devolución de impuestos que se consideren pagados en exceso.
- 9.2. Cuando la SUNAT, tenga motivos para dudar de la veracidad de los documentos presentados por el importador, deberá darle la oportunidad razonable para que presente los medios probatorios que demuestren que el valor declarado es el correcto.
- 9.3. El procedimiento de Duda Razonable, no solo es una facultad de la Administración, sino también un deber cuando la autoliquidación del contribuyente ofrece duda sobre el valor declarado, sobre todo cuando éste sostiene que en el mismo indebidamente se comprendió regalías y solicita la devolución de lo pagado en lo que a ellas atañe; pues si la Administración encuentra cuestionable la devolución por considerar que la declaración fue correcta, en el fondo frente al importador, es una duda que obliga a iniciar el correspondiente procedimiento en la forma señalada en las normas aplicables vigentes, con el propósito de definir si las regalías son o no condiciones de venta que deben integrar el valor



en Aduana, y de ese modo poder determinar la base imponible y el cálculo del impuesto, con miras a resolver la solicitud de devolución.

9.4. La devolución de impuestos solicitada por la contribuyente tiene una clara incidencia en el ajuste del valor en Aduanas, por lo que, si la SUNAT tuvo dudas, debió iniciar el correspondiente procedimiento de Duda Razonable en salvaguarda del derecho de defensa del contribuyente, dándole la oportunidad de probar los fundamentos que sustentaban el pedido, es decir, que la autoliquidación no se sujetó a las normas sobre valoración del Acuerdo de la OMC, por consiguiente, que las regalías que pago NESTLÉ PERÚ S.A., no debían ser consideradas como condición de venta de las mercancías, debiendo ser excluidas del valor declarado como su previo total pagado o por pagar.

10. Argumentos del recurso de casación presentado por parte de la SUNAT

10.1. Interpretación errada de la normativa de valoración aduanera de mercancías, respecto a la obligación de implementar, en una solicitud de devolución, el procedimiento de Duda Razonable, la cual ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal al revocar la actuación de la Administración Aduanera.

10.2. Errada aplicación al momento de resolver. Tanto en primera como en segunda instancia se omitió seguir el procedimiento regular (Duda Razonable), ya que en ninguna instancia se declaró la nulidad del acto ni retrotrajeron sus efectos a la fecha del acto nulo, ni mucho menos se ordenó que la Administración vuelva a resolver la controversia implementando el procedimiento que señalan correspondía seguir, todo lo cual impidió renovar el acto viciado de nulidad.

10.3. A efectos del procedimiento de Duda Razonable, para la SUNAT, el cuestionamiento al valor declarado solo puede ser efectuado por la misma Administración Aduanera, no así por el importador. En este sentido, se desprende que hay un solo sujeto facultado a cuestionar el valor declarado y dudar de él, la Administración de Aduanas.

10.4. Existen dos preguntas que se deben responder, la primera, ¿si el término "declaración" debe entenderse, en estricto sentido aduanero; ¿o, en sentido amplio? y, la segunda, ¿en qué momento se presenta la declaración?

10.5. La respuesta a la primera pregunta es que no cabe ninguna duda que, por el contexto regulado, el término "declaración" sólo puede ser entendido en estricto sentido aduanero, pues lo que regulan las normas señaladas son el "valor en aduanas de una mercancía".



- 10.6. Cuando las normas hacen referencia a la declaración, se lo hace en sentido estricto al documento con el que solicita la destinación aduanera de una mercancía, es decir, a la Declaración de Aduanas, o como se nominaba a la Declaración Única de Aduanas (DUA) hoy Declaración Aduanera de Mercancías (DAM).
- 10.7. Respecto de la segunda pregunta, en cuanto al momento en que la Declaración Aduanera es presentada, la respuesta es en el momento en que se solicita la destinación aduanera de la mercancía.
- 10.8. En el caso en concreto, cuando se numeraron las DUAs y se solicitó la importación de las mercancías, y ese momento es el del despacho aduanero de la mercancía.
- 10.9. A los efectos del procedimiento de Duda Razonable, se tiene que la duda sobre el valor declarado se puede generar sólo en el momento en que la declaración es presentada, el cual no es otro sino más que en el despacho aduanero de la mercancía.

B. NORMAS A SER INTERPRETADAS

1. El Tribunal consultante solicita la Interpretación Prejudicial de la Decisión 378 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.
2. No procede la Interpretación de la Decisión 378, toda vez que la norma aplicable en el presente caso es la Decisión 571. Se limita la Interpretación al Artículo 17 de la Decisión 571³ de la Comisión de la Comunidad Andina y de oficio se interpretará la Decisión 6.1⁴ del Comité de Valoración en Aduana de la OMC.

³ **Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.**

"Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitarán a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación de método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista."

⁴ **Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana de la OMC. -**

"El Comité de Valoración en Aduana



Proceso 457-IP-2016.

3. De oficio en atención a la materia controvertida del caso, procede la Interpretación Prejudicial de los Artículos 16, y 18 de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.⁵

Reafirmando que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT de 1994 (denominado en adelante el «Acuerdo»);

Reconociendo que la Administración de Aduanas puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;

Insistiendo en que al obrar así la Administración de Aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;

Teniendo en cuenta el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana;

Decide lo siguiente:

- 1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.*
- 2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas*.*

⁵ **Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.-**

***Artículo 16.- Obligación de suministrar información.**

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

***Artículo 18.- Carga de la prueba.**

En la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía.



Proceso 457-IP-2016.

4. Asimismo, de oficio se interpretará el Literal e) del Artículo 49 y el Artículo 51 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, adoptado por la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina (en adelante, Reglamento Comunitario de la Decisión 571)⁶, pues están relacionados con la materia en controversia.

Cuando el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba corresponderá tanto al importador como al comprador de la mercancía importada; y cuando el importador o comprador sea una persona jurídica su representante legal o por quien esté autorizado para hacerlo en su nombre".

⁶ **Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.-**

"Artículo 49. Factores de riesgo.

Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la autoridad aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros:
(...)

- e) *Pagos de cánones por el uso de derechos de propiedad intelectual especificados en el artículo 26 de este Reglamento.*

(...)

Cuando sobre la base de los factores de riesgo antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes. Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571."

"Artículo 51. Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado y sobre los documentos probatorios.

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

1. *A los fines de lo previsto en el artículo 17 de la Decisión 571 se tendrá en cuenta lo siguiente:*
 - a) *Cuando la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la Declaración Andina del Valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.*
 - b) *Si, una vez recibida la información complementaria o, a falta de respuesta, la Administración de Aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571.*
 - c) *Antes de adoptar una decisión definitiva, la Administración de Aduanas comunicará al importador, por escrito, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.*



Proceso 457-IP-2016.

C. TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. La Duda Razonable. Oportunidad dentro de la cual se puede presentar la Duda Razonable. Procedimiento de la Duda Razonable. Las facultades de la Autoridad Aduanera. La carga de la prueba. La fundamentación de la Duda Razonable. Procedencia del procedimiento de Duda Razonable por observaciones planteadas por el administrado.

D. ANÁLISIS DE LOS TEMAS OBJETO DE INTERPRETACIÓN

1. La Duda Razonable. Oportunidad dentro de la cual se puede presentar la Duda Razonable. Procedimiento de la Duda Razonable. Las facultades de la Autoridad Aduanera. La carga de la prueba. La fundamentación de la Duda Razonable. Procedencia del procedimiento de Duda Razonable por observaciones planteadas por el administrado

1.1. Introducción

- 1.1.1. Teniendo en cuenta que se discute si la Autoridad Aduanera debió llevar a cabo el procedimiento administrativo interno de Duda Razonable, respecto de las mercancías importadas por NESTLÉ y que la SUNAT afirma que en ninguna parte de las normas legales se establece que la Administración está obligada a generar duda razonable para resolver una solicitud de devolución de impuestos, se abordará el tema propuesto.
- 1.1.2. Resulta pertinente empezar señalando que los métodos para determinar el valor en aduana o base imponible para la recaudación de los derechos e impuestos a la importación, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo sobre Valoración en Aduanas de la OMC y la normativa comunitaria sobre la materia⁷, son seis: i) valor de transacción de las mercancías importadas; ii) valor de transacción de mercancías idénticas; iii) valor de transacción de mercancías

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

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

⁷ Artículos 2, 3 y 4 de la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina.



Proceso 457-IP-2016.

similares; iv) valor deductivo; v) valor reconstruido; y, vi) último recurso.⁸

- 1.1.3. El primer método tiene por objeto determinar el precio que realmente se pagó o se pagará por las mercancías importadas (valor de transacción), razón por la cual, es conocido como método "principal". Los cinco métodos restantes o "secundarios", establecen, de manera subsidiaria, otros parámetros para determinar el valor en aduana o base imponible. Es decir, son aplicados en su orden y de manera subsecuente, ante la imposibilidad de establecer el valor de transacción⁹.
- 1.1.4. En ese contexto, corresponde señalar que, el procedimiento de Duda Razonable solo entra en escena cuando se aplica el método de Valor de Transacción. Es decir, cuando la administración aduanera tenga motivos para dudar acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado por el importador o de los documentos presentados como soporte de dicha declaración.
- 1.1.5. En consecuencia, si después de llevar a cabo el procedimiento de Duda Razonable, aún no es posible para la Administración Aduanera determinar con exactitud el valor de transacción, así lo expresará y aplicará los métodos secundarios.
- 1.1.6. Con esas precisiones, a continuación, se desarrollarán los siguientes aspectos: (i) la Duda Razonable; (ii) oportunidad dentro de la cual se puede presentar la Duda Razonable; (iii) procedimiento de la Duda Razonable; (iv) las facultades de la Autoridad Aduanera; (v) la carga de la prueba; (vi) la fundamentación de la Duda Razonable; y, (vii) procedencia del procedimiento de Duda Razonable por observaciones planteadas por el administrado.

1.2. La Duda Razonable

- 1.2.1. Cuando la autoridad aduanera tenga motivos para dudar de la declaración del valor presentada por el importador respecto de la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o con relación a los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador explicaciones

⁸ Sobre cada uno de los métodos, se puede consultar la Interpretación Prejudicial del 26 de noviembre de 2012, expedida en el marco del Proceso 51-IP-2012.

⁹ Sobre esto se puede ver: SÁNCHEZ, Julia Inés. *Valoración Aduanera*. Secretaría General de la Comunidad Andina, Proyecto de Cooperación UE-CAN. Asistencia Relativa al Comercio I. Primera edición Julio 2007. Pág. 55., quien afirma que "(...) en el supuesto que no se pudiera determinar el valor en aduana con arreglo a este criterio principal, el Acuerdo sobre Valoración prevé los otros cinco procedimientos, los que deben aplicarse en el orden jerárquico establecido, con excepción de los métodos 4 y 5, cuyo orden de aplicación puede invertirse a petición del importador y si así lo acepta la Administración Aduanera".



Proceso 457-IP-2016.

complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.

1.2.2. Al respecto, el Artículo 17 de la Decisión 571 dispone que:

“Artículo 17.- Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la Administración de Aduanas solicitará a los importadores explicaciones escritas, documentos y pruebas complementarios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

El valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará en aplicación de método del Valor de Transacción, por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor en la forma antes prevista.”

1.2.3. Cuando la autoridad tiene duda de que la Declaración Aduanera contiene inconsistencias requiere al importador la información que le hace falta.

1.2.4. A través de la Duda Razonable, la autoridad obtiene las explicaciones necesarias por parte del importador, para así poder pronunciarse de manera adecuada respecto del valor que debe pagar el administrado por las mercancías importadas y, por su parte, el importador tiene así el derecho a defenderse frente a la Administración Aduanera con los respectivos documentos y pruebas que demuestren que el valor que declara es el valor real pagado o por pagar por su ingreso de productos al país.

1.3. **Oportunidad dentro de la cual se puede presentar la Duda Razonable**

1.3.1. La normativa andina y la de la OMC no señalan un plazo de tiempo dentro del cual se puede presentar la Duda Razonable por parte de la Autoridad Aduanera, por lo que esta puede ser antes de la admisión de la declaración aduanera; durante el despacho —esto es, desde el momento de la admisión de la declaración hasta el momento del levante o embarque de las mercancías—; o, a partir del levante o el



Proceso 457-IP-2016.

embarque de las mercancías despachadas —esto es, con posterioridad a la entrega de las mercancías—¹⁰.

1.3.2. La Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMC tampoco señala un plazo, dejando abierta la posibilidad al no precisar el momento en que se puede presentar la Duda Razonable.

1.4. Procedimiento de la Duda Razonable

1.4.1. El procedimiento de la Duda Razonable se encuentra contemplado en el Artículo 51 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, el mismo que se resume de la siguiente manera:

1.4.1.1. Ante una duda debidamente motivada respecto de la veracidad, exactitud e integridad de los elementos que formen parte de la Declaración Andina de Valor o de los documentos de soporte, la Administración de Aduanas requerirá al importador las explicaciones del caso, así como los documentos de soporte para comprobar que el valor sea el correspondiente.

1.4.1.2. Si con la información proporcionada o sin ella, la Administración de Aduanas continuara teniendo dudas razonables, podrá tomar una decisión de acuerdo con lo establecido en el Artículo 11 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del Valor de Transacción y la valoración de las mercancías, la valoración se la efectuará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los numerales 2 a 6 del Artículo 3 de la Decisión 571.

1.4.1.3. La Administración de Aduanas está obligada, previo a emitir una decisión, a comunicar por escrito al importador, de los motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados, otorgándole un plazo razonable para responder. No se enuncia cuanto tiempo es por lo que aplicaría el principio de complemento indispensable, siendo el plazo que la norma interna contemple, de ser el caso.

1.4.1.4. Emitida la respectiva resolución, la Administración de Aduanas la debe comunicar por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

¹⁰ A modo de referencia ver Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 180-IP-2015 de fecha 7 de julio de 2016.



Proceso 457-IP-2016.

1.4.1.5. Si la duda razonable se presenta durante el despacho de las mercancías, el importador podrá rendir garantía para su retiro, en la cual cubra los derechos, tasas e impuestos de importación a los que eventualmente están sujetas las mercancías.

1.4.1.6. Si los documentos probatorios para la aplicación de los métodos secundarios no satisfacen los requerimientos exigidos por la Administración Aduanera, o no se los presentó durante el plazo requerido, podrá la autoridad aplicar el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga.

1.5. Las facultades de la Autoridad Aduanera

1.5.1. Para realizar una adecuada inspección de los valores declarados por el importador, la Administración está facultada para realizar, de oficio, todos los controles e investigaciones necesarias para el efecto, dentro de los que se encuentran los controles previos¹¹ y durante el despacho¹², así como los posteriores¹³ a la importación (Artículos 14 y 15 de la Decisión 571¹⁴).

¹¹ El control previo es el ejercido por la Administración Aduanera antes de la admisión de la declaración aduanera.

¹² El control durante el despacho es el ejercido por la Administración desde el momento de la admisión de la declaración hasta el momento del levante o embarque las mercancías. Comprende la comprobación de la declaración en aduana de las mercancías importadas y los datos contenidos en la Declaración Andina del Valor y en sus documentos justificativos. Cuando se requiera, la Administración aduanera podrá solicitar mayores pruebas y justificaciones.

¹³ El control posterior es el ejercido por la Administración a partir del levante o el embarque de las mercancías despachadas. Comprende, además, los datos comerciales de los interesados registrados en los libros y sistemas, así como solicitar la presentación posterior de mayores pruebas y justificaciones, teniendo en cuenta lo establecido en el Literal c) del Artículo 13, Artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571.

¹⁴ **Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina. -**

"Artículo 14.- Facultad de las Aduanas de los Países Miembros de la Comunidad Andina. Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC."

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



Proceso 457-IP-2016.

- 1.5.2. En la Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 44-IP-2009 de fecha 28 de agosto de 2009, sobre el objetivo de los mencionados controles, este Tribunal ha determinado, teniendo en cuenta el Reglamento Comunitario de la Decisión 571, los siguientes aspectos:

“Garantizar que se han cumplido las condiciones previstas en el artículo 1 relativas a la utilización del valor de transacción, venta, partes relacionadas, entre otros;

Determinar si el valor declarado comprende el precio total pagado por pagar por el importador por las mercancías importadas;

Determinar si los ajustes previstos en el artículo 8 han sido incluidos en el valor aduanero declarado;

Verificar la aplicación correcta de los métodos secundarios de valoración cuando éstos deban utilizarse;

Prevenir y evitar la utilización de prácticas prohibidas, por ejemplo, la utilización de valores teóricos o estimados, o sencillamente fraudulentos; y,

Tales controles se deben cumplir en varias etapas: previa al despacho, en el momento del despacho y en la fase posterior al despacho.”

- 1.5.3. Es muy importante tener en cuenta que las Autoridades Aduaneras nacionales deben prever todas las condiciones técnicas y normativas para realizar los controles aduaneros, lo que supone mantener al importador informado de los aspectos técnicos y legales cuando así lo solicite, tal y como lo establecen los Artículos 7 y 16 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC¹⁵.
- 1.5.4. En el caso en concreto, NESTLÉ sostiene que los valores cancelados por concepto de pago de regalías deben ser devueltos, mientras que por su parte la SUNAT afirma que no, en razón de lo que evidentemente existe discrepancia entre las partes.
- 1.5.5. Al respecto, el Artículo 49 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 dispone un procedimiento único comunitario que brinda un trato indiscriminado a todas las importaciones de mercancías efectuadas al territorio aduanero comunitario, conforme se puede apreciar a continuación:

Artículo 49. Factores de riesgo.

¹⁵ Ver Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 3-IP-2014 de fecha 30 de abril de 2014.



Proceso 457-IP-2016.

Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la autoridad aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros:

(...)

e) Pagos de cánones por el uso de derechos de propiedad intelectual especificados en el artículo 26 de este Reglamento.

(...)

Cuando sobre la base de los factores de riesgo antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes. Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571."

- 1.5.6. Conforme a la precitada norma, uno de los factores de riesgo es precisamente el relacionado con el pago de cánones por el uso de derechos de propiedad intelectual, enunciándose en su inciso final que sobre la base de los factores de riesgo se hubiera detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita del hecho encontrado, con la indicación de los justificativos respectivos.
- 1.5.7. Una vez fundamentada la duda se da paso a la investigación correspondiente, debiendo dársele al importador la oportunidad para que presente las pruebas respectivas, de acuerdo con lo determinado en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571.
- 1.5.8. El derecho a la defensa del importador juega un papel importante, toda vez que debe dársele la oportunidad de presentar los respectivos descargos para que así la Autoridad Aduanera, pueda a su vez detectar con claridad si el factor de riesgo debe o no incluirse en la declaración aduanera.
- 1.5.9. El Artículo 16 de la Decisión 571, dispone quien está obligado a suministrar información a la Autoridad Aduanera respecto de las operaciones de importación de las mercancías o de las operaciones posteriores relativas a ellas, estando involucrado la persona que directa o indirectamente se relacione con la importación, así como cualquier persona que haya actuado ante la Aduana en relación con la declaración aduanera de las mercancías, así como la persona a la que la Aduana le haya solicitado información o pruebas para la valoración aduanera.



Proceso 457-IP-2016.

- 1.5.10. La persona obligada a dar información, deberá entregar a la Autoridad Aduanera de manera oportuna y en la forma y términos que se los establezca en la norma interna de cada país.
- 1.5.11. De conformidad con el Artículo 17 de la Decisión 571, cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de dicha declaración, la Administración de Aduanas debe solicitar al importador los soportes que demuestren que el valor declarado represente la cantidad total realmente pagada, ajustada a las disposiciones del Artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

1.6. La carga de la prueba

- 1.6.1. Se abordará el presente tema a fin de determinar sobre quien recae la carga de la prueba en la determinación del valor en aduana.
- 1.6.2. Al respecto, el Artículo 18 de la Decisión 571 establece que, en principio, la carga de la prueba le corresponde al importador o comprador de las mercancías, y en el caso de que el importador y el comprador no sean la misma persona, la carga de la prueba recaerá tanto en importador como en el comprador, y tratándose de personas jurídicas en la persona de su representante legal o persona autorizada.
- 1.6.3. En consecuencia, en la determinación del valor en aduana y en las eventuales comprobaciones e investigaciones en relación con la valoración en aduana que realice la Autoridad Aduanera competente de cada país miembro, lo cual evidentemente comprende el procedimiento de Duda Razonable, la carga de la prueba recaerá, en principio, sobre el importador o al comprador; y, en caso el importador y el comprador no sean la misma persona, también al comprador de la mercancía importada.

1.7. La fundamentación de la Duda Razonable

- 1.7.1. Al determinar la existencia de una Duda Razonable, la Autoridad Aduanera deberá necesariamente¹⁶:
- a) Fundamentar la Duda Razonable detectada sobre la base de un factor de riesgo determinado, dejando constancia escrita de los hechos encontrados, con la indicación de los justificativos correspondientes;

¹⁶ Ver Interpretación Prejudicial recaída en el Proceso 38-IP-2016 de fecha 5 de septiembre de 2016.



Proceso 457-IP-2016.

- b) Comunicar por escrito al importador los motivos que tenga para dudar de la declaración de valor presentada respecto a la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de la misma;
 - c) Requerir al importador explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas con el fin de acreditar la veracidad o exactitud de dichos datos; y,
 - d) Otorgar al importador un plazo razonable para responder y presentar las pruebas requeridas.
- 1.7.2. En consecuencia, la normativa andina establece una obligación para la Administración Aduanera, aquella de fundamentar la Duda Razonable sobre la base de determinados factores de riesgo objetivos —aunque no enumerados de manera exhaustiva—, dejando constancia escrita de los hechos encontrados e indicando las respectivas justificaciones; para posteriormente dar inicio al procedimiento correspondiente, comunicándole al importador los motivos de la Duda Razonable y otorgándole un plazo razonable para responder y presentar las pruebas requeridas¹⁷.
- 1.8. **Procedencia del procedimiento de Duda Razonable por observaciones planteadas por el administrado**
- 1.8.1. El Artículo 17 de la Decisión 571 establece la procedencia del procedimiento de Duda Razonable cuando la Autoridad Aduanera tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado o de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración.
- 1.8.2. En las secciones anteriores se ha señalado que el procedimiento de Duda Razonable se inicia ante una duda debidamente motivada, y que la Autoridad Aduanera tiene la obligación de fundamentar adecuadamente la existencia de la Duda Razonable. Es más, dicha autoridad debe identificar el factor de riesgo¹⁸ que genera la Duda Razonable. Una vez fundamentada la duda, recién es posible iniciar la investigación pertinente sobre el valor de la mercancía. Es evidente, pues, que la identificación de una Duda Razonable no se encuentra al libre albedrío discrecional de la Autoridad Aduanera, sino que esta debe justificar adecuadamente su actuación.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Teniendo en cuenta que el listado del Artículo 49 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 —referido a los factores de riesgo— no es taxativo.



Proceso 457-IP-2016.

- 1.8.3. En ese contexto, cuando un administrado solicita de manera excepcional a la Autoridad Aduanera el inicio del procedimiento de Duda Razonable, dicha autoridad debe entender que el administrado está ejerciendo tanto su derecho de petición como su derecho de defensa, así como que es una oportunidad para encontrar la verdad material. Veamos cada uno de estos puntos.
- 1.8.4. Con relación a lo primero, al solicitar de manera excepcional el inicio del procedimiento de Duda Razonable, el administrado está ejerciendo su derecho de petición, por lo que la Autoridad Aduanera tiene la obligación de pronunciarse y por escrito, lo que supone que debe dar las razones y motivos por los cuales acepta o deniega la solicitud. En caso de que la respuesta sea negativa, esta no puede basarse en el mero ejercicio de una discrecionalidad, sino que dicha autoridad debe fundamentar y justificar adecuadamente las razones que la llevan a considerar que resulta innecesario tramitar el procedimiento de Duda Razonable.
- 1.8.5. Dicho en otros términos, cuando es el propio importador quien solicita el inicio del procedimiento de Duda Razonable, dicha solicitud debe ser interpretada en el marco del derecho de petición de los administrados que, por una parte, están facultados a formular solicitudes a la Administración Pública y, por otra, tienen el derecho de recibir una respuesta oportuna, motivada y clara por parte de los órganos administrativos.
- 1.8.6. En segundo lugar, la solicitud excepcional de inicio del Procedimiento de Duda Razonable por parte del administrado debe ser entendida como el ejercicio del derecho de defensa, por lo que la Autoridad Aduanera tiene el deber de permitir que el administrado pueda presentar alegatos y ofrecer medios probatorios, así como la obligación de merituar tales alegatos y medios probatorios. Garantizar el ejercicio del derecho de defensa supone aceptar que el administrado puede plantear reparos u observaciones, y la autoridad tiene el deber de pronunciarse sobre dichos reparos u observaciones a través de un pronunciamiento debidamente motivado.
- 1.8.7. Tercero, la Autoridad Aduanera, en tanto autoridad administrativa, guía su actuación por el principio de verdad material, por lo que ante una solicitud excepcional de inicio del Procedimiento de Duda Razonable, tiene una oportunidad para efectuar las indagaciones y evaluaciones que sean necesarias para verificar que lo declarado por el administrado es correcto o no. Es más, es una oportunidad para ejercer un adecuado control de la información y documentación que presente el administrado, lo que permitirá asegurar que la declaración sea correcta, de modo que el administrado no pague más ni menos de lo que corresponde.

- 1.8.8. Asimismo, tomando en cuenta que las Autoridades Aduaneras deben asegurar la materialización del debido proceso en todas sus actuaciones, especialmente en aquellas que puedan afectar o menoscabar de alguna manera los derechos de los administrados, corresponde que dichas autoridades se pronuncien en todos los casos y valoren debidamente todos los documentos y pruebas que sean presentadas como sustento de las solicitudes o peticiones.
- 1.8.9. A manera de conclusión, si bien en casos excepcionales el administrado podrá solicitar que la Autoridad Aduanera inicie el procedimiento de Duda Razonable, la Autoridad Aduanera se pronunciará de manera fundamentada sobre dicha solicitud, valorando además los documentos y pruebas presentadas por el administrado, observando el derecho de petición, de defensa y del debido proceso, especialmente cuando decida no iniciar el procedimiento solicitado, de conformidad con la normativa nacional e internacional aplicable.
- 1.8.10. Sin perjuicio de lo anterior, los países, vía complemento indispensable, (legislación y jurisprudencia nacional) pueden fortalecer las garantías y derechos a favor del importador.

En los términos expuestos, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina deja consignada la presente Interpretación Prejudicial para ser aplicada por el Tribunal consultante al resolver el proceso interno 2192-2015, la que deberá adoptarla al emitir el correspondiente fallo de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en concordancia con el Artículo 128 párrafo tercero de su Estatuto.

La presente Interpretación Prejudicial se firma por los Magistrados que participaron de su adopción de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del Artículo 90 del Estatuto del Tribunal.



Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
MAGISTRADA



Luis Rafael Vergara Quintero
MAGISTRADO



Hernán Romero Zambrano
MAGISTRADO



Hugo Ramiro Gómez Apac
MAGISTRADO

De acuerdo con el Artículo 90 del Estatuto del Tribunal, firman igualmente la presente Interpretación Prejudicial la Presidenta y el Secretario.



Cecilia Luisa Ayllón Quinteros
PRESIDENTA



Gustavo García Brito
SECRETARIO

Notifíquese al Tribunal consultante y remítase copia de la presente Interpretación Prejudicial a la Secretaría General de la Comunidad Andina para su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.