

defecto se aplican de manera supletoria. Señala que el artículo 2001 del Código Civil, establece el siguiente plazo de prescripción: *A los diez años, la acción personal la acción real, la que nace de una ejecutoria y la de nulidad del acto Jurídico*. Considera que el dispositivo legal en mención resultaba pertinente, a efectos de resolver la presente controversia, puesto que estamos frente a pagos indebidos que tienen naturaleza civil. Refiere que la Sexta Sala Contenciosa Administrativa Tributaria reconoce que solo las aportaciones a EsSalud se rigen por las normas del Código Tributario; asimismo, reconoce también que las gratificaciones y aguinaldos no formaban parte de la base imponible para determinar los aportes a EsSalud; en otras palabras, reafirma su postura, consistente en que no se trata de una controversia surgida de una relación jurídica de naturaleza tributaria; sin embargo, e inexplicablemente termina deduciéndose que las normas del Código Civil no resultan aplicables. **Octavo:** Antes de proceder con el análisis del recurso de casación, es necesario reiterar que constituye un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal y solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. En ese sentido, la fundamentación de la parte recurrente debe ser clara, precisa y concreta, y debe indicar ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que inciden directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada o el apartamiento de los precedentes vinculantes dictados por la Corte Suprema de Justicia de la República. **Análisis de las causales denunciadas. Noveno:** Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal del **acápito a)** Infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 93 y 95 del Código Procesal Civil. La casacionista señala que la denegatoria de las solicitudes de devolución de pagos indebidos, en buena cuenta viene afectando la esfera jurídica e intereses de los mencionados pensionistas, a pesar de lo cual el Juez de primera instancia, evitó pronunciarse sobre la situación jurídica de los pensionistas. Al respecto, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista ha señalado que en cuanto a que debió integrarse a la relación procesal a los pensionistas, fue el Congreso de la República, quien luego de agotar la vía administrativa, dio inicio al presente proceso contencioso administrativo sin que comprendiera con su demanda a los pensionistas o a la Asociación a los que alude; en ese contexto, no se justifica la integración solicitada al presente proceso judicial, menos aún si no lo hizo en sede administrativa ni con la demanda, haciéndolo recién con la apelación. Por lo demás, lo denunciado no se subsume en la causal invocada, pues si bien denuncia que no se habría cumplido las normas que contemplan el debido proceso, no precisa los argumentos por los cuales se habría incurrido en la infracción que denuncia, más bien a través de ella pretende introducir al debate aspectos que no fueron planteados en su demanda, resultando evidente que realmente pretende un nuevo pronunciamiento en sede casatoria lo cual no es posible de revisión, en tanto que la misma no es una tercera instancia, lo que colisiona frontalmente con la naturaleza y fines del recurso extraordinario de casación. Asimismo, de la fundamentación efectuada por la Sala Superior, descrita precedentemente, se advierte que, respondió a los agravios de la recurrente, ha expuesto las razones que han llevado al colegiado a confirmar lo resuelto por la primera instancia, expresando de manera clara, concreta y suficiente dichas razones en función de lo actuado en la instancia administrativa. Consecuentemente, no se evidencia que, el pronunciamiento de la Sala Superior se encuentre viciado de nulidad por vulneración del debido proceso o al derecho a la debida motivación, como pretende la recurrente. Por tanto, se concluye, que se ha incumplido los requisitos de procedencia contenidos en los incisos 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, en cuanto exige expresar de manera clara y precisa la infracción normativa y demostrar la incidencia de la infracción alegada en la decisión impugnada, la acotada causal deviene **improcedente**. Emitiendo pronunciamiento respecto a la causal del **acápito b)** Infracción normativa por haber interpretado erróneamente las Leyes Nros 29351 y 29714. La casacionista señala que la Sala consideró que, a efectos de realizar el cálculo de los aportes a ESSALUD correspondiente a los pensionistas, únicamente debía valerse de lo establecidos en la Ley N° 28411. Al respecto, cabe precisar que la interpretación errónea se presenta cuando el juzgador ha elegido de manera correcta la norma que es aplicable al caso concreto; sin embargo, al momento de aplicar dicha norma a los hechos expuestos en el proceso, le atribuye un sentido distinto al que corresponde. En el presente caso, se invoca la errónea interpretación de las Leyes Nros 29351 y 29714; no obstante, la casacionista señala que la Sala indicó que al efectuar las retenciones únicamente debía valerse de lo establecidos en la Ley N° 28411, norma diferente a invocadas

en la presente causal, de modo que no existe congruencia entre la causal invocada y los argumentos de la recurrente. Sin perjuicio de ello, la recurrente no señala de modo expreso y concreto cuál es la interpretación de las disposiciones, supuestamente infringidas, – llevada a cabo por la instancia de mérito. Por tanto, se concluye, que se ha incumplido los requisitos de procedencia contenidos en los incisos 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, en cuanto exige expresar de manera clara y precisa la infracción normativa y demostrar la incidencia de la infracción alegada en la decisión impugnada, la acotada causal deviene **improcedente**. Emitiendo pronunciamiento respecto a las causales del **acápito c)** Infracción normativa por aplicación indebida de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario y la causal del **acápito d)** Infracción normativa por haber inaplicado el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil, así como la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario. Ambas causales se orientan a sostener que la relación jurídica derivada de los pagos indebidos es una relación jurídica de naturaleza no tributaria, por lo que debe aplicarse normas del Código Civil. Al respecto, esta Sala Suprema advierte que la sentencia de vista ha señalado que la aplicación al caso del plazo de 10 años previsto en el artículo 2001 inciso 1 del Código Civil, por ser los pagos indebidos de naturaleza no tributaria, es un argumento nuevo expuesto por el demandante en su recurso de apelación de sentencia, no invocándolo en sede administrativa y tampoco en la demanda. Asimismo, el Colegiado Superior señaló que la obligación tributaria lo constituyen los aportes a ESSALUD, no los aguinaldos o gratificaciones en específico; y en ese contexto, su devolución y todo lo atinente a ello se rige por el Código Tributario y normas conexas y no por el Código Civil, lo que evidencia que en el fondo, la recurrente pretende cuestionar los criterios desplegados por Sala superior a fin de que se asuma por válida su tesis, referida a que no corresponde aplicar las normas del Código Tributario en el presente proceso, lo que no tiene sustento alguno. Por tanto, se concluye, que se ha incumplido los requisitos de procedencia contenidos en los incisos 2 y 3 del artículo 388 del Código Procesal Civil, en cuanto exige expresar de manera clara y precisa la infracción normativa y demostrar la incidencia de la infracción alegada en la decisión impugnada, las acotadas causales devienen **improcedente**. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 36 del Texto Único Ordenado de Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, concordante con el artículo 392 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, de aplicación supletoria a los procesos contenciosos administrativos, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Poder Legislativo mediante escrito del treinta de noviembre de dos mil dieciocho (fojas trescientos once); contra la sentencia de vista emitida mediante la resolución número catorce, del veintinueve de octubre de dos mil dieciocho (fojas doscientos noventa). En consecuencia, **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por el Poder Legislativo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor **Juez Supremo Gutiérrez Remón**. SS. PROAÑO CUEVA, VERA LAZO, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, GUTIÉRREZ REMÓN

<sup>1</sup> En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

<sup>2</sup> Se precisa que si bien la Ley N° 31591, publicada en el diario oficial *El Peruano* el veintiséis de octubre de dos mil veintidos, modifica diversos artículos del Código Procesal Civil en relación al recurso de casación; tales modificaciones no son aplicables al caso concreto, conforme a lo dispuesto en la segunda disposición complementaria del citado código.

C-2341635-70

CASACIÓN N° 19738-2019 LIMA

TEMA: REGALÍAS COMO CONDICIÓN DE VENTA DE INSUMOS IMPORTADOS

**SUMILLA:** cuando se trata de la importación de mercancías que constituyen insumos, que no se encuentran provistos de elementos protegidos por una marca, y la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración, el pago del canon no constituye una condición de venta para la valoración de las mercancías, sino una condición para fabricar y vender los preparados presentados en el país de importación, por consiguiente, no procede añadir ese pago

al precio pagado o por pagar, ello en estricta aplicación de lo señalado en las opiniones consultivas 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduanas de la Organización Mundial de Comercio OMC.

**PALABRAS CLAVE:** Regalía, condición de venta, apartado c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, opinión consultiva 4.9 Y 4.10 del Comité Técnico de Valoración Aduanera.

Lima, ocho de mayo de dos mil veinticuatro.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA: VISTA:** La causa número diecinueve mil setecientos treinta y ocho guion dos mil diecinueve guion Lima, en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT**, mediante escrito de fecha diecinueve de junio de dos mil diecinueve (fojas mil ciento cuarenta y dos a mil ciento sesenta y nueve del expediente judicial físico – No EJE<sup>1</sup>); y ii) por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, mediante escrito de fecha veinte de junio de dos mil diecinueve (fojas mil ciento setenta y tres a mil ciento noventa y dos); contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve de fecha cinco de junio de dos mil diecinueve (fojas mil sesenta y siete a mil ochenta y dos), que confirmó la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número veintinueve de fecha treinta y uno de diciembre de dos mil dieciocho (fojas ochocientos noventa y ocho a novecientos treinta y tres), que declaró fundada en parte la demanda. **Antecedentes del recurso. Demanda.** La empresa **Productos Avon Sociedad Anónima** interpone demanda contencioso administrativa mediante escrito presentado el ocho de junio de dos mil dieciséis (foja ciento setenta a doscientos uno), postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00520-A-2016, de fecha dieciocho de enero de dos mil dieciséis, en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N° 0003B0000/2012-000332. **Pretensión accesoria:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000332, de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000341, de la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000155, de la Resolución de Gerencia N° 393000/2016-00063; y, el Resultado de Requerimiento N° 1143-2011-SUNAT-3B2300. **Pretensión subordinada:** Se ordene a la administración tributaria que, no se debe ajustar al valor de aduanas de los insumos importados por Productos Avon Sociedad Anónima el pago por concepto de regalías a favor de la empresa Avon Products Inc. Como fundamentos de su demanda, señala que no toda regalía será ajustada al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas, a efectos de determinar el valor de transacción, toda vez que, para que las regalías sean adicionadas al precio realmente pagado o por pagar, éstas deberán cumplir necesariamente con todos los requisitos mencionados en el artículo 7 del reglamento para la Valoración de Mercancías<sup>2</sup>, en este caso la SUNAT y el Tribunal Fiscal señalan equivocadamente que se debe añadir al valor de transacción el pago por concepto de regalías, aumentándose el valor de la base imponible del tributo Ad Valorem. Agrega que, la opinión consultiva 4.10 de la OMC<sup>3</sup>, no es aplicable al presente caso porque las regalías pagadas por la demandante a Avon Products Inc. se determinan sobre productos terminados y no sobre insumos importados. Por lo que, en la importación de insumos, no se verifica que la regalía pagada tenga relación con los insumos importados; en consecuencia, por este solo hecho, no resulta procedente efectuar ajuste sobre el valor en aduanas de los insumos o materias importadas, que la administración tributaria aduanera ha aplicado indebidamente la opinión consultiva 4.10, siendo lo correcto aplicar la opinión consultiva 4.5<sup>4</sup>, porque, las regalías son pagadas independientemente del insumo importado; esto es la venta de los productos que pudiesen no utilizar dicho insumo importado, por ejemplo, también están sujetos al pago de regalías siempre que se trate de productos fabricados en el Perú, por lo tanto, al proveedor de Productos Avon Sociedad Anónima (demandante), no se le exige el pago de regalía a cambio de la transferencia de los insumos; por dicha transferencia solo se le exige el pago del precio correspondiente; las regalías se pagan por explotación local de las marcas que serán colocadas recién en los productos terminados y el uso del Know how por las técnicas de venta directa. **Sentencia de**

**primera instancia.** El Vigésimo Primer Juzgado Especializado en lo Contenciosos Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número quince, de fecha veintisiete de octubre de dos mil diecisiete (fojas setecientos dos a setecientos veintiocho), resolvió declarar **fundada en parte** la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00520-A-2016, la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000332; la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000341 y la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000155, en el extremo del mandato de la adición del pago por concepto de regalías al valor en aduanas de los insumos importados por la demandante, ordenando a los demandados hacer efectivo lo ordenado; e improcedente la demanda en lo siguiente: i) respecto a la pretensión accesoria de que se declare la nulidad de la Resolución de Gerencia número 393000/2016-00063; por la causal prevista en el numeral 4 del artículo 427 del Código Procesal Civil; ii) respecto a la pretensión subordinada, por lo expuesto en la parte considerativa por la causal prevista en el numeral 5 del artículo 427 del Código Procesal Civil; iii) respecto a la pretensión accesoria de nulidad del Resultado de Requerimiento N° 1143-2011-SUNAT-3B2300; y sin el pago de costas y costos. **Sentencia de vista.** Conocida la causa en segunda instancia, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, de fecha veinticinco de abril de dos mil dieciocho (fojas ochocientos setenta y uno a ochocientos setenta y nueve), resolvió declarar **nula** la sentencia apelada, señalando en el considerando sexto, que: "(...) de los actuados administrativos y judiciales, especialmente de la demanda y de la RTF en el extremo impugnado se verifica que la materia controvertida se circunscribe en determinar si los tributos y multas generados como consecuencia de los ajustes del valor en aduana, dispuestos por no haberse declarado el pago de regalías de los productos importados por la recurrente en diversas DUAs numeradas entre los años 2008 y 2009, se encuentran o no conforme a derecho. En la sentencia apelada, la juez de primera instancia declaró fundada en parte la demanda en cuanto a la pretensión principal y su accesoria, al considerar que el pago de las regalías en el caso concreto no es condición de la venta de la mercancía importada, dado que a su entender el pago del derecho de licencia que corresponde a la importación de insumos y materias primas utilizadas en la fabricación local de productos licenciados no debió ser incluido en el valor en aduana bajo la Opinión Consultiva 4.10, al no encajar la importación de insumos en la casuística invocada en dicha opinión consultiva, ya que -afirma- ésta sólo comprende la importación de productos terminados. Como es de verse, la juez se limitó a señalar como único fundamento de su decisión que la mercancía importada por la demandante se trata de insumos importados y no de productos terminados, y que por ello, tal supuesto no encuadra en la casuística contemplada en la Opinión Consultiva 4.10, estimando los argumentos de la demandante, sin embargo, no ha expresado las razones por las cuales considera sólo ese hecho como el aplicable al caso concreto, soslayando que la materia en controversia versa sobre si se ciñen o no a derecho los tributos y las multas impuestas a la demandante como consecuencia del ajuste de valor en las DUAs numeradas en los años 2008 y 2009, de conformidad con el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994, la Decisión N° 571 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la Resolución N° 846 y el Decreto Supremo N° 186-99-EF; para cuya dilucidación la juez está en el imperativo de analizar la variada gama de normas de carácter internacional y nacional sobre ajuste de valor y no limitarse al análisis de una sola opinión consultiva." **Segunda sentencia de primera instancia:** El referido juzgado, mediante sentencia contenida en la resolución número veintinueve, de fecha treinta y uno de diciembre de dos mil dos mil dieciocho (fojas ochocientos noventa y ocho a novecientos treinta y tres), resolvió declarar **fundada en parte** la demanda; en consecuencia, nulo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00520-A-2016, la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000332; la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000341, y la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000155, en el extremo del mandato de la adición del pago por concepto de regalías al valor en aduanas de los insumos importados por la demandante, que conllevó a que se ordene el pago de los tributos y se impongan las multas impuestas que correspondan a dicho extremo; e improcedente la demanda en lo siguiente: i) respecto a la pretensión accesoria de que se declare la nulidad de la Resolución de Gerencia N° 393000/2016-00063; por la causal prevista en el numeral 4 del artículo 427 del Código

Procesal Civil; ii) respecto a la pretensión accesorio de nulidad del Resultado de Requerimiento N° 1143-2011-SUNAT-3B2300; y, declara la conclusión del proceso respecto a la pretensión subordinada, por haberse sustraído dicha litis, al ampararse la pretensión principal; sin el pago de costas y costos. **Segunda sentencia de vista:** Conocida la causa en segunda instancia, la referida sala, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve, de fecha cinco de junio de dos mil diecinueve (fojas mil sesenta y siete a mil ochenta y dos), revolió **confirmar** la sentencia apelada, señalando como fundamento en los considerandos séptimo, octavo y noveno, que: **SÉPTIMO.- En este orden de ideas, advirtiendo del contenido de la resolución cuestionada, que el Tribunal Fiscal en concordancia con lo opinado por la resolución de instancia puesta a su revisión, consideró que no había elementos objetivos que sustentaran la posición de la demandante y, que justificaban duda razonable; recurrió a las decisiones del Comité Técnico de Valoración en Aduana, constituida por Opiniones Consultivas del Comité Técnico de la OMC, las mismas que son parte del cuerpo normativo nacional, conforme a lo previsto en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 186-99-EF; en cuyo efecto, consideró la aplicabilidad al caso de autos de la Opinión Consultiva 4.10 con el propósito de determinar que los hechos contenidos en la misma se adecuaban a los que son materia del caso que nos ocupa Dentro de este contexto, si bien no se requiere que los hechos sean idénticos a los expuestos en la opinión consultiva, deben guardar similitud en los elementos esenciales, a efectos de orientar la solución del problema; lo cual no sucede en el presente caso, al diferir los supuestos fácticos, dado que en tanto que en el supuesto de dicha opinión consultiva, el titular de la marca, fabrica la mercancía, la cual le vende al importador para que éste a su vez la transfiera en su país, cobrándole la regalía por cada prenda que lleve la figura y marca licenciada. En el presente caso, la empresa AVON PRODUCTS INC., titular de la marca AVON, no es la encargada de fabricar la mercancía afectada con el pago de regalías para ser vendida en el Perú, sino un tercero contratado por la demandante en un contrato independiente; además, la mercancía se fabrica en el Perú, cobrándose las regalías a la demandante por el producto que fabrica en el Perú utilizando la marca de la licenciante, conforme a lo expresamente consignado en el Contrato de Licencia del 01 de enero del 2008, utilizando insumos importados que no se ha condicionado que sean adquiridos exclusivamente a la empresa AVON PRODUCTS INC.; por tanto, al no advertirse similitud de dicha opinión consultiva al presente caso, no correspondía que la Administración Aduanera, ni el Tribunal Fiscal en la RTF cuestionada, la aplicara al caso de autos, y determinarán el ajuste de valor de las mercancías y de los insumos que la accionante importó en el año 2008 y respecto de los cuales pagó regalías a una opinión Consultiva es un documento que "responde a un interrogante sobre las modalidades de aplicación del acuerdo, a un conjunto de elementos de hecho reales o teóricos solo respecto de los primeros; por lo que debe desestimarse dicho agravio referido por las entidades codemandadas en su recurso de apelación. **OCTAVO.-** Por otro lado, el Tribunal Fiscal y la Administración, tomó también como sustento de su decisión, el contrato de fabricación suscrito entre la demandante y SMA S.A.C., empresa no vinculada, lo cual no resulta un argumento válido frente al contenido del citado contrato, puesto que las estipulaciones establecidas en el punto 5.1 de la cláusula quinta, solo se precisa que solo se deberá utilizar para la fabricación de los productos, los insumos aprobados por la demandante; ello, en modo alguno induce a interpretar que dichos insumos están referidos a los adquiridos a AVON PRODUCTS INC., o que al referirse a AVON implica a ésta última, en cuanto el contrato se celebró entre PRODUCTOS AVON S.A. y SMA S.A.C. lo cual concuerda con el ya referido Contrato de Licencia, en donde se establece que la demandante solo pagará regalías por derecho de uso de marcas, de patentes e información técnica, sobre productos fabricados, haciendo referencia en el literal c) del Artículo Segundo, que Avon o alguno de sus afiliados deberá proveer el material de información técnica que se le deberá proporcionar a la demandante, mas no hace referencia alguna a los insumos que debe contener y su forma de adquisición en relación a los productos a fabricar y que llevarán su marca (los que si pagarán regalías). No existiendo referencia alguna que condicione la importación de insumos a la licenciante. Como podrá apreciarse, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal si bien han utilizado duda razonable atendiendo que los insumos importados fueron adquiridos de una empresa vinculada, para que opere el ajuste de valor de conformidad con el artículo 8° del Acuerdo del Valor de la OMC, debe aplicar la Opinión Consultiva que más se asemeja al caso concreto, a efectos de realizar el ajuste de valor de dicha**

mercancía (insumos). **NOVENO.-** Ahora bien, conforme a lo peticionado por la accionante en su escrito de modificación de demanda, es de considerar la Opinión Consultiva 4.9 del Comité Técnico de Valoración Aduanera, cuyo supuesto está referido a la cesión del titular de la marca al importador, el derecho exclusivo de fabricar, utilizar, vender en el país de importación, preparados que contengan un elemento importado, donde el titular de la marca también otorga al importador licencia que le da **derecho exclusivo a utilizar la marca en relación con la fabricación y venta en el país de importación**, de los preparados patentados. (...) Como se desprende, el Comité concluyó que el pago del canon no constituya una condición de venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Supuesto que guarda similitud con el caso que nos ocupa, en donde la mercancía importada es el insumo, y el producto se elabora en el país del importador, siendo afectado únicamente el producto terminado con el pago de regalías contractualmente establecido; por tanto, no correspondía que la Administración añada el pago de las regalías del producto final, al precio pagado o por pagar de los insumos importados. (...). **Del recurso de casación y el auto calificatorio:** Mediante auto calificatorio de fecha tres de diciembre de dos mil diecinueve (fojas cuatrocientos uno a cuatrocientos seis del cuaderno de casación), la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, por la siguiente causal<sup>1</sup>: **1. Infracción normativa al artículo 8, numeral 1, apartado c) del Acuerdo del Valor de la OMC.** Señala que la citada norma indica que para determinar los cánones o derechos de licencia que se deben agregar al Valor en Aduana de las mercancías, se debe tener en cuenta que estos deben estar relacionados con las mercancías objeto de valoración y que el comprador tiene que pagar estos conceptos directa o indirectamente como "condición de venta" y que no deben estar incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, así como la existencia de datos objetivos cuantificables. Agrega que las normas del Acuerdo del Valor de la OMC constituyen los principios fundamentales para efectuar la valoración de las mercancías; por tanto, deben ser consideradas, analizadas y contrastadas con el caso de valoración que se está examinando, para determinar los conceptos que deben agregarse al Valor en Aduana de las mercancías, entre ellos los cánones y derechos de licencia que tengan las características que señala el artículo 8 numeral 1 c) y 3 del Acuerdo del Valor de la OMC; sin embargo, en la sentencia objeto de casación solo se menciona la citada norma, sin contrastarla con el presente caso, pues solo ha analizado las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración de la OMC, para establecer si el presente caso se ajusta a una de ellas. Añade que las Opiniones Consultivas y otros instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, no agotan todos los casos de operaciones comerciales en los que se acuerdan el pago de cánones y derechos de licencia, por lo que el parámetro fundamental para determinar la procedencia o improcedencia del ajuste de valor por concepto de pago de cánones y regalías, siempre será lo dispuesto en el artículo 8 numeral 1 c) y 3 del Acuerdo. **2. Infracción normativa por incorrecta interpretación de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, en la determinación de las regalías que deben agregarse al valor en aduana de las mercancías objeto de valoración.** Señala que la sentencia al analizar la Opinión Consultiva 4.10 solo debió extraer el criterio sustancial que contiene, el cual refiere que "el pago realizado por el uso de una marca protegida con la que cuenta la mercancía importada debe formar parte del valor en aduana al constituir una condición de venta y encontrarse relacionada con la mercancía importada". Agrega que existen datos objetivos y cuantificables, en cuanto a los pagos por concepto de regalías por parte de la demandante a favor de la empresa Avon Products Inc durante los años dos mil ocho y dos mil nueve; asimismo, el monto cancelado y la vinculación a la declaración de importación ha sido brindada por dicha parte; por tanto, se cumple lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC. Añade que la demandante se encuentra obligada a fabricar los productos utilizando únicamente los insumos que adquiere de distribuidores autorizados por su empresa matriz Avon Internacional; además, existe relación entre el pago de regalías con los insumos importados conforme señala el artículo 8 numeral 1 c) del Acuerdo del Valor de la OMC. Indica también, que en el presente caso se cumple con la condición de venta, toda vez que para fabricar los productos licenciados se utiliza las materias primas importadas, que llevarán la marca AVON, por lo que la empresa fiscalizada está obligada a pagar la

regalía establecida en el contrato. Agrega que, si bien no se estipuló en el Contrato de Licencia que los proveedores de insumos y materias primas solo serán empresas vinculadas a Avon o determinados proveedores, sí se reguló que la licenciante ejercerá un control directo de la fabricación en que intervengan dichos insumos proporcionando la información técnica necesaria, siendo que ello conlleva a que la licenciante ejercerá también control sobre dichos proveedores. Manifiesta además, que la sentencia no ha tenido en cuenta los fundamentos de los demandados, ni las normas de valoración alegadas, ni ha realizado un análisis minucioso de las características del caso, limitándose a señalar que no resulta aplicable la Opinión Consultiva 4.10, al considerar que los insumos importados no son los adquiridos a Avon Products Inc., porque esto no se señala en el Contrato de fabricación; sin embargo, dicha apreciación es errada, pues no interesa si los insumos son importados de la citada empresa o de sus empresas vinculadas o de determinados proveedores, ya que las regalías deben ser incluidas en el valor en aduana de estos insumos importados porque el producto final elaborado en el país no podría fabricarse sin los referidos insumos, que son únicos en el mercado porque integran fórmulas o técnicas que otros insumos no tienen. De este modo el producto terminado a partir de ellos llevará la marca por la cual se paga regalía, con lo cual indirectamente el insumo protegido por la marca de Avon Products Inc., se encuentra dentro del producto terminado, haciéndolo único a este precisamente en base a esta incorporación. **3. Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Estado.** La parte recurrente indica que la sentencia objeto de casación ha incurrido en motivación aparente, pues no ha efectuado una evaluación teniendo en cuenta los fundamentos expuestos en su apelación, ni las normas de valoración vigentes como el artículo 8 numeral 1 c) del Acuerdo del Valor de la OMC, ni ha realizado un análisis minucioso del criterio sustancial que se encuentra inmerso en la Opinión Consultiva 4.10, menos aún se ha pronunciado sobre el análisis efectuado por la recurrente, limitándose a señalar que el presente caso no encuadra en la citada opinión, ni en la Opinión 4.9 y 4.25. Asimismo, por auto calificatorio de fecha tres de diciembre de dos mil diecinueve (fojas trescientos noventa y siete a cuatrocientos del cuaderno de casación), la referida sala, declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, por la siguiente causal<sup>6</sup>: **Infracción normativa por interpretación errónea de los alcances de las Opiniones Consultivas 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración Aduanera.** La parte recurrente indica que la demandante adquirió e importó de Avon Products, INC. y sus afiliados, mercancías de las marcas protegidas, las cuales debían servir como insumos o ser directamente comercializadas en el mercado nacional; asimismo, los insumos importados fueron entregados bajo contrato a Laboratorios Servicio Manufactura y Acabado Sociedad Anónima Cerrada, el cual se encargó de elaborar productos licenciados; siendo ello así, respecto de dichas mercancías la demandante debió pagar regalías por uso de la marca entre otros derechos otorgados a su favor. Añade que el artículo 26 de la Resolución N° 846, considera que la condición de venta no necesariamente debe estar prevista de manera expresa en un contrato, sino que está sujeta a probarse con los elementos de las operaciones comerciales. Agrega que la Opinión Consultiva 4.10 señala que el pago de un derecho de licencia, por el derecho de revender las prendas importadas provistas de elementos protegidos por una marca, constituye una condición de la venta y está relacionada con las mercancías importadas; razón por la que el importe de los pagos por regalías deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar. Indica también, que en el Comentario 25.1, el Comité Técnico de Valoración en Aduana determinó que en los casos en los cuales los cánones o derechos de licencia que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, se deberá analizar si (i) el canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías; y, (ii) si el pago es una condición de venta de las mercancías objeto de valoración; en el presente caso, se cumplen con ambas condiciones; por ello, la Administración Aduanera procedió a aplicar lo dispuesto en el párrafo 1 c) del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, el cual dispone que corresponde añadir al precio realmente pagado o por pagar los cánones y derechos relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías. **Delimitación de la controversia:** En atención a lo precedentemente expuesto y en concordancia con las causales por las cuales ha sido admitido los recursos de casación, se evidencia que la controversia en el presente caso gira alrededor de determinar si corresponde la procedencia del cobro de regalías por la importación de insumos importados

por la accionante (Productos Avon Sociedad Anónima) de una empresa no domiciliada vinculada a la importadora (Avon Products Inc.). **CONSIDERANDO: PRIMERO. El recurso de casación.** 1.1 En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. 1.2 En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional", y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 1.3 Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 1.4 Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>9</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **SEGUNDO:** La infracción de las normas legales es la afectación de las normas jurídicas en la que incurre la Sala Superior al emitir una resolución final, originando con ello que la parte que se considere afectada por la misma pueda interponer el respectivo recurso de casación. Respecto a los alcances del concepto de infracción de las normas, quedan subsumidos en ella las afectaciones que anteriormente contemplaba el Código Procesal Civil en su antiguo artículo 386, relativas a interpretación errónea, aplicación indebida e inaplicación de normas de derecho material y procesal. **TERCERO:** En el caso, atendiendo a que, el recurso planteado por SUNAT ha sido declarado procedente por vicios de naturaleza procesal y sustantiva, corresponde efectuar en primer término el análisis de la causal procesal, toda vez que, de resultar fundada, dada su incidencia en la tramitación del proceso y su efecto nulificante, carecerá de sentido emitir pronunciamiento respecto de la causal material admitida; en atención a ello, se procederá a verificar si se habría producido la afectación del debido proceso y al derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. **Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal. CUARTO: Infracción normativa del artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Estado.** 4.1 Corresponde citar el dispositivo legal cuya infracción se alega: **Constitución Política del Estado.** Artículo 139. - Principios de la Administración de Justicia. Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. 4.2 La motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los artículos 122 (inciso 3) y 197<sup>9</sup> del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>10</sup>. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por

una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que, en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional<sup>11</sup>. **4.3** Sobre el proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende el Tribunal Constitucional<sup>12</sup> que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** Cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente:** Cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente:** Cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** Cuando se vulnera las leyes del hacer/pensar, tales como la de no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **4.4** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como -de ser el caso- en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso y menos fijada como punto controvertido o, a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia “*exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas*”<sup>13</sup>. **4.5** Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva). Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda en las peticiones ante él formuladas. **4.6** En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, más no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. **Análisis del caso concreto:** **4.7** En este extremo como sustento de su recurso, la recurrente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, señala que la sentencia objeto de casación ha incurrido en motivación aparente, debido a que, no ha efectuado una evaluación de los fundamentos expuestos en su recurso de apelación, así como las normas de valoración vigentes prevista en el artículo 8

numeral 1 c) del Acuerdo del Valor de la OMC<sup>14</sup>, y un análisis del criterio sustancial que se encuentra inmerso en la Opinión Consultiva 4.10, toda vez que, se ha limitado a señalar que el presente caso no encuadra en la citada opinión, ni en la Opinión 4.9<sup>15</sup> y 4.25. **4.8** En el presente caso, la argumentación expresada por el *ad quem* para estimar la demanda y confirmar la sentencia de primera instancia, se encuentra contenida medularmente en los fundamentos 12 y 13 de la sentencia materia de casación, en las que expuso y determinó lo siguiente: **OCTAVO.- (...), el Tribunal Fiscal y la Administración, tomó también como sustento de su decisión, el contrato de fabricación suscrito entre la demandante y SMA S.A.C., empresa no vinculada, lo cual no resulta un argumento válido frente al contenido del citado contrato, puesto que las estipulaciones establecidas en el punto 5.1 de la cláusula quinta, solo se precisa que solo se deberá utilizar para la fabricación de los productos, los insumos aprobados por la demandante; ello, en modo alguno induce a interpretar que dichos insumos están referidos a los adquiridos a AVON PRODUCTS INC., o que al referirse a AVON implica a ésta última, en cuanto el contrato se celebró entre PRODUCTOS AVON S.A. y SMA S.A.C. lo cual concuerda con el ya referido Contrato de Licencia, en donde se establece que la demandante solo pagará regalías por derecho de uso de marcas, de patentes e información técnica, sobre productos fabricados, haciendo referencia en el literal c) del Artículo Segundo, que Avon o alguno de sus afiliados deberá proveer el material de información técnica que se le deberá proporcionar a la demandante, mas no hace referencia alguna a los insumos que debe contener y su forma de adquisición en relación a los productos a fabricar y que llevarán su marca (los que si pagarán regalías). No existiendo referencia alguna que condicione la importación de insumos a la licenciente. Como podrá apreciarse, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal si bien han utilizado duda razonable atendiendo que los insumos importados fueron adquiridos de una empresa vinculada, para que opere el ajuste de valor de conformidad con el artículo 8° del Acuerdo del Valor de la OMC, debe aplicar la Opinión Consultiva que más se asemeje al caso concreto, a efectos de realizar el ajuste de valor de dicha mercancía (insumos). NOVENO.- (...), es de considerar la Opinión Consultiva 4.9 del Comité Técnico de Valoración Aduanera, cuyo supuesto está referido a la cesión del titular de la marca al importador, el derecho exclusivo de fabricar, utilizar, vender en el país de importación, preparados que contengan un elemento importado, donde el titular de la marca también otorga al importador licencia que le da derecho exclusivo a utilizar la marca en relación con la fabricación y venta en el país de importación, de los preparados patentados. (...)** **DECIMO.- (...), que conforme a lo definido por el propio Comité Técnico, una Opinión Consultiva es un documento que responde a un interrogante sobre las modalidades de aplicación del acuerdo, a un conjunto de elementos de hecho reales o teóricos. En tal efecto, de los hechos expuestos y contrastados con las Opiniones Consultivas 4.9 y 4.10, se desprende, que el que más se asemeja al caso concreto es la 4.9. No siendo razonable que la parte demandada no haya interpretado y/o analizado la no aplicación de la misma, aun cuando no haya solicitado su aplicación o efectuado erróneamente otra por la contribuyente; en cuanto es la entidad técnica facultada para realizar las interpretaciones adecuadas a cada caso concreto, y en función de los hechos puestos a su conocimiento, como son en el caso de autos, el contenido literal de los Contrato de Licencia celebrados entre la accionante y AVON PRODUCTS INC., así como el Contrato de Fabricación suscrito entre la demandante PRODUCTOS AVON S.A. y SMA S.A.C., de los cuales no se desprende que la licenciente haya condicionado la aplicación de insumos de su propiedad en la fabricación de los productos licenciados. (...)**”. (Énfasis y subrayado agregados). **4.9** Al respecto, se advierte que el cuestionamiento efectuado por la recurrente, incide sobre el sentido interpretativo efectuado por el Colegiado Superior respecto a la aplicación de la Opinión Consultiva que más se asemeje al caso concreto, la misma que responde a un interrogante sobre las modalidades de aplicación del acuerdo, sobre un conjunto de elementos de hecho reales o teóricos, a efectos de realizar el ajuste de valor de dicha mercancía (insumos), los mismos se encuentran justificados o motivados; empero, del desarrollo de la causal no se advierte argumentos que sustenten la afectación a la motivación de la resolución materia del recurso, desde cuya perspectiva no corresponde amparar la vulneración a la norma procesal que regulan la motivación de las resoluciones judiciales. **4.10** No obstante lo referido, atendiendo al argumento que, no ha efectuado una evaluación de las normas de valoración vigentes previstas en el artículo 8 numeral 1, apartado c) del Acuerdo del Valor de la OMC, así como un análisis del criterio sustancial que se encuentra inmerso en la Opinión Consultiva 4.10; cabe

precisar que una revisión integral de la sentencia de vista nos permite advertir que en ella se han analizado de manera conjunta las normas y jurisprudencia aplicables al caso, llegando a determinar que de los hechos expuestos y contrastados con las Opiniones Consultivas 4.9 y 4.10, se desprende, que el que más se asemeja al caso concreto es la 4.9; por ende, se trata de una sentencia formalmente válida, en la medida que ha dado respuesta a las pretensiones demandadas y los agravios invocados, explicando las razones por las que arriba a esa conclusión, por lo que, este Tribunal considera se ha cumplido con estándares mínimos de motivación exigidos para su validez; en consecuencia, corresponde **desestimar** la causal procesal invocada. Sin perjuicio de ello, atendiendo a que los argumentos de fondo cuestionados en la causal procesal guardan estrecha relación con los fundamentos que sustentan la causal de naturaleza sustantiva, los mismos serán desarrollados al analizar la misma. **4.11** Cabe puntualizar que, respecto a la motivación de las resoluciones judiciales, no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados. **Análisis de las causales de naturaleza sustantiva: QUINTO: Infracción normativa del apartado c), numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, infracción normativa por incorrecta interpretación de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, precisamente en interpretación normativa de los alcances de las Opiniones Consultivas 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración Aduanera de la OMC: 5.1** A continuación se procederá a emitir pronunciamiento sobre las infracciones descritas de manera conjunta, por encontrarse relacionadas; para ello, se advierte que las recurrentes fundamentan sus causales, señalando principalmente que la Sala Superior realiza una interpretación errónea del inciso c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio, y que interpreta de manera incorrecta los requisitos de "condición de venta"; por considerar que no deben estar incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, así como la existencia de datos objetivos cuantificables, toda vez que, las normas del Acuerdo de Valor de la OMC, deben ser consideradas, analizadas y contrastadas con el caso de valoración que se está examinando, para determinar los conceptos que deben agregarse al Valor en Aduana de las mercancías, entre ellos los cánones y derechos de licencia que tengan las características que señala la precitada norma. Asimismo, que la demandante adquirió e importó de Avon Productos, Inc. y sus afiliados, mercancías de las marcas protegidas, las cuales debían servir como insumos o ser directamente comercializadas en el mercado nacional. **5.2** A fin de absolver las infracciones normativas denunciadas, corresponde exponer el marco normativo aplicable a la presente controversia. Sobre el particular, el marco normativo que regula la determinación del valor en aduanas de mercancías está dado por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo sobre Aranceles y Comercio de 1994 (en adelante Acuerdo de Valor de la OMC) y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por el Decreto Supremo N° 186-99-EF, publicado el 29 de diciembre de 1999. El artículo 1 del Acuerdo del Valor de la OMC prescribe lo siguiente: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 (...)". **5.3 Respecto a la aplicación del apartado c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC 5.3.1** El apartado c) del numeral 1, y los numerales 3 y 4, del artículo 8 del citado acuerdo, señala: "Artículo 8: 1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...) **c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;** (...) 3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables; 4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo

*dispuesto en el citado artículo.*" (Énfasis agregado) La nota interpretativa al párrafo 1 c) de la nota al artículo 8 del citado acuerdo, señala que: "**1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación. 2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.**" (Énfasis agregado). Agrega la nota interpretativa del párrafo 3 de la nota al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, que: "En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. (...)". **5.3.2** En igual sentido, el artículo 7 del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado mediante Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 098-2002-EF, señala: "**Artículo 7.- De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC, debe disponerse de información suficiente sobre la base de datos objetivos y cuantificables PARA EFECTUAR LAS ADICIONES que a continuación se indican al precio realmente pagado o por pagar:** a) Comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra. b) Costos de los envases o embalajes y gastos de embalajes. c) Prestaciones a cargo del comprador. d) Cánones y derechos de licencia. e) Productos ulteriores que reviertan al vendedor. f) Costos del transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación, definido en el Artículo 8 del presente Reglamento, con excepción de los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación siempre que se distingan de los gastos totales de transporte. El gasto de transporte comprende a todos aquellos gastos que permitan poner la mercancía en el lugar de importación, sin perjuicio de quien reciba o efectúe el pago. LOS AJUSTES SOLO SE APLICARÁN si cumplen los siguientes requisitos: **a) Si forman parte del Valor en 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 o por pagar. NO SERAN OBJETO DE AJUSTE:** a) Los pagos del comprador por derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no forman parte de las condiciones de la venta para su exportación al país importador. b) Los pagos del comprador al vendedor por dividendos u otros no relacionados con la mercancía importada." (Énfasis agregado). Esto es que, para determinar el valor de las mercancías importadas y efectuar adiciones de cánones y derechos de licencia al precio realmente pagado o por pagar, debe disponerse de información suficiente sobre la base de datos objetivos y cuantificables. Señala además que los ajustes solo se aplicarán si cumplen los siguientes requisitos: **a)** forman parte del Valor en Aduana; **b)** corren a cargo del comprador de la mercancía; **c)** se identifican datos objetivos y cuantificables; **d)** se encuentran previstos en el artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC; y **e)** no se consignan en el precio realmente pagado o por pagar. **5.3.3** A mayor abundamiento, el artículo 30 del citado reglamento señala: "**Artículo 30.- Cuando deba añadirse al precio realmente pagado o por pagar, los cánones y derechos de licencia a que se refiere el Artículo 8 numeral 1 literal c) del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, se procederá, según el caso, conforme al procedimiento siguiente:** a) Producto importado terminado: se prorrateará el importe total de cánones y derechos de licencia pagado o por pagar por el producto importado terminado, entre las declaraciones de importación que amparan el total de la referida mercancía, en función al valor FOB declarado. b) Insumo importado: se prorrateará la parte proporcional del importe total de cánones y derechos de licencia pagado o por pagar por el insumo importado, entre las declaraciones de importación que amparan el total del referido insumo, en función al valor FOB declarado. Para efecto de lo dispuesto en los literales precedentes, enténdase que el producto importado terminado o el insumo importado por los que se efectuó el pago de cánones y/o derechos de licencia, pueden haber sido nacionalizados con declaraciones de importación tramitadas en el período en que se realiza el o los pagos adicionales, o en un período anterior. El período referido anteriormente es anual" **5.3.4** Asimismo, el artículo 31 del citado reglamento

señala que: **“Artículo 31.-** *Precisase que la “condición de venta”, a que se refiere el numeral 7 del Anexo III del Acuerdo del Valor de la OMC, puede estar estipulado de manera expresa en el contrato, o puede ser tácita cuando se desprende del análisis de cada una de las obligaciones que asuman las partes entre sí al momento de celebrar el contrato o en el de su ejecución, así como del análisis de las obligaciones que asumen las partes frente a terceros que tengan un interés en dicha transacción”.* **5.3.5 Comentario 25.1 expedido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC.** Resulta especialmente relevante, lo dispuesto en el Comentario 25.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, como *“una guía para la interpretación y aplicación del artículo 8.1. c) del Acuerdo en casos en que un canon o un derecho de licencia se paga a un tercero que no está vinculado al vendedor”,* en tal efecto, conviene considerar su contenido: *“4. Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta. El acuerdo de canon o de licencia autoriza al propietario de derechos de propiedad intelectual (el “licenciante”) a percibir ingresos procedentes de un invento o de una obra creativa exigiendo a un utilizador (el “licenciatario”) el pago de un canon o de un derecho de licencia a cambio del derecho a utilizar el producto provisto de licencia. Generalmente, el acuerdo de canon o de licencia precisa los derechos que se otorgan al licenciante; las condiciones acordadas entre el licenciante y el licenciatario, como la duración del acuerdo, las utilidades prohibidas, los derechos de transmisión y de sublicencia, las garantías, la expiración del acuerdo de licencia, el respaldo y los servicios de mantenimiento, las disposiciones en materia de control de calidad, etc.; y los pormenores sobre el pago del canon y del derecho de licencia. Al otorgar una licencia sobre un derecho de propiedad intelectual, el licenciante concede un derecho limitado a utilizar su propiedad intelectual, como, por ejemplo, marcas comerciales, pero conserva su derecho de propiedad fundamental. El contrato de venta precisa, por su parte, los términos y las condiciones relacionadas con la venta para la exportación de las mercancías objeto de importación. La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c). 5. Cuando se paga un canon o un derecho de licencia a un tercero, se considera improbable que dicho canon se incluya en el precio realmente pagado o por pagar con arreglo al artículo 1. A efectos del presente Comentario, se supone que los cánones o derechos de licencia no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. Por consiguiente, el análisis se centra en las dos cuestiones principales que se desprenden del artículo 8.1 c): 1. ¿El canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración?; y 2. ¿El canon o derecho de licencia se paga como condición de venta de las mercancías objeto de valoración? Modo de determinar si un canon o un derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración 6. Las circunstancias más frecuentes en las que es posible considerar que un canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías objeto de valoración se dan cuando las mercancías importadas incorporan la propiedad intelectual y/o se fabrican utilizando la propiedad intelectual incluida en la licencia. Por ejemplo, el hecho de que las mercancías importadas incorporen la marca comercial por la que se paga el canon, indica que el canon está relacionado con dichas mercancías. Modo de determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia se efectúa como condición de venta de las mercancías objeto de valoración. 7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia. 8. La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías*

importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta. Semejante referencia resultaría determinante para decidir si el pago del canon se ha efectuado como condición de venta. El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta. 9. El Comité Técnico opina que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. A continuación, se exponen factores que se pueden tener en cuenta para determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia constituye una condición de venta: 1. Se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos 2. Se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia 3. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciante. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración 4. En el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que, si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciante 5. El acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciante a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad”.

**5.4** En el presente caso, la sentencia de vista, en el considerando octavo, ha realizado un análisis en relación al apartado c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial del Comercio, señalando lo siguiente: **“OCTAVO.-** *Por otro lado, el Tribunal Fiscal y la Administración, tomó también como sustento de su decisión, el contrato de fabricación suscrito entre la demandante y SMA S.A.C., empresa no vinculada, lo cual no resulta un argumento válido frente al contenido del citado contrato, puesto que las estipulaciones establecidas en el punto 5.1 de la cláusula quinta, solo se precisa que solo se deberá utilizar para la fabricación de los productos, los insumos aprobados por la demandante; ello, en modo alguno induce a interpretar que dichos insumos están referidos a los adquiridos a AVON PRODUCTS INC., o que al referirse a AVON implica a ésta última, en cuanto el contrato se celebró entre PRODUCTOS AVON S.A. y SMA S.A.C. lo cual concuerda con el ya referido Contrato de Licencia, en donde se establece que la demandante solo pagará regalías por derecho de uso de marcas, de patentes e información técnica, sobre productos fabricados, haciendo referencia en el literal c) del Artículo Segundo, que Avon o alguno de sus afiliados deberá proveer el material de información técnica que se le deberá proporcionar a la demandante, mas no hace referencia alguna a los insumos que debe contener y su forma de adquisición en relación a los productos a fabricar y que llevaran su marca (los que si pagarán regalías). No existiendo referencia alguna que condicione la importación de insumos a la licenciante. Como podrá apreciarse, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal si bien han utilizado duda razonable atendiendo que los insumos importados fueron adquiridos de una empresa vinculada, para que opere el ajuste de valor de conformidad con el artículo 8° del Acuerdo del Valor de la OMC, debe aplicar la Opinión Consultiva que más se asemeje al caso concreto, a efectos de realizar el ajuste de valor de dicha mercancía (insumos).”* **5.5** En consecuencia, la recurrida procedió a realizar el análisis de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, en los considerandos noveno, décimo y undécimo de la sentencia recurrida, señalando: **“NOVENO.-** *Ahora bien, conforme a lo peticionado por la accionante en su escrito de modificación de demanda, es de considerar la Opinión Consultiva 4.9 del Comité Técnico de Valoración Aduanera, cuyo supuesto está referido a la cesión del titular de la marca al importador, el derecho exclusivo de fabricar, utilizar, vender en el país de importación, preparados que contengan un elemento importado, donde el titular de la marca también otorga al importador licencia que le da derecho exclusivo a utilizar la marca en relación con la fabricación y venta en el país de importación, de los preparados patentados. Para*

lo cual se reproduce el contenido de la citada opinión consultiva. (...) Como se desprende, el Comité concluyó que el pago del canon no constituía una condición de venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Supuesto que guarda similitud con el caso que nos ocupa, en donde la mercancía importada es el insumo, y el producto se elabora en el país del importador, siendo afectado únicamente el producto terminado con el pago de regalías contractualmente establecido; por tanto, no correspondía que la Administración añada el pago de las regalías del producto final, al precio pagado o por pagar de los insumos importados. **DÉCIMO.-** Finalmente, resulta conveniente relevar, que conforme a lo definido por el propio Comité Técnico, una **Opinión Consultiva** es un documento que responde a un interrogante sobre las modalidades de aplicación del acuerdo, a un conjunto de elementos de hecho reales o teóricos. En tal efecto, de los hechos expuestos y contrastados con las Opiniones Consultivas 4.9 y 4.10, se desprende, que el que más se asemeja al caso concreto es la 4.9. No siendo razonable que la parte demandada no haya interpretado y/o analizado la no aplicación de la misma, aun cuando no haya solicitado su aplicación o efectuado erróneamente otra por la contribuyente; en cuanto es la entidad técnica facultada para realizar las interpretaciones adecuadas a cada caso concreto, y en función de los hechos puestos a su conocimiento, como son en el caso de autos, el contenido literal de los Contratos de Licencia celebrados entre la accionante y AVON PRODUCTS INC., así como el Contrato de Fabricación suscrito entre la demandante PRODUCTOS AVON S.A. y SMA S.A.C., de los cuales no se desprende que la licencianta haya condicionado la aplicación de insumos de su propiedad en la fabricación de los productos licenciados. En relación al **Comentario 25.1**, definido por el mismo Comité como una exposición consistente en una serie de observaciones sobre una parte del acuerdo para aclarar una situación, complementando la lectura literal del texto con indicaciones suplementarias. En el caso de autos, es de considerar que **el mismo está referido en los casos en que un canon o derecho de licencia se paga a un tercero licencianta que no está vinculado al vendedor; no siendo éste el caso explicitado en autos, dado que la importadora de los insumos, está vinculada a la exportadora licencianta, habiéndose comprometido contractualmente, al pago de regalías por el producto fabricado en el país (Perú). Siendo de apreciar, que no encontrándose expresamente pactada la condición de venta, de una valoración conjunta de los elementos de hecho relacionados con la importación de las mercancías y su incorporación para la fabricación de productos sujetos al pago de regalías, y los contratos suscritos entre los contratos celebrados, no se desprende que la importación de insumos cuestionada, constituya una condición de venta. De donde se desprende que, en el caso de autos, no existen los elementos requeridos para inferir que la compra de los insumos estaba subordinada al pago del canon, y que el importador de los mismos no estaba en posibilidad de adquirirlos de otro proveedor. UNDÉCIMO.-** En consecuencia, del análisis expuesto en los considerandos que anteceden se desprende que no se encuentra acreditada la obligación por parte de la demandante de pagar regalías respecto de los insumos importados, habiéndose efectuado una interpretación errónea de las normas comunitarias con dicho propósito; lo cual obliga a un pronunciamiento de fondo". (Énfasis y subrayado agregados) Arribando a la conclusión de que no se encuentra acreditada la obligación por parte de la empresa demandante de pagar regalías respecto de los insumos importados, con relación al apartado c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, resultando de aplicación la Opinión Consultiva 4.9 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio. **5.6** Se advierte de tales fundamentos que, la interpretación acogida por la recurrida observa lo establecido por las disposiciones materia de denuncia, descritas en la causal 1 del recurso de la recurrente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), por lo que, no corresponde estimar los argumentos formulados en este extremo, toda vez que, conforme se ha señalado en los considerandos octavo, noveno, décimo y undécimo de la sentencia recurrida, se ha cumplido con emitir pronunciamiento respecto a la aplicación de la apartado c) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC, efectuando el análisis de las Opiniones Consultivas correspondientes, y siendo contrastada en el presente caso, por lo que, corresponde **desestimar** la causal invocada. **5.7** Respecto al análisis y aplicación de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio. **5.7.1** Al respecto las entidades recurrentes describe en el causal 2 del recurso de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración

Tributaria (SUNAT), y la causal descrita por el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, cuestiona la correcta interpretación de las opiniones consultivas, para la determinación de las regalías que deben agregarse al valor en aduana de las mercancías objeto de valoración, precisando en la interpretación errónea de los alcances de las Opiniones Consultivas N.ºs 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración Aduanera. **5.7.2** El numeral 2 de las Opinión Consultiva 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, describe: "**Opinión Consultiva 4.9: Cánones y Derechos de Licencia según el Artículo 8.1 c) del Acuerdo.** (...) 2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente: El canon se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. El producto importado es un agente antiinflamatorio corriente no patentado. Por tanto, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración. **El pago del canon no constituye una condición de la venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación.** Por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar." (...) "**Opinión Consultiva 4.10: Cánones y Derechos de Licencia según el Artículo 8.1 c) del Acuerdo.** (...) 2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente: El pago de un derecho de licencia, por el derecho de revender las prendas importadas provistas de elementos protegidos por una marca, constituye una condición de la venta y está relacionado con las mercancías importadas. Éstas no pueden comprarse sin las imágenes de los personajes de cómics y sin la marca. Por consiguiente, ese pago se añadirá al precio realmente pagado o por pagar." (Énfasis y subrayado agregados). **5.7.3** Cabe precisar, en relación a las opiniones consultivas que, para su aplicación no se requiere que los hechos materia de análisis sean idénticos a los expuestos en la misma, sino que deben guardar similitud en los elementos esenciales, a efectos de orientar la solución del problema; lo cual en el presente caso ha sido asumido por la Sala de mérito al aplicar en el caso la opinión consultiva 4.9, pues el titular de la marca, fabrica la mercancía, la cual le vende al importador para que éste a su vez la transfiera en su país, cobrándole la regalía por cada prenda que lleve la figura y marca licenciada, se determinó que, la empresa Avon Products Inc., titular de la marca Avon, no es la encargada de fabricar la mercancía afectada con el pago de regalías para ser vendida en el Perú, sino un tercero contratado por la empresa demandante; además, se considera que la mercancía materia de importación son insumos para la fabricación de los productos en el Perú, los mismos que no se encuentran provistas de elementos protegidos por una marca. **5.7.4** Por su parte, el artículo 26 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 establece los requisitos para la aplicación del literal c) del artículo 18 de dicho reglamento<sup>16</sup>: i) que estén relacionados con la mercancía que se valora; ii) que constituyan una **condición de venta** de dicha mercancía; iii) que se basen en datos objetivos y cuantificables; iv) que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. **5.7.5** Por otro lado, se ha verificado que por Contrato de Fabricación y/o Envasado, celebrado entre Productos Avon S.A.C. y Laboratorios Servicio Manufactura y Acabado S.A.C., obrante a fojas 1985 a 1996 del tomo II del expediente administrativo, mediante el cual, Laboratorios Servicio Manufactura y Acabado S.A.C se obliga frente a la empresa demandante Productos Avon S.A.C., a fabricar y/o envasar los productos que se detallan en el Anexo 1, que obra a foja 1984 del tomo II del expediente administrativo, y que conforme se establece en la segunda cláusula de dicho contrato: "(...) el término "fabricar" es elaborar el granel y el término "envasar" se refiere a todas las operaciones incluyendo las del llenado y etiquetado a las que tiene que ser sometido un producto a granel para que se convierta en un producto acabado, siguiendo los procedimientos establecidos por AVON y las Buenas Prácticas de Manufactura (BPM) establecidas por la DIGEMID, según manual de 1999 o el que se encuentre vigente (...)." **5.7.6** Ante ello, cabe precisar que, del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00520-A-2016, de fecha dieciocho de enero de dos mil dieciséis, y en concordancia con el pronunciamiento contenido en la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000332, y la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000341, materia de controversia, se consideró que no había elementos objetivos que sustentaran la posición de la empresa demandante y, que justificaban duda razonable; recurrió a las decisiones del Comité Técnico de Valoración en Aduana, constituida por Opiniones Consultivas del Comité Técnico de la OMC, considerando la aplicabilidad al caso concreto, la



Opinión Consultiva 4.10 con el propósito de determinar que los hechos contenidos en la misma se adecuaban a los que son materia de análisis, sin tener en cuenta el análisis de la Opinión Consultiva 4.9, la misma que resulta aplicable al caso de autos, en concordancia precisamente con la Opinión Consultiva 4.10; pues, al haberse verificado que se trata de insumos que no se encuentran provistos de elementos protegidos por una marca, siendo que, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración, por lo que, el pago del canon no constituye una condición de venta para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados presentados en el país de importación. Por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio pagado o por pagar, ello en estricta aplicación de lo señalado en la opinión consultiva 4.9 referida, aplicable al caso. **5.7.7** En conclusión, cuando se trata de la importación de mercancías que constituyen insumos, que no se encuentran provistos de elementos protegidos por una marca, y la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración, el pago del canon no constituye una condición de venta para la valoración de las mercancías, sino una condición para fabricar y vender los preparados presentados en el país de importación, por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio pagado o por pagar, ello en estricta aplicación de lo señalado en las opiniones consultivas 4.9 y 4.10 del Comité Técnico de Valoración en Aduanas de la Organización Mundial de Comercio OMC. **5.7.8** En esa misma línea de análisis, conforme se advierte de lo consignado en el numeral 5.3.5 de la presente resolución, en el Comentario 25.1 el Comité Técnico de Valoración en Aduanas, estableció que en los supuestos mediante los cuales los cánones o derechos de licencia no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar, corresponderá analizar si el canon o derecho de licencia está relacionado con las mercancías y si el pago es una *condición de venta* de las mercancías objeto de valoración. Es decir, que se describe los mismos criterios establecidos en la normativa aplicable al caso; la que fue aplicada por las instancias, conforme a lo establecido en los considerandos noveno y décimo de la sentencia de la sentencia de vista; por lo que el presente cuestionamiento carece de sustento. **5.7.9** En consecuencia, se aprecia que la sentencia de vista no ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas por las recurrentes, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, al interpretarse de manera extensiva los requisitos de "condición de venta" establecidos en el inciso c del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduanas de la OMC, ni tampoco en la aplicación indebida del Comentario 25.1 expedido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, por lo que corresponde declarar **infundadas** las causales materias de análisis. **SEXTO:** Al haberse desestimado las causales de naturaleza sustantiva, formuladas en los recursos de casación, interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), y el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, corresponde declarar infundados los recursos. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, se **RESUELVE:** **1. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la entidad demandada la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito de fecha diecinueve de junio de dos mil diecinueve (fojas mil ciento cuarenta y dos a mil ciento sesenta y nueve); en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve de fecha cinco de junio de dos mil diecinueve (fojas mil sesenta y siete a mil ochenta y dos). **2. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito de fecha veinte de junio de dos mil diecinueve (fojas mil ciento setenta y tres a mil ciento noventa y dos); en consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y nueve de fecha cinco de junio de dos mil diecinueve (fojas mil sesenta y siete a mil ochenta y dos). **3. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, conforme a ley; en los seguidos por la empresa demandante **Productos Avon Sociedad Anónima**, contra la entidad demandada la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT y el Tribunal Fiscal**, sobre nulidad de resolución administrativa. Por impedimento del señor juez supremo Yaya Zumaeta, integra esta Sala el señor juez supremo Díaz Vallejos. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los

actuados. Interviene como ponente, la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar. S.S. PROAÑO CUEVA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, DÍAZ VALLEJOS, GUTIERREZ REMÓN**

- 1 Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.
  - 2 El artículo 7 del Reglamento para la valoración de mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC, aprobado el Decreto Supremo N° 186-99-EF, publicado el 29 de diciembre de 1999, modificado por el Decreto Supremo N° 098-2002-EF, señala:  
"Artículo 7.- De conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC, debe disponerse de información suficiente sobre la base de datos objetivos y cuantificables PARA EFECTUAR LAS ADICIONES que a continuación se indican al precio realmente pagado o por pagar:  
a) Comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.  
b) Costos de los envases o embalajes y gastos de embalajes.  
c) Prestaciones a cargo del comprador.  
d) Cánones y derechos de licencia.  
e) Productos ulteriores que reviertan al vendedor.  
f) Costos del transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación, definido en el Artículo 8 del presente Reglamento, con excepción de los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación siempre que se distingan de los gastos totales de transporte.  
El gasto de transporte comprende a todos aquellos gastos que permitan poner la mercancía en el lugar de importación, sin perjuicio de quien reciba o efectúe el pago.  
LOS AJUSTES SOLO SE APLICARÁN si cumplen los siguientes requisitos:  
a) Si forman parte del Valor en 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 o por pagar.  
NO SERAN OBJETO DE AJUSTE:  
a) Los pagos del comprador por derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no forman parte de las condiciones de la venta para su exportación al país importador.  
b) Los pagos del comprador al vendedor por dividendos u otros no relacionados con la mercancía importada."
  - 3 La Opinión Consultiva 4.10 de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración Aduanera – CTVA de la Organización Mundial del Comercio, señala:  
"Opinión Consultiva 4.10: Cánones y Derechos de Licencia según el Artículo 8.1 c) del Acuerdo.  
(...)  
2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:  
El pago de un derecho de licencia, por el derecho de revender las prendas importadas provistas de elementos protegidos por una marca, constituye una condición de la venta y está relacionado con las mercancías importadas. Éstas no pueden comprarse sin las imágenes de los personajes de cómics y sin la marca. Por consiguiente, ese pago se añadirá al precio realmente pagado o por pagar."
  - 4 La Opinión Consultiva 4.5 de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración Aduanera – CTVA de la Organización Mundial del Comercio, señala:  
"Opinión Consultiva 4.5: Cánones y Derechos de Licencia según el Artículo 8.1 c) del Acuerdo.  
(...)  
2. El Comité de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente:  
El canon debe pagarse a M tanto si I utiliza los ingredientes de M como si utiliza los suministrados por proveedores locales; por lo tanto, el canon no constituye una condición de venta de las mercancías y, a efectos de valoración, no puede añadirse de conformidad con el artículo 8.1 c) al precio realmente pagado o por pagar."
  - 5 Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.
  - 6 Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.
  - 7 Hitters, Juan Carlos. Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; pág. 166.
  - 8 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; pág. 359.
  - 9 Código Procesal Civil
- Artículo 122.** Las resoluciones contienen:  
[...]  
3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado. (...)
- Artículo 197. Valoración de la prueba**  
Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión."- 10 Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial
- 11 **Artículo 12.** Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.
- 12 El Tribunal Constitucional, en la sentencia del expediente N° 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, ha puntualizado que:  
" [...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela

del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios".

<sup>12</sup> Resolución del referido tribunal recaída en el expediente N° 0728-2008-PHC/TC, publicada el ocho de noviembre de dos mil ocho en el diario oficial El Peruano.

<sup>13</sup> Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 00356-2022-PHC/TC, publicada en el diario oficial El Peruano, el quince de junio de dos mil veintidós.

<sup>14</sup> El artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala: "Artículo 8 1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: (...)

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como **condición de venta** de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; (...)" (Énfasis agregado).

<sup>15</sup> La Opinión Consultiva 4.9 de las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración Aduanera – CTVa de la Organización Mundial del Comercio, señala: "Opinión Consultiva 4.9: Cánones y Derechos de Licencia según el Artículo 8.1 c) del Acuerdo.

(...)  
2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana expresó la opinión siguiente: El canon se paga por el derecho de fabricar los preparados patentados que tienen incorporado el producto importado y, en definitiva, por el derecho de utilizar la marca para dichos preparados. El producto importado es un agente antiinflamatorio corriente no patentado. Por tanto, la utilización de la marca no está relacionada con las mercancías objeto de valoración. El pago del canon no constituye una **condición de la venta** para la exportación de las mercancías importadas, sino una condición para fabricar y vender los preparados patentados en el país de importación. Por consiguiente, no procede añadir ese pago al precio realmente pagado o por pagar." (Énfasis agregado).

<sup>16</sup> En relación con el literal c) del artículo 18 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 establece que:

"Artículo 18. Adiciones al precio realmente pagado o por pagar  
1. Para determinar el valor en aduana por el Método del Valor de Transacción, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, todos los elementos relacionados a continuación, de acuerdo a lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC:

(...)  
c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como **condición de venta** de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; (...)"

C-2341635-71

### CASACIÓN N° 13202-2024 LIMA

Lima, diecisiete de septiembre de dos mil veinticuatro.

**VISTOS;** el expediente judicial digitalizado y el cuaderno de casación formado en este Supremo Tribunal; y, **CONSIDERANDO: PRIMERO:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema, el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, con escrito de fecha once de abril de dos mil veinticuatro (fojas trescientos noventa y cinco a cuatrocientos veintidós del expediente judicial digitalizado - No EJE'); contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número veintidós del veintidós de marzo de dos mil veinticuatro (fojas trescientos setenta y uno a trescientos ochenta y siete), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia apelada contenida en la resolución número veintidós del treinta de diciembre de dos mil veinte (fojas doscientos noventa y cinco a trescientos tres), que declaró **infundada la demanda**. En tal sentido, corresponde proceder a verificar si el referido recurso cumple o no con lo dispuesto en los artículos 34° (numeral 3) y 35° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, en concordancia con lo previsto en los artículos 386°, 388°, 391° y 393° del Código Procesal Civil, modificados por el artículo 1 de la Ley N° 31591, de aplicación supletoria en el proceso contencioso administrativo. **Formalidad del recurso de casación. SEGUNDO:** Previamente a la calificación del recurso, es necesario precisar que las normas que regulan el proceso contencioso administrativo deben ser interpretadas bajo el principio de especialidad de las normas, que señala que *la norma especial prima sobre la general*, es decir, que deben ser interpretadas conforme a la naturaleza de las normas de índole administrativo. El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece que el proceso contencioso administrativo a que se refiere el artículo 148° de la Constitución Política del

Perú tiene como finalidad el control jurídico por parte del Poder Judicial de la legalidad y constitucionalidad de las actuaciones de la administración pública, las mismas que se encuentran sujetas al derecho administrativo y a la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Asimismo, el numeral 1 del artículo 2 del citado texto prevé que, en caso de defecto o deficiencia de la ley, el Juez deberá aplicar los principios del derecho administrativo, y lo que disponen otras normas de naturaleza administrativa como el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que se erige como norma común para las actuaciones de la administración pública y regula todos los procedimientos administrativos, incluyendo los especiales. **2.1.** En el sentido de lo antes indicado, se consagra la particularidad de la justicia administrativa y su específica naturaleza tomando en cuenta que tiene características propias, diferentes a otras instituciones procesales, como son los sujetos procesales: la administración pública en la relación jurídica procesal o las personas naturales o jurídicas en su condición de administrativos o contribuyentes; la naturaleza de las actuaciones impugnables; las particularidades procesales, como son los requisitos de admisibilidad y procedencia; la carga de la prueba o el tratamiento de la tutela cautelar; la plena jurisdicción, entre otros aspectos. Por ello, se resalta, por el principio de especialidad de la norma, que cualquier vacío, deficiencia y/o antinomia, deben resolverse bajo la lógica de este marco normativo, y debe prevalecer la ley especial sobre la general o sobre cualquier otra de carácter supletorio, en la línea de lo señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia emitida en el Expediente N° 018-2003-AL/TC. **2.2.** Con relación a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil, y en específico, de la reciente modificación que ha sufrido por la Ley N° 31591, publicada en el diario oficial *El Peruano* con fecha veintidós de octubre de dos mil veintidós, que introdujo, entre otros aspectos, sustanciales modificaciones respecto del recurso de casación, debemos evaluar si estas son compatibles con la naturaleza del proceso contencioso administrativo, conforme a lo señalado en la primera disposición complementaria final del mencionado Código Procesal. **TERCERO:** En ese propósito, conforme al numeral 3 del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, así como en el modificado artículo 391° del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, prevén los requisitos de admisibilidad que debe contener el recurso de casación, estableciendo con ese fin que este se interpone: **1)** contra las sentencias y autos expedidos por las Salas Superiores que, como órganos de segundo grado, ponen fin al proceso; en tal sentido, el pronunciamiento de segunda instancia no debe ser anulatorio; **2)** indicando separadamente cada causal invocada, así como citar concretamente los preceptos legales que considere erróneamente aplicados o inobservados, precisando el fundamento o los fundamentos doctrinales y legales que sustenten su pretensión y expresando específicamente cuál es la aplicación que pretende; **3)** ante la Sala Superior que emitió la resolución impugnada; **4)** dentro del plazo diez (10) días, contado desde el día siguiente de notificada la resolución que se impugna, más el término de la distancia cuando corresponda; y, **5)** adjuntando el recibo de la tasa respectiva (salvo contase con auxilio judicial o disposición normativa que la exoneré de su presentación). **CUARTO:** Superado el análisis de admisibilidad corresponderá, en su caso, analizar el cumplimiento de los requisitos de procedencia. Como anotación previa, deviene necesario precisar que el recurso de casación es un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, que solo puede fundarse en cuestiones eminentemente jurídicas y no en cuestiones fácticas o de revaloración probatoria. Es por esa razón que el legislador nacional ha establecido, a través de lo regulado en el artículo 384° del Código Procesal Civil, modificado por la Ley N° 29364, que sus fines se encuentran limitados a: **i)** la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto; y, **ii)** la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **QUINTO:** En esa misma línea de pensamiento, por medio de la modificación efectuada al artículo 388° del Código Procesal Civil, por el artículo 1 de la Ley N° 31591, se ha regulado como causales para interponer el recurso de casación: **1.** La inobservancia de algunas de las garantías constitucionales de carácter procesal o material, o con una indebida o errónea aplicación de dichas garantías. **2.** La inobservancia de las normas legales de carácter procesal sancionadas con la nulidad. **3.** Errónea interpretación o falta de aplicación de la ley o de otras normas jurídicas necesarias para su aplicación. **4.** La falta de motivación o manifiesta ilogicidad de la motivación, cuando el vicio resulte de su propio tenor; y, **5.** El apartamiento de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional o de la Corte Suprema. En consecuencia, su fundamentación por parte del recurrente debe ser clara, precisa y concreta, indicando ordenadamente cuáles son las denuncias que configuran la infracción normativa que incide directamente sobre la decisión contenida en la resolución impugnada, o las