

---

# *Consideraciones en Torno a la Aplicación en el Perú de las Normas Reglamentarias del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio*

**Julio Guadalupe Báscones**

*Abogado egresado de la Universidad de Lima  
Especialista en Comercio Exterior y Aduanas*

Mediante Resolución Legislativa 26407 se aprobó el Acuerdo por medio del que se establece la Organización Mundial del Comercio -OMC- y los Acuerdos Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay. Como parte de estos acuerdos multilaterales se encuentra el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el mismo que esta referido a la valoración aduanera de mercancías. En lo sucesivo nos referiremos a este texto legal como «el Acuerdo».

Es importante tener en cuenta que a través del Acuerdo los países miembros de la OMC convinieron en que la valoración aduanera de mercancías (base de cálculo de los derechos y tributos de importación) ya no iba a sustentarse más en métodos teóricos (noción teórica del valor impuesta mediante el denominado «método del valor de Bruselas»), sino en métodos estructurados en función a los datos objetivos y reales presentes en las operaciones comerciales objeto de análisis (método positivo del valor).

En función a estas consideraciones de fondo, apuntando principalmente a la uniformización de la legislación aduanera de los países miembros en el actual contexto del comercio internacional y tal como se desprende de los considerandos del Acuerdo, éste se gestó ante la necesidad de contar con un sistema equitativo, uniforme y neutro que excluya la posibilidad de utilizar valores arbitrarios o ficticios y bajo la consideración, además, que la base de valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción (es decir, los datos reales de la operación de comercio exterior analizada). Como es de ver, lo que se busca es que el importador tribute

sobre una base objetiva, en función a valores reales y a reglas de juego claras, transparentes y de aplicación uniforme.

Lamentablemente, la aplicación en el Perú del Acuerdo se ha visto y se ve obstaculizada por normas reglamentarias que limitan sus alcances, desnaturalizando sus disposiciones y originando finalmente que no sean cumplidas las disposiciones del Acuerdo ni los principios sobre los cuales éste se sustenta.

## **1. Facultad de reglamentar las leyes conforme a la Constitución vigente – Principio de Jerarquía Normativa.**

Como toda norma de alcances generales, el Acuerdo requirió de la expedición de disposiciones de índole reglamentario que tuviesen por finalidad efectivizar su aplicación, es decir, permitir y/o hacer posible que éste (el Acuerdo) pueda ser aplicado de la mejor manera en nuestro país y a nuestra realidad.

Al respecto, Enrique Bernal es señala que «La potestad presidencial de reglamentar las leyes se aplica en dos situaciones. En primer lugar, cuando esta potestad se transforma en la obligación de proceder con celeridad a la reglamentación, porque de otra manera la conducta presidencial no se estaría encuadrando en lo prescrito por el inc. 1 del artículo 118° (de la Constitución), que le ordena cumplir y hacer cumplir las leyes. La otra figura es cuando la ley, por lo extenso y complejo de ella, obliga a precisiones de carácter reglamentario. En este caso también opera la obligación de reglamentarla, tanto por mandato constitucional como por disposición expresa de la propia ley»<sup>1</sup>.

---

1 BERNALES BALLESTEROS, Enrique. «La Constitución de 1993. Análisis Comparado»; Quinta Edición; Editora RAO S.R.L., Lima, 1999. Pag 562.

Es así, que a nivel interno mediante el Decreto Supremo 186-99-EF se aprobó el Reglamento para la Valoración de Mercancías del Acuerdo<sup>2</sup>, al que en adelante nos referiremos simplemente como «el Reglamento». Posteriormente, fueron aprobadas unas serie de disposiciones de menor jerarquía tales como el Procedimiento de Valoración de Mercancías en Aduana aprobado por Resolución de SUNAT (Procedimiento .INTA-PE.01.10a).

En cuanto a la expedición de reglamentos debe tenerse presente que por mandato Constitucional (inciso 8 del artículo 118° de la Constitución vigente) la facultad del Presidente de la República deberá ejercerse sin transgredir ni desnaturalizar la ley reglamentada. En tal sentido, la no transgresión y la no desnaturalización de la ley constituyen los límites constitucionales, y por tanto legales, de la facultad con que cuenta el Poder Ejecutivo para dictar normas con carácter reglamentario. Lo dispuesto en la norma citada es la materialización del principio de jerarquía normativa, el mismo que tiene por sustento la sujeción de las normas a aquellas de mayor jerarquía teniendo como cúspide de la pirámide normativa a la Constitución.

En palabras de Juan Carlos Luqui, al referirse a las facultades del Poder Ejecutivo para expedir normas reglamentarias, «(...) De esto resulta que el reglamento, que el Poder Ejecutivo está facultado para dictar, no puede excederse más allá de los límites que la voluntad del legislador le impone en la propia ley. En una palabra, la ley viene a constituir la fuente de todo reglamento, como la Constitución lo es respecto de la ley; ni el uno ni la otra pueden – olvidando la fuente que les da origen – extender sus disposiciones más allá de lo que la ley o la Constitución lo permiten. Caso contrario el reglamento será nulo, igual que la ley que no respete la Constitución. Tales actos, bien se comprende, son nulos

por razón de que el órgano que así los dicta excede de la competencia conferida por la Constitución»<sup>3</sup>.

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española la palabra «transgredir» significa «quebrantar, violar un precepto, ley o estatuto»<sup>4</sup>; y la palabra «desnaturalizar» significa «alterar las propiedades o condiciones de una cosa; desvirtuarla»<sup>5</sup>. Atendiendo a estas definiciones, queda en claro cuales son los alcances de la limitación establecida constitucionalmente y cual debe ser, materialmente, el contenido del principio de jerarquía normativa al que hemos hecho referencia.

A nivel jurisprudencial, encontramos que también existen sendos pronunciamientos del Tribunal Fiscal en torno al respeto del principio de jerarquía normativa, así como a la sujeción de los reglamentos a la norma reglamentada, señalándose de modo expreso que el incumplimiento de requisitos formales dispuestos en el reglamento no pueden determinar la pérdida de derechos establecidos por la ley reglamentada<sup>6</sup>.

En lo que se refiere a la relación existente entre tratados internacionales suscritos por el Perú con normas internas que se sustentan en los mismos (y que normalmente buscan reglamentarlos), es interesante señalar que para Marcial Rubio «la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario reconoce como fuentes, entre otras, a los tratados aprobados por el Congreso y ratificados por el Poder Ejecutivo. Esto es muy importante por dos razones. La primera, porque si se observa el orden de enunciación dado por la Norma III, los tratados están en segundo lugar, entre la Constitución y la Ley lo que les da preeminencia, al menos nominal, frente a las normas de rango de ley en caso de conflicto; la segunda, porque en efecto en el Derecho se reconoce que en caso de conflicto entre

2 La calidad de norma «reglamentaria» (respecto del Acuerdo) del D.S. 186-99-EF no sólo se desprende del propio texto de su articulado, sino también por su propio origen y finalidad. El cuarto párrafo de sus considerandos (parte introductoria de la norma) señala en forma clara y expresa que «es necesario aprobar las normas reglamentarias para la aplicación del Acuerdo (...); indicándose seguidamente que la aprobación de este decreto supremo se efectuaba en base al inciso 8) del artículo 118 de la Constitución Política del Perú, esto es, en base a la facultad del Presidente de la República de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas.

3 LUQUI Juan Carlos: «Derecho Constitucional Tributario»; Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993. Pag 336.

4 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. «Diccionario de la Lengua Española»; Vigésimo Primera Edición.; Mateu-Cromo. Artes Gráficas; Madrid, 1992; Tomo II; pag. 2010.

5 REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. «Diccionario de la Lengua Española»; Vigésimo Primera Edición.; Mateu-Cromo. Artes Gráficas; Madrid, 1992; Tomo I; pag. 722.

6 Mediante las Resoluciones 151-4-97, 992-3-97, 1050-3-97, 130-3-2000 y 656-3-2001 el Tribunal Fiscal se pronunció en relación a que el incumplimiento de disposiciones formales reglamentarias (relativas a la oportunidad en que se efectuaba la legalización del Registro de Compras o se efectuaban las anotaciones de los comprobantes de pago o declaraciones de importación respectivas) no podía servir de sustento para desconocer el crédito fiscal de las adquisiciones anotadas en dicho Registro. Recientemente, el Tribunal Fiscal, mediante Resolución 6046-3-2004 (relativa a las reglas para el cambio obligatorio del Régimen Especial al Régimen General del Impuesto a la Renta – la norma reglamentaria cambió las reglas dispuestas por la ley -) ha vuelto a pronunciarse, esta vez con carácter de precedente de observancia obligatoria, respecto a la aplicación y respeto del principio de jerarquía normativa. Es importante mencionar que en este último caso, el Tribunal Fiscal llegó a la conclusión que la norma reglamentaria vulneró su carácter de subordinación respecto de la norma reglamentada partiendo del análisis del inciso 8 del artículo 118 de la Constitución.

En materia aduanera, el Tribunal Fiscal también se ha pronunciado sobre el particular. A modo de ejemplo se cita la resolución 119-A-2004 mediante la cual se dejó en claro que, de modo acorde con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, la destinación aduanera podía ser efectuada tanto por vía informática como por presentación física de documentos pese a que el Procedimiento de Exportación Definitiva (norma de



tratado y ley debe primar el primero. Esto no está dicho expresamente en la Constitución de 1993 pero ha quedado establecido en la doctrina y en la práctica»<sup>7</sup>. La primacía de los tratados internacionales sobre la normatividad interna también ha sido puesta de relieve a nivel jurisprudencial<sup>8</sup>.

De otro lado, y partiendo de la premisa que una norma reglamentaria no puede transgredir (violar) ni desvirtuar (alterar) lo dispuesto por la norma reglamentada, cabe concluir que, a efectos de aplicar la norma reglamentaria al caso concreto, no cabe interpretarla de tal modo que se transgredan las disposiciones de la norma que se pretende reglamentar y/o se desnaturalice la finalidad de la misma. Es decir, no cabe «dotar» al reglamento de alcances mayores a los que constitucional y legalmente le corresponde y que pueda rebasar los límites establecidos en la propia Constitución.

De modo consecuente con lo expuesto, y en cuanto a materia de interpretación de normas tributarias se refiere<sup>9</sup>, Marcial Rubio señala que «(...) en todo momento las disposiciones específicas relativas a un tributo deben ser armonizadas con las demás normas tributarias, en especial con el Código Tributario, y con las normas de rango superior, especialmente las constitucionales pero también las contenidas en los tratados aprobados por el Congreso»<sup>10</sup>. En todo caso, y ante una abierta discrepancia entre lo regulado por la norma reglamentada y la norma reglamentadora, la administración pública (en este caso el Tribunal Fiscal) deberá aplicar la norma de mayor jerarquía conforme a lo dispuesto en el artículo 102 del Código Tributario.

Sobre esta base, y teniendo en consideración, además, que conforme al inciso 1) del artículo 118 de la Constitución el Presidente de la República esta obligado a cumplir y hacer cumplir la Constitución y los tratados, leyes y demás disposiciones legales<sup>11</sup>,

resulta totalmente ajustado a derecho que ante una disposición reglamentaria que podría, eventualmente, entrar en colisión con normas de rango legal se opte por aquella interpretación que mas abone a que ésta (la disposición reglamentaria) pueda ser aplicada en armonía con las disposiciones de la ley. En caso contrario, la disposición reglamentaria (transgresora y desnaturalizadora de la ley) devendría en inconstitucional y, por ende, no debería ser aplicada.

En consideración a lo expuesto, y en relación al asunto analizado en el presente artículo, se concluye que: (i) en función al principio de jerarquía normativa, así como a lo dispuesto en el inciso 8) del artículo 118 de la Constitución, las disposiciones del Acuerdo no pueden ser transgredidas ni desnaturalizadas por el Reglamento ni, mucho menos, por normas de menor jerarquía a este último; (ii) las disposiciones del Reglamento y otras normas de procedimiento deberán ser aplicadas al caso concreto de modo tal que dicha aplicación resulte acorde con las disposiciones del Acuerdo (las normas reglamentarias deberán ser interpretadas siguiendo este criterio); y (iii) en caso de discrepancia entre el Acuerdo y el Reglamento, el Tribunal Fiscal está en la obligación de aplicar las disposiciones del Acuerdo.

## 2. **Análisis de una situación concreta regulada en el Reglamento y de la interpretación acorde con las disposiciones del Acuerdo que, en nuestra opinión, debería ser efectuada con la finalidad que la norma reglamentada no constituya un obstáculo para la debida aplicación del Acuerdo en el Perú.**

A los efectos del presente trabajo efectuaremos comentarios respecto a una situación concreta regulada por el Reglamento la misma que, desde nuestro punto de vista, transgrediría las disposiciones, principios y finalidad del Acuerdo constituyendo por ende un

menor jerarquía que el reglamento en referencia), aprobado por Resolución de SUNAT, exigía necesariamente la impresión del documento y su posterior trámite.

Es importante indicar que en este caso el Tribunal Fiscal dejó en claro cuales deben ser los verdaderos alcances de las normas reglamentarias (de índole procedimental) al sustentar su fallo en lo dispuesto en el segundo párrafo de la Tercera Disposición Complementaria del Reglamento de la Ley General de Aduanas, según el cual «Los referidos Manuales, Directivas y Circulares (sustentados en la Ley General de Aduanas y su Reglamento) no podrán contener requisitos adicionales a los contemplados en la ley y el presente Reglamento debiendo limitarse estrictamente a regular los flujos y aspectos operativos para facilitar la actuación de los usuarios».

Es de acotar que el criterio sentado en este caso por el Tribunal Fiscal también constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

7 RUBIO CORREA, Marcial. «Interpretación de las normas tributarias»; Primera Edición; ARA Editores E.I.R.L.: Lima, 2003; Pág. 51. Nota 18.

8 Se cita a modo de ejemplo la resolución 3041-A-2004, mediante la cual se dispuso que las disposiciones aduaneras previstas en el Protocolo Modificadorio del Convenio Peruano Colombiano de 1938 (conocido como «PECO») no se vieron modificadas por disposiciones de derecho interno. Este criterio constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

9 El Acuerdo versa sobre materia tributaria toda vez que regula los lineamientos para la determinación de la base imponible de los tributos de importación.

10 RUBIO CORREA, Marcial; *Ibid.*; Pág. 51.

11 Mandato en función al cual, en principio, no cabría considerar que el Presidente de la República pueda expedir normas reglamentarias que no se ajusten a leyes que él mismo debe cumplir y velar por que sean cumplidas. Así, esta consideración preliminar de legalidad del texto reglamentario (sustentada a su vez en el principio de legalidad recogido normativamente en el numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General) presupone que su aplicación no vulnerará ni desnaturalizará normas de mayor jerarquía.

obstáculo para su debida aplicación en nuestro país, salvo que se dé a la misma una interpretación legal debida y acorde con la los fines del Acuerdo.

La situación que se presentará a continuación constituye tan sólo una referencia o ejemplo que ayudará a graficar la problemática y visualizar las dimensiones de la misma. Obviamente el tema que será abordado no constituye el único caso en que el Acuerdo resulta transgredido o desnaturalizado por normas reglamentarias.

### **Aceptabilidad de descuentos**

El Acuerdo se orienta a la aplicación del denominado «Método del Valor de Transacción de las Mercancías Importadas» (primer y principal método de valoración). De lo que se trata, como ya se mencionó, es que el Valor en Aduana, base imponible de derechos y tributos de importación, tenga como sustento un valor real (el de la transacción comercial) y ya no un valor teórico (el asignado por la autoridad aduanera mediante un sistema comparativo de precios).

El artículo 1º del Acuerdo establece que «el valor en aduana de las mercancías 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 (...)».

A su turno la Nota Interpretativa al artículo 1 del Acuerdo establece que por *precio realmente pagado* o *por pagar* se entenderá «el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste».

En conclusión el «valor de transacción», conforme a las disposiciones del Acuerdo, equivale al precio realmente pagado o por pagar ajustado únicamente en función a los supuestos taxativos establecidos en el artículo 8 del Acuerdo (no cabe ajustar el valor declarado por supuestos distintos a los establecidos en dicho artículo)<sup>12</sup>.

Así concebido y estructurado el método del «valor de transacción» resulta totalmente lógico que el Acuerdo no haya establecido estipulaciones expresas en materia de «descuentos» comerciales; tal posición resulta coherente con el hecho concreto que dichos descuentos comerciales constituyen práctica común y generalizada en las transacciones comerciales internacionales, no resultando razonable que mediante un acuerdo internacional las autoridades de los respectivos países miembros impongan trabas, condicionamientos, limitaciones y/o controles a la libre iniciativa privada y a la libre contratación entre las partes.

No obstante que el Acuerdo, en ninguna de sus disposiciones, condiciona de modo alguno la aceptabilidad (por parte de la autoridad aduanera) de descuentos comerciales, es de notar que el inciso b) del artículo 6º del Reglamento sí condiciona su aceptabilidad al cumplimiento de requisitos formales como pueden ser, por ejemplo, el hecho de distinguir dichos descuentos en la factura comercial o de presentar en el momento del despacho de importación el contrato en el que consten tales descuentos.

Ante tal disposición, y teniendo que, por expreso mandato constitucional, el Reglamento no puede contener disposiciones que transgredan o desnaturalicen lo

dispuesto en el Acuerdo, consideramos que la autoridad administrativa debería aplicar dicha disposición en un sentido que no vulnere lo dispuesto en el Acuerdo<sup>13</sup>.

Así, una interpretación razonable y acorde con las disposiciones y espíritu del Acuerdo resultaría aquella en función a la cual el descuento no aceptado «a priori» por no cumplir con la formalidad reglamentaria sea finalmente aceptado si es que el importador acredita mediante la presentación de documentación adicional (contrato no presentado al momento del despacho de importación, transferencias bancarias, registros contables, etc.) que dicho descuento realmente fue otorgado y que, por ello, éste constituye un elemento presente en la determinación del precio realmente pagado o por pagar conforme a lo dispuesto por el artículo 1 del Acuerdo.

***“(…)el valor de Aduana(…) tenga como sustento un valor real (el de la transacción comercial) y ya no un valor teórico (el asignado por la autoridad aduanera mediante un sistema comparativo de precios)(…)”***

12 Nótese que el artículo 8 del Acuerdo no contempla como supuesto de ajuste aquellos descuentos comerciales «no aceptables» por no haber cumplido la formalidad establecida.

13 Lo mencionado resultaría de aplicación al Tribunal Fiscal, en el entendido que, como ya se mencionó, de acuerdo al artículo 102 del Código Tributario, dicho ente tiene la obligación de aplicar la norma de mayor jerarquía, situación que ha permitido que, en casos similares, el Tribunal Fiscal haya definido criterios interpretativos con carácter vinculante sustentados en el principio de jerarquía normativa y en el inciso 8) del artículo 118 de la Constitución.



Lo mencionado también guarda coherencia con lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo en el sentido que las disposiciones de éste no podrán ser interpretadas en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana. Esta facultad se manifiesta con el requerimiento de información y/o documentación al importador (durante o después del despacho) con la finalidad de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones del Acuerdo.

Por otro lado, si bien el Reglamento privilegiaría como medio probatorio de la existencia de descuentos comerciales la presentación de una factura comercial que disgregue el descuento y la presentación (sólo en el momento del despacho) de un contrato en el que consten tales descuentos, el Reglamento no podría, tal como lo sustentamos en los párrafos precedentes, condicionar su reconocimiento al cumplimiento de estas formalidades ya que, si esto fuese así, se estaría no sólo trasgrediendo y desnaturalizando las disposiciones y la finalidad del Acuerdo, sino también los principios en los que éste se sustenta<sup>14</sup>.

En ese sentido, una interpretación correcta de lo establecido por el Artículo 6 del Reglamento sería «privilegiar» como medio probatorio a la Factura Comercial en la que se discrimine el descuento o al contrato (presentado en el momento del despacho) en el que éste conste, pero que, en caso que el importador no cumpla con estas formalidades, la autoridad aduanera se proceda a investigar la existencia real de dichos descuentos en otros documentos de índole comercial (haciendo efectiva la facultad de fiscalización a que hace referencia el Artículo 17º del propio Acuerdo).

Lo mencionado precedentemente guarda también coherencia con aquellos casos previstos en el Acuerdo en los que sí se establece expresamente el cumplimiento de ciertas formalidades. A modo de ejemplo en lo relativo a un tratamiento similar (en cuanto al cumplimiento de formalidades) al que la autoridad peruana pretende aplicar para los descuentos

comerciales podemos citar las regulaciones sobre «aplicación de intereses» previstas en el Acuerdo.

En relación al tema de los «intereses» la Decisión 3.1. expedida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana<sup>15</sup> establece que los intereses devengados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador y relativo a la compra de mercancías importadas no se considerarán parte del valor en aduana, siempre que «los intereses se distingan del precio realmente pagado o por pagar por dichas mercancías».

Es de notar que la «condición» impuesta por la Decisión antes mencionada para la exclusión del valor en aduana del monto total de intereses pactados no está vinculada a algún tipo de documento en particular en el que dicha condición o requisito formal deba verificarse. Dicha condición se verificará y se dará por cumplida cuando los intereses se encuentren distinguidos en cualquiera de los documentos de índole comercial que sustentan la transacción internacional, esto es el contrato, la orden de compra, la factura comercial y, en general, cualquier otro documento mediante el cual el importador pueda acreditar que el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas es efectivamente el declarado y que, por tanto, a éste no deberá adicionarse ni los intereses pactados (fruto de la operación de financiamiento).

En caso que el importador no haya distinguido en la factura comercial los respectivos intereses y no exista otro documento que sustente la operación de compra venta internacional (supuesto que entendemos podría ocurrir en algunos casos) el importador se verá en dificultades para acreditar frente a la autoridad aduanera el precio realmente pagado o por pagar y, eventualmente, podría ocurrir que no logre acreditarlo. En este supuesto la autoridad aduanera, eventualmente, podría no aceptar como valor en aduana el precio declarado (en la respectiva DUA), debido a la falta de documentación probatoria pertinente. No obstante, deberá tenerse presente que, aún en este caso, el hecho que la autoridad aduanera no aceptase el valor declarado por el importador no implicará que dicho valor no constituya el precio realmente pagado por las mercancías

14 Como ya se explicó, el Acuerdo se sustenta en la aplicación del «valor de transacción» - método consistente en la verificación del precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor - *como primera base para la determinación del valor en aduana*. Al ser esto así, el mensaje que se le da a la autoridad aduanera es procurar agotar posibilidades para la aplicación de este método en la forma en que éste ha sido regulado por la ley, es decir, partir del valor declarado y efectuar únicamente aquellas adiciones expresamente reguladas por el propio Acuerdo. Reiteramos que lo dispuesto por el Reglamento en relación a la no aceptación de descuentos no constituye una causal de ajuste prevista en el artículo 8 del Acuerdo.

15 Comité establecido bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera en el marco del Acuerdo del Valor de la OMC que tiene por finalidad emitir opiniones acerca de soluciones respecto de casos concretos que le son planteados con la finalidad de conseguir, a nivel técnico, una uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo. Tanto los Comentarios, las Notas Explicativas como otros textos expedidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana han sido incorporados a la legislación peruana por indicación expresa del Decreto Supremo No. 186-99-EF, modificado por el Decreto Supremo No. 098-2002-EF.

importadas (en la medida que dicho precio sea el real y efectivamente pagado por el comprador), sino únicamente que la carencia de la documentación pertinente que sustente debidamente el valor declarado habrá impedido al importador hacer prevalecer dicho valor como valor de transacción y, por ende, como valor en aduana.

Lo expuesto, resulta acorde en un esquema de valor en el que la realidad comercial debe primar sobre aquellas formalidades y/o mecanismos que puedan o tiendan a entorpecer la aplicación del Acuerdo sea por que lo transgreden o sea por que lo desnaturalizan. En la medida que el importador acredite debidamente (y mediante documentación fidedigna) las condiciones comerciales a las que quedó sometida la transacción y siempre que éstas no constituyan supuestos de ajuste o de no aplicación del primer método del valor (valor de transacción) conforme al Acuerdo, la autoridad aduanera deberá respetar el valor declarado por el importador.

En conclusión, la interpretación que de la norma reglamentaria deba efectuarse para su aplicación práctica necesariamente deberá ser aquella que guarde coherencia con las disposiciones de la norma que pretende ser reglamentada sin transgredirla ni desnaturalizarla. Así, la interpretación debida y correcta de las disposiciones del Reglamento permitirá que, en la práctica, la finalidad y objetivos del Acuerdo se puedan materializar con arreglo a la normatividad vigente y se evitará así que la forma (generalmente antojadiza y normalmente direccionada a la concreción de objetivos de índole fiscal) prevalezca sobre el fondo.<sup>16</sup>

### **A modo anecdótico**

A fin de visualizar de un mejor modo los efectos desastrosos que puede conllevar el pretender hacer prevalecer la forma sobre el fondo comentaré un hecho real que aconteció en el primer cumpleaños de mi hija.

Con motivo de esta ocasión se mandó preparar una torta que representaba al arca de Noe con cabecitas de diversos animales saliendo por las ventanas. Me llamó la atención lo bien que estaban hechas estas cabecitas, así que pregunté de que material estaban elaboradas. Me respondieron que de bizcocho con cobertura especial, todo comestible.

Llegado el cumpleaños y ya por el final de la fiesta, uno de mis sobrinos, un encantador niño de 3 años, me preguntó si las famosas «cabecitas» se podían comer, a lo que contesté afirmativamente sobre la base de la explicación previa que se me había proporcionado.

Luego de unos minutos el papá del niño lo encontró con la boca llena de material plástico<sup>17</sup> y al preguntarle por que estaba comiéndolo éste contestó ingenuamente «es que mi tío me dijo que se podía comer».

La moraleja, la formalidad nunca puede prevalecer sobre la esencia de las cosas, sino sólo servir como un medio «idóneo» para que dicha esencia pueda ser materializada y aplicada debidamente en la realidad. Ojalá que este simple mensaje sea finalmente comprendido por nuestras autoridades. 

<sup>16</sup> Al respecto es de indicar que en los primeros casos en los que el Tribunal Fiscal tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre este tema (aceptabilidad de descuentos comerciales por incumplimiento de formalidades), tal es el caso de la RTF 5168-A-2002, dicho ente, con muy buen criterio, manifestó que si bien el hecho que se encuentren discriminados los descuentos en la factura comercial de las mercancías puede ser un elemento de prueba formal adecuado de su existencia, ello no obsta a que la misma se pueda probar a través de otros medios (tales como el contrato en el que se consigna la aplicación de descuentos).

Lamentablemente, con posterioridad, el Tribunal Fiscal, cambiando de criterio, ha manifestado que el hecho de no cumplir con la formalidad reglamentaria origina que el descuento otorgado por el proveedor extranjero no resulte aceptable a los efectos de determinación del valor en aduana. Tal es el caso, por ejemplo, de las RTF N° 2326-A-2003 y RTF N° 01102-A-2004.

<sup>17</sup> Que en nuestro país recibe el nombre generalizado de «tecnopor».