

Valoración aduanera en el Perú. Análisis crítico y lecciones aprendidas

Julio Guadalupe Báscones*

Resumen. – La valoración aduanera en el Perú ha experimentado un proceso natural de evolución durante los casi 25 años de vigencia del Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC. Esto ha implicado un procedimiento de aprendizaje, tanto para el sector público como para el privado, que ha derivado en importantes modificaciones normativas, así como en la instauración de criterios interpretativos orientados hacia la predictibilidad y seguridad jurídica.

Palabras clave. – valor en aduana; Organización Mundial del Comercio; Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; carga de la prueba; valoración de la prueba; infracciones y sanciones aduaneras.

Abstract. – Customs valuation in Peru has undergone a natural process of evolution during the almost 25 years that the WTO Customs Valuation Agreement has been in force. This has involved a learning process, both for the public and private sectors, which has resulted in important regulatory changes, as well as in the establishment of interpretative criteria aimed at predictability and legal certainty.

Keywords. – customs value; World Trade Organization; Court of Justice of the Andean Community; burden of proof; assessment of evidence; customs infractions and penalties.

* Abogado por la Universidad de Lima. Socio líder del área de Aduanas y Comercio Exterior de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero. Fundador y Past – president de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional. Autor de artículos de investigación en importantes revistas jurídicas y de obras especializadas publicadas en el Perú y en el extranjero.

I. Consideraciones preliminares

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la Organización Mundial de Comercio (el Acuerdo) regula Los métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas; esto es, la base imponible para el cálculo de tributos en la importación de mercancías¹.

Estos métodos deberán ser utilizados de manera sucesiva y excluyente en base a una aplicación “en cascada” sobre la base de un principio de jerarquía sustentado en la aplicación preeminente del primer método de valoración (GONZALEZ BIANCHI, 2003)², lo cual obliga a agotar posibilidades para la aplicación de un método en particular (empezando por el primero) para poder pasar el método inmediato siguiente.

Resulta muy claro, sin existir discusión al respecto, que la finalidad del Acuerdo es lograr que el sistema de valoración en aduana constituya uno: i) equitativo (con sustento en criterios sencillos y en línea con usos comerciales internacionales); ii) no distorsionante (que no impida, obstaculice, aliente o desaliente estructuras de negocios); y, iii) que excluya, prohíba y no fomente la utilización de valores ficticios y/o arbitrarios (que no se condicen con el precio realmente pagado o por pagar).

Estos postulados hacen necesario que el Acuerdo, de un lado, sea aplicado de manera “neutral” a fin de evitar la manipulación de sus reglas con el fin de entorpecer o distorsionar veladamente el comercio internacional, (LASCANO, 2007)³; y de otro, no sea utilizado para generar barreras paraarancelarias con fines proteccionistas (PARDO, 2009)⁴.

Sobre esta base, el Acuerdo propugna que la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas se sustente, en la medida de lo posible, en el valor real de aquella transacción que originó la exportación al país de importación de las mercancías objeto de compraventa internacional y, sobre ello, proceder al cálculo de los tributos de importación.

¹ Hacemos referencia a “métodos”, en plural, ya que el Acuerdo establece seis métodos de valoración aduanera que se detallan a continuación:

- Primer método : Método del valor de transacción de las mercancías importadas
- Segundo método : Método del valor de transacción de mercancías idénticas
- Tercer método : Método del valor de transacción de mercancías similares
- Cuarto método : Método deductivo
- Quinto método : Método reconstructivo
- Sexto método : Método del último recurso.

El primer método es el principalmente utilizado y se sustenta en la venta para la exportación al país de importación como elemento de soporte de la declaración aduanera de importación para el consumo.

² González Bianchi, P. (2003). *El Valor en Aduana. La Valoración de las mercancías en el Sistema GATT/OMC*. Universidad de Montevideo. Pag. 93

³ Lascano, J. (2007). *El valor en aduana de las mercancías importadas*. Segunda Edición. Osmar D. Buyatti. Librería Editorial. Buenos Aires. Pags. 71 y 72

⁴ Pardo Carrero, G. (2009). *Tributación Aduanera*. Primera Edición. Legis. (2009). Bogotá. Pag. 426.

De este modo, lo que se busca es atender a aquellos elementos “intrínsecos” que se desprenden de la propia negociación contractual inter-partes (vendedor y comprador) que sustenta la operación de importación específica objeto de valoración aduanera y tomar los elementos “extrínsecos” (relacionados con otras operaciones comerciales) únicamente como instrumentos comparativos y de referencia, pero nunca como instrumentos de sustitución para la determinación del valor en aduana.

De este modo, cualquier ajuste (incremento) al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas por el comprador al vendedor podría efectuarse siempre que se cumplan las condiciones establecidas de modo expreso y taxativo por el propio Acuerdo.

La finalidad última del Acuerdo es dotar a la valoración aduanera de una indispensable y necesaria dosis de uniformidad y certidumbre evitando así que la determinación del valor en aduana quede sujeta al criterio del funcionario de turno. En ello radica la importancia de contar con normas neutras y precisas. (ZOLEZZI, 2008)⁵.

De otro lado, debe tenerse presente que la creciente tendencia a nivel mundial de ir, poco a poco, eliminando tasas arancelarias en las operaciones de importación, en nada afecta la importancia del debido cumplimiento de la normativa de valoración aduanera, o, dicho de otro manera, el grave impacto que su no cumplimiento podría generar, dado que, aún en aquellos casos en los que la importación de mercancías sólo se vea gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) y que lo pagado por dicho impuesto pueda ser utilizado como crédito fiscal, la incorrecta declaración del valor en aduana quedaría sujeta a la imposición de elevadas multas⁶ y al cobro de intereses moratorios.

II. Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y evolución de la normativa peruana

El Acuerdo entró en vigor en el Perú en el año 2000⁷. Antes de ello, la determinación del valor en aduana quedaba regulada por el denominado “Método de Valor de Bruselas”.

Conceptualmente, el Método de Valor de Bruselas corresponde a una “noción teórica” del valor en aduana con sustento en el denominado precio normal (usual)

⁵ Zolezzi, D. (2008). *Valor en aduana (Código universal de la OMC)*. Ed., Editorial La Ley S.A.E. Pág. 17.

⁶ La multa por incorrecta declaración del valor en aduana, que históricamente ascendió al doble de los tributos dejados de pagar, recientemente ha sido reducida, mediante el Decreto Supremo No. 198-2024-EF, al monto de los tributos dejados de pagar; es decir, ha sido reducida en un 50%, lo cual denota lo desproporcionada que resultaba la referida multa en relación con la infracción cometida.

⁷ El Acuerdo fue aprobado por Resolución Legislativa 26407 y se incorporó a la legislación peruana mediante el Decreto Supremo 186-99-EF (norma que aprobó el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC).

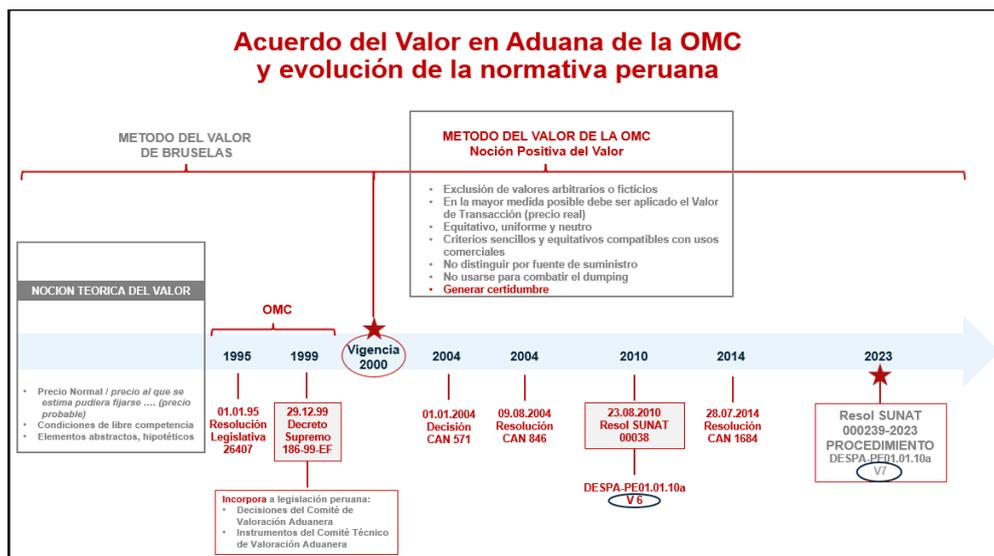
que era concebido como aquel precio establecido en condiciones de libre competencia; es decir, un precio estimado, probable, abstracto e hipotético.

Como se aprecia, bajo este sistema el precio libremente pactado por el vendedor y comprador no era concebido como elemento principal para los fines de la valoración aduanera sino, más bien, como un elemento más de referencia para el análisis y determinación del valor en aduana.

Por el contrario, el sistema establecido por el Acuerdo corresponde a una “noción positiva” del valor en aduana con sustento en el precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor en aquella operación de compraventa internacional que originó la importación de las mercancías objeto de valoración y que, en definitiva, es aquella en la que el vendedor y comprador (importador) participaron.

En el siguiente cuadro esquemático se aprecia una línea de tiempo referencial en la que se muestra este cambio de sistema de valoración aduanera, así como de enfoque conceptual y legal sobre el particular.

Cuadro esquemático No. 1



En relación con el cuadro anterior resulta importante resaltar lo siguiente:

- a. La normativa que incorporó el Acuerdo a la legislación peruana (Resolución Legislativa 26407 y Decreto Supremo 186-99-EF) también incorporó las decisiones del Comité de Valoración Aduanera, así como los instrumentos del Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas (OMA)⁸, con la finalidad de uniformizar la interpretación y aplicación de las disposiciones del Acuerdo.

⁸ Comités establecidos bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera y que tiene por finalidad emitir opiniones técnicas que tiendan a uniformizar la interpretación y aplicación del

- b. De este modo, se buscó crear las bases jurídicas necesarias para contar con un marco normativo en materia de valoración aduanera orientado a la generación de certidumbre y seguridad jurídica excluyendo, de un lado, la aplicación de valores arbitrarios y ficticios y, haciendo prevalecer, de otro, el precio real pactado en la transacción comercial (compraventa internacional) que sustenta la operación de importación objeto de valoración aduanera.
- c. La particularidad del caso peruano es que estas opiniones han sido incorporadas a la legislación nacional mediante un Decreto Supremo, situación que podría generar algunos problemas en cuanto a su aplicación dado que dichos instrumentos no fueron gestados para ser convertidos en normas que deban cumplir con disposiciones legales en cuanto a su gestación y puesta en vigor, sino únicamente como criterios interpretativos orientativos que pueden, como no, ser considerados por los servicios aduaneros de los países de importación. Debido a ello, podría llegarse, incluso, a sostener que en el Perú estas opiniones constituirían “norma tributaria” relacionadas con la determinación de la base imponible para el cálculo de los tributos de importación, las que contarían con el rango de Decreto Supremo, con todos los cuestionamientos que podría ello traer en relación con los principios tributarios que, bajo esta óptica, resultarían de aplicación como, por ejemplo, el de reserva de ley.
- d. La valoración aduanera también ha sido regulada a nivel de la Comunidad Andina (CAN), principalmente mediante la Decisión 571 y las Resoluciones 846 y 1684, esta última, actualmente en vigor.
- e. La aplicación de esta normativa se sustenta en la denominada *comunitarización de las disposiciones de la OMC* (BARBOSA, GARCIA, GUADALUPE, 2024)⁹, lo cual implica: i) la incorporación de la normativa sobre valoración aduanera de la OMC en el ordenamiento comunitario andino; y ii) su interpretación armónica con base en los principios de eficacia directa, aplicabilidad inmediata y autonomía del ordenamiento jurídico andino¹⁰.
- f. De manera complementaria es importante también mencionar que en caso de presentarse antinomias (conflicto o contradicción) entre la normativa comunitaria andina y la normativa nacional, deberá prevalecer la primera. Lo indicado resulta especialmente importante en aquellos casos que son objeto de pronunciamiento sea a nivel andino (interpretaciones prejudiciales

Acuerdo. El Comité de Valoración materializa sus opiniones mediante Decisiones, y el Comité Técnico de Valoración mediante Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudio de Casos y Estudios.

⁹ Barbosa, J. ; García, L.; Guadalupe, J. (2024) *Contribuciones del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina al derecho aduanero*, en obra colectiva *Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina: 1979-2024*. Tomo I. Editado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Quito. 2024. Pag. 394.

¹⁰ Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Interpretación prejudicial del proceso 86-IP-2016. Magistrado ponente: Hugo Ramiro Gomez Apac. 21 de septiembre de 2017.

- expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, por ejemplo) o a nivel local (sentencias expedidas por el Poder Judicial, por ejemplo).
- g. Vale mencionar que las Decisiones e Instrumentos expedidos por el Comité de Valoración Aduanera y por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) también han sido incorporadas a la normativa andina conforme lo dispone, de manera expresa, la Resolución 1684 en su artículo 66. Al respecto, y no obstante los problemas jurídicos que ello podría suponer, como lo advertíamos anteriormente, no se conoce que ninguno de los países miembros de la Comunidad Andina haya efectuado reserva alguna al respecto. (BARBOSA, 2023)¹¹
 - h. La regulación nacional en materia de valoración aduanera se ve plasmada básicamente en el Decreto Supremo 186-99-EF y la Resolución SUNAT 000239-2023 (que aprueba el procedimiento operativo sobre la materia).
 - i. Mediante estos instrumentos legales, en términos generales, se establecen pautas específicas y particulares sobre los requisitos para la aplicación de los métodos de valoración aduanera, se regula el procedimiento sobre la denominada “duda razonable” (materialización del control aduanero sobre el valor aduanero declarado por el importador), estableciéndose pautas relacionadas con las etapas del procedimiento, precios referenciales de sustento de las observaciones al valor, formalidades documentarias y plazos para las respectivas actuaciones, etc.
 - j. Como veremos más adelante, no necesariamente las disposiciones reglamentarias nacionales se encuentran alineadas con las disposiciones del Acuerdo y/o con las disposiciones andinas en materia de valoración aduanera, situación que genera bastantes problemas relacionados con la forma en que las autoridades peruanas resuelven los recursos impugnativos interpuestos por el importador y con los criterios interpretativos que se van formando en torno a ello, los cuales van, a la larga, consolidando posiciones institucionales no necesariamente orientadas a hacer prevalecer la verdad material ante las formalidades.

III. Normativa peruana sobre valoración aduanera y evolución de criterios

Pensamos que, y esto seguramente ocurrió en otros países también, el cambio de sistema de valoración aduanera (pasar del Valor de Bruselas al Valor OMC), supuso un tránsito que no fue ni sencillo ni pacífico para la Administración Aduanera. Las nuevas reglas, bastante distintas, hacían necesario que éstas sean entendidas con una visión nueva que requería no sólo desplazar la forma tradicional de entender el valor aduanero, sino, además, que el control aduanero fuese ejercido y materializado en base a un fuerte componente casuístico (análisis

¹¹ Barbosa, J. (2023). *Interpretación de las normas de valoración aduanera*, en *La valoración aduanera*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Ed., Tirant Lo Blanch, Bogotá. P. 26.

caso por caso) con sustento en la compraventa subyacente a la operación de importación y en la documentación aparejada a ella.

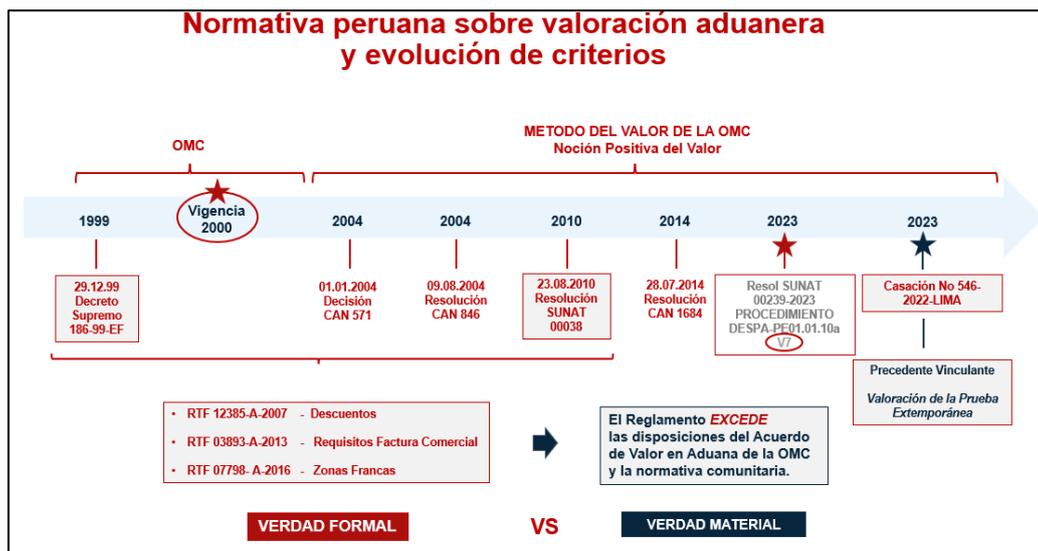
El hecho de colocar la documentación comercial generada entre privados (vendedor y comprador) como base de sustento de la valoración aduanera y como punto de partida del respectivo análisis, pudo haber generado preocupaciones en torno a las posibilidades y herramientas con que podría contar la autoridad para evitar ser “sorpresa”. Creemos que esto podría explicar la manera sumamente formalista en que el reglamento peruano de valoración aduanera fue originalmente concebido y aprobado en el año 1,999; esto es, el año anterior a la inminente puesta en vigor del Acuerdo en el año 2,000.

Hacemos hincapié en ello pues el referido reglamento contó, y hasta la fecha cuenta, con un elevado componente de regulación de aspectos formales que, en muchos casos, y esto se ha venido comprobando en la práctica, obstaculiza seriamente, sino imposibilita, la debida acreditación del precio realmente pagado o por pagar con sustento en el contrato de compraventa internacional.

Esta situación derivó en la expedición de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal (segunda y última autoridad administrativa) mediante las cuales se dejó en claro que el reglamento nacional en materia de valoración aduanera excedía en algunos casos los alcances del Acuerdo y de la normativa comunitaria andina, situación que, a la larga, determinó la necesidad de efectuar modificaciones a dicho reglamento. Recientemente también han sido expedidos pronunciamientos a nivel judicial que, se espera, generen también, en un futuro cercano, necesarias modificaciones al mencionado reglamento.

En el siguiente cuadro esquemático graficamos esta situación:

Cuadro esquemático No. 2



En relación con el cuadro anterior resulta importante resaltar lo siguiente:

- a. En el 2025, el sistema de valoración aduanera (valor positivo de la OMC) cumplirá 25 años de vigencia en el Perú. Espacio de tiempo dilatado en el cual, considero, este sistema ha “madurado” en base a modificaciones normativas (necesarias), precedentes jurisprudenciales expedidos tanto a nivel administrativo como a nivel judicial y, sobre todo, en base a una natural evolución de criterios interpretativos que han servido para orientar las acciones de control aduanero hacia la búsqueda de la verdad material en consonancia con el Acuerdo.
- b. Especial importancia han tenido en este proceso las opiniones expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, las mismas que han servido para dar mayor claridad, con vocación de uniformización, a las sentencias expedidas, a su turno, por el Poder Judicial en casos concretos que son analizados en este fuero.
- c. Sin embargo, y como habíamos adelantado, se requieren aún modificaciones importantes en la normativa reglamentaria en función a las cuales el mérito probatorio de la documentación comercial (relacionada con la venta) y financiera (relacionada con el pago) no se vean perjudicadas por la aplicación de plazos perentorios y/o por el no cumplimiento de requisitos formales, establecidos con la finalidad de facilitar la labor de control de la autoridad pero no necesariamente para hacer prevalecer, en la mayor medida de lo posible, la verdad material, es decir, lo realmente acontecido en la práctica en conexión con las características y particularidades de la venta internacional y al pago del precio pactado.
- d. En relación con la documentación contable relacionada con el registro de la venta y el pago del precio, resulta importante considerar que están siendo expedidos interesantes precedentes judiciales en función a los cuales se señala que la contabilidad constituye documentación de soporte complementario, pero no principal, en relación con la acreditación del valor en aduana.¹²

Ello, principalmente porque tanto el Acuerdo como la normativa comunitaria andina dejan en claro que la base para la determinación del valor en aduana (bajo las consideraciones del primer método de valoración aduanera, que es el más importante y de mayor aplicación), se sustenta principalmente en la venta y el precio pagado o por pagar, y no en otros factores, situación que determinaría que la actividad probatoria debería recaer con mayor y principal énfasis en estos dos aspectos.

Bajo esta consideración, la verificación de errores o de situaciones de falta de fehaciencia y/o insuficiencia de los registros contables podrían generar, quizás,

¹² Corte Suprema de la República. (2024). Expediente de Casación No. 1216-2024 LIMA. Lima: 11 de junio de 2024.

consecuencias tributarias y/o imposición de multas derivadas de la normativa vinculada con los tributos internos, pero no podrían “per se” servir como elemento para desestimar el valor en aduana declarado por el importador.

IV. Actuación de la Autoridad Aduanera

Las razones por las cuales la Autoridad Aduanera podría generar observaciones respecto del valor declarado por el importador tienen que ver con diversos factores como, por ejemplo, información incompleta en uno o varios de los documentos del despacho, datos ilegibles o poco claros en uno o varios de los documentos del despacho, discrepancia entre la información consignada en los documentos del despacho y/o entre dichos documentos y otra información que maneje la Autoridad Aduanera relacionada con la mercancía objeto de valoración (por ejemplo, aquella información consignada en el manifiesto de carga transmitido por el transportista), etc.

Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica, se advierte que, en la gran mayoría de casos (sino en todos), la única razón por la cual la Aduana duda del valor declarado es porque dicho valor constituye uno inferior a los que se encuentran registrados en el sistema informático que maneja esta autoridad sin tomar en consideración otros elementos que podrían ser importantes, o muy importantes, para plantear dudas, realmente justificadas, en relación con dicho valor como podrían ser las situaciones que han sido mencionadas en el párrafo precedente.

De esta manera, la generación de estas “dudas razonables” (término utilizado para denominarlas) no estaría pasando por el análisis, con criterio, de una real situación que suponga plantear una observación al valor sino por el simplismo (a modo de “causa – efecto”) de considerar la alerta automática de diferencia de valores que arroja un sistema informático (con soporte en una base de datos confidencial que maneja la Autoridad Aduanera¹³) como sustento único y suficiente para gatillar el inicio de un procedimiento de investigación de dicho valor, con todo lo que ello implica en costos y tiempo no sólo para el importador sino también para la propia Autoridad Aduanera.

Al respecto, debe tomarse en consideración que, desde el punto de vista del importador, el inicio de un procedimiento de duda razonable originará que:

- a. Se deba afrontar el costo financiero de presentación de una carta fianza bancaria por el monto de eventuales mayores tributos, a fin de permitir el retiro rápido de las mercancías del recinto aduanero considerando el tiempo que tomaría la investigación a ser llevada a cabo por la Aduana. Ello, implicará el copamiento paulatino de líneas de crédito que podrían obstaculizar, incluso, el normal desarrollo del negocio; o

¹³ La base de datos utilizada por la Aduana es el denominado Sistema de Verificación de Precios (SIVEP), al cual únicamente tienen acceso los funcionarios aduaneros (acceso de intranet) y no el público en general.

- b. Se deba mantener inmovilizada una cantidad de dinero, en caso que se decida efectuar un empoce dinerario que sirva a modo de garantía por los eventuales mayores tributos de importación que supuestamente deban ser pagados a las resultas del proceso de investigación iniciado; o
- c. Se deban afrontar las consecuencias de mantener inmovilizadas las mercancías mientras dure la investigación si es que no se cuenta con la posibilidad de afianzar o de disponer de dinero en efectivo para el respectivo empoce, circunstancia que podría suponer retrasos productivos, desabastecimiento, aplicación de penalidades por retrasos contractuales e, incluso, inhabilitación para contratar con el Estado cuando la contraparte sea una entidad estatal.

Como se aprecia, la decisión de la Aduana para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado debería considerar motivos realmente atendibles y no pueriles (ZOLEZZI, 2014)¹⁴, pudiendo entender dentro de los alcances de lo “pueril” la duda del funcionario aduanero sustentada, única o principalmente, en una simple comparación entre el valor declarado por el importador y el valor contenido en registros informáticos.

En relación con ello, consideramos que la “motivación pueril” como sustento de inicio del procedimiento de duda razonable no constituiría una práctica alineada con las disposiciones del Acuerdo si tomamos en cuenta que, conforme a lo señalado de manera expresa en la Decisión 6.1. del Comité Técnico de Valoración en Aduana, el hecho de dudar de la veracidad y exactitud de la información declarada *no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes*.

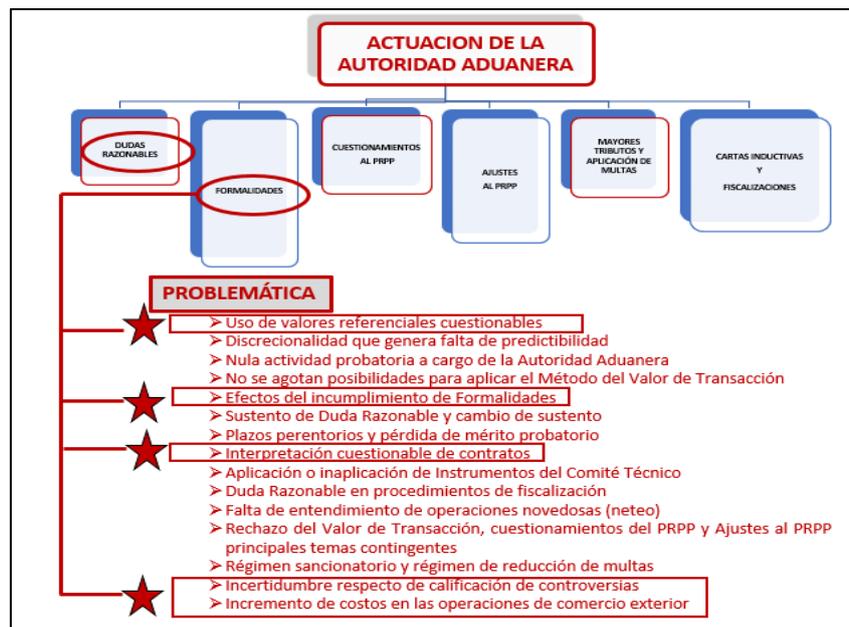
Al respecto, se estima que aproximadamente un 60% de los procedimientos de duda razonable iniciados por la Aduana son dejados sin efecto por el Tribunal Fiscal¹⁵, con lo que se evidenciaría que un elevado número de estos procedimientos nunca debió haber sido iniciado, situación que devela la importancia del tema.

A mayor abundamiento, apreciamos que, en la práctica, el inicio de los procedimientos de duda razonable del valor declarado por el importador viene generando diversos problemas tal como se muestra en el siguiente cuadro esquemático:

¹⁴ Zolezzi, D. (2014). *Valor en Aduana – “Del valor de transacción y de cuando la Aduana no lo acepta”*. Revista Análisis Tributario Vol. XXVII No. 315. Lima. Abril de 2014. p. 21 a la 23.

¹⁵ Reporte informativo del Tribunal Fiscal relacionado con la cantidad de recursos de apelación resueltos en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2020 y el 30 de junio de 2024.

Cuadro esquemático No. 3



En relación con el cuadro anterior resulta importante reflexionar sobre la utilización de bases o bancos de datos, a modo de valores referenciales, que gatillan el inicio de los procedimientos de investigación del valor declarado (“dudas razonables”).

Al respecto, es de indicar que la utilización de bases o bancos de datos con registro de valores aduaneros “comparativos” ha venido siendo cuestionada por organismos tan importantes como la Cámara de Comercio Internacional (CCI).

En efecto, la CCI, (mediante Documento No. 104-81 de septiembre de 2015)¹⁶ hace referencia a la existencia, primordialmente en países en vías de desarrollo, de prácticas en materia de valoración aduanera que no se condicen con las disposiciones del Acuerdo con sustento en el uso de bases o bancos de datos que contienen “valores en aduana referenciales”, los mismos que no generan predictibilidad ni transparencia para las operaciones de comercio exterior, como, por ejemplo, sistemas informáticos que no son de acceso público y que establecen indicadores de riesgo utilizados como parámetro para la generación de alertas y posteriores cuestionamientos al valor declarado por los importadores.

La utilización de estos mecanismos, alerta la CCI, afecta tanto la fluidez del comercio transfronterizo como la generación de inversiones originando retrasos en el despacho de las mercancías, procedimientos administrativos engorrosos y costos comerciales más elevados.

¹⁶ Consultar: https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2016/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases_ES.pdf.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina también se ha pronunciado¹⁷ en torno a que, si bien estas bases o banco de datos constituyen herramientas de referencia para la detección de riesgos potenciales en torno al valor en aduana declarado por el importador, éstos deberán ser utilizados con responsabilidad (accionar discrecional responsable), así como ser permanente y obligatoriamente actualizados a fin de evitar inequidades y perjuicios indebidos.

De lo antes señalado, se concluye que las bases o banco de datos deberían ser utilizados de forma coherente con los principios del Acuerdo; esto es, en base a un accionar responsable orientado a dotar de seguridad jurídica y previsibilidad a las operaciones de comercio exterior, buscando, en última instancia, la protección de los legítimos derechos del administrado, evitando situaciones de injusticia (ALAIS, 2008).¹⁸

V. Carga de la prueba y su valoración

Si bien la comprobación (elemento probatorio) del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas constituye, principalmente, un acto a cargo del importador, es de indicar que se ha venido analizando el rol que la Autoridad Aduanera debería tener en torno al desarrollo activo de actuaciones probatorias orientado hacia la búsqueda de la verdad material.

Dicho rol más activo se vería materializado, al menos, de dos maneras: i) procurándose dicha autoridad, por ella misma, los elementos probatorios a los cuales, razonablemente, pueda tener acceso (intercambio de información con las aduanas del país de exportación hacia Perú o con las entidades bancarias que participaron en el proceso de pago a proveedores extranjeros, por ejemplo); o ii) generando una interrelación más estrecha con el importador a fin de procurar un entendimiento claro y cabal de la operación de importación, así como del aseguramiento de que la documentación de sustento presentada se encuentra completa y acorde con lo requerido. Todo esto, a fin de aplicar en la mayor medida de lo posible (agotar posibilidades de aplicar) el Primer Método de Valoración en línea con las disposiciones del Acuerdo.

Recordemos que, conforme al principio de verdad material, existe la obligación de parte de las autoridades administrativas de, incluso, adoptar las medidas probatorias necesarias aunque éstas no hayan sido aportadas o hayan sido aportadas de manera insuficiente por el administrado; ello, a fin de superar, de manera oficiosa, las restricciones que las propias partes puedan generar. Todo esto con la finalidad de identificar y esclarecer los hechos reales (MORON, 2001).¹⁹

¹⁷ Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. (2021). Interpretación prejudicial del proceso 246-IP-2021. Magistrado ponente: Luis Rafael Vergara Quintero. Quito: 15 de diciembre de 2022

¹⁸ Alais, H. (2008). Los principios del Derecho Aduanero. Marcial Pons. Buenos Aires. 2008. Pag. 12.

¹⁹ Morón, J. (2001). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica S.A. Lima. 2001. p. 41.

A mayor abundamiento, es de indicar que conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión CAN 571 “en la determinación del valor en aduana, así como en las comprobaciones e investigaciones que emprendan las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en relación con la valoración, la carga de la prueba le corresponderá, **en principio**, al importador o comprador de la mercancía.” (negrita y subrayado nuestro).

Como se aprecia, la utilización del término “en principio” denota negación de exclusividad, con lo que no podría afirmarse que la carga de la prueba respecto de la acreditación del valor en aduana recaiga únicamente, y de manera excluyente, en el importador.

Al respecto, es de indicar que, en nuestra opinión, el entendimiento de que la carga probatoria recae únicamente en cabeza del importador deriva de lo dispuesto, a su turno, por el reglamento de valoración aduanera peruano (artículo 1 del Decreto Supremo No. 186-99-EF) cuando en él se define la “carga de la prueba” como la:

“**Obligación que tiene el importador** de probar que el Valor en Aduana declarado es el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, de conformidad con las condiciones y ajustes previstos en el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, las Normas Comunitarias Andinas en materia de valoración aduanera y las normas establecidas en el presente Reglamento”. (negrita y subrayado nuestro).

Como se aprecia, la normativa nacional ha omitido la referencia al término “en principio”, con lo que, por más que se señale en el texto de la norma nacional que la referida definición se encontraría acorde con la normativa comunitaria andina, queda en evidencia que ello no es así, y que, por el contrario, nos encontramos en un caso claro en el que la normativa nacional (norma de menor jerarquía) limita los alcances de la normativa comunitaria andina (norma de mayor jerarquía)²⁰.

De otro lado, y en relación con la valoración de la prueba aportada por el importador resulta importante hacer referencia a un precedente judicial relevante (y que constituye, además, criterio vinculante) expedido por la Corte Suprema²¹, mediante el cual no sólo se resalta la importancia, a los efectos de la valoración aduanera, de hacer prevalecer la verdad material ante las formalidades, sino además, en nuestra opinión, se redefine la participación de la Autoridad Aduanera en las investigaciones del valor declarado por el importador.

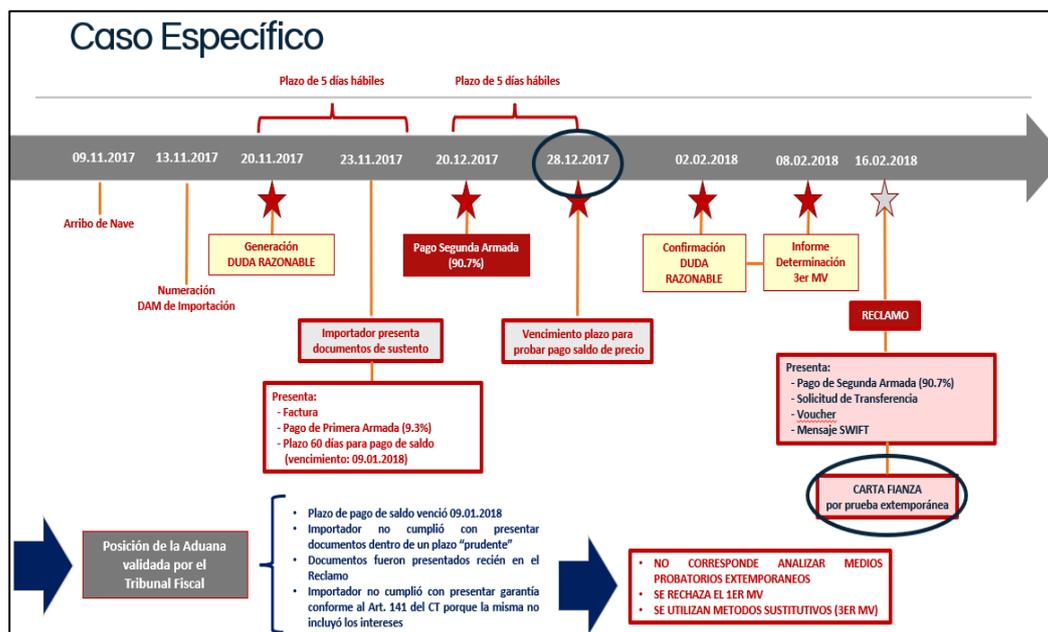
A continuación, se muestran de manera esquemática los principales hechos analizados en este caso por la Corte Suprema, aclarando que el caso concreto objeto

²⁰ Habíamos comentado ya, en el numeral 2 del presente artículo, que en caso de presentarse antinomias (conflicto o contradicción) entre la normativa comunitaria andina y la normativa nacional, deberá prevalecer la primera.

²¹ Corte Suprema de la República (2022). Expediente de Casación No. 546-2022 LIMA. Lima: 13 de abril de 2023.

de pronunciamiento versa sobre la actuación de la Aduana en un procedimiento de duda razonable en relación con el valor en aduana declarado por el importador:

Cuadro esquemático No. 4



Como se aprecia del cuadro anterior, la Autoridad Aduanera rechazó el valor declarado por el importador debido a que: i) el importador no había presentado la documentación probatoria dentro del plazo estipulado; y ii) la carta fianza presentada por el importador no reunía los requisitos legales estipulados al no haber considerado debidamente el monto de los intereses moratorios. En base a estas consideraciones la Aduana sustituyó el valor declarado por el valor de mercancías similares con el incremento de la base imponible y, consecuentemente, aumento de los tributos de importación a ser cancelados. La posición de la Aduana fue avalada por el Tribunal Fiscal.

Teniendo en cuenta los hechos descritos, la Corte Suprema, al pronunciarse sobre este caso, estableció importantes criterios vinculantes relacionados con la valoración de la prueba extemporánea y las formalidades procedimentales, en sujeción a los cuales no resultan legales y, por tanto, no deben admitirse, prácticas que vulneren el derecho del administrado (importador) al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba, y a la reclamación efectiva. Ello, consideró la Corte Suprema, partiendo de la premisa fundamental de que la verdad formal no puede prevalecer sobre la realidad en sujeción con los principios jurídicos de Impulso de Oficio, Informalismo, y Verdad Material.

Lo resuelto por la Corte Suprema resulta importante por lo siguiente:

- Sienta criterios que permiten colocar a las formalidades en su real dimensión.

Como ya hemos mencionado, aquello que acontece en la realidad cuenta con una relevancia y connotación importantes en el ámbito jurídico con sustento en el principio de Verdad Material, en sujeción a lo cual Autoridad Administrativa se encuentra obligada a verificar plena y debidamente los hechos en base a los cuales adoptará sus decisiones. Ello requiere que dicha autoridad adopte todas las medidas probatorias que resulten pertinentes y necesarias para estos fines (aun cuando no hayan sido ofrecidas por los administrados).

La “verdad formal”, por el contrario, se sustenta en aquello que aparece premunido de una supuesta veracidad con sustento en los hechos. Con ello, dicha verdad formal podría surgir del entendimiento que, sobre la base de determinados elementos de prueba, se podría tener respecto de algo o de alguien.

Mientras que la verdad material será única y siempre la misma, podrían, en cambio, existir tantas verdades formales como personas con apreciaciones distintas del mismo hecho existan, dependiendo del nivel de involucramiento del actor y de la calidad y claridad probatoria que pueda ser aportada.

Por su lado, la “formalidad” (que no es lo mismo que la verdad formal) es aquella pauta de procedimiento establecida legalmente para: i) buscar la uniformidad de las actuaciones administrativas; ii) generar eficiencias para la labor de control de las autoridades administrativas; y iii), facilitar a los administrado el cumplimiento de sus obligaciones y/o el ejercicio de sus derechos.

Al respecto, consideramos que el fallo de la Corte Suprema objeto de comentario permite conceptualizar a la formalidad como un instrumento para arribar a la verdad material y, por ende, para que la verdad formal pueda resultar reflejo de aquella (verdad material), quedando claro que la verdad formal nunca debería prevalecer ante la verdad material y que la formalidad nunca debería ser utilizada para que ello ocurra. En todo caso, a lo que debería apuntarse es a que, en base al correspondiente caudal probatorio y al debido análisis integral (y no aislado e inconexo) de los documentos probatorios, la verdad formal resulte alineada con la verdad material.

Apréciase que, aunque el término “formalidad” normalmente se asocia con conceptos de connotación negativa como burocracia, demoras, sobrecostos e injusticias, en realidad, la formalidad, bien entendida y utilizada, debería contribuir a la generación de predictibilidad, seguridad y eficiencia, así como para limitar el accionar discrecional de la autoridad, propendiendo al necesario dinamismo que todo procedimiento requiere.

- b. Cambia el enfoque sobre la actuación probatoria a cargo del administrado.

Lo resuelto por la Corte Suprema obliga a una profunda reflexión no sólo en relación con los alcances de la carga de la prueba en materia de valoración aduanera sino también en relación con la admisibilidad y ponderación de la prueba aportada a pesar de que ésta sea presentada de manera extemporánea o sin cumplir con algún requisito de forma.

En nuestra opinión, mediante este pronunciamiento se produce un cambio significativo respecto de la actuación probatoria del administrado dejándose de concebir dicha actuación como una obligación para pasar a ser concebida como un derecho; es decir, el derecho que tiene el importador de acreditar la realidad, alcances y características de la operación comercial en la que ha participado y del pago del precio de venta correspondiente.

Este cambio de óptica permite, como ya se mencionó, sustentar la actuación del importador en principios constitucionales relacionados con el derecho al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba y a la reclamación efectiva.

Lo resuelto por la Corte Suprema pone de manifiesto la necesidad de efectuar urgentes y necesarias modificaciones normativas tanto a nivel reglamentario (norma emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas - MEF) como a nivel operativo (norma emitida por la SUNAT), con la finalidad de eliminar aquellas disposiciones que operan en la práctica como verdaderos obstáculos que limitan el legítimo derecho del importador a acreditar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas (verdad material).

Bajo esta consideración, en los procedimientos de verificación del valor aduanero declarado (tanto a nivel de despacho aduanero como a nivel de una fiscalización posterior), la Autoridad Aduanera estaría obligada a realizar actuaciones de oficio no sólo para generar pruebas específicas de complemento sino también para generar espacios de consulta con el importador a fin de solicitar precisiones o explicaciones complementarias y/o la presentación de documentación adicional antes de emitir un pronunciamiento final.

Lo mencionado no sólo se encontraría alineado con el precedente vinculante objeto de comentario sino también con la normativa sobre valoración aduanera de la OMC y de la Comunidad Andina que le sirve de sustento, quedando claro que la finalidad última de estas normativas es la de agotar las posibilidades para aplicar el Primer Método de Valoración Aduanera (valor de transacción de las mercancías importadas) y, de este modo, alcanzar la verdad material.

VI. Régimen sancionatorio aduanero

Hemos afirmado ya en reiteradas oportunidades que la característica principal del sistema infraccional aduanero peruano sería la de constituir un sistema “represivo - recaudatorio”.

Esta afirmación se sustenta en aquellos elementos que constituyen las columnas de soporte de este sistema, como son la determinación objetiva de la infracción, la falta de proporcionalidad entre infracciones y sanciones, así como la inexistencia de un real mecanismo de gradualidad para la reducción de sanciones. Todo ello, nos pone al frente a un sistema infraccional y sancionatorio en función al cual no necesariamente se buscaría disuadir y reorientar conductas (para evitar que se comenten infracciones) sino, más bien, castigar hechos consumados para generar y recaudar multas cuantiosas.

La necesidad de analizar las conductas (componente subjetivo relacionado con la intencionalidad y la culpabilidad) y no sólo los hechos (COTTER, 2011)²² a fin de evitar injusticias y abusos, se vio materializada a lo largo de los años mediante pronunciamientos de la Gerencia Jurídico Aduanera en base a los cuales se venía informando sobre la inaplicación de sanciones cuando se verificaba la ausencia de culpabilidad del sujeto²³. En el fondo, estos pronunciamientos ponderaron no sólo la responsabilidad por lo acontecido en los hechos sino también la necesidad de verificar la existencia de dolo o culpa (BACA ONETO, 2010).²⁴

De otro lado, la necesidad de aplicar los principios del derecho penal al ámbito administrativo sancionador (con los “matices” necesarios como señala el Tribunal Constitucional²⁵) con sustento en la determinación subjetiva del ilícito (considerar

²² Cotter, J. (2011). *Las infracciones aduaneras. Consideraciones generales*, en obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero*. Abeledo Perrot. Primera Edición, Buenos Aires, 2011; Pag. 517.

²³ Casos en que se tomó en consideración si el sujeto actuó o no con culpa:

- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 029-2015 – *Sanción de suspensión sólo si agente de aduana conocía que sobre mercancía había recaído medida preventiva de inmovilización.*
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 128-2014 – *No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DAM de mercancía restringida si la información que se le proporcionó no le permitió determinar que la misma tenía el carácter de mercancía restringida.*
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 068-2014 – *No se aplica multa para el agente de aduana que tramitó una DUA de mercancía prohibida sobre la base de información que se le otorga para el despacho.*

Casos en que se tomó en consideración los principios de retroactividad benigna y la doctrina de los "actos propios"

- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 07-2012- *“si luego de la realización de un hecho sancionable según la ley preexistente, se produce una modificación legislativa y ley nueva es, en su consideración integral, más benigna para el administrado, bien porque quita al hecho el carácter de punible o porque establece una sanción de menor efecto dañino para el sujeto pasivo, entonces será dicha ley (la más favorable o benigna) la aplicable al caso no obstante no haber regido al momento que se ejecutara el ilícito administrativo”*
- Informe de la Gerencia Jurídica Aduanera 16-2010 - *“no son sancionables las infracciones tributario aduaneras cuya comisión se hubiera debido a un acto de la Administración Tributaria que ha imposibilitado el cumplimiento de la respectiva obligación” (...)* “las infracciones que se configuran como consecuencia de hechos imputables a la Administración Aduanera no resultan sancionables”.

²⁴ Baca, V. (2010) *¿Responsabilidad subjetiva u objetiva en materia sancionadora? Una propuesta de respuesta a partir del ordenamiento peruano.* En *Estudios de Derecho administrativo 2010* – No. 2, La Ley, Uruguay, Pags. 3 a 24.

²⁵ El Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente No. 01873-2009-PA/TC, concluyó que “(...) los principios generales del derecho penal son de recibo, con ciertos matices, en el derecho administrativo sancionador. Sin agotar el tema, conviene tener en cuenta cuando menos algunos de los que son de recibo, protección y tutela en sede administrativa: (...) Principio

la conducta) informa sobre el daño que la determinación objetiva de la infracción administrativa (considerar sólo los hechos) genera, o podría generar, tanto a los usuarios del sistema como al propio sistema infraccional, permitiendo afirmar que dichas consideraciones deberían primar ante la evidente menor carga de trabajo para el funcionario aduanero derivada del hecho de actuar encasillado en un sistema objetivo en función al cual sólo se debería encuadrar un determinado hecho en el tipo infraccional como único requisito para aplicar la sanción.

Un pensamiento en sentido contrario (esto es, pretender justificar el sacrificar legítimos derechos de administrado para evitar la mayor carga de trabajo del funcionario administrativo), pensamos, no sólo evidenciaría el incumplimiento de tratados internacionales relacionados con el comercio (por ejemplo, el Acuerdo de Facilitación del Comercio que propugna la aplicación de los principios de causalidad y proporcionalidad en los procedimientos sancionadores) sino también, y esto sería lo más grave, implicaría una clara vulneración de principios constitucionales como el de presunción de inocencia (licitud).

Con base, creemos, de alguna manera en los mencionados pronunciamientos de la Gerencia Jurídico Aduanera, se gestaron, a través el Decreto Legislativo 1433, cambios importantes en el modelo infraccional y sancionatorio contenido en la Ley General de Aduanas en función a los cuales si bien se mantuvo el modelo de responsabilidad objetiva para la determinación de la infracción, se instauró un modelo “subjetivo” para la aplicación de sanciones al señalar que, para dicho fin (imposición de sanciones), se deben tener en consideración las circunstancias en que se realizaron los hechos. En función a ello, los hechos continúan determinando la condición de infractor (de manera objetiva), pero la conducta del sujeto determina el monto de la multa (de manera subjetiva).

A continuación, se muestran de manera esquemática las principales características del régimen sancionatorio aduanero, así como el cambio operado en torno a lo señalado:

Cuadro esquemático No. 5



de culpabilidad, que establece que la acción sancionable debe ser imputada a título de dolo o culpa, lo que importa la prohibición de la responsabilidad objetiva”.

Al respecto, resulta importante mencionar lo siguiente:

- a. La Ley General de Aduanas vigente establece, expresamente, que el análisis de los hechos y circunstancias en que se cometió la infracción aduanera deberán ser necesariamente considerados a los efectos de determinar la cuantía de la multa a ser impuesta. Ello, en base a lineamientos que ya han sido establecidos en el Reglamento de esta ley tales como la gravedad del daño o perjuicio económico causado, la existencia o no de intencionalidad en la conducta infractoria, la reincidencia, etc.

No obstante, se advierte con preocupación que, en la práctica, la Autoridad Aduanera no viene aplicando cabalmente los lineamientos de “hechos y circunstancias” tras la consideración que, supuestamente, debería ser aprobado un procedimiento operativo que regule aspectos complementarios para su debida implementación.

- b. En la actualidad, la única posibilidad de reducir (algunas y no todas) las multas aduaneras se encuentra limitada a los supuestos contemplados en la Tabla de Infracciones Aduaneras aprobada por Decreto Supremo 418-2019-EF y se encuentra vinculada con la subsanación de la conducta infractoria antes que la Autoridad Aduanera efectúe alguna notificación de imputación del acto u omisión constitutivo de la infracción.

Es decir, sólo se ha implementado uno de los lineamientos para la reducción de multas establecidos en la Ley General de Aduanas y su reglamento, sin que exista ninguna justificación para no aplicar el resto (existencia o no de intencionalidad, reincidencia, etc.), bajo una consideración de circunstancias bajo un análisis caso por caso.

Lo particularmente preocupante es que el derecho del usuario del sistema aduanero a contar con un mecanismo (que por demás ya existe) de ponderación de conductas a los fines de la graduación de una sanción más justa y proporcional (materialización cabal de su legítimo derecho a la defensa), se ve perjudicado por la inacción de la propia Autoridad Aduanera; es decir, la misma entidad que impone la sanción.

- c. De otro lado, y en relación con el aspecto objetivo para la determinación de la infracción aduanera (aún presente en nuestro ordenamiento), es importante tener en consideración que si el único factor del que depende la configuración de la infracción y, por ende, la aplicación de la sanción es que se ejecute o no un determinado acto, la tipificación exacta (en una ley o norma de rango similar) resultará, en la práctica, la única forma para aseverar que el acto ha sido o no consumado (CAMARGO, 2015).²⁶

²⁶ Camargo, J. (2015) I: El Criterio Objetivo de atribución de responsabilidad en el sistema sancionador aduanero. En IUS360 en el marco de la IV Jornada de Derecho Aduanero (<https://ius360.com/el-criterio-objetivo-de-atribucion-de-responsabilidad-en-el-sistema-sancionador-aduanero/>), consultado el 22 de noviembre de 2024.

En efecto, si la sola verificación de un hecho determina la condición de infractor, la única defensa posible sería acreditar que dicho hecho no se subsume en el respectivo tipo infraccional. Para ello, la tipificación exacta, clara e indubitable de la infracción en una norma con rango de ley, resultará fundamental.

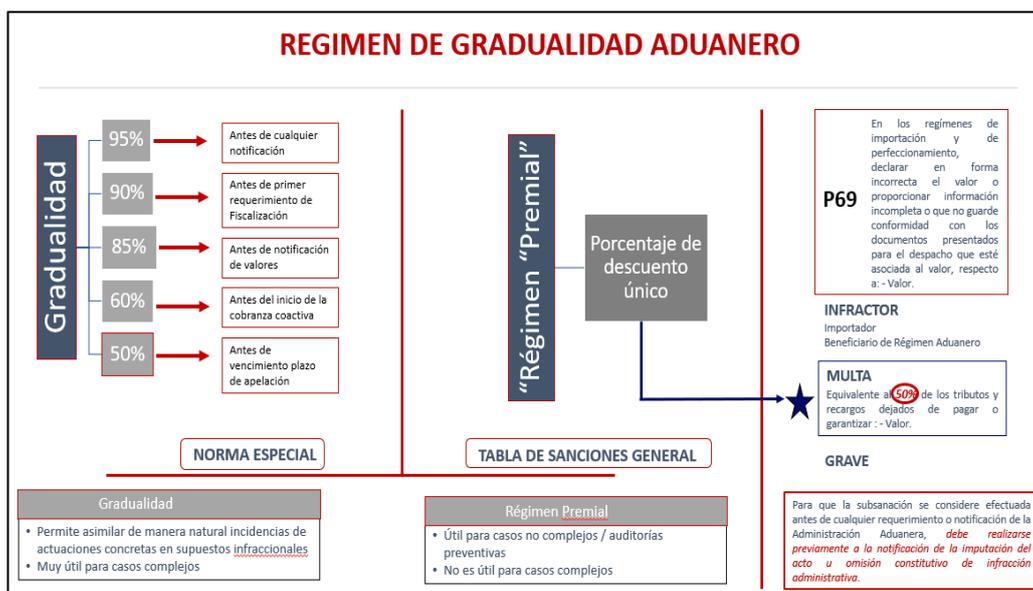
- d. Quedan, sin embargo, dudas en torno a si, el sistema infraccional aduanero cumple con este elemental estándar debido a la forma en que este sistema ha sido estructurado, el mismo que se sustenta en: (i) la segmentación de obligaciones por tipo de operador (operador de comercio exterior, operador interviniente y tercero vinculado); (ii) la reestructuración del marco infraccional en base a la tipificación de infracciones grupales y segmentadas para dichos grupos; y iii) la delegación en el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) de la facultad de “completar el tipo infraccional” permitiéndole individualizar al infractor, especificar supuestos de infracción, fijar la cuantía de las sanciones y establecer las particularidades para su aplicación.

VII. Régimen de gradualidad aduanero

En primer lugar, debemos señalar que el actual mecanismo para la reducción de sanciones aduaneras (que algunos llaman “premier”) no constituye un verdadero régimen de gradualidad. En efecto, si tomamos como válida la premisa, del todo lógica, de que a menor actividad de cobranza por parte de la Autoridad Aduanera mayor el beneficio de reducción de la sanción y que a mayor actividad de cobranza menor beneficio de reducción, la gradualidad no debería estar limitada a un único momento sino que debería permitir efectuar reducciones en distintas oportunidades (antes del primer requerimiento de fiscalización, antes de la notificación de los valores, antes del inicio de la cobranza coactiva, antes del vencimiento del plazo de apelación, etc.).

A continuación, se muestra de manera esquemática una comparación entre un real régimen de gradualidad (como el que se aplica en el caso de tributos internos) y el régimen (“premier”) actualmente vigente en materia aduanera:

Cuadro esquemático No. 6



Al respecto, resulta importante mencionar lo siguiente:

Consideramos que un "régimen "premiat" podría eventualmente resultar de utilidad sólo en casos no complejos en los que resulte muy fácil establecer si la infracción realmente se cometió o no, pero no resultará de utilidad para casos complejos en los cuales esto no resulte claro.

Por el contrario, un verdadero régimen de gradualidad, por su propia estructura, si resulta de utilidad en casos complejos en donde la convicción acerca de si se cometió o no una infracción requiere de un proceso natural de análisis, reflexión y convencimiento en torno a que la infracción fue realmente cometida. Este ejercicio requiere, en muchos casos, de la confrontación entre la posición jurídica de la Autoridad y del administrado, como ocurre, por ejemplo, en aquellas infracciones relacionadas con la valoración aduanera.

En adición, es de señalar que no se entiende como es que una misma entidad (SUNAT) mantiene para su ala tributaria un verdadero régimen de gradualidad y para su ala aduanera un "régimen premial".

VIII. Conclusiones y lecciones aprendidas

- a. La valoración aduanera no ha perdido ni importancia ni vigencia debido a la constante tendencia mundial a la reducción de aranceles a la importación, cuyo efecto se incrementa con la desgravación arancelaria conforme a lo pactado en los tratados de libre comercio. Ello, debido a que las operaciones de importación continúan siendo gravadas con el Impuesto General a las Ventas (IGV) y a que la declaración incorrecta del valor en aduana acarrea la imposición de multas por los tributos dejados de pagar más la aplicación de intereses, lo cual podría generar muy importantes contingencias.

- b. La normativa peruana en materia de valoración aduanera no necesariamente se encuentra alineada con las disposiciones que, sobre la misma materia, han sido expedidas por la Organización Mundial del Comercio y por la Comunidad Andina, lo cual ha generado, y genera, serias distorsiones que obstaculizan, y en algunos casos impiden, la adecuada y cabal aplicación de las referidas regulaciones supranacionales permitiendo la instauración de posiciones institucionales y criterios interpretativos no necesariamente orientados a hacer prevalecer la verdad material sobre las formalidades.
- c. La evolución de criterios interpretativos, materializados en jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha permitido que la normativa peruana sobre valoración aduanera haya sido modificada en aspectos que se consideró excedían las normas supranacionales sobre la materia.
- d. Se esperan aún modificaciones importantes y necesarias derivadas de sentencias de la Corte Suprema y de criterios que se han ido forjando en base a Interpretaciones Prejudiciales expedidas por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, y que tienen que ver con la prevalencia de la verdad material sobre las formalidades.
- e. Las investigaciones en torno al valor en aduana declarado por el importador se inician, principalmente, teniendo en consideración únicamente la diferencia con valores de referencia registrados en el sistema informático que utiliza la Aduana.
- f. La utilización de estas bases de datos de referencia ha venido siendo cuestionada por organismos internacionales al no generar predictibilidad ni transparencia en las operaciones de comercio transfronterizo generando retrasos en los despachos de las mercancías, sobrecostos y falta de seguridad jurídica.
- g. La carga de la prueba a los fines de la valoración aduanera no debe recaer exclusivamente en el importador. No sólo la normativa andina sino reciente jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema informa sobre la necesidad de desarrollar criterios orientados a una “actuación probatoria colaborativa” mediante la cual la Autoridad Aduanera también cuente con un rol activo en sujeción a los principios jurídicos de Impulso de Oficio, Informalismo y Verdad Material.
- h. La actuación probatoria a cargo del importador debería dejar de ser concebida como una “obligación” para empezar a ser concebida como un “derecho”, en sujeción a principios constitucionales relacionados con el derecho al debido procedimiento, a la defensa, a la generación de prueba y a la reclamación efectiva.
- i. La tradicional figura de la responsabilidad objetiva (analizar sólo los hechos y no las conductas) para la determinación de infracciones y sanciones aduaneras se ha visto, de algún modo, flexibilizada al disponerse que, para

la aplicación de sanciones, se deberán tener en consideración las circunstancias en las que acontecieron los hechos.

- j. No obstante, y a pesar de que la normativa aduanera ya ha establecido los lineamientos para la aplicación de las sanciones aduaneras en sujeción a una connotación “subjetiva”, en la práctica, dichos lineamientos aún no son aplicados a cabalidad lo cual viene perjudicando legítimos derechos de los usuarios aduaneros.
- k. En la actualidad no existe un verdadero régimen de gradualidad para la reducción de sanciones aduaneras, situación que resulta sumamente inconveniente en aquellos casos en donde no exista claridad sobre si realmente una infracción se cometió o no, lo cual aplica para casos complejos como, por ejemplo, los de valoración aduanera.
- l. Como lecciones aprendidas en estos casi 25 años de aplicación del Acuerdo en el Perú, podríamos citar las siguientes:

- Las reglas sobre valoración aduanera tienen por finalidad determinar la base imponible para el cálculo de los tributos de importación en sujeción a criterios objetivos y de aplicación uniforme con la finalidad de dotar de predictibilidad y seguridad jurídica a las operaciones transfronterizas.

En función a ello, estas reglas deben permitir que los importadores tributen lo que corresponde legalmente, ni menos ni más. En función a ello, estas reglas no pueden ser utilizadas como un mecanismo para fines recaudatorios ni como herramientas para alcanzar metas recaudatorias.

- La actuación del sector público y privado debe estar orientada hacia una continua capacitación y actualización sobre la correcta aplicación de las reglas de valoración aduanera tanto a nivel supranacional (Acuerdo del Valor en Aduana de la OMC y normativa andina), nivel nacional (Reglamento nacional y procedimiento operativo), como en relación con los criterios que frecuentemente vienen siendo impartidos por el Tribunal Fiscal, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y la Corte Suprema.

Dicha capacitación debe tener por finalidad el debido cumplimiento de la normativa sobre valoración aduanera con vocación de una revisión preventiva, proactiva y periódica a cargo del sector privado con la finalidad de evitar incurrir en infracciones y posteriores sanciones.

- La Autoridad Aduanera tiene que respetar los derechos del importador en los procedimientos de investigación del valor

aduanero, generando actuaciones tendientes a esclarecer debidamente los hechos para arribar a la verdad material.

- Resulta indispensable ponderar debidamente las circunstancias en torno a los hechos generadores de infracciones aduaneras a fin de graduar, de manera razonable y con justicia, las sanciones aplicables.
- Resulta indispensable la instauración de un verdadero régimen de gradualidad en materia sancionatoria aduanera en debida proporción con la menor o mayor actuación de cobranza a cargo de la Autoridad Aduanera.
- Se requieren aún modificaciones importantes en la normativa peruana sobre valoración aduanera con sustento en recientes precedentes de la Corte Suprema para evitar que las formalidades prevalezcan sobre la verdad material.