

Valoración Aduanera del Software

¿Y el Principio de Reserva de Ley?

Julio Guadalupe Báscones*
Charles Castle San Martín**

En el presente artículo el autor analiza el carácter de flexibilidad que existiría en materia aduanera respecto al "Principio de Reserva de Ley" y la verificación del cumplimiento de este elemental principio tributario en la valoración aduanera de soportes informáticos. Asimismo, encierra un análisis sobre las disposiciones de aplicación general contenidas en la Ley General de Aduanas, para así poder determinar si las mismas son aplicables a los software que son ingresados al país.

Dentro de los múltiples temas que interesan al Derecho Aduanero se encuentran ubicados en un lugar de privilegio, desde nuestro punto de vista, todos aquellos relacionados con la "valoración aduanera", concepto que alude a aquella técnica que permite determinar legalmente la base imponible para efectos del cálculo de los derechos arancelarios y otros tributos, cuando corresponda, que gravan la importación de mercancías en el Perú, entre otros supuestos.

La correcta aplicación de la técnica en referencia deberá ser sustentada sobre la base de determinados criterios objetivos regulados en el "Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994" de la Organización Mundial del Comercio (en lo sucesivo, el Acuerdo del Valor de la OMC), el mismo que fue introducido a la normativa peruana mediante Resolución Legislativa 26407 y reglamentado a través del Decreto Supremo 186-99-EF.

En forma paralela a esta técnica de aplicación general a todas las mercancías que ingresan al país, ha sido regulada por la normativa peruana una técnica particular que resulta de aplicación únicamente a los software que ingresan al país. Nos referimos puntualmente al Decreto Supremo 128-99-EF, mediante el cual se "incorporan reglas de la OMC para la valoración aduanera de soportes informáticos"; y a la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas 000546-2003/SUNAT/A, mediante la cual se aprueba la segunda versión del

procedimiento específico para la "valoración de soportes informáticos importados con software".

El objetivo del presente artículo es traer a colación determinadas consideraciones jurídicas en base a las cuales se cuestiona la constitucionalidad de la norma que considera "imponible" la importación al Perú de cierto tipo de software.

I. Principio de reserva de ley en materia tributaria

En palabras de Sergio F. de la Garza, "al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir (...) los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa".¹

Asimismo, Marcial Rubio Correa señala sobre el principio de reserva de ley que éste "adquiere un valor

* Abogado por la Universidad de Lima.

** Abogado por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC

1 DE LA GARZA, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano", Porrea S.A., 1976, p. 271.

fundamental en la determinación de la relación Ley-Reglamento. Así, asumimos una aceptación cualificada, pero no absoluta, del principio de reserva de ley según la cual la Ley contendrá la regulación básica de la relación tributaria y se remitirá al reglamento cuestiones instrumentales o de detalle que no afectan la reserva de ley”.

Continua, señalando que “en esta acepción cualificada del principio de reserva de ley deben incluirse todos los elementos básicos de la relación tributaria. En ese sentido sólo por ley; se puede definir el hecho imponible, determinar al contribuyente y, en su caso, al responsable del pago del tributo; establecer exoneraciones y reducciones; tipificar las infracciones y establecer las sanciones”².

De lo expuesto, es fácil advertir que el postulado del denominado “principio de reserva de ley”, se encuentra estrechamente vinculado a otros principios de igual trascendencia e importancia, cuales son el principio de certeza y el de seguridad jurídica, los mismos que constituyen pilar fundamental de un Estado de Derecho sustentado en el respeto y protección de los derechos fundamentales de la persona y de la convivencia pacífica, responsable y saludable que la sociedad y que cada individuo en particular requiere.

El principio de reserva de ley es recogido en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 establece que “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Por su lado, la Norma IV del Título Preliminar de Código Tributario señala que:

“Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción (...)*”.

Como se puede apreciar, en virtud del principio de reserva de ley normado en el ordenamiento jurídico peruano, solo mediante ley formal³ (salvo en el caso de delegación de facultades u otros supuestos de

excepción), se pueden regular los aspectos constitutivos (material, temporal, subjetivo, espacial y cuantitativo) de la hipótesis de incidencia tributaria⁴.

Así pues, este principio limita la potestad para crear y regular tributos en el sentido que la misma sólo puede, en principio, ser ejercida por el Poder Legislativo (salvo delegación expresa de facultades al Poder Ejecutivo, como ya hemos señalado). No obstante, en algunos casos (necesidades de especialización técnica, dinamismo normativo, etc.), podría justificarse que el principio de reserva de ley pueda verse “flexibilizado” permitiéndose que los aspectos constitutivos de la hipótesis de incidencia tributaria sean establecidos por normas de inferior jerarquía a la ley y el decreto legislativo. Tal es el caso de los aranceles.

II. Aplicación del principio de reserva de ley en materia aduanera

Siguiendo con lo expuesto en el punto anterior, en materia aduanera, podría afirmarse que el principio de reserva de ley se ha visto flexibilizado y/o relativizado en cuanto a su aplicación, toda vez que la propia Constitución señala que los aranceles se regulan por decreto supremo, es decir, mediante una norma legal de menor jerarquía que una ley emanada del Congreso o un decreto legislativo expedido por el Poder Ejecutivo.

En función a ello, podría afirmarse que:

- (i) Los aranceles (entendidos como derechos arancelarios en el sentido lato del término), pueden ser creados, modificados o dejados sin efecto por un decreto supremo⁵.
- (ii) El Ejecutivo ha sido investido con la autoridad suficiente para establecer y definir todos los aspectos de la hipótesis de incidencia tributario aduanera, mediante un decreto supremo⁶.

Derechos arancelarios de aplicación específica

Sobre la base de lo establecido previamente es que diferentes derechos con carácter arancelario (además de los aranceles establecidos por el Arancel de Aduanas) y de aplicación específica (relacionados con la importación de determinadas mercancías) han sido creados y regulados mediante decretos supremos, tal es el caso, por ejemplo, de la sobretasa adicional arancelaria y de los derechos variables adicionales.

2 RUBIO CORREA, Marcial, “Estudio de la Constitución Política de 1993”, Tomo 3, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999, pp. 409-411.

3 Aquella expedida por el Congreso de la República

4 Entendiendo por hipótesis de incidencia tributaria, en términos de Ataliba, “la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley de un hecho”. ATALIBA, Geraldo. “Hipótesis de incidencia tributaria”. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Perú, 1987, pag. 66.

5 Bajo este postulado, entenderíamos que no existiría impedimento legal para que los derechos arancelarios fuesen creados y regulados por normas de mayor jerarquía sean estas emanadas del propio Ejecutivo (Decreto Legislativo) o del Congreso (Ley).

6 Esta interpretación ha sido compartida por el Tribunal Fiscal quien, por ejemplo, en la Resolución 03775-A-2003, hace referencia a que en materia arancelaria la potestad tributaria es originaria y exclusiva del Poder Ejecutivo, señalando, además, que dicha facultad, establecida por la Constitución, no podría ser limitada por norma de rango legal. En este sentido, conforme dispone el Tribunal Fiscal, prevalecería el criterio de especialidad o competencia antes que el de jerarquía.

En efecto, los dispositivos legales que crean y regulan derechos con carácter arancelario de aplicación específica están relacionados a la importación definitiva de mercancías (bienes físicos), como es el caso del azúcar, arroz, maíz, leche, vinos, cerveza, etc.

Como vemos, no existe en la normativa peruana un derecho arancelario específico creado y regulado por un decreto supremo o por norma legal de mayor jerarquía relacionado con la importación de software u otros intangibles.

Por esta razón, resultará importante analizar las disposiciones de aplicación general sobre el particular contenidas en la Ley General de Aduanas a los efectos de determinar si las mismas resultan de aplicación a los software que son ingresados al país.

Derechos arancelarios de aplicación general

Los derechos arancelarios de aplicación general (aplicables a todas las mercancías que ingresan legalmente al país) han sido creados y regulados por la Ley General de Aduanas (aprobada mediante Decreto Legislativo 809), norma que contiene disposiciones relacionadas con el nacimiento, determinación, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria aduanera, la misma que esta constituida por los derechos arancelarios y otros tributos regulados por

leyes específicas⁷ que gravan, entre otros supuestos, la importación definitiva de mercancías.

Al respecto, es de mencionar que de la revisión del texto de la Ley General de Aduanas se puede apreciar que en ella se han establecido todos y cada uno de los aspectos constitutivos de las hipótesis de incidencia tributario aduaneras reguladas por esta Ley, a saber:

De todos los aspectos relacionados con la hipótesis de incidencia en materia tributario aduanera, importa analizar para los fines del presente artículo aquellos relacionados con la determinación de su aspecto material (¿qué está gravado?) y cuantitativo (¿cuánto está gravado?).

A continuación, procederemos a analizar cada uno de estos aspectos.

III. Naturaleza de los bienes respecto de los cuales resultan de aplicación las normas en materia de tributación aduanera

3.1 Las mercancías y su identificación con bienes físicos (aspecto material)

El Artículo 12 de la Ley General de Aduanas señala que la obligación tributaria aduanera nace, en la importación, con la numeración de la Declaración⁹. Por su parte, el Artículo 52 de la misma norma establece que la

HIPOTESIS DE INCIDENCIA				
Aspecto Material	Aspecto Temporal	Aspecto Subjetivo⁸	Aspecto Espacial	Aspecto Cuantitativo
Importación Definitiva	Numeración de la Declaración	Importador	Territorio Aduanero	La base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios se determinará conforme al sistema de valoración vigente. La tasa arancelaria se aplicará de acuerdo con el Arancel de Aduanas y demás normas pertinentes. La base imponible y las tasas de los demás impuestos aplicables a la importación se aplicarán conforme a las normas propias de cada uno de ellos.
Traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común	Presentación de la solicitud de traslado	Beneficiario	Zona de Tributación Común	
Transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria	Presentación de la solicitud de transferencia	Beneficiario	Territorio Aduanero	
Importación Temporal y Admisión Temporal	Numeración de la Declaración	Beneficiario	Territorio Aduanero	

7 Nótese que en el caso de tributos creados por leyes especiales y que forman parte de la deuda tributaria aduanera a que hace referencia el artículo 18 de la Ley General de Aduanas (tales como el Impuesto General a las Ventas -IGV-, el Impuesto de Promoción Municipal -IPM-, y el Impuesto Selectivo al Consumo -ISC-), la base de cálculo (base imponible) de los mismos estará constituida por el valor aduanero (determinado conforme a las normas relativas a la valoración aduanera de mercancías) y por el propio derecho arancelario que deba ser pagado (para efectos del cálculo del IGV e IPM la base imponible esta constituida, además, por el ISC). Es por ello, que los comentarios vertidos en este artículo en función a los temas antes expuestos, también interesan a los efectos de la determinación correcta de estos tributos.

8 En el cuadro se hace referencia sólo al sujeto pasivo. En todos los casos el sujeto activo es el Gobierno Central.

9 Entendiéndose, para estos efectos, la numeración del formato de Declaración Única de Aduanas (DUA) aprobado mediante Resolución de Intendencia Nacional de Aduanas No. 000 ADT/2000 -000750.

importación definitiva¹⁰ es el régimen aduanero que permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior, para ser destinadas al consumo.

En relación al término “*mercancías*”, tenemos que el glosario de términos de la Ley General de Aduanas señala que por “*mercancías*” se entenderán aquellos bienes que pueden ser objeto de regímenes, operaciones y destinos aduaneros. A estos efectos, resulta importante establecer con precisión qué bienes quedan comprendidos dentro del concepto “*mercancías*”, pues todo aquél bien que quede fuera de dicho concepto no podrá ser susceptible de ser objeto de regímenes, operaciones y destinos aduaneros y, por tanto, su ingreso al país no resultaría aduaneramente relevante.

Para entender a cabalidad el concepto aduanero de “*mercancías*” debemos partir por el análisis de aquellas disposiciones que, en forma general, precisan, regulan y desarrollan el ámbito de aplicación de las normas aduaneras. Así, tenemos que conforme a lo establecido en el artículo 5 de la Ley General de Aduanas, la misma “rige para todas las actividades aduaneras del Perú y será aplicable a toda persona, *mercancía* y medio de transporte que crucen las fronteras aduaneras”.

Por su parte, el artículo 6 de la norma bajo comentario señala que “potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la SUNAT para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, *mercancías* y medios de transporte, hacia y desde el territorio aduanero así como para aplicar las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero”.

De otro lado, este mismo artículo señala que “la SUNAT, en ejercicio de la potestad aduanera, podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho de las *mercancías*, con posterioridad a su levante o antes de su salida del territorio aduanero, tales como la inmovilización, descarga, desembalaje, verificación, reconocimiento, imposición de marcas, sellos y precintos, establecimiento de rutas, custodia para su traslado o almacenamiento y cualquier otra acción necesario para el control de mercancías”.

De lo mencionado anteriormente, queda claro que serán consideradas como mercancías aquellos bienes que puedan ser objeto de acciones de control mediante los cuales la autoridad aduanera ejercite la potestad aduanera de la cual está investida. Estas acciones están concebidas para ser desarrolladas por personal de aduanas (personas físicas) siguiendo procedimientos que conllevan una necesaria materialidad en cuanto a su aplicación, o por lo menos aptitud para ello (controles

físicos), y que, por regla general, presuponen su previa descarga (física) del medio de transporte.

En otras palabras, la autoridad aduanera sólo resultaría competente para aplicar normas aduaneras y/o tributario aduaneras a las mercancías (bienes físicos) que son susceptibles de ser sometidas a controles y/o verificaciones físicas, que sean embarcadas en medios de transporte (es decir, que sean susceptibles de ser trasladadas de un lugar a otro) y cruzar (ya sea de ingreso o de salida) las fronteras del territorio aduanero (las mismas que coinciden con las fronteras del territorio nacional, conforme a lo señalado en el Artículo 10 de la Ley General de Aduanas).

En síntesis, y sobre la base de lo dispuesto por la Ley General de Aduanas, se concluye que el término “mercancía” no comprende a los bienes inmateriales. En función a ello, los bienes inmateriales no podrían ser objeto de regímenes, operaciones o destinos aduaneros y, por ende, el ingreso al país de los mismos (sea por la vía que fuere) no resultará aduaneramente relevante.

3.2 Análisis del término “*mercancías*” desde el punto de vista de las normas relacionadas con la valoración aduanera y con la aplicación del arancel de aduanas (aspecto cuantitativo)

El artículo 13 de la Ley General de Aduanas establece que la determinación de la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios se determinará conforme al sistema de valoración vigente y que, además, la tasa arancelaria se aplicará de acuerdo con el Arancel de Aduanas y demás normas pertinentes.

Normas sobre Valoración Aduanera

Como hemos visto, en función al aspecto material de la hipótesis de incidencia tributario aduanera sólo las mercancías, entendidas como bienes físicos, podrían ser pasibles de ser sometidas a regímenes aduaneros y, por ende, sólo respecto de mercancías así concebidas podría nacer la obligación de pago de derechos arancelarios y de otros tributos, cuando corresponda.

Es por ello, que las normas sobre valoración aduanera aprobadas por la Organización Mundial de Comercio (OMC) sólo podrán ser aplicadas a los efectos de establecer la base imponible para la determinación de los aranceles y demás tributos, cuando corresponda, en aquellos casos que por mandato legal (Ley General de Aduanas) se produzca el nacimiento de la obligación tributaria aduanera¹¹ respecto a la destinación aduanera de bienes físicos, ya que dichos bienes son los únicos que pueden ser concebidos como mercancías conforme a la normatividad aduanera.

10 A los efectos de análisis, sólo haremos comentarios en relación al régimen de importación definitiva como evento susceptible de generar derechos arancelarios y demás tributos en materia tributario aduanera. No obstante, en nuestra opinión, los comentarios vertidos respecto de este régimen aduanero también resultan de aplicación a los otros presupuestos de hecho establecidos por la ley como eventos generadores de derechos y tributos en materia tributario aduanera, los mismos que han sido detallados en el cuadro desarrollado en el punto II del presente artículo en lo relativo a los “derechos arancelarios de aplicación general”.

11 Los supuestos en los que se configura el nacimiento de la obligación tributaria aduanera se producen en los casos referidos en el cuadro desarrollado en el punto II del presente artículo en lo relativo a los “derechos arancelarios de aplicación general”.

Arancel de Aduanas

Tanto el Arancel de Aduanas vigente aprobado por Decreto Supremo 239–2001–EF (y sus modificatorias), como el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, consideran como “mercancías” a aquellos bienes que puedan ser clasificados dentro del Sistema Armonizado¹²; esto es, aquellos bienes que pueden ser clasificados en el Arancel de Aduanas (el cual, a su vez, se sustenta en el referido Sistema Armonizado).

Nótese, que el término “mercancía” utilizado tanto por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías como por el Arancel de Aduanas, debe ser entendido como “bien físico”, no sólo debido a la característica de corporeidad física que presentan todos los bienes descritos y catalogados en estos cuerpos normativos (con la excepción de la energía eléctrica de la partida arancelaria 27.16 y del gas de las partida arancelaria 27.11), sino también en función al esquema estructural del propio arancel, el mismo que pasa por una sistematización de mercancías atendiendo primero al origen, propiedades y características de la mercancía (en cuanto a su materia constitutiva – análisis físico-químico –), luego a su uso (en cuanto a la operatividad y funcionalidad del bien físico) y finalmente a la rama industrial (en cuanto a la utilización de equipos, máquinas, herramientas, etc. por el sector industrial de que se trate).

En síntesis, de lo expuesto en este punto, también se concluye que el término “mercancía” no comprende a los bienes inmateriales. En función a ello, reiteramos nuestra conclusión en el sentido que los bienes inmateriales no podrían ser objeto de regímenes, operaciones o destinos aduaneros y, por ende, el ingreso al país de los mismos (sea por la vía que fuere) no resultará aduaneramente relevante.

IV. Valoración aduanera del software

4.1 Decisión 4.1 expedida por el Comité de Valoración en Aduana

Conforme a lo expuesto precedentemente y partiendo de postulados, premisas y conclusiones que aparentemente resultan evidentes y sencillas ¿como se concibe el hecho que existan normas especiales en materia de valoración aduanera del “software”, es decir, bienes intangibles?

La norma matriz de las disposiciones peruanas en materia de valoración de software es la Decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana¹³ (en adelante

“la Decisión 4.1”), expedida dentro del marco de las regulaciones de la OMC en materia de aranceles aduaneros y comercio.

La Decisión 4.1, en su segundo párrafo, señala que para determinar el valor en aduanas de soportes informáticos importados que lleven datos o instrucciones (software) para equipos de proceso de datos, se tomará en cuenta únicamente el costo o valor del soporte informático propiamente dicho (cinta o disco magnético). Por consiguiente, el valor en aduana de dicho tipo de software no comprenderá el costo o valor de los datos o instrucciones siempre que éste se distinga del costo o valor del soporte informático.

Apréciase que lo único que dispone la Decisión 4.1 es que determinado tipo de software (aquél software para equipos de proceso de datos) no constituye un bien objeto de tributación aduanera. Es decir, no constituye mercancía en los términos de la Ley General de Aduanas.

Esta afirmación se ve reforzada con el hecho que en la nota al pié (a modo de explicación sustentatoria) del segundo párrafo de la Decisión 4.1 se dispone que “si las partes disponen de los medios técnicos necesarios, el software puede transmitirse por cable o satélite, en cuyo caso no se plantea la cuestión de los derechos de aduana”.

De lo expuesto, se tiene que el software para equipos de proceso de datos al cual se refiere esta Decisión: (i) no es concebido “per se” como mercancía a efectos aduaneros; y (ii) la única relevancia aduanera que podría existir en relación a él se deriva del hecho que dicho software ingrese al país incorporado (accidentalmente) en un soporte físico y bajo la condición de que el valor del software no se distinga del valor del soporte (pues en caso de haber efectuado esta distinción el valor del software no formará parte del valor en Aduana).

Como es de apreciar, la Decisión 4.1 está referida sólo a un tipo de software (el software para equipo de proceso de datos) y respecto de él dispone que, por regla general, éste no resulta imponible en aduana y que sólo por excepción (no discriminación entre el valor del intangible y del soporte físico), el mismo resultaría imponible. La Decisión 4.1 no dispone nada más, y, en nuestra opinión, del análisis de la misma tampoco se podría interpretar que en ella se disponga algo distinto a lo expuesto.

De otro lado, es de tener en cuenta que el segundo párrafo de la Decisión 4.1 fue incorporado a la legislación nacional mediante el Decreto Supremo 128–99–EF¹⁴ y que del análisis de este dispositivo se advierte que el

¹² Sistema que se sustenta en la enumeración descriptiva, ordenada y metódica de mercancías según reglas o criterios técnico jurídicos, formando un cuerpo orgánico y completo de clasificación; clasificación que, a su vez, se sustenta en un método lógico que permite determinar correctamente el código correspondiente de cualquier mercancía.

¹³ Este Comité ha sido creado por el numeral 1 del Artículo 18 del Acuerdo del Valor de la OMC para dar a los miembros la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en Aduana por cualquiera de los miembros en la medida que esa administración pudiera afectar el funcionamiento del Acuerdo del Valor de la OMC o la consecución de sus objetivos. El instrumento por medio del cual el Comité de Valoración en Aduanas plasma sus sugerencias y/o opiniones es a través de las Decisiones.

¹⁴ Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 31 de julio de 1999.

mismo se limitó prácticamente a reproducir el texto de esta Decisión señalándose expresamente que lo que quedaba incorporado a la legislación nacional eran las disposiciones relativas a la valoración en aduana del *“software para equipo de proceso de datos”*.

A tenor de lo expuesto precedentemente, se concluye que lo que quedó incorporado a la legislación peruana fueron las disposiciones relacionadas con la valoración aduanera del “software para equipo de proceso de datos”, mediante las cuales se señalaba, como ya se mencionó, que este tipo de software no era imponible en aduana, salvo en el caso, excepcional, puntual y específico que el mismo ingrese al país incorporado en un soporte físico y que no se haya cumplido con discriminar el valor del software y el del soporte.

Sobre esta base, se esperaba que las normas de desarrollo o procedimiento del Decreto Supremo 128-99-EF hubiesen regulado todo aquello relativo a los flujos operativos requeridos para aplicar las disposiciones de esta norma. No obstante, las normas de procedimiento fueron más allá de lo autorizado legalmente, tal como se expondrá seguidamente.

4.2 Procedimientos aprobados por la autoridad aduanera

Mediante la Resolución de Intendencia 628¹⁵ se aprobó el “Procedimiento Específico para la Valoración de Soportes Informáticos importados con Software” (en adelante, “El Primer Procedimiento”), a través del cual la administración aduanera pretendía regular “los flujos y aspectos operativos” del Decreto Supremo 128-99-EF para facilitar la actuación de los usuarios, en concordancia con lo normado por el reglamento de la Ley General de Aduanas vigente en ese momento¹⁶

El Primer Procedimiento, aparte de reiterar lo establecido por la Decisión 4.1, entre otros aspectos, introdujo las figuras jurídicas del “software imponible” y del “software no imponible”.

El “software imponible”, conforme a lo normado por el Primer Procedimiento, era el “software ligado a la mercancía importada, diseñado para operar con un determinado equipo, máquina, instalación industrial o análogos importado, necesario para que dichos bienes puedan realizar una determinada operación o función (...) pudiendo ingresar al país en forma conjunta o por cualquier medio (vía telefónica a través de Internet, correo electrónico

etc. o vía satélite)”. Añadía, además, que “el valor comercial del Software (imponible) transmitido por cualquier medio forma parte del Valor en Aduana de las mercancías importadas”; es decir, el software no contaba con un valor en aduana propio, atribuible a él mismo con prescindencia del bien físico en donde deba ser instalado, sino que, por el contrario, el valor del software era considerado como un “añadido” o “ajuste” al valor del bien físico importado.

“(…) Lo que quedó incorporado a la legislación peruana fueron las disposiciones relacionadas con la valoración aduanera del “Software para equipo de proceso de datos” (…)”

Respecto del “software no imponible”, el Primer Procedimiento establecía que era aquel “software para Equipos de Procesos de Datos no ligado a las mercancías importadas (...), aquellos considerados como software netamente de servicios”.

Asimismo, estableció que para que el software no imponible sea considerado como tal, en la factura comercial debía diferenciarse el valor del software del valor del soporte físico¹⁷.

Como se aprecia, lo que en el fondo el Primer Procedimiento hizo fue denominar al “software para equipos de proceso de datos” (aquél al que hace referencia la Decisión 4.1) como “software no imponible” y crear una nueva figura legal denominada “software imponible” relacionada, en principio, con todos aquellos software distintos al “software para equipos de proceso datos”.

Posteriormente, con fecha 10 de diciembre de 2003 se publicó el Procedimiento Específico (vigente la fecha) sobre “Valoración de soportes informáticos importados

15 Publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 5 de agosto de 1999.

16 El Reglamento de la Ley General de Aduanas vigente a dicha fecha era el aprobado por el Decreto Supremo No. 121-96-EF, el cual en su Tercera Disposición Complementaria, hacía incidencia en la emisión y publicación de Manuales, Directivas y Circulares emitidas por la Superintendencia Nacional de Aduanas (llamada ahora Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas, como consecuencia de la fusión con la SUNAT). Esta Disposición señalaba respecto de los Manuales, Directivas y Circulares que éstos: “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” (el subrayado es nuestro).

17 Nótese que es a través del Primero Procedimiento que se establece la obligación formal de discriminar el valor del software del valor del soporte físico en la factura comercial; con lo cual, en principio, en caso que el importador haya discriminado los valores en el contrato celebrado con su proveedor extranjero, este documento no sería tomado en cuenta por la Administración Aduanera para considerar cumplido el requisito de distinguir entre el valor del software y el del soporte físico. Como es de ver, la Administración Aduanera estaría dándole un mayor peso a las obligaciones formales que a las sustanciales (de fondo). La situación se agravaría si se tiene en consideración que tanto la Decisión 4.1 como el Decreto Supremo 128-99-EF dejan abierta la posibilidad de sustentar los distintos valores a través de cualquier documento.

con software” (que denominaremos el “Segundo Procedimiento”), el cual fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 546-2003-SUNAT-A¹⁸.

Mediante el Segundo Procedimiento se mantuvo la distinción entre “software no imponible” y “software imponible”, señalando que también constituía software imponible aquél software “educativo” y “de entretenimiento”¹⁹.

Téngase en cuenta, además, que el Segundo Procedimiento omitió lo señalado en el Primer Procedimiento en relación a que el valor de “software imponible” formaba parte del valor del bien físico. Esta omisión habría respondido, desde nuestro punto de vista, a la necesidad de contar con un dispositivo legal que permitiera dotar al software de aptitud para ser valorado aduaneramente por sí mismo y ya no como parte de otro bien (el bien físico en donde debía ser instalado); esto, entendemos, con la finalidad de darle cabida a los dos tipos de software imponibles que el “Segundo Procedimiento” había “creado”: los educativos y los de entretenimiento (ninguno de ellos ligado al funcionamiento de una máquina o equipo en particular).

V. Asunto controvertido

Tras lo expuesto precedentemente hacemos la misma pregunta que le da el título al presente artículo ¿y el principio de reserva de ley? (flexibilizado quizás en el ámbito aduanero), pero ¿donde está?, ¿como verificamos su cumplimiento?

La respuesta es que en el caso de la “valoración aduanera del software” este elemental principio tributario no se cumple.

En efecto, no existe una norma con rango de Decreto Supremo o de nivel superior (Decreto Legislativo, Ley) que expresamente cree, desarrolle y regule los aspectos constitutivos de la hipótesis de incidencia tributaria aduanera que grave el ingreso de software al país.

Lo que tenemos es una Resolución de Intendencia expedida por la autoridad tributaria (norma que no cumple con el principio de reserva de ley exigido constitucionalmente para estos efectos) mediante la cual se crea una categoría jurídica denominada “software imponible” en función a la cual el ingreso al país de dicho tipo de software debería tributar en aduanas.

Del análisis efectuado a lo largo del presente artículo se desprende que la lógica de la cual partiría esta Resolución es que si una norma con rango de decreto supremo incorporó a la legislación nacional una decisión emanada del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC y que, en función a ello, determinado tipo de software (aquél desarrollado para equipos de procesos de datos) resulta “no imponible”; en consecuencia, por descarte u oposición, todo aquél software diferente a aquél resultaría “imponible” en aduana.

Partiendo de esta afirmación (que repetimos, desde nuestro punto de vista, sería el “sustento” tanto del Primero Procedimiento como del Segundo Procedimiento), tendríamos que se habría vulnerado flagrantemente el principio de reserva de ley en materia tributaria al crear y regular tributos por un dispositivo legal que no reúne la jerarquía legal establecida constitucional y legalmente.

Asimismo, tendríamos que se habría incumplido con lo establecido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario al haber creado tributos sobre la base una interpretación que habría tenido por finalidad extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley o, en el caso de los derechos arancelarios, en un decreto supremo.

Ante ello, resultaría necesaria la aprobación y publicación de una norma con rango de decreto supremo (o de un nivel superior) que establezca expresamente que la importación de software constituye un supuesto gravado, definiendo todos y cada uno de los aspectos de dicha hipótesis de incidencia. Esta norma también debería dejarse sin efecto la Resolución de Intendencia de la SUNAT mediante la cual se aprobó el “procedimiento específico para la valoración de soportes informáticos importados con software” (Segundo Procedimiento).

Mientras ello no suceda seguiremos conviviendo con normas que la autoridad aduanera exigirá sean acatadas pese a no cumplir con las disposiciones constitucionales y legales a las que hemos hecho referencia a lo largo del presente artículo, situación que implica desprotección jurídica para el contribuyente, inseguridad para el inversionista y la sensación de que en el Perú existe un estado de derecho frágil y vulnerable. Mensajes nada positivos como vemos. 

18 Mediante esta norma se derogó el Primer Procedimiento.

19 El Segundo Procedimiento no definió que debía entenderse por “software educativo o de entretenimiento”