

INFORME N° 81-2018-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se formulan consultas a fin de que se precise la base legal para la modificación de los valores de flete y seguro en el régimen de depósito aduanero, cuando arriba mercancía a granel descargada por tuberías y exista diferencia entre el peso o volumen declarado con lo realmente recibido por el depósito aduanero como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, que aprueba la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante LGA.
- Resolución Legislativa N° 26407, que aprueba el "Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Acuerdos Comerciales contenidos en el Acta Final de la Ronda de Uruguay" dentro de las cuales se encuentra el "Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994", referido a la Valoración Aduanera; en adelante Acuerdo de Valor OMC.
- Decreto Supremo N° 186-99-EF, que aprueba el Reglamento para la valorización de mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC; en adelante Reglamento de Valoración.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento Específico DESPA-PE.01.10a "Valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" (versión 6); en adelante Procedimiento DESPA-PE.01.10a.

III. ANALISIS:

1. **¿Cuál es la base legal aplicable para rectificar los valores de flete y seguro en una DAM¹ del régimen de depósito aduanero, en los casos en que arribe mercancía a granel (fluidos) descargada por tuberías y exista diferencia entre el peso o volumen declarado y lo realmente recibido por el depósito aduanero como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía?**

Al respecto, debemos señalar que conforme a lo previsto en el artículo 1 del Acuerdo de Valor OMC, el valor en aduana de las mercancías importadas corresponde a su valor de transacción, es decir, al precio realmente pagado o por pagar por estas cuando se venden para su exportación al país de importación, ajustado según lo dispuesto en el artículo 8 del mismo Acuerdo, donde se prescribe que a fin de la determinación del valor en aduana, deben añadirse al precio los gastos correspondientes a transporte, carga, descarga y manipulación hasta el puerto o lugar de importación, así como el costo del seguro, entre otros.

En concordancia con lo expuesto, el artículo 8 del Reglamento de Valoración establece que el valor en aduana de las mercancías debe determinarse considerando que su entrega se realiza en el lugar de importación, es decir, en la aduana del territorio nacional en la que serán sometidas a la primera formalidad aduanera; habiéndose precisado que a este efecto: "*Forman parte del Valor en Aduanas todos los gastos incurridos hasta el lugar de importación, con la excepción contenida en el Artículo 7 literal f) del presente Reglamento.*"²

¹ Declaración aduanera de mercancías.

² "f) Costos del transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación, definido en el Artículo 8 del presente Reglamento, con excepción de los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación siempre que se distingan de los gastos totales de transporte. El gasto de transporte comprende a todos aquellos gastos que permitan poner la mercancía en el lugar de importación, sin perjuicio de quien reciba o efectúe el pago."
Énfasis añadido.



Al amparo del marco normativo esbozado, el artículo 142 de la LGA dispone que a fin de la determinación de la obligación tributaria:

“La base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios se determinará conforme al sistema de valoración vigente. La tasa de los derechos arancelarios se aplicará de acuerdo con el Arancel de Aduanas y demás normas pertinentes.

La base imponible y las tasas de los demás impuestos se aplicarán conforme a las normas propias de cada uno de ellos.”

Complementariamente, el artículo 145 de la LGA establece que los derechos arancelarios y demás impuestos deben aplicarse respecto de la mercancía consignada en la declaración aduanera y, en caso de reconocimiento físico, sobre la mercancía encontrada, siempre que ésta sea menor a la declarada.

En dicho contexto, podemos colegir que solo forman parte del valor en aduana los gastos en los que efectivamente se incurran hasta que las mercancías lleguen al lugar de importación, por lo que en los casos en que arribe una cantidad menor a la que fue materia de transacción e inicialmente declarada, deberá procederse con la rectificación de la DAM³ en lo concerniente a las cantidades, pesos, valor FOB, flete, seguro y demás información que corresponda, previa presentación de los documentos idóneos que sustenten dicha modificación, a fin de que la información consignada en la declaración guarde correspondencia con la realidad.⁴

A este efecto, debe tenerse en cuenta lo previsto en los numerales 3 y siguientes de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, donde se estipula lo siguiente:

1. *“Forman parte del valor en aduana **todos los gastos incurridos hasta el lugar de importación** con excepción de los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación, siempre que se distingan de los gastos totales de transporte. Se entiende por lugar de importación, aquel **lugar en el que la mercancía es sometida por primera vez a formalidades aduaneras**, referidas éstas a la recepción y control de los documentos de transporte en el momento del arribo.*
2. *El gasto de transporte, aceptado para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, comprende todos aquellos **gastos que permiten poner la mercancía en el lugar de importación**, sin perjuicio de quien reciba o efectúe el pago.”*⁵

Asimismo, debe considerarse que según lo establecido en el numeral 11 de la sección VI del procedimiento antes citado, en el caso de los gastos de seguro, el importe que debe consignarse en la declaración es aquel que corresponde a la **prima efectivamente pagada o por pagar por este concepto**, que corresponde al costo del servicio necesario para cubrir los riesgos de daños o pérdidas durante el transporte, carga, descarga y manipulación de las mercancías hasta el lugar de importación.⁶

En dicho contexto, considerando que los importes por concepto de flete y seguro forman parte de los gastos que componen el valor en aduana, podemos concluir que en los casos de declaraciones que amparan mercancías destinadas al régimen de depósito aduanero, en los que se verifique que lo recibido por el depósito aduanero mediante descarga por tubería difiere en cuanto a peso o volumen de lo declarado, como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de las mercancías, procederá la rectificación de la DAM en cuanto a flete y seguro, siempre que el importador cuente con suficiente amparo documental que acredite que el

³ De acuerdo a lo prescrito en el numeral 20 de la sección VI del Procedimiento General “Depósito Aduanero” DESPA-PG.03-A, aprobado con Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 576-2010/SUNAT/A: “La declaración puede rectificarse de oficio o a pedido de parte, previa verificación y evaluación de los documentos que sustentaron su numeración. Se considera rectificación la anulación o apertura de series para mercancías amparadas en una declaración.”

⁴ Mediante la Resolución N° 8790-A-2001, el Tribunal Fiscal ha señalado que no basta la sola variación de la cantidad, peso o volumen de la mercancía para modificar automáticamente el valor del flete, sino que es necesaria la previa evaluación de la documentación que presente el importador para dicho efecto.

⁵ Énfasis añadido.

⁶ Conforme lo previsto en el numeral 11 de la sección VI del Procedimiento INTA-PG.01.10a, el documento que demuestra el costo del seguro es la póliza expedida por la compañía aseguradora o certificado de aplicación de póliza individual.



valor pagado o por pagar por dichos conceptos fue ajustado de acuerdo a la cantidad de mercancía efectivamente embarcada, en cuyo caso dicha rectificación se sustentará en lo establecido en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valor OMC, el artículo 8 del Reglamento de Valoración, los artículos 142 y 145 de la LGA, así como en las disposiciones pertinentes del Procedimiento DESPA-PE.01.10a que han sido citadas en párrafos precedentes.

Debe precisarse que a efecto de la mencionada modificación de los valores de flete y seguro por variación del peso o volumen de las mercancías en el régimen de depósito aduanero, será indispensable que, de corresponder, se proceda previamente con la rectificación del manifiesto, a fin de que la información contenida en este documento sea coherente con la información a rectificarse en la DAM, siendo que a su vez ello formará parte del sustento que deberá ser meritudo a fin de la rectificación de la declaración.

2. ¿Corresponde la sustentación documentaria por parte del consignatario cuando la factura comercial se encuentra pactada bajo el incoterm CIF⁷, o requiere de un documento probatorio del transportista o compañía aseguradora para efecto de la rectificación del flete y seguro?

Sobre el particular, el numeral 6 de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10a establece lo siguiente:

*“Cuando los gastos de transporte estén contenidos en la factura comercial y el importe pactado entre el vendedor y el comprador resulte **diferente** del que realmente haya pagado el vendedor a un tercero, **se toman en cuenta los gastos reales pagados en definitiva** por concepto del servicio de transporte y los gastos conexos a este hasta el lugar de importación, de conformidad con el documento de transporte.*

*Quando la factura comercial ampare un **gasto de transporte mayor** a lo que establece el documento de transporte, la diferencia formará parte del gasto de transporte para el cálculo del valor en aduana de las mercancías, **salvo que el importador demuestre que la diferencia fue reembolsada o no va a ser pagada.**”⁸*



En ese sentido, en los casos de mercancías negociadas bajo el incoterm CIF, en los que tanto el costo de flete como de seguro se consignan en la factura comercial, el importe por concepto de flete que debe formar parte del valor en aduana es aquel que corresponde al precio realmente pagado o por pagar por este, siendo que a efecto de su rectificación hacia un menor valor como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía amparada en la factura, en conformidad con lo estipulado en el numeral 6 de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10a citado en el párrafo precedente, deberá presentarse la documentación necesaria para acreditar que la diferencia de flete ha sido reembolsada o no será cancelada, lo que incluye tanto documentación emitida por el proveedor como por el transportista que sustenten la rectificación solicitada.

En cuanto a los gastos de seguro, el numeral 14 de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10 prescribe que las declaraciones con facturas comerciales en términos de negociación CIF están exceptuadas del requerimiento de la póliza de seguro individual y del sustento de la póliza de seguro flotante y/o abierta, sea durante el proceso de despacho o de control posterior; habiéndose precisado que en estos casos, el gasto de seguro se encuentra sustentado en la factura comercial.

Por consiguiente, cuando se verifiquen supuestos en los que el peso o volumen de la mercancía recibida por el depósito aduanero mediante descarga por tubería no guarda correspondencia con la información consignada en la DAM como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía amparada por la factura comercial negociada en

⁷ El incoterm CIF (cost, insurance and freight/ costo, seguro y flete) determina que el vendedor deba entregar la mercancía a bordo del buque en el puerto de embarque marítimo. El vendedor contratará y pagará el costo del seguro y del flete principal para transportar la mercancía hasta el puerto de destino convenido.

⁸ Énfasis añadido.

términos CIF, podrá disponerse la rectificación de la declaración aduanera en cuanto al valor de seguro siempre que el importador hubiese presentado a la administración aduanera la documentación idónea para sustentar dicha solicitud, la cual, a diferencia de lo que sucede con el flete, solo deberá corresponder a la documentación emitida por el proveedor, que demuestre que el importe diferencial de seguro ha sido reembolsado o no será pagado por haberse exportado una menor cantidad a la que ampara la factura comercial.

IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo desarrollado en el rubro análisis del presente informe se concluye lo siguiente:

1. Considerando que los importes por concepto de flete y seguro forman parte de los gastos que componen el valor en aduana, cuando se verifique que la mercancía recibida por el depósito aduanero mediante descarga por tubería difiere en cuanto a peso o volumen de lo declarado como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía, la rectificación de la DAM en cuanto a flete y seguro, siempre que se cuente con suficiente amparo documentario que acredite la rectificación de los valores pagados o por pagar por dichos conceptos, se sustentará en lo establecido en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valor OMC, el artículo 8 del Reglamento de Valoración, los artículos 142 y 145 de la LGA, así como en los numerales 3, 4 y 11 de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10a.
2. En los casos de mercancías negociadas bajo el incoterm CIF, el importe por concepto de flete que debe formar parte del valor en aduana es aquel que corresponde al precio realmente pagado o por pagar por este, siendo que a efecto de su rectificación hacia un menor valor como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía amparada en la factura, en conformidad con lo estipulado en el numeral 6 de la sección V del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, deberá presentarse la documentación necesaria para acreditar que la diferencia de flete ha sido reembolsada o no será cancelada, lo que incluye tanto documentación emitida por el proveedor como por el transportista que sustenten la rectificación solicitada.
3. Cuando se verifiquen supuestos en los que el peso o volumen de la mercancía recibida por el depósito aduanero mediante descarga por tubería no guarda correspondencia con la información consignada en la DAM como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía amparada por la factura comercial negociada en términos CIF, se podrá disponer la rectificación de la declaración aduanera en cuanto al valor de seguro siempre que el importador hubiese presentado a la administración aduanera la documentación idónea para sustentar dicha solicitud, como son los documentos emitidos por el proveedor que demuestran que el importe diferencial de seguro ha sido reembolsado o no será pagado al haberse exportado una menor cantidad a la que ampara la factura comercial.

Callao, 02 ABR. 2018


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

SCT/FNM/naao
CA0086-2018
CA0087-2018

MEMORÁNDUM N° 132 -2018-SUNAT/340000

A : **RAFAEL MALLEA VALDIVIA**
Intendente (e) de la Aduana Marítima del Callao

DE : **NORA SONIA CABRERA TORRIANI**
Intendente Nacional Jurídico Aduanero

ASUNTO : Rectificación de la declaración de depósito

REF. : Solicitud Electrónica SIGED N° 00006-2018-SUNAT/3D5301

FECHA : Callao, **02 ABR. 2018**

Me dirijo a usted en relación a la comunicación de la referencia, mediante la cual formulan consultas a fin de que se precise la base legal para la modificación de los valores de flete y seguro en el régimen de depósito aduanero, cuando arriba mercancía a granel descargada por tuberías y exista diferencia entre el peso o volumen declarado con lo realmente recibido por el depósito aduanero como consecuencia de no haberse embarcado la totalidad de la mercancía.

Sobre el particular, esta Intendencia ha emitido el Informe N° *81* -2018-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelven las consultas planteadas, el mismo que se le remite adjunto para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanero
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS