

INFORME N.º 000071-2023-SUNAT/340000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras

LUGAR : Callao, 23 de noviembre de 2023

I. MATERIA:

Se consulta si el beneficiario del régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo (ATPA) que declaró el valor como definitivo cuando era provisional y que posteriormente a la conclusión del régimen paga a su proveedor un valor adicional, debe rectificar la declaración aduanera de mercancías (DAM)¹ y si incurre en la infracción P69 o P70.

II. BASE LEGAL:

- Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053; en adelante, la LGA.
- Tabla de Sanciones aplicables a las infracciones previstas en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 418-2019-EF; en adelante Tabla de Sanciones.
- Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, aprobado por Resolución Legislativa N° 26407²; en adelante Acuerdo de Valor de la OMC.
- Reglamento Comunitario de la Decisión 571, adoptado por Resolución 1684 de la Secretaría General de la Comunidad Andina; en adelante Resolución 1684.
- Procedimiento Específico "Valoración de mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" DESPA-PE.01.10a (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 038-2010/SUNAT/A; en adelante Procedimiento DESPA-PE.01.10a.
- Procedimiento General "Admisión temporal para perfeccionamiento activo" DESPA-PG.06 (versión 6), aprobado por Resolución de Superintendencia N° 000176-2020/SUNAT; en adelante Procedimiento DESPA-PG.06.

III. ANÁLISIS:

- 1. ¿El beneficiario del régimen de ATPA que declaró el valor como definitivo cuando era provisional y posteriormente a la conclusión del régimen pagó a su proveedor un valor adicional, debe rectificar la DAM?**

¹ El artículo 2 de la LGA señala que es el documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que deberá aplicarse a las mercancías y suministra los detalles que la Administración Aduanera requiere para su aplicación.

² 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 los cuales se encuentra el Acuerdo de Valor de la OMC.



En principio, de acuerdo con los artículos 68 y 71 de la LGA, la ATPA es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías extranjeras con la suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con el fin de ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento. Para su autorización se debe constituir una garantía por la suma equivalente a los citados tributos, recargos y un interés compensatorio³.

Así también, conforme al inciso d) del artículo 140 de la LGA, en la ATPA la obligación tributaria aduanera nace en la fecha de numeración de la DAM con la que se solicitó el régimen.

A su vez, el artículo 142 de la LGA establece que la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios se determinará conforme al sistema de valoración vigente, el cual se encuentra regulado por el Acuerdo de Valor de la OMC y cuyas disposiciones rigen para el régimen aduanero de ATPA conforme al literal N de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.06⁴ y a la sección I del Procedimiento DESPA-PE.01.10a⁵.

Por su parte, el artículo 13 del Acuerdo de Valor de la OMC dispone que, si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resulta necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador podrá retirar las mercancías previa presentación de una garantía que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

Asimismo, el inciso p) del artículo 2 de la Resolución 1684 define al valor provisional como el valor declarado por el importador cuando el precio realmente pagado o por pagar no se determina de manera definitiva y depende de una condición futura o cuando el valor de los elementos del artículo 8 del Acuerdo, no se conozcan al momento de la declaración del valor en aduana y puedan estimarse⁶.

En consonancia con lo expuesto, los numerales 4, 5 y 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a prevén que cuando se declare un valor provisional, el importador debe presentar una garantía por el cinco por ciento de la base imponible de las series con valor provisional y comunicar el valor definitivo, que puede ser igual, mayor o menor al valor provisional declarado, dentro del plazo doce meses⁷.

³ El artículo 71 de la LGA señala que para autorizar el régimen se debe constituir garantía a satisfacción de la SUNAT por una suma equivalente a los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, más un interés compensatorio sobre dicha suma, igual al promedio diario de la TAMEX por día proyectado desde la fecha de numeración de la declaración hasta la fecha de vencimiento del plazo del régimen, a fin de responder por la deuda existente al momento de la nacionalización.

⁴ **"N) VALORACIÓN DE LAS MERCANCÍAS**

1.El valor en aduana de las mercancías se verifica y determina conforme a las siguientes normas:
a) Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio - OMC, Resolución Legislativa N° 26407. (...)"

⁵ "I. OBJETIVO: Establecer las pautas para verificar y determinar el valor en aduana según el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 para la aplicación de los derechos arancelarios en los regímenes de importación para el consumo, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo (...)"
En el Informe N° 101-2017-SUNAT/5D1000 la Gerencia Jurídico Aduanera, actual Intendencia Nacional Jurídico Aduanera señaló que de acuerdo con lo dispuesto en la sección I del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, las pautas contenidas en este, incluidas las relacionadas a la posibilidad de declarar un valor provisional, son aplicables también a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y la ATPA.

⁶ Precisa el inciso 5 del artículo 34 de la Resolución 1684 que, para el retiro de las mercancías el importador deberá cancelar los derechos e impuestos a la importación que correspondan al valor provisional declarado y, adicionalmente, presentar la garantía establecida para estos efectos, la cual será ejecutada de no informarse a la administración aduanera el valor definitivo dentro del plazo estimado.

⁷ Contados a partir de la fecha de numeración de la DAM y puede ser prorrogado. El numeral 15 del literal A.4 de la sección VI de este procedimiento añade que la regularización del valor provisional se debe realizar conforme al procedimiento específico "Solicitud de rectificación electrónica de declaración" DESPA-PE.00.11, dentro del mencionado plazo.



En este contexto, se aprecia que cuando el valor en aduana no pueda determinarse de manera definitiva en el régimen de ATPA, el beneficiario debe declarar un valor provisional y adicionalmente presentar una garantía, que cubra el pago de los tributos a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. Posteriormente, debe declarar el valor definitivo, el cual pasa a formar parte de la base imponible y sobre esta se calcula los derechos arancelarios y demás impuestos, cuyo pago se encuentra suspendido en el régimen de ATPA⁸.

Por otra parte, conforme al artículo 135 de la LGA, la declaración aceptada por la autoridad aduanera sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores, de acuerdo con su artículo 136.

En forma reiterada, el Tribunal Fiscal ha señalado que la DAM es definitiva solo cuando ha sido formulada conforme a los documentos que la sustentan y siempre que estos correspondan a la realidad y se encuentre arreglada a ley; en caso contrario, la Administración Aduanera no debe aceptarla, sino rectificarla, y en aquellos casos en las que se aceptó sin haberla rectificado durante el despacho, debe rectificarla con posterioridad⁹.

En ese sentido, se advierte que en el supuesto en consulta no se siguió el procedimiento previsto para declarar el valor provisional, sino que se declaró el valor como si fuera definitivo y posteriormente a la conclusión del régimen se pagó al proveedor un valor adicional, por lo que corresponde que la DAM sea rectificadas siguiendo las pautas establecidas en el Procedimiento DESPA-PG.06¹⁰, a fin de que exprese el verdadero valor.

2. Bajo el supuesto anterior ¿Si el beneficiario del régimen de ATPA subsana voluntariamente antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera¹¹, incurre en la infracción P69 o P70?

Sobre el particular, el inciso c) del artículo 17 de la LGA establece que son obligaciones del operador de comercio exterior y del operador interviniente (OI)¹², según corresponda, “Proporcionar, exhibir, expedir o transmitir la información o documentación veraz, auténtica, completa y sin errores, incluyendo aquella que permita identificar la mercancía antes de su llegada o salida del país, en la forma y plazo establecidos legalmente o dispuestos por la Administración Aduanera. (...)”.

Asimismo, el incumplimiento de esta obligación por parte del OI se encuentra prevista de manera general como infracción en el inciso d) del artículo 198 de la LGA por “d) Declarar en forma incorrecta el valor o proporcionar información incompleta o que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho, respecto al valor”.

⁸ En concordancia con el artículo 74 de la LGA, los derechos arancelarios, demás impuestos y recargos de corresponder, aplicables a la importación para el consumo de los saldos pendientes, se calculan en función de la base imponible determinada en la DAM de ATPA.

⁹ Tal como lo resaltó esta Intendencia en el Informe N° 167-2020-SUNAT/340000, en la cual se cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04044-A-2019, 02149-A-2015, 12622-A-2014, 17303-A-2013, entre otras.

¹⁰ Este procedimiento indica en su literal P de la sección VI que la rectificación de la DAM de ATPA transmitida a través del SEIDA se tramita de acuerdo con el procedimiento específico “Solicitud de rectificación electrónica de declaración” DESPA-PE.00.11 y cuando es transmitida mediante el teledespacho, la rectificación se realiza conforme a sus disposiciones.

¹¹ De acuerdo con el numeral 3 del rubro V de la Tabla de Sanciones, incorporado por el Decreto Supremo N° 169-2020-EF, publicado el 30.6.2020: “3. Para que la subsanación se considere efectuada antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera, debe realizarse previamente a la notificación de la imputación del acto u omisión constitutivo de infracción administrativa. La subsanación se efectúa con la rectificación de la acción constitutiva de infracción o con la ejecución de la acción omitida que dio lugar a la comisión de la infracción, y con la cancelación de los tributos y recargos dejados de pagar. Cuando no sea posible subsanar la infracción cometida, esta se da por subsanada con la cancelación de los tributos y recargos dejados de pagar.”

¹² El artículo 16 de la LGA dispone que “Es operador interviniente el importador, exportador, beneficiario de los regímenes aduaneros (...), y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente en un régimen o trámite aduanero, o en una operación relacionada a aquellos, que no sea operador de comercio exterior”.



A su vez, esta infracción, cuando está relacionada con la DAM, se encuentra identificada de manera más específica en la Tabla de Sanciones¹³ con los códigos P69 y P70¹⁴, como se verifica a continuación:

II. INFRACCIONES DE LOS OPERADORES INTERVINIENTES

B) Declaración:

Cód.	Supuesto de Infracción	Ref.	Sanción	Gravedad	Infractor
P69	En los regímenes de importación y de perfeccionamiento, declarar en forma incorrecta el valor o proporcionar información incompleta o que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho que esté asociada al valor, respecto a: - Valor; - Marca comercial; - Modelo; - Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente; - Estado; - Cantidad comercial; - Calidad; - Origen; - País de adquisición o de embarque; - Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes; o - Domicilio del almacén del importador, cuando se efectúe el reconocimiento en el local designado por éste. Esta sanción aplica cuando existan tributos y recargos dejados de pagar o garantizar, cuando se subsana antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.	Art. 198 Inciso d)	Equivalente al 50% de los tributos y recargos dejados de pagar o garantizar	GRAVE	- Importador. - Beneficiario de régimen aduanero.
P70	En los regímenes de importación y de perfeccionamiento, (...) Esta sanción aplica cuando no existan tributos ni recargos dejados de pagar o garantizar y por cada declaración, salvo que se subsane antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.	Art. 198 Inciso d)	0.1 UIT	LEVE	- Importador. - Beneficiario de régimen aduanero.



RAFAEL MALLEA
VALDIVIA
GERENTE
23/11/2023 17:06:07

Por su parte, el artículo 190 de la LGA dispone que la infracción es determinada en forma objetiva, es decir, para la configuración de la infracción bastará con comprobar si el resultado de la conducta se encuentra inmerso dentro de la descripción típica de la infracción, con independencia del aspecto subjetivo, en mérito a lo cual, no se valora el elemento intencional del infractor al momento de la transgresión del mandato legal¹⁵.

Adicionalmente, como se indicó anteriormente, conforme al inciso d) del artículo 140 de la LGA, en la ATPA la obligación tributaria aduanera nace en la fecha de numeración de la DAM con la que se solicitó el régimen y las mercancías están gravadas con los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, solo que su pago se encuentra suspendido, por lo que para su autorización se debe constituir una garantía.

Téngase en cuenta que, en el supuesto en consulta se declaró un valor como si fuera definitivo, el cual pasó a formar parte de la base imponible y sobre esta se calcularon los derechos arancelarios y demás impuestos para la presentación de la garantía, por lo que, si posteriormente a la conclusión del régimen de ATPA, el beneficiario pagó a su proveedor un valor adicional que no fue considerado en la declaración inicial, objetivamente incurrió en la infracción prevista en el inciso d) del artículo 198 de la LGA.

¹³ El artículo 191 de la LGA prescribe que las sanciones son aplicadas de acuerdo con la Tabla de Sanciones, la cual especifica los supuestos de infracción, individualiza al infractor, fija la cuantía de las sanciones y desarrolla las particularidades para su aplicación.

¹⁴ Además de la infracción P68.

¹⁵ Conforme a lo señalado en el Informe N° 124-2016-SUNAT/5D1000 por la Gerencia Jurídico Aduanera, actual Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

En ese sentido, en consideración a que al momento de numerarse la DAM existieron tributos y recargos dejados de garantizar, se advierte que no se configura la infracción P70, por tener como presupuesto la inexistencia de tributos y recargos dejados de garantizar, sino la infracción P69, cuando el beneficiario subsane la obligación incumplida antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.

IV. CONCLUSIONES:

Por lo expuesto, se concluye que el beneficiario del régimen de ATPA que declaró el valor como definitivo cuando era provisional y que posteriormente a la conclusión del régimen paga a su proveedor un valor adicional al declarado:

1. Debe rectificar la DAM, a fin de que esta exprese el verdadero valor en aduana.
2. Incurrir en la infracción P69, cuando subsana la obligación incumplida antes de cualquier requerimiento o notificación de la Administración Aduanera.



CPM/RMV/eas
CA121-2023
CA135-2023

RAFAEL MALLEA
VALDIVIA
GERENTE
23/11/2023 17:06:07