

INFORME N° 101 -2017-SUNAT/5D1000**I. MATERIA:**

Se formulan consultas relativas a la regularización de declaraciones con valor provisional.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, que aprueba la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- 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.
- Resolución 1239 de la Comunidad Andina, que actualiza la Resolución 1112 "Adopción de la Declaración Andina de Valor"; en adelante Resolución 1239.
- 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.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 367-2008/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento Específico RECA-PE.03.01 "Autoliquidación de deuda aduanera" (versión 2); en adelante Procedimiento RECA-PE.03.01.

III. ANALISIS:**1. ¿Cuál es la regulación aplicable para el trámite de regularización de las DAM¹ con valor provisional, la vigente al momento de la numeración o al momento de la comunicación del valor definitivo?**

A fin de atender la presente interrogante debemos hacer referencia a las teorías que explican las formas en que pueden ser aplicadas las normas jurídicas en el tiempo; esto es, a la teoría de los derechos adquiridos y la teoría de los hechos cumplidos, las cuales se cimientan en los principios que detallamos a continuación:

- **Aplicación inmediata de la norma:**
"(...) rige sólo respecto a los hechos o circunstancias acaecidos a partir de su entrada en vigor, hasta el vencimiento del plazo de vigencia o su derogación"
- **Aplicación retroactiva de la norma:**
"(...) en derecho se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su acción o poder regulador se extiende a hechos o circunstancias acaecidos con anterioridad al inicio de su entrada en vigor"
- **Aplicación ultractiva de la norma:**
"(...) se entiende que hay ultractividad cuando la acción o poder regulador de la ley se extiende a los hechos o circunstancias acaecidos después del momento de su derogación o cese de su vigencia"²

¹ Declaración aduanera de mercancías.

² VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 8 Edición. Editorial Astrea. pg. 241.

En el caso concreto de nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 103° de la Constitución establece textualmente que: "(...) la Ley desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en ambos supuestos, en materia penal, cuando favorece al reo. (...)"; disposición que se complementa con lo prescrito en su artículo 109°, donde se señala que: "La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte".

Como se observa, la Constitución, que es la norma fundamental sobre la que se asienta nuestro ordenamiento y donde se contemplan los criterios rectores de nuestro sistema jurídico, claramente adopta el principio de aplicación inmediata de las normas, prohibiendo la aplicación retroactiva de las leyes, salvo en materia penal cuando favorezcan al reo.

Así tenemos que como regla general, nuestra legislación acoge a la teoría de los hechos cumplidos, consagrando al principio de aplicación inmediata de las normas; previéndose que sólo por excepción y siempre que exista una disposición expresa que así lo indique, ciertas materias se regirán por la teoría de los derechos adquiridos.³

En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que:

*"A partir de la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución, validada por este Colegiado en la STC 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, se ha adoptado la teoría de los hechos **cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite**. De igual forma, tal como se explicó en la STC 0002-2006-PI/TC (fund. 11) citando a Díez-Picazo, la teoría de los hechos cumplidos implica que **la ley despliega sus efectos desde el momento en que entra en vigor, debiendo ser "aplicada a toda situación subsumible en el supuesto de hecho; luego no hay razón alguna por la que deba aplicarse la antigua ley a las situaciones, aún no extinguidas, nacidas con anterioridad."**⁴*

Por tanto, para aplicar una norma jurídica en el tiempo debemos tener en consideración a la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, al principio de aplicación inmediata de las normas; a partir de lo cual, por seguridad jurídica, toda norma nos obligará a su cumplimiento desde el momento en que entre en vigencia, debiendo ser aplicada a las relaciones y situaciones jurídicas existentes en dicho momento, así como sobre aquellas que ocurran mientras se mantiene en vigor.

En consecuencia, en palabras de Manuel Arauz: "(...) la ley no debe afectar la calificación ni las consecuencias jurídicas del **hecho ya cumplido**, es decir, en que están integradas todas las circunstancias que lo constituyen en antecedentes de imputación jurídica; pero debe ser aplicada a los nuevos hechos."⁵

En dicho contexto, a fin de dilucidar la norma que debe ser aplicada para la regularización de una DAM en la que se declaró un valor provisional al no contarse con el valor en aduana definitivo de las mercancías durante el despacho⁶, se debe definir cuál es el momento en que se configura el hecho jurídico, que en el caso particular corresponde al momento jurídicamente relevante en virtud del cual se determinan los tributos totales aplicables a las mercancías que cuentan con valor provisional.

³ Desde la reforma constitucional del artículo 103° de la Constitución, el Tribunal Constitucional en su STC N° 0050-2004-AI/TC, y en posteriores pronunciamientos, ha adoptado la teoría de los hechos cumplidos dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, salvo cuando la misma norma constitucional lo habilite. (Énfasis añadido).

⁴ Énfasis añadido.

⁵ ARAUZ CASTEX, Manuel Guillermo. Derecho Civil, Parte General, Tomo Primero. Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales. Buenos Aires, 1974. (Énfasis añadido)

⁶ Como consecuencia de la naturaleza de la transacción.



A este efecto, es pertinente relevar que de acuerdo a lo artículo 142° de la LGA, en materia aduanera, la base imponible se determina conforme al sistema de valoración vigente, cuya norma principal es el Acuerdo de Valor OMC, que en su artículo 1 dispone que el valor en aduana de las mercancías importadas es el valor de transacción, el cual no es otro que el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación.

Bajo este marco normativo, si bien el artículo 13 del Acuerdo de Valor OMC faculta al administrado a declarar un valor provisional, tenemos que su valor en aduana guarda correspondencia con su valor definitivo, por lo que será solo al conocerse éste que podrá determinarse la cuantía de los tributos a los que está sujeta la mercancía; en consecuencia, podemos colegir que en los casos de declaraciones con valor provisional, el momento jurídicamente relevante para la regularización del despacho será aquel en que se declara el valor definitivo de las mercancías.

En consecuencia, en mérito a la teoría de los hechos cumplidos que acoge nuestro ordenamiento jurídico, las normas aplicables para la regularización de una DAM con valor provisional serán aquellas que se encuentren vigentes al momento de la comunicación del valor definitivo de las mercancías.

2. ¿Se configura la infracción prevista en el numeral 1 del inciso c) del artículo 192° de la LGA, referida a proporcionar información incompleta de las mercancías respecto del valor, en los casos en que se produzca el vencimiento del plazo establecido en el numeral 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a sin que se hubiese comunicado el valor definitivo?

En principio, debemos mencionar que el artículo 13 del Acuerdo de Valor OMC prevé la posibilidad de demorar la determinación definitiva del valor en aduana de las mercancías importadas, en cuyo caso, a fin de posibilitar el retiro de las mercancías, el importador deberá presentar una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

En ese mismo sentido, el numeral 1 del artículo 7 de la Resolución 1239 faculta al importador a declarar un valor provisional cuando en el momento de la determinación del valor en aduana no pueda hacerlo en forma definitiva, sea porque el precio negociado no es definitivo por depender de una situación futura o porque los importes por los conceptos previstos en el numeral 1, literales a) i., c) y d) del artículo 18 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, adoptado por la Resolución 846⁷, no se conozcan al momento de la importación y puedan estimarse.

Precisa el mismo artículo de la Resolución 1239, que en estos casos en que se difiere la determinación definitiva del valor en aduana, para el retiro de las mercancías el importador no solo debe cancelar los derechos e impuestos a la importación que correspondan al valor



⁷ **Artículo 18. Adiciones al precio realmente pagado o por pagar.**

1. Para determinar el valor en aduana por el Método del Valor de Transacción, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, todos los elementos relacionados a continuación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC:

a) Los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén ya contenidos en el precio realmente pagado o por pagar por tales mercancías:

i. las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra; (...)

c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;


d) El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor;"

provisional declarado, sino que también tiene que 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, el que no puede ser mayor a doce (12) meses desde la fecha de numeración de la declaración, pudiendo ser prorrogado por un periodo adicional de seis (06) meses y, excepcionalmente, por un período mayor cuando las condiciones del contrato así lo ameriten.⁸

Asimismo, en conformidad con las normas glosadas, el numeral 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a prescribe que el plazo para comunicar el valor definitivo de las mercancías no puede exceder de doce (12) meses contados a partir de la fecha de numeración de la declaración, habiéndose previsto la posibilidad de su prórroga hasta en una (01) oportunidad según se detalla a continuación:

7. *“ La solicitud de prórroga es aprobada:
 - Automáticamente, cuando es requerida por un plazo de hasta seis (6) meses y,
 - Previa evaluación, cuando es requerida por un plazo mayor a seis (6) meses, si las condiciones del contrato así lo ameriten.*
8. *El cómputo del plazo de la prórroga se realiza a partir del vencimiento de la fecha originalmente declarada en la transmisión electrónica.*
9. *La garantía establecida en los artículos 159° y 160° de la LGA debe encontrarse vigente al momento de solicitar la prórroga, de lo contrario el importador debe presentar la renovación de la garantía por un plazo igual o mayor al de la prórroga solicitada.*
10. *El funcionario aduanero del área correspondiente registra la renovación de la garantía en el módulo de Control de Garantías y la prórroga otorgada en el módulo de Importación para el Consumo.”*

Así pues, al amparo del marco normativo esbozado, mediante el Informe N° 206-2013-SUNAT/4B4000 esta Gerencia Jurídico Aduanera señaló lo siguiente:

- 
- *“La declaración de un valor provisional es una facultad del importador y por ende, no tiene carácter obligatorio.*
 - *El momento para ejercitar la menciona facultad es cuando se formula la declaración aduanera, sin perjuicio de solicitar una rectificación de la DAM de estimarlo conveniente, de acuerdo a lo regulado en el Procedimiento INTA-PE.01.10a.*
 - *La consecuencia jurídica que se deriva de declarar un valor provisional, es diferir hasta un determinado plazo la declaración definitiva del valor, valor que por la diferencia estimada se encontrará debidamente garantizado.*
 - ***En la medida que el valor estimado se encuentra garantizado, no se aplica sanción alguna para el supuesto que vencido el plazo para comunicar el valor definitivo el importador no cumpla con comunicarlo a la autoridad aduanera, siendo que en dichos casos se procede a la ejecución de la garantía presentada.***⁹

En consecuencia, encontrándose garantizados los tributos diferenciales que pudieran surgir en caso el valor definitivo de las mercancías fuese superior al valor provisional declarado, en conformidad con lo expuesto en el Informe N° 206-2013-SUNAT/4B4000, se colige que en los casos en que se produzca el vencimiento del plazo establecido en el numeral 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a sin que se hubiese comunicado el valor definitivo, no se habrá configurado la infracción prevista en el numeral 1 del inciso c) del artículo 192° de la LGA, que sanciona con multa a los dueños, consignatarios o consignantes cuando formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías respecto al valor.

⁸ Conforme lo establece el numeral 3 del artículo 7 de la Resolución 1239, dicha prórroga excepcional se encuentra sujeta a la previa evaluación y aceptación de la administración aduanera.

⁹ Énfasis añadido.

3. De ser afirmativa la respuesta a la anterior interrogante, ¿los intereses se computan desde el día siguiente al vencimiento del plazo para comunicar el valor definitivo?

En concordancia con lo expuesto en el numeral precedente, donde se señala que no comunicar el valor definitivo de las mercancías dentro del plazo establecido numeral 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a no supone la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del inciso c) del artículo 192° de la LGA, se concluye que carece de objeto la absolución de la presente consulta.

4. ¿Debe ejecutarse la garantía adicional por valor provisional cuando se ha comunicado el valor definitivo de las mercancías dentro del plazo previsto para tal efecto pero la DAM se encuentra pendiente de regularización?

Al respecto, debemos precisar que conforme al numeral 15 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, la regularización del valor provisional debe realizarse dentro del plazo para la comunicación del valor definitivo o de la prórroga solicitada y según las pautas establecidas en el Procedimiento DESA-PE.01.07.¹⁰

Agrega el numeral 16 del literal A.4 de la sección VI del mismo Procedimiento, que a efectos de la regularización de la declaración con valor provisional, el despachador de aduana debe:

- a. *Transmitir la solicitud electrónica de rectificación, cambiando el código del tipo de valor de "2" a "1" de todas las series con valor provisional, no debe enviar la fecha de vencimiento del valor provisional.*
- b. *Transmitir la autoliquidación por concepto de tributos dejados de pagar, de corresponder. (...)*
- d. *Solicitar la devolución de la garantía cuando se trate de una L/C de valor provisional garantizada al amparo del artículo 159° de la LGA, o la desafectación de la garantía cuando se trate de una L/C de valor provisional garantizada con la garantía establecida en el artículo 160° de la LGA.*
- e. *Rectificar el valor estimado declarado originalmente en la casilla 5.9 FOB Unitario US\$ ó 5.10 Ajuste Unitario US\$, según el caso, sin perjuicio de rectificarse también en la casilla que corresponda al concepto de que se trate contenida en el rubro 8 "Determinación del Valor" del Ejemplar B de la Declaración, conforme al Instructivo de Trabajo "Declaración Única de Aduanas" INTA-IT-00.04.*
- f. *Electrónicamente en el campo "monto estimado" consignar el nuevo importe."*



En ese sentido, para tener por regularizada una declaración con valor provisional no es suficiente la comunicación del valor definitivo de las mercancías dentro del plazo establecido, sino que se requiere la transmisión de la solicitud electrónica de rectificación de la DAM que modifique el valor inicialmente declarado para sustituirlo por el valor definitivo, la misma que será atendida siempre que cancelen los tributos dejados de pagar en los casos en que corresponda.

En dicho contexto, el numeral 19 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a dispone que: "Si una declaración con valor provisional no es regularizada dentro del plazo para la comunicación del valor definitivo o de la prórroga solicitada, según sea el caso, el área de despacho solicita la ejecución de la garantía otorgada (...)"

Por consiguiente, cuando se presenten casos como el que es materia de la presente consulta, en los que no se ha regularizado la declaración con valor provisional aún cuando se tiene el valor definitivo de las mercancías y este se ha puesto en conocimiento de la

¹⁰ Solicitud Electrónica de Rectificación de la Declaración Única de Aduanas.

administración aduanera, en consonancia con lo previsto en las normas citadas, corresponderá la ejecución de la garantía adicional constituida para tales efectos, en la medida que, como se ha señalado, la regularización de estas declaraciones debe realizarse en conformidad con lo establecido en el numeral 15 y siguientes del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a.

5. **A efectos de determinar si como producto de la comunicación de los valores definitivos se generan tributos dejados de pagar, ¿debe realizarse una reliquidación considerando todas las series para obtener un solo total por la DAM o, por el contrario, debe analizarse cada serie en forma independiente, en cuyo caso podría generarse que dentro de una misma DAM existan series con tributos por pagar y otras con tributos pagados en exceso?**

Sobre el particular, es pertinente señalar que de acuerdo con en el artículo 141° de la LGA, la obligación tributaria aduanera puede ser determinada por la administración aduanera o el contribuyente o responsable.

Así pues, la sección VI del Procedimiento RECA-PE.03.01 prevé la posibilidad de que mediante el "Formato de autoliquidación", cuyo carácter es el de una declaración jurada, el operador de comercio exterior pueda autoliquidar la deuda aduanera, constituida según el artículo 148° de la LGA por los derechos arancelarios y demás tributos y, cuando corresponda, por las multas y los intereses, siempre que esta no hubiese sido previamente determinada y notificada por la autoridad aduanera.¹¹

A este efecto, en el literal A de la sección VII del Procedimiento RECA-PE.03.01 se precisa que: *"El operador de comercio exterior **debe presentar un Formato de Autoliquidación por cada declaración o documento aduanero en caso de tributos o un Formato de Autoliquidación por cada infracción en caso de multas.**"*

En ese sentido, considerando que la deuda tributaria aduanera resultante de la comunicación de un valor definitivo corresponde a tributos y habiéndose previsto en el Procedimiento RECA-PE.03.01 que la autoliquidación por dicho concepto debe realizarse mediante un único formato por declaración, se colige que cuando se comuniquen los valores definitivos de las mercancías, la reliquidación a fin de determinar la existencia o no de tributos dejados de pagar debe hacerse por declaración y no por cada serie de esta.

6. **¿Se computan intereses cuando el valor definitivo es mayor que el valor provisional declarado? De ser afirmativa la respuesta, ¿los intereses son sobre el íntegro de los tributos correspondientes al valor en aduanas definitivo o sobre la parte de los tributos que se habrían generado como consecuencia de la comunicación del valor definitivo? ¿desde cuándo se computan?**

A fin de atender la presente consulta es necesario mencionar, que de acuerdo con el numeral 4 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, cuando se declare un valor provisional el importador debe presentar una garantía por el cinco por ciento (5%) de la base imponible de las series con valor provisional, cuya vigencia debe ser igual o mayor a la fecha de regularización de dicho valor.

Precisa el referido Procedimiento, que tanto en los casos de garantías constituidas al amparo del artículo 159° de la LGA como de su artículo 160°, en la numeración de la declaración el SIGAD genera una liquidación de cobranza de tipo 0010¹², con vencimiento en la fecha en que debe ser comunicado el valor definitivo según el plazo inicialmente

¹¹ La excepción a esta regla es que la autoliquidación sea una relacionada al régimen de incentivos.

¹² L/C que se comunica al despachador de aduana en la respuesta del teledespacho.



estimado o en el de su prórroga, según corresponda.

En consonancia con lo expuesto, el numeral 4.1 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a dispone textualmente que: "Para efectos del cálculo de intereses la fecha de exigibilidad será la fecha de regularización más un día calendario."

En dicho contexto, considerando que en los casos de declaraciones con valor provisional la garantía se constituye solo en respaldo de los tributos diferenciales que pudiesen surgir como consecuencia de que el valor definitivo de las mercancías fuese mayor al valor inicialmente declarado al encontrarse los demás tributos cancelados y habiéndose previsto la aplicación de intereses pasado el día calendario siguiente a la fecha de regularización, se infiere que cuando el valor definitivo resulta ser mayor al valor provisional declarado se aplicarán intereses, pero únicamente sobre los tributos adicionales dejados de pagar, los cuales deberán ser calculados desde la fecha de regularización más un día calendario.

7. ¿La comunicación del valor definitivo en una DAM con valor provisional configura algún supuesto previsto en los artículos 45° o 46° del Código Tributario?¹³

Al respecto, es preciso señalar que de acuerdo con el artículo 155° de la LGA los plazos de prescripción para que la SUNAT accione son los siguientes:

- a) "Determinar y cobrar los tributos, en los supuestos de los incisos a), b) y c) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera;
- b) Determinar y cobrar los tributos, en el supuesto del inciso d) del artículo 140° de este Decreto Legislativo, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la conclusión del régimen;
- c) Aplicar sanciones y cobrar multas, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la SUNAT detectó la infracción;
- d) Requerir la devolución del monto de lo indebidamente restituído en el régimen de drawback, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de la entrega del documento de restitución;
- e) Devolver lo pagado indebidamente o en exceso, prescribe a los cuatro (4) años contados a partir del uno (1) de enero del año siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso."¹⁴

A fin de complementar lo expuesto, el artículo 156° de la misma Ley establece que las causales de interrupción así como las de suspensión del cómputo de dichos plazos se rigen por el Código Tributario, cuyo artículo 45° prevé al reconocimiento expreso de la obligación tributaria como uno de los motivos por los que se interrumpen los plazos de prescripción.¹⁵

¹³ Artículos que regulan la interrupción y suspensión de la prescripción, respectivamente.

¹⁴ "Artículo 140°.- Nacimiento de la obligación tributaria aduanera:

La obligación tributaria aduanera nace:

- a) En la importación para el consumo, en la fecha de numeración de la declaración;
- b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado;
- c) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; a excepción de la transferencia que se efectúa a título gratuito a favor de los gobiernos locales, los gobiernos regionales y las entidades del gobierno nacional, siempre y cuando se cumpla con los requisitos y procedimientos previstos en el inciso k) del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF.
- d) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen."

¹⁵ "Artículo 45°.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe:



En ese sentido, en los casos en los que la comunicación de un valor definitivo tenga incidencia en la determinación de los tributos aplicables a las mercancías y genere la determinación de tributos dejados de pagar, esta supondrá el reconocimiento de la existencia de una obligación tributaria aduanera nacida en la fecha de numeración de la declaración¹⁶, cuyo monto definitivo se encontraría suspendido y condicionado a las cláusulas del contrato, por haberse acogido a la declaración de un valor provisional.

En consecuencia, se concluye que esta comunicación del valor definitivo configura, al amparo del artículo 45° del Código Tributario, una causal de interrupción de los plazos de prescripción previstos en el artículo 155° de la LGA.

8. ¿Las respuestas a las consultas precedentes varían en caso se trate de una DAM de admisión temporal para perfeccionamiento activo o algún régimen distinto al de importación para el consumo?

De acuerdo a lo señalado en la sección I del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, las pautas establecidas en este, incluidas las relativas a la posibilidad de declarar un valor provisional, son de aplicación a 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, así como a los demás regímenes y operaciones aduaneras en lo que no se oponga a su normatividad específica; en consecuencia, las opiniones vertidas en el presente documento también les resultan aplicables.

9. ¿Puede el importador prescindir de un agente de aduana para la regularización de una declaración con valor provisional y presentar directamente un expediente comunicando el valor definitivo de las mercancías, donde además solicite la respectiva rectificación de la DAM?

Con el objeto de atender la presente consulta, debemos mencionar que la regularización de las declaraciones con valor provisional se rige por lo dispuesto en los numerales 15 y siguientes del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a, donde se ha previsto expresamente que **corresponde al despachador de aduana** la transmisión de la solicitud electrónica de rectificación del código tipo de valor en todas las series que tengan valor provisional, así como la rectificación del valor estimado declarado originalmente, entre otros.

Bajo dicho contexto, es preciso señalar que el artículo 2° de la LGA define al despachador de aduana como aquella persona que goza de las facultades para efectuar el despacho aduanero de las mercancías, habiéndose establecido en el artículo 17° de esta misma Ley que califican como tales:

- Los dueños, consignatarios o consignantes;
- Los despachadores oficiales;
- Los agentes de aduana

Respecto de los primeros, el artículo 20° de la LGA estipula que para operar como despachadores de aduana deben haber sido previamente autorizados por la

(...) b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. (...)
2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe:
(...) b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria. (...)
3. El plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe:
(...) c) Por el reconocimiento expreso de la infracción.(...)"

¹⁶ De conformidad con el artículo 140° de la LGA.

administración aduanera, encontrándose facultados para realizar el despacho de sus mercancías sin la mencionada autorización solo cuando su valor FOB no exceda el monto previsto en el Reglamento; caso contrario, deberán recurrir necesariamente a un agente de aduana, sobre el cual el artículo 23° de la LGA ha señalado lo siguiente:

“Los agentes de aduana son personas naturales o jurídicas autorizadas por la Administración Aduanera para prestar servicios a terceros, en toda clase de trámites aduaneros, en las condiciones y con los requisitos que establezcan este Decreto Legislativo y su Reglamento. Los agentes de aduana son personas naturales o jurídicas autorizadas por la Administración Aduanera para prestar servicios a terceros, en toda clase de trámites aduaneros, en las condiciones y con los requisitos que establezcan este Decreto Legislativo y su Reglamento.”¹⁷

En ese sentido, partiendo el supuesto en consulta de la premisa de que se trata de un despacho que requiere la intervención de un agente de aduana y considerando que según el artículo 35° del RLGA el mandato para despachar incluye la facultad de realizar actos y trámites relacionados con el despacho y retiro de las mercancías, se colige que la transmisión de las rectificaciones para regularizar una declaración con valor provisional debe realizarla el agente de aduana al que le fue encomendado el despacho de las mercancías, más aún teniendo en cuenta que el importador no dispone de las herramientas necesarias para hacerlo por sí mismo.

Por consiguiente, de acuerdo con el marco normativo esbozado, se concluye que no puede prescindirse del agente de aduana para la regularización de una declaración con valor provisional; debiendo precisarse que conforme con el artículo 246° del RLGA¹⁸ es posible que, bajo ciertas circunstancias, la administración aduanera autorice la continuación de los trámites de despacho por otro operador.

IV. CONCLUSIÓN:

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

1. En mérito a la teoría de los hechos cumplidos que acoge nuestro ordenamiento jurídico, las normas aplicables para la regularización de una DAM con valor provisional son aquellas vigentes al momento de la comunicación del valor definitivo de las mercancías.
2. En conformidad con lo expuesto en el Informe N° 206-2013-SUNAT/4B4000, en los casos en que se produzca el vencimiento del plazo establecido en el numeral 6 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a sin que se hubiese comunicado el valor definitivo, no se habrá configurado la infracción prevista en el numeral 1 del inciso c) del artículo 192° de la LGA.



¹⁷ Los agentes de aduana actúan en representación del dueño, consignatario o consignante en virtud del mandato previsto en el artículo 24° de la LGA que señala:

“Artículo 24°.- Mandato

Acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero de sus mercancías a un agente de aduana, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquellos, es un mandato con representación que se regula por este Decreto Legislativo y su Reglamento y en lo no previsto en éstos por el Código Civil.

El mando se constituye mediante:

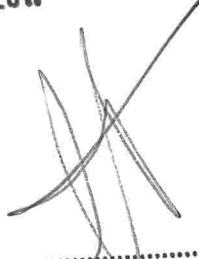
- a) el endose del documento de transporte u otro documento que haga sus veces.
- b) poder especial otorgado en instrumento privado ante notario público; o
- c) los medios electrónicos que establezca la Administración Aduanera.”

¹⁸ **“Artículo 246°.- Continuación del trámite**

En caso de cancelación o revocación de la autorización o acreditación a los operadores de comercio exterior, así como de la inhabilitación para ejercer como agente de aduana a una persona natural, la Administración Aduanera autorizará la continuación de los trámites de despacho o la entrega de las mercancías por otro operador de comercio exterior, según corresponda.”

3. Cuando se presenten casos en los que no se ha regularizado la declaración con valor provisional aún cuando se tiene el valor definitivo de las mercancías y este se ha puesto en conocimiento de la administración aduanera, deberá ejecutarse la garantía adicional constituida para tales efectos conforme a lo establecido en el numeral 19 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10^a.
4. Considerando que la deuda tributaria aduanera resultante de la comunicación de un valor definitivo corresponde a tributos y habiéndose previsto en el Procedimiento RECA-PE.03.01 que la autoliquidación por dicho concepto debe realizarse mediante un único formato por declaración, se colige que cuando se comuniquen los valores definitivos de las mercancías la reliquidación a fin de determinar la existencia o no de tributos dejados de pagar debe hacerse por declaración y no por cada serie de esta.
5. Cuando el valor definitivo de las mercancías resulta ser mayor al valor provisional inicialmente declarado se aplicarán intereses pero únicamente sobre los tributos adicionales dejados de pagar, los cuales deberán ser calculados desde la fecha de regularización más un día calendario de acuerdo con el numeral 4.1 del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a.
6. La comunicación de un valor definitivo que tenga incidencia en la determinación de los tributos aplicables a las mercancías y genere tributos dejados de pagar supone el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, que constituye una de las causales de interrupción de los plazos de prescripción previstas en el artículo 45° del Código Tributario.
7. En la medida que las pautas establecidas en el Procedimiento DESPA-PE.01.10a son aplicables a 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, así como a los demás regímenes y operaciones aduaneras en lo que no se oponga a su normatividad específica; se colige que las opiniones vertidas en el presente documento también les resultan aplicables.
8. Conforme a lo previsto en los numerales 15 y siguientes del literal A.4 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PE.01.10a la regularización de una declaración con valor provisional requiere, entre otros, la transmisión de una solicitud electrónica de rectificación por parte del despachador de aduana; en ese sentido, en los despachos con intervención de agente de aduana, será a estos a quienes corresponderá realizar la mencionada solicitud de rectificación.

Callao, 12 JUL. 2017



.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SCT/FNM/haao
CA0256-2017, CA0260-2017, CA0261-2017, CA0262-2017
CA0263-2017, CA0264-2017, CA0265-2017, CA0266-2017
CA0267-2017



"Año del Buen Servicio al Ciudadano"

OFICIO N° 15 -2017-SUNAT/5D1000

Callao,

Señor

JOSÉ ROSAS BERNEDO

Gerente General de la Cámara de Comercio de Lima

Av. Giuseppe Garibaldi N° 396, Jesús María - Lima

Presente.-

Asunto : Regularización del valor provisional declarado.

Referencia : Expediente N° 000-URD003-2017-317399-7

De mi consideración:

Es grato dirigirme a usted en atención al expediente de la referencia, mediante el cual formulan consultas relativas a la regularización de declaraciones con valor provisional.

Sobre el particular, remitimos a su despacho el Informe N° 101 -2017-SUNAT/5D1000, que contiene la posición de esta Gerencia respecto de las disposiciones legales aplicables al caso.

Hago propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,

.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



SCT/FNM/naao

Se adjuntan diez (10) folios.

CA0256-2017, CA0260-2017, CA0261-2017, CA0262-2017

CA0263-2017, CA0264-2017, CA0265-2017, CA0266-2017

CA0267-2017