

EL VALOR EN ADUANA

Luis Gil Alfaro

Tutor: Javier Collado Muñoz

Máster Oficial en Contabilidad y Fiscalidad

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El objetivo de este trabajo es analizar la normativa y metodología que regulan la determinación del valor en aduana, o base imponible, de las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión Europea. Se detallará de forma extensa el método principal que se utiliza para obtener dicho valor en aduana, el método de transacción, y se mencionarán y explicarán, de forma más breve, el resto de métodos secundarios de valoración. De la misma forma, se explicarán varios conceptos relacionados, como la documentación involucrada en la declaración en aduana, los Incoterms o la importante figura del representante aduanero. Finalmente, se estudiará una transacción real, a la que se adicionarán supuestos hipotéticos de mayor complejidad, y así poder poner en práctica el contenido del presente trabajo. Para su realización, se analizará la normativa europea vigente que regula el funcionamiento aduanero y se pretende, de este modo, realizar una pequeña introducción al mundo de la tributación aduanera.

Palabras clave: Valor, aduana, arancel, métodos de valoración, valor de transacción

VALUE OF GOODS FOR CUSTOMS PURPOSES

This research project aims to analyze the regulation and methodology for the determination of the customs value, or taxable base, of goods sold for export to the customs territory of the European Union. The primary basis for the customs value of goods, the transaction value, will be extensively detailed, and the secondary methods of customs valuations will be also explained, albeit in a briefer manner. Other relevant concepts will also be mentioned and worked on, as the required documentation for customs declaration, the Incoterms or the significant figure of the customs representative. Finally, a real transaction will be studied, and some hypothetical assumptions will be added to make it a bit more complex, in order to apply and put into practice the content of this project. To carry out this research, the current regulations of customs of the European Union will be used, and its objective is to achieve a brief introduction into the world of customs taxation.

Key words: Value, customs, tariff, methods of customs valuation, transaction value

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	3
II. DEFINICIONES Y TERMINOLOGÍA ADUANERA.....	4
III. DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA.....	5
1. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN.....	5
1.1. CONDICIONES DE APLICACIÓN DEL VALOR DE TRANSACCIÓN.....	7
1.2. AJUSTES.....	10
2. MÉTODOS SECUNDARIOS DE VALORACIÓN EN ADUANA.....	15
2.1. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS.....	15
2.2. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS SIMILARES.....	16
2.3. MÉTODO DEDUCTIVO.....	17
2.4. MÉTODO DEL VALOR CALCULADO.....	18
2.5. MÉTODO ALTERNATIVO.....	19
IV. INCOTERMS.....	20
V. EL REPRESENTANTE ADUANERO.....	22
VI. DECLARACIÓN EN ADUANA. EL DUA Y EL DV-1.....	23
VII. CASO PRÁCTICO DE DECLARACIÓN Y VALORACIÓN EN ADUANA.....	25
1. DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN.....	25
2. SUPUESTOS HIPOTÉTICOS ADICIONALES.....	27
2.1. CÁLCULO DEL VALOR EN ADUANA.....	28
2.2. CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA CERVEZA.....	30
2.3. CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	31
CONCLUSIONES.....	32
BIBLIOGRAFÍA.....	33
ANEXOS.....	34

I. INTRODUCCIÓN

El mundo en el que vivimos avanza de forma inexorable hacia una total globalización, y una de las consecuencias de este hecho es que el comercio internacional ha cobrado un protagonismo cada vez mayor. En este contexto, resulta vital en nuestro ámbito de estudio conocer el tratamiento fiscal que reciben tanto las importaciones como las exportaciones de mercancías.

El valor en aduana es uno de los aspectos más importantes, ya que es el valor atribuido a las importaciones y exportaciones de bienes y servicios, a partir del cual se determinará la correspondiente deuda aduanera, que deberá satisfacer el importador o exportador. Resulta, efectivamente, la base imponible de la operación y, ya que los derechos de aduana supondrán mayor coste de la operación, el importador tiene incentivos a minimizar e infravalorar dicho valor. Debido a las dificultades en su determinación y al interés de los operadores para reducir su cuantía, como veremos, se requiere una legislación que permita determinar este valor con exactitud, impidiendo la infravaloración y realizando los ajustes necesarios para este fin.

España pasó a formar parte de la Unión Europea el 1 de enero de 1986 y, considerando que el principal objeto de la Unión es garantizar la libre circulación de personas, mercancías y capitales dentro de la misma, resulta coherente que la legislación aduanera sea competencia comunitaria, ya que la entrada de mercancías a cualquiera de los Estados miembros implica su posterior libertad de circulación en el resto del ámbito de la Unión.

La normativa vigente que regula la unión aduanera y la base de este estudio es la siguiente:

- Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013.
- Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes.

II. DEFINICIONES Y TERMINOLOGÍA ADUANERA

La legislación aduanera utiliza una nomenclatura particular, que resulta necesario definir para poder comprender el tema a desarrollar, y posteriormente enlazarla con la utilizada habitualmente en el resto de la legislación fiscal. Así pues, proponemos una serie de definiciones básicas antes de empezar a desarrollar el tema principal del trabajo:

- **Valor en aduana:** El valor en aduana puede definirse como la base imponible sobre la que se calcularán los derechos aduaneros exigibles al aplicar el tipo arancelario.
- **Tipo arancelario:** Tipo impositivo a aplicar a cada mercancía, según lo dispuesto en el Arancel Aduanero Común. Los tipos arancelarios pueden ser:
 - Específicos: Se aplica una cantidad específica dependiendo de distintos factores, como volumen o peso de unidades de la mercancía importada.
 - Ad-Valorem: Se aplica como porcentaje del valor en aduana de la mercancía.
 - Mixtos: Se aplican tipos específicos y ad-valorem de forma simultánea.
- **Derechos de aduana:** Cuota a ingresar en aduana, determinada al aplicar al valor en aduana el correspondiente tipo arancelario. Los derechos de aduana pueden ser:
 - Derechos de aduana de importación: Se aplican a las mercancías que se introducen en el territorio aduanero de la Unión.
 - Derechos de aduana de exportación: Se aplican a determinadas mercancías.
- **Deuda aduanera:** Obligación de pagar el importe de los derechos de importación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente.
- **Nacimiento de la deuda aduanera:** Devengo de la deuda aduanera.
- **Arancel Aduanero Común:** Conjunto de normativas de la Unión Europea que regulan los derechos de aduana aplicables a aquellos territorios que no pertenecen al territorio aduanero de la Unión.

El arancel aduanero común comprende la nomenclatura combinada de las mercancías, establecida en el Reglamento (CEE) 2658/87, que organiza las mercancías combinando un código numérico de ocho cifras. Adicionalmente a estas ocho cifras se agregan dos cifras más, que corresponden a la Tarifa Integrada Comunitaria, o TARIC.

- **Territorio aduanero de la Unión:** Territorio en el que resulta de aplicación la normativa aduanera comunitaria. Si bien este territorio coincide en su mayor parte con el territorio de la Unión Europea, hay diversas excepciones. En el caso de España, Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero pese a sí formar parte del territorio de la Unión Europea. Las Islas Canarias, aunque no forman parte del territorio de aplicación del Impuesto del Valor Añadido, sí forman parte del territorio aduanero de la Unión.

III. DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

El valor en aduana y su determinación están regulados por los artículos 69 a 76 del Código Aduanero de la Unión y por los artículos 127 a 146 del Reglamento de Ejecución. En ellos se desarrollan una serie de métodos de valoración, que veremos a continuación y serán el objeto de este trabajo.

El valor de transacción, definido como el precio realmente pagado o por pagar, es el método principal utilizado para calcular el valor en aduana, y también el más preciso, si bien su aplicación está condicionada a una serie de requisitos. En el caso de que los requisitos para aplicar el valor de transacción no se cumplan, se utilizarán otros métodos alternativos de valoración que la normativa prevé, y se aplicarán en el orden establecido.

1. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que se define como el precio realmente pagado o por pagar cuando se vendan y sean introducidas mercancías en el territorio aduanero de la Unión. Por tanto, el precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar como condición de la venta de las mercancías importadas¹.

El precio realmente pagado o por pagar debe incluir todos aquellos pagos efectuados o por efectuar a las siguientes personas²:

- Al vendedor.
- A un tercero en favor del vendedor.
- A un tercero vinculado con el vendedor.
- A un tercero cuando el pago se realice a fin de cumplir una obligación del vendedor.

Dichos pagos pueden efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y pueden realizarse directa o indirectamente.

El valor de transacción se determina en el momento en el que es admitida la declaración en aduana, y se basa en la venta producida inmediatamente antes de la introducción de la mercancía en el territorio, y de la que es consecuencia la importación³. En la declaración en

¹ Artículo 70 del Código Aduanero de la Unión.

² Artículo 129 del Reglamento Ejecutivo.

³ Artículo 128.1 del Reglamento Ejecutivo.

aduanera, se declarará el valor de transacción de la venta con arreglo a las condiciones y a los ajustes previstos en la normativa. Sin embargo, las autoridades aduaneras pueden tener dudas fundadas de que el importe total pagado no se corresponde con el valor total pagado o por pagar, en cuyo caso solicitarán al declarante información adicional, e incluso, de no despejar las dudas, pueden decidir que el método del valor de transacción no es aplicable, en cuyo caso debería optarse por utilizar uno de los métodos secundarios de valoración⁴.

Respecto al concepto de venta, el CAU no define qué es con exactitud, pero sí podemos determinarla descartando sucesos que, en todo caso, no lo constituyen. En estos casos en los que se introduzca mercancía en el territorio, pero no exista la venta, no podrá aplicarse el valor de transacción y, por tanto, deberán aplicarse los métodos alternativos. Los casos que no constituirán una venta son los siguientes⁵:

- Suministros gratuitos.
- Mercancías importadas en consignación.
- Mercancías importadas por intermediarios que no las compran, pero las venden después de la importación.
- Mercancías importadas por sucursales que no tienen personalidad jurídica.
- Mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing (arrendamiento con opción de compra).
- Mercancías entregadas en préstamo que siguen siendo propiedad del expedidor.
- Mercancías o residuos que se importan para su destrucción en el país de importación.

En el caso de que sí exista una venta, pero ésta se produzca después de que la mercancía ya haya sido introducida dentro del territorio, el valor de transacción se aplicará sobre la base de la venta⁶. Este suceso puede ocurrir cuando las mercancías se encuentren en un depósito temporal, o se incluyan dentro de uno de los regímenes aduaneros especiales distintos del de tránsito interno, destino final o perfeccionamiento pasivo.

⁴ Artículo 140 del Reglamento Ejecutivo.

⁵ Comité técnico de Valoración en Aduana, consulta 1.1

⁶ Artículo 128.2 del Reglamento Ejecutivo.

1.1. CONDICIONES DE APLICACIÓN DEL VALOR DE TRANSACCIÓN

El valor de transacción es el método a aplicar por defecto en el procedimiento de determinación del valor en aduana, pero para su aplicación se establecen una serie de condiciones que deberán cumplirse y que se enumeran a continuación⁷:

1. Que no existan más restricciones para la utilización o disposición de las mercancías por parte del comprador, salvo aquellas impuestas por la normativa o las autoridades públicas, aquellas que limiten la zona geográfica en la que las mercancías puedan ser objeto de reventa y aquellas que no afecten sustancialmente al valor en aduana de las mismas.

Estas condiciones son coherentes con el objetivo de determinar de forma precisa el valor en aduana, e intentan impedir que en las importaciones existan condiciones de venta que requieran de pagos posteriores para la utilización de la mercancía en el territorio aduanero, provocando así una infravaloración. Las excepciones planteadas son aquellas que escapan del control directo del comprador, y son aquellas de carácter normativo o de autoridad pública.

Sin embargo, se tolerarán restricciones a la zona en la que pueden revenderse las mercancías y aquellas restricciones que no modifiquen sustancialmente su valor en aduana. Un ejemplo común serían aquellas restricciones de carácter comercial y promocional, como unas condiciones de venta que obligaran al comprador a revender en zonas geográficas determinadas, o una restricción que impidiese la reventa hasta una fecha determinada, coincidente con el lanzamiento mundial de la mercancía en cuestión. Estas restricciones no afectarían sustancialmente al valor en aduana de las mercancías.

2. Que ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones o prestaciones que impidan determinar el valor de las mercancías. En el caso de que dichas condiciones o prestaciones pudieran valorarse, se aplicará el valor de transacción y se completaría con el valor de las mismas⁸.

⁷ Artículo 70.3 del Código Aduanero de la Unión.

⁸ Artículo 133 del Reglamento Ejecutivo.

3. Que los beneficios derivados de la posterior venta, cesión o utilización de las mercancías, repercutan directa o indirectamente en el vendedor. Este supuesto infravaloraría considerablemente el valor de transacción y no sería representativo del valor en aduana real, puesto que el precio realmente pagado por el comprador se incrementaría en la cantidad de los beneficios que reviertan en el vendedor. En este caso, sí podría aplicarse el valor de transacción, siempre y cuando el valor se ajuste de forma adecuada y precisa, tal y como se indicará en el apartado de ajustes.
4. Que no exista vinculación entre comprador y vendedor, o la vinculación no tenga influencia en el precio.

1.1.1. DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE VINCULACIÓN

Este es uno de los puntos más importantes y, por ello, consideramos que requiere de su propio apartado. En los casos de vinculación, los incentivos para manipular el valor en aduana se disparan, ya sea sobrevalorando o infravalorando las mercancías. Esto es consecuencia de aplicación de estrategias de planificación fiscal y traslado de beneficios y, por ello, la normativa es extensa en este punto. En normativa aduanera, dos personas, físicas o jurídicas, se consideran vinculadas cuando se cumplen una de las siguientes condiciones⁹:

1. Una de ellas forma parte de la dirección o consejo de administración de la otra.
2. Ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas.
3. Una es empleada de la otra.
4. Si una tercera persona posee o controla, directa o indirectamente, el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra.
5. Si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra.
6. Si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona.
7. Si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona.
8. Si son miembros de la misma familia.

El control se define cuando una persona tiene la capacidad jurídica, o efectiva, de imponer directrices a otra. Conviene destacar el concepto de control indirecto, al que el Reglamento hace numerosas menciones. Debido al creciente protagonismo de los grupos empresariales

⁹ Artículo 127 del Reglamento Ejecutivo.

multinacionales, que suelen manejar complejos entramados de entidades, y a su vez cuelgan, en el mejor de los casos, de una entidad holding, determinar si existe vinculación no es un proceso en absoluto sencillo.

En el caso de que comprador y vendedor sean asociados en negocio y uno de ellos sea distribuidor exclusivo de la otra, sólo se considerarán vinculados si cumplen los requisitos anteriores.

1.1.2. CONSECUENCIAS DE LA VINCULACIÓN

Una vez determinada la existencia de vinculación, será necesario determinar si ésta ha influido en el precio. Para ello, se examinarán las circunstancias de la venta y se permitirá al declarante suministrar la información que considere conveniente a fin de determinar si realmente existe influencia sobre el precio.

Se considera que la vinculación no ha influido en el precio y, por tanto, podrá aplicarse el valor de transacción, cuando pueda demostrarse que el valor de transacción se aproxima notablemente al valor de transacción de mercancías idénticas o similares que se exporten al territorio aduanero de la Unión, mediante venta entre operadores no vinculados¹⁰. El método del valor de transacción entre mercancías idénticas o similares se explicará en detalle en su correspondiente apartado.

En todo caso, deberán tenerse en cuenta y añadirse al valor en aduana aquellos gastos que no soporte el vendedor en las ventas a compradores vinculados, pero sí soporte en el caso de ventas a compradores no vinculados.

Si, tras realizar los ajustes mencionados, no puede demostrarse que el valor de transacción se ajusta al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, no podrá aplicarse el método de transacción y deberá optarse por uno de los métodos secundarios de valoración.

¹⁰ Artículo 134 del Reglamento Ejecutivo.

1.2. AJUSTES

Una vez se ha demostrado que se cumplen las condiciones para la aplicación del método del valor de transacción en el proceso de obtención del valor en aduana, se procederá a ajustar el precio de venta para poder determinar el precio realmente pagado en la operación.

Estos ajustes deberán basarse en datos cuantificables en la fecha en la que sea admitida la declaración en aduana. De no ser cuantificables con exactitud, las autoridades aduaneras pueden autorizar que las cantidades a ajustar se determinen en base a criterios específicos, según las circunstancias.

1.2.1. AJUSTES POSITIVOS

Al valor en aduana se adicionarán los siguientes ajustes positivos. Estos ajustes pueden no formar parte del precio de venta explícito, pero son gastos que soporta el comprador, y por tanto forman parte del precio realmente pagado. Deben estar basados en datos objetivos y cuantificables en aduana, y no podrán sumarse más elementos que los que se enumeran y describen a continuación¹¹.

1. Comisiones y gastos de corretaje. El corretaje es la comisión que cobra un corredor, un profesional que intermedia y pone en contacto a la parte compradora y a la parte vendedora. En la medida en que estos pagos corran a cuenta del comprador, deberán añadirse al valor en aduana. Sin embargo, no se incluirán las comisiones de compra.
2. El coste de los envases que se consideren, a efectos aduaneros, que forman un todo con la mercancía, y los gastos de embalaje, tanto materiales como mano de obra.
3. El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que hayan sido suministrados al vendedor, directa o indirectamente, por el comprador, de forma gratuita o a precios reducidos.

Un comprador podría optar por esta opción como método de infravaloración del valor en aduana, y conseguir así reducir los derechos de aduana por la importación. Como ejemplo, un comprador podría entregar previamente y de forma gratuita materiales al vendedor, y éste utilizarlos en su proceso de producción, de forma que el precio de

¹¹ Artículo 73 del Código Aduanero de la Unión.

venta de la importación fuese inferior al precio realmente pagado, ya que no incluiría los materiales entregados gratuitamente. Las entregas contempladas son materiales o componentes que se incorporen o consuman en la producción de las mercancías importadas, herramientas que se utilicen en el proceso, o trabajos de ingeniería, desarrollo o diseño que se realicen fuera de la Unión y sean necesarios para la fabricación de las mercancías importadas. Cualesquiera de estos bienes o servicios deberán valorarse por su precio de compra, que incluirá todos los pagos que el comprador haya efectuado para su obtención. En el caso de que hayan sido producidos por el comprador o una persona vinculada a él, se valorarán por su coste de producción. Sin embargo, no se incluirán costes de investigación o croquis de diseño preliminares.

Si los bienes entregados por el comprador han sido previamente utilizados por éste, el valor de los mismos deberá ajustarse teniendo en cuenta las depreciaciones. En el caso de los servicios entregados, deberán incluir los costes de aquellas actividades derivadas de proyectos o pedidos, correspondientes a las mercancías importadas, que no hayan producido resultados.

En el caso de que los bienes y servicios mencionados no puedan valorarse a precio de compra o coste de producción, deberán determinarse sobre otros datos objetivos y cuantificables, si bien el Reglamento no especifica cuáles.

De detectarse alguna de estas situaciones por parte de las autoridades aduaneras, las entregas gratuitas o a precio reducido deberán valorarse por los métodos mencionados y añadirse al valor en aduana, repartidos en prorrata entre los bienes importados.

4. Cánones y derechos de licencia relacionados e incorporados a las mercancías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, por la venta de las mismas. Estos cánones se añadirán siempre que no estén incluidos dentro del precio realmente pagado, y en el caso de que estén sólo relacionados en parte con las mercancías importadas, se añadirán aplicando el ajuste que corresponda con la proporción de dicha relación. Los cánones y derechos deberán formar parte de las condiciones de venta, pues en caso contrario no se incluirían, tal y como se mencionará en el apartado de ajustes negativos.

5. El valor de cualquier parte del producto que, una vez revendida por el comprador, revierta directa o indirectamente en el vendedor. Este caso se ha mencionado previamente en el apartado de requisitos para poder aplicar el método del valor de transacción, y como se ha explicado, se prevé que pueda aplicarse dicho método cuando el valor de estos beneficios pueda valorarse con precisión.
6. Gastos de transporte y seguro de las mercancías importadas. En los gastos de transporte se incluirán aquellos gastos de carga y manipulación asociados.

En el caso de que las mercancías sean transportadas utilizando el mismo medio de transporte hasta un punto situado más allá del lugar en el que se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, el coste del transporte podrá prorratearse según la distancia recorrida, a excepción de que el declarante suministre información que justifique y especifique los gastos en los que hubiese incurrido de haber realizado el transporte directamente al punto de introducción, en cuyo caso podrá ser dicha cuantía la que se adicione al valor en aduana¹². También se adicionarán las tasas postales que graven las mercancías enviadas por correo hasta su lugar de destino, sin incluir aquellas que se apliquen una vez entrado en el territorio aduanero de la Unión¹³.

Si el transporte fuese gratuito o lo proporcionase el comprador, también se adicionarán al valor en aduana los gastos a los que se hubiese incurrido de haber realizado el mismo transporte de acuerdo a la tarifa general.

1.2.2. AJUSTES NEGATIVOS

El valor en aduana no debe incluir ninguno de los elementos siguientes¹⁴ y, en el caso de que aparezcan en la factura, deberá procederse a realizar un ajuste negativo en el valor de aduana, minorándolo en sus respectivas cuantías.

1. Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión. En el apartado anterior se especificaba que debían incluirse todos los gastos de transporte hasta su llegada al punto de introducción en el territorio aduanero y, en consecuencia, deberán excluirse aquellos que deriven del

¹² Artículo 138 del Reglamento Ejecutivo.

¹³ Artículo 139 del Reglamento Ejecutivo.

¹⁴ Artículo 72 del Código Aduanero de la Unión.

transporte una vez las mercancías ya han sido introducidas en el territorio, ajustando el coste de manera proporcional utilizando el método del prorrateo según la distancia recorrida.

De la misma forma, los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, de maquinaria o instalaciones industriales, tampoco se incluirán si dichos servicios se realizan después de la entrada en el territorio aduanero.

2. Los importes de los intereses derivados de acuerdos de financiación concertados por el comprador relativos a la compra de las mercancías importadas. Este acuerdo de financiación debe constar por escrito y el comprador debe poder demostrar, en el caso de que así se le requiriera, que la declaración de valor de las mercancías corresponde al precio realmente pagado o por pagar, y el tipo de interés del acuerdo de financiación no excede del que se exija corrientemente a transacciones idénticas o similares, teniendo en cuenta el momento y en el país en el que ocurre. En el caso de que el tipo de interés sí excediera del exigido corrientemente, sería un caso en el que el precio realmente pagado o por pagar superase al declarado, y por tanto no procedería el ajuste negativo, ya que estaríamos ante una infravaloración del valor en aduana.

Estas condiciones son aplicables independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de un tercero.

3. Los gastos relativos al derecho de reproducción, dentro de la Unión Europea, de las mercancías introducidas.
4. Comisiones de compra.
5. Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o venta de las mercancías. Este es el mismo caso que prevé la normativa del IVA y demás impuestos indirectos ya que, de incluirse los derechos de importación en el valor en aduana, se produciría una situación de bucle.
6. Pagos efectuados por el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, siempre y cuando no se incluyan en las condiciones de venta de las mercancías importadas. De incluirse dichas condiciones, estaríamos en el caso de

cánones y derechos de licencia relacionados mencionado en el apartado de ajustes positivos, que sí se incluirán.

1.2.3. OTROS AJUSTES

Reglamentariamente se establecen ciertos ajustes peculiares para casos de descuentos, entregas parciales y mercancías defectuosas, que creemos conveniente destacar:

1. Los descuentos se tendrán en cuenta si el contrato de venta prevé su aplicación y su importe en el momento en el que las mercancías son admitidas en aduana¹⁵.

Los descuentos por pronto pago, que deberán estar especificados en la factura, se admitirán para la determinación del valor en aduana, en coherencia con el concepto de precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Aunque el comprador no se haya beneficiado aún del descuento en el momento de admisión en aduana, debido a que no haya realizado el pago todavía, este hecho no impide que se tenga en cuenta. Si finalmente el descuento no fuese aplicable, el declarante deberá declarar en aduana la diferencia de valor, pese a ser en un momento posterior y ya haber sido despachada la mercancía. En cambio, los descuentos que deriven de las modificaciones contractuales posteriores a la admisión de la declaración en aduana no se tendrán en cuenta.

2. Cuando las mercancías importadas formen parte de una única transacción que incluya una mayor cantidad de las mismas mercancías, el valor de transacción y, por tanto, el precio realmente pagado, se calculará proporcionalmente en función del precio de la cantidad total comprada¹⁶. Se realizará el mismo cálculo proporcional cuando existan pérdidas o daños parciales en un envío, siempre y cuando éstos se produzcan antes de su despacho a libre práctica.
3. De existir mercancías defectuosas, que ya lo sean en el momento de la admisión en aduana para su despacho a libre práctica, y por ello el vendedor realice un posterior

¹⁵ Artículo 130 del Reglamento Ejecutivo.

¹⁶ Artículo 131 del Reglamento Ejecutivo.

ajuste al precio realmente pagado o por pagar en favor del comprador, dicho ajuste se podrá tener en cuenta en la determinación del valor en aduana¹⁷.

El ajuste del vendedor debe realizarse con el objeto de cumplir una obligación legal aplicable a las mercancías, o una obligación contractual que haya sido contraída antes de la admisión de la declaración en aduana, y el ajuste debe producirse, como plazo límite, antes de un año después de dicha admisión.

2. MÉTODOS SECUNDARIOS DE VALORACIÓN EN ADUANA

El Código Aduanero de la Unión establece una serie de métodos secundarios de valoración en aduana, que se aplicarán cuando no se cumplan las condiciones de aplicación del método del valor de transacción ya descrito¹⁸. Estos métodos se aplicarán en orden, de forma sucesiva, hasta llegar a aquel método que permita determinar de forma precisa el precio realmente pagado o por pagar, si bien el orden del tercer y cuarto métodos podrá invertirse a petición del declarante.

Si tras la aplicación de los métodos mencionados no se llegase a la obtención del valor en aduana, se aplicará el método alternativo, también denominado método de último recurso.

2.1. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS IDÉNTICAS

El método del valor de transacción de mercancías idénticas, tal y como su propio nombre indica, determina el valor en aduana como el valor en aduana de mercancías idénticas que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, y que se exporten en la misma fecha, o una próxima, a la transacción objeto de valoración. Las mercancías utilizadas como referencia deben importarse en las mismas cantidades y al mismo nivel comercial.

Se considerarán mercancías idénticas aquellas que hayan sido producidas en el mismo país y tengan las mismas características, calidad y prestigio. No se considerarán pequeñas diferencias

¹⁷ Artículo 132 del Reglamento Ejecutivo.

¹⁸ Artículo 74 del Código Aduanero de la Unión.

en aspecto, tales como el color de la mercancía, su tamaño o sus etiquetas, si en todo lo demás se ajustan a la definición.

Preferiblemente se utilizarán los valores de transacción de mercancías producidas por el mismo productor que las mercancías objeto de valoración, y solamente en el caso de que éstos no existan se utilizarán valores de mercancías producidas por otra persona.

Para equiparar de forma precisa la transacción a valorar con aquella de mercancías idénticas o similares, se aplicarán ajustes para corregir las siguientes diferencias¹⁹:

- Diferencias imputables a nivel comercial y/o cantidad.
- Diferencias significativas de costes y gastos, entre las mercancías importadas y las idénticas o similares con las que serán comparadas, debido a las posibles diferencias de medios de transporte y distancia recorrida.

En el caso de disponer de más de un valor de transacción de mercancías idénticas o similares, se utilizará el más bajo.

2.2. MÉTODO DEL VALOR DE TRANSACCIÓN DE MERCANCÍAS SIMILARES

Este método es semejante al método del valor de transacción de mercancías idénticas, pero se relajan las condiciones de identidad entre las mercancías objeto de valoración y las utilizadas como comparación.

Se admitirán como mercancías similares las producidas en el mismo país que, pese a no ser iguales en todos los aspectos, sí presenten unas características y composiciones semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones. Las mercancías objeto de comparación y aquellas similares deben ser comercialmente intercambiables, y deberán considerarse su calidad y el prestigio comercial de su marca o productor. Las diferencias imputables entre las mercancías comparadas deberán reflejarse aplicando los ajustes debidos en el valor de transacción.

¹⁹ Artículo 141 del Reglamento Ejecutivo.

2.3. MÉTODO DEDUCTIVO

El método deductivo²⁰, también denominado sustractivo, utiliza el valor de comercialización de la mercancía en el territorio al que las mercancías se importan. A diferencia del resto de métodos, que utilizan datos de las mercancías previos a su importación para determinar el valor en aduana, el método deductivo utiliza datos posteriores a la importación.

El valor en aduana se determina en base al precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión la mayor cantidad total de las mercancías importadas, u otras idénticas o similares, en el mismo estado en el que se importan, y que dichas ventas ocurran en el mismo momento que la importación, en uno cercano o, en su defecto, las que ocurran en un momento posterior con un límite de 90 días de diferencia.

De no poder obtenerse el precio de la forma descrita, puede utilizarse el precio unitario al que se vendan las mercancías importadas tras haber sido objeto de una elaboración o transformación posterior, que requerirá un ajuste para compensar el correspondiente valor añadido por el proceso.

El valor en aduana es lógicamente inferior al precio al que finalmente se venden las mercancías una vez importadas, y dichas diferencias se corregirán aplicando las siguientes deducciones:

1. Márgenes usuales de beneficios cargados, comisiones pagadas habitualmente y gastos generales de marketing, tanto directos como indirectos.
2. Gastos habituales de transporte y seguros, así como otros gastos conexos.
3. Derechos de importación y otros impuestos que deban pagarse en el territorio aduanero de la Unión, tanto por la importación como por las ventas de las mercancías.

No podrá utilizarse cualquier venta para obtener el precio unitario. Concretamente, las siguientes ventas no se tendrán en cuenta:

1. Ventas a un nivel comercial que no sea el primero después de la importación.
2. Ventas a personas vinculadas.
3. Ventas a personas que suministren, de forma gratuita o a precio reducido, bienes y servicios que se hayan introducido en el proceso de producción de la mercancía. Es el caso mencionado en el apartado de ajustes positivos del valor de transacción.
4. Ventas en cantidades insuficientes para poder determinar el precio unitario.

²⁰ Artículo 142 del Reglamento Ejecutivo.

Una vez obtenido el precio unitario de la operación identificada en la que más unidades totales de la misma mercancía se vendan, y aplicadas las deducciones mediante los ajustes descritos, se obtendrá el valor unitario que servirá para determinar el valor aduana de las mercancías importadas objeto de valoración.

2.4. MÉTODO DEL VALOR CALCULADO

El método del valor calculado²¹, también denominado método aditivo, pretende determinar el valor en aduana de las mercancías a partir de los costes, directos e indirectos, de su producción, comercialización y transporte.

Utilizando este método, el valor en aduana de las mercancías importadas se determinará agregando el coste o valor de materiales y operaciones de producción, añadiendo la cantidad habitualmente cargada en concepto de beneficios por la venta de ese tipo de mercancías en el país de origen de las mismas para su exportación y, por último, adicionando los gastos de transporte, carga, manipulación y seguro. En la determinación de estas cuantías se tendrán en cuenta los procedimientos y ajustes descritos en el apartado de ajustes positivos del método del valor de transacción.

2.5. MÉTODO ALTERNATIVO

El método alternativo se utiliza como último recurso, denominación por la que también se conoce a este método, y se aplica cuando no haya sido posible la determinación del valor en aduana utilizando los métodos anteriores²².

El método de último recurso consiste en determinar el valor en aduana utilizando medios razonables que se ajusten a los principios del resto de métodos previamente descritos, aunque relajando sus condiciones. Se utilizará la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, y el valor determinado deberá basarse en los valores en aduana determinados anteriormente, en la medida de lo posible.

²¹ Artículo 143 del Reglamento Ejecutivo.

²² Artículo 144 del Reglamento Ejecutivo.

La normativa también prevé que puedan utilizarse medios razonables ajustándose a las disposiciones generales contenidas en el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y al Acuerdo relativo sobre su Aplicación.

Las pocas restricciones de este método pretenden asegurar que pueda obtenerse un valor en aduana preciso, en la medida de lo posible con la información que se disponga, pero también veta una serie de elementos con los que no podrá determinarse el valor en aduana. Los elementos vetados son los siguientes:

1. Precio de venta en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías que hayan sido producidas dentro del mismo.
2. El valor más alto entre dos posibles.
3. El precio de las mercancías en el mercado nacional del país exportador.
4. Un coste de producción distinto a los valores determinados para mercancías idénticas o similares en el método del valor calculado.
5. Precios de exportación a un tercer país.
6. Valores en aduana mínimos.
7. Valores arbitrarios o ficticios.

IV. INCOTERMS

Los Incoterms, o International Commercial Terms, son cláusulas internacionalmente aceptadas, de tres letras, que establecen un conjunto de reglas y criterios sobre las condiciones comerciales de entrega de las mercancías. El objetivo de los Incoterms es la distribución de gastos y riesgos por anticipado y de forma clara entre la parte compradora y la parte vendedora, evitando así incertidumbres que pueden producirse por distintas costumbres o interpretaciones en las transacciones internacionales. Son de aceptación voluntaria entre las partes, permiten que tanto comprador como vendedor conozcan de antemano cuáles son sus obligaciones y derechos, y permiten a las autoridades aduaneras determinar con exactitud qué gastos deberán incluirse en el precio realmente pagado y poder determinar adecuadamente el valor en aduana de la mercancía.

Los aspectos básicos que regulan los Incoterms son los siguientes:

- Distribución de los gastos de la operación.
- Distribución de los riesgos de la operación, y momento en el que éstos se transmiten de vendedor a comprador.
- Distribución de la obligación de cumplimentar los trámites aduaneros.
- Determinación del lugar de entrega de la mercancía.

Existen 4 divisiones de Incoterms, los grupos E, F, C y D. Estas categorías, y los Incoterms que componen cada una de ellas, son las siguientes:

- Grupo E: Entrega directa a la salida. El vendedor pone, en un local de su propiedad, la mercancía a disposición del comprador, que se encarga del resto.
 - EXW (Ex Works o en fábrica)
- Grupo F: El comprador elige y paga un medio de transporte, y el vendedor se encarga de entregar la mercancía en dicho medio de transporte. Generalmente se utiliza para transporte marítimo. Por tanto, es una entrega indirecta.
 - FOB (Free On Board)
 - FAS (Free Alongside Ship)
 - FCA (Free Carrier)

- Grupo C: También se trata de una entrega indirecta, en la que el vendedor contrata y asume el coste del transporte. Sin embargo, no asume los riesgos de pérdidas o daños a la mercancía que puedan producirse una vez ya se ha efectuado la carga en el medio de transporte.
 - CIF (Cost Insurance Freight)
 - CFR (Cost and Freight)
 - CPT (Carriage Paid To)
 - CIP (Carriage and Insurance Paid)

- Grupo D: El vendedor entrega, directamente, la mercancía en el país de destino, a un punto de llegada pactado. El vendedor soporta todos los gastos y riesgos hasta que la mercancía se transmite en el punto de llegada.
 - DAT (Delivered At Terminal)
 - DDP (Delivered Duty Paid)
 - DAP (Delivered At Place)

V. EL REPRESENTANTE ADUANERO

La figura del representante aduanero es clave en la declaración del valor en aduana y el cumplimiento de los trámites aduaneros correspondientes. El derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero se regulan, tanto en el Código Aduanero de la Unión como, de forma interna y más detallada, en el Real Decreto 335/2010 de 19 de marzo.

Toda persona, física o jurídica, podrá presentar declaraciones en aduana actuando en nombre propio y por cuenta propia, o podrá nombrar a un representante aduanero²³. El representante aduanero permite dos tipos distintos de representación, la representación directa e indirecta. Las dos modalidades de representación se diferencian en que, si bien en ambas modalidades el representante actúa por cuenta ajena, en la representación directa actúa en nombre ajeno y en la representación indirecta actúa en nombre propio.

La distinción entre ambos tipos de representación es de una elevada importancia debido a las consecuencias legales que tienen para el representante. El representante aduanero, en ambas modalidades, será responsable subsidiario de la deuda tributaria²⁴, si bien desde la modificación de 2008²⁵ esta responsabilidad no alcanza a la deuda aduanera, pero sigue alcanzando a las deudas por IVA de importación y por Impuestos Especiales. Si bien la representación directa ya conlleva ciertos riesgos, en el caso de declarar en nombre propio y por cuenta ajena, ejerciendo así una representación indirecta, el riesgo se dispara alarmantemente, pues el deudor de la deuda aduanera es el declarante²⁶ y, en el caso de representación indirecta, codeudor junto a la persona por cuya cuenta se realice la declaración en aduana. Por tanto, en esta situación, el representante pasa a ser responsable del pago del importe de la deuda aduanera, de manera conjunta y solidaria²⁷, junto al representado, si bien esta responsabilidad no alcanzará al pago de los importes por IVA de importación ni al pago de los Impuestos Especiales. Este hecho provoca que los servicios de representación indirecta sean, evidentemente, mucho más costosos que los de representación directa.

El representante aduanero, cuando se relacione con las autoridades aduaneras, deberá declarar estar actuando por cuenta de la persona representada, y deberá indicar el tipo de representación que se está ejerciendo²⁸. La omisión de este hecho, o no poseer el debido poder

²³ Artículo 18 del Código Aduanero de la Unión.

²⁴ Artículo 43.1.e de la Ley 58/2003, General Tributaria.

²⁵ Ley 4/2008

²⁶ Artículo 77.3 del Código Aduanero de la Unión.

²⁷ Artículo 84 del Código Aduanero de la Unión.

²⁸ Artículo 19 del Código Aduanero de la Unión.

de representación, provocará que las autoridades consideren que el representante actúa en nombre propio y por cuenta propia, con las consecuencias y responsabilidades que ello comporta.

También conviene destacar que la deuda aduanera no es producto de una autoliquidación, y por este motivo las posibles infracciones en las que se pueda incurrir serán las reguladas por el artículo 192 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por tanto, incumplir la obligación de declarar las mercancías de forma correcta y completa en aduana e impedir así que la Administración pueda practicar la debida liquidación, constituirá una infracción, clasificada leve, grave o muy grave según lo dispuesto en el artículo antes mencionado. Los importes de las transacciones internacionales suelen ser importantes, y una infracción leve, en la que no exista ocultación, implica una multa pecuniaria del 50 por ciento de la base, proporción elevada que puede provocar un perjuicio económico severo.

VI. DECLARACIÓN EN ADUANA. EL DUA Y EL DV-1.

La declaración ante las autoridades aduaneras de la importación de mercancías y de su correspondiente valor en aduana se realiza con la cumplimentación del Documento Único Administrativo o DUA. El DUA, de importación o de exportación, es un documento imprescindible que debe cumplimentarse y presentarse ante las autoridades aduaneras cuando se realiza una declaración en aduana.

El DUA se utiliza por escrito para realizar la declaración en aduana de las mercancías e incluirlas en un régimen aduanero o para su exportación, debe realizarse en una de las lenguas oficiales de la Unión Europea y los datos que debe incluir, entre otros, son:

- Identificación de los participantes en la operación.
- Destino aduanero.
- Identificación de las mercancías, tanto por su código TARIC, como por su cantidad, peso o volumen.
- Medio de transporte.
- País de origen y de destino.
- Información comercial y financiera, como el Incoterm pactado, el seguro de la mercancía, moneda de facturación, tipo de cambio y valor facturado.
- Documentos asociados y adjuntados al DUA, tales como facturas comerciales, documentos de transporte, contratos, licencias, justificantes, etc.

- Declaración de los impuestos derivados de la importación, es decir, derechos en aduana, Impuesto del Valor Añadido e Impuestos Especiales.

De forma conjunta al DUA, cuando el valor en aduana de las mercancías supere los 10.000 €, y de forma excepcional, si las autoridades aduaneras así lo creyeran conveniente, se presentará la declaración de Valor en Aduana, o modelo DV-1. Ambos documentos están regulados en el Reglamento Delegado.

El DV-1 se utiliza para establecer el precio realmente pagado de las mercancías importadas, determinando así el valor en aduana conforme al método principal del valor de transacción. El modelo permite declarar y determinar las condiciones y circunstancias de determinación del valor de transacción según lo explicado anteriormente. Entre otras cosas, el DV-1 informa de:

- Posible existencia de vinculación ente el comprador y el vendedor y, en caso afirmativo, si la misma ha influido en el precio de las mercancías importadas.
- Posible existencia de restricciones para la cesión o uso de las mercancías por el comprador, diferentes de las aceptadas, previamente descritas.
- Posible existencia de condiciones de las que dependan el precio y de las que no pueda determinarse su valor.

Una vez determinado que se cumplen las condiciones para la aplicación del método del valor de transacción, la siguiente hoja del DV-1 informa sobre el precio pagado por la transacción, el tipo de cambio, y las diferentes cantidades que pueden provocar un ajuste en el valor en aduana, tanto positivo como negativo.

La existencia y aplicación de los ajustes dependerá del Incoterm pactado entre la parte vendedora y la parte compradora que, como se ha visto en el apartado anterior, distribuye las condiciones y gastos entre dichas partes, y de las condiciones o circunstancias adicionales de las que se tengan constancia y se adjunten, debidamente documentadas, al DUA en el momento de la declaración en aduana.

En caso de no reunirse las condiciones de aplicación del método de transacción, el valor en aduana no podrá ser determinado mediante el modelo DV-1, y se determinará de forma interna por las autoridades aduaneras, siguiendo uno de los métodos secundarios descritos, si bien estos casos son residuales y su aplicación no es común.

VII. CASO PRÁCTICO DE DECLARACIÓN Y VALORACIÓN EN ADUANA

Como síntesis del presente trabajo y ejemplo de aplicación de lo explicado en el mismo, proponemos un caso real de importación de mercancías, adjuntando el DUA de importación y el modelo DV-1 de declaración del valor en aduana de una transacción real como Anexo 1, y que servirán de referencia para el próximo apartado.

Los datos que puedan identificar a los participantes en la operación se han eliminado.

1. DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN

La operación que trataremos es una importación de una conocida marca de cerveza mexicana.

Como datos interesantes a comentar incluidos en el DUA de importación podemos destacar:

- País de origen de la mercancía y país de destino, México y España, respectivamente.
- Método de transporte: Buque de carga y su nacionalidad.
- Descripción de las mercancías: 6624 cajas de cerveza, de 24 botellas de 35,5 centilitros cada una, y con una graduación alcohólica del 4,5%.
- Código TARIC de las mercancías, que determinará las medidas aplicadas y los correspondientes derechos en aduana. El código de las mercancías en este ejemplo es 2203000100, que corresponde al Capítulo 22: Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre, englobado en la Sección IV: Productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados.

Si bien aparece indicado en el propio DUA, una búsqueda del código TARIC y la información arancelaria resultante nos informa que el tipo arancelario aplicable a la operación es del 0%. La información arancelaria se adjunta como Anexo 2.

- Régimen aduanero, clave 40: Despacho a consumo con despacho a libre práctica simultáneo de mercancías que no son objeto de entrega exenta del IVA.
- Condiciones de entrega: FOB, es decir, Free On Board, Veracruz. Por tanto, Veracruz es el puerto de embarque, donde se inicia el transporte. Se considera que el vendedor ha realizado la entrega de la mercancía en el momento en el que ésta ha entrado en el buque, designado por el comprador. El comprador corre con todos los gastos y el riesgo de posibles pérdidas o daños a partir de ese momento, además de la obligación de

cumplimentar los debidos trámites aduaneros. De forma general, y cumpliéndose en este caso, se añadirán los costes de transporte y seguro.

- Masa bruta y neta de la mercancía importada, en kg.
- Volumen de mercancía importada, en litros, que servirá como base imponible para calcular el correspondiente impuesto especial.
- Precio pagado por la mercancía importada, o importe facturado: 37.484,84 €.
- Ajustes aplicados: 765,13 €, que corresponden a los gastos de transporte y seguro, de acuerdo con el Incoterm FOB, pactado entre las partes.
- Cálculo de los tributos: Base imponible y tipo impositivo de los tributos aplicables a la operación.

Respecto al documento DV-1, de declaración de valor en aduana, conviene comentar:

- No existe vinculación entre el comprador y el vendedor.
- El precio no depende de otras condiciones que no puedan determinarse.
- No existen cánones ni derechos de licencia que el comprador esté obligado a pagar.
- No existen cuantías que reviertan al vendedor procedentes de la reventa, cesión o utilización de la mercancía.

Adicionalmente se adjunta el modelo C-10, de diligencias complementarias, en el que se establece la determinación de la base imponible del Impuesto del Valor Añadido. Tal y como establece el artículo 83.1 de la Ley 37/1992, sobre el Impuesto del Valor Añadido, la base imponible del impuesto en las importaciones se determinará adicionando al valor en aduana los impuestos, derechos y demás gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del impuesto y los devengados con motivo de la importación (exceptuando el propio IVA) e incluyendo además el resto de gastos accesorios que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Por lo descrito, la base imponible del impuesto en nuestro ejemplo se compone del valor en aduana, los derechos en aduana (a tipo arancelario 0%), la cuota por impuestos especiales y los gastos accesorios de descarga y manipulación de la mercancía.

El cálculo del valor en aduana en esta transacción es realmente sencillo, pues únicamente se ajustan los importes, soportados por el comprador, del transporte y seguro de la mercancía

hasta su despacho en aduana. Pese a la potencial complejidad que puede alcanzar el cálculo del valor en aduana, los casos más comunes son de una facilidad semejante.

2. SUPUESTOS HIPOTÉTICOS ADICIONALES

Debido a la simpleza en el cálculo del valor en aduana de la transacción adjuntada, proponemos unas hipotéticas condiciones adicionales al caso, con objeto de enriquecer el ejemplo y observar los efectos que tendrían en el cálculo, así como su procedimiento.

Las hipótesis propuestas son las siguientes:

1. El comprador ha suministrado, con fecha anterior a la transacción y de forma gratuita, extracto de malta para su incorporación en el proceso de producción de la mercancía importada, por valor de 850 €.
2. De la misma forma, el comprador ha enviado al vendedor, para su uso en el proceso de producción, de forma gratuita y para obtener una variedad determinada de cerveza, dos fermentadores isobáricos producidos en Europa y valorados en 14.350 € la unidad, y en cuya vida útil se estima que produzcan 500.000 litros de cerveza cada uno. Los gastos de transporte de la maquinaria fueron soportados por el productor.
3. Para la correcta instalación de los fermentadores antes mencionados, el comprador contrató los servicios de un ingeniero independiente español para su desplazamiento y supervisión de la operación. Los costes ascendieron a 4.000 €.
4. El vendedor pacta con el comprador un contrato por el que se le abonará un 1% del total del precio de reventa al público.
5. El comprador ha soportado, adicionalmente, 450 € de comisiones, de las cuales 300 € corresponden a comisiones de compra. Ambas están incluidas en la factura.

Las hipótesis sugeridas deberán estar adecuadamente documentadas, con facturas comerciales, contratos, y cualquier documento relevante, que se ir adjuntarán al DUA en el momento de la declaración en aduana²⁹.

²⁹ Artículo 145 del Reglamento Ejecutivo.

2.1. CÁLCULO DEL VALOR EN ADUANA

Considerando las hipotéticas condiciones anteriores, pasamos a determinar el nuevo valor en aduana:

El suministro por parte del comprador de bienes o servicios, de forma gratuita o a precio reducido, al vendedor para su introducción en el proceso de producción de la mercancía objeto de transacción dará lugar a un ajuste positivo. La determinación de la cuantía del ajuste es simple en el caso del extracto de malta, pues al haber sido completamente utilizada en el proceso de producción de la mercancía de este envío, provoca un ajuste positivo por el total de su cuantía, de **+ 850 €**.

Sin embargo, la entrega de los fermentadores y el servicio de ingeniería no se aplica en su totalidad, pues debe imputarse de forma adecuada y distribuirse su coste entre la mercancía total que se prevé obtener con esos medios de producción. Podemos determinar la imputación teniendo en cuenta los datos siguientes:

- Valor a imputar por suministro de herramientas utilizadas en el proceso de producción:
 $14.350 \text{ €} \times 2 = 28.700 \text{ €}$
- Valor a imputar por trabajos de ingeniería necesarios para la producción = 4.000 €
- Puesto que se prevé que la producción resultante de utilizar el inmovilizado entregado es de $500.000 \times 2 = 1$ millón de litros, y la transacción ha constado de 56.436,48 litros, podemos determinar que el porcentaje de valor a imputar en esta transacción será:

	Fermentadores	Trabajos de ingeniería
Mercancía importada	56.436,48 L	56.436,48 L
Producción prevista	1.000.000,00 L	1.000.000,00 L
Proporción a imputar	5,6436 %	5,6436 %

Por tanto, el ajuste en aduana por ambas entregas puede determinarse como:

	Fermentadores	Trabajos de ingeniería
Valor total a imputar	28.700,00 €	4.000,00 €
Proporción a imputar	5,6436%	5,6436%
Ajuste del valor en aduana	+ 1.619,73 €	+ 225,75 €

El contrato por el que se garantiza al vendedor el pago por parte del comprador del 1% del precio de venta al público causará un ajuste positivo en el valor en aduana. Conocemos que el PVP aproximado de una botella de esta cerveza es 1,30 €. Por ello, podemos determinar:

Paquetes enviados	6.624
Botellas por paquete	X 24
Botellas importadas totales	158.976
x PVP / botella	1,30 €
PVP total	206.668,80 €

Y una vez determinado el PVP que espera obtenerse de la reventa de la mercancía, puede calcularse la cantidad que revertirá al vendedor y el ajuste positivo consiguiente:

PVP total	206.668,80 €
Porcentaje que revierte al vendedor	1%
Ajuste del valor en aduana	+ 2.066,69 €

Las comisiones que el comprador ha soportado no supondrán un ajuste positivo en el valor en aduana puesto que ya están incluidas en el importe de la factura, sin embargo, el importe de la comisión de compra no forma parte del valor en aduana, y por tanto se realizará un ajuste negativo de – 300 €.

Una vez determinados los ajustes a aplicar, podemos determinar el nuevo valor en aduana, sin olvidar los ajustes originales por transporte y seguro de 652,68 € y 112,45 € respectivamente:

	Importe
Precio neto declarado	37.484,84 €
Ajustes positivos	
Extracto de malta	+ 850,00 €
Fermentadores	+ 1.619,73 €
Trabajos de ingeniería	+ 225,75 €
Participación del vendedor en beneficios	+ 2.066,69 €
Transporte y seguro	+ 765,13 €
Ajustes negativos	
Comisión de compra	- 300,00 €
Valor en aduana	42.712,13 €

Una vez obtenido el valor en aduana, podemos determinar los derechos en aduana aplicando el tipo arancelario correspondiente, si bien en este caso el tipo es de un 0 %, tal y como se ha comentado previamente y puede comprobarse en el Anexo 2.

2.2. CÁLCULO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA CERVEZA

La base imponible del Impuesto Especial sobre la Cerveza, regulada en el artículo 25 de la Ley 38/1992, se constituye por el volumen de producto acabado expresado en hectolitros. El tipo impositivo aplicable, regulado en el epígrafe 3 del artículo 26.1, es un tipo específico de 9,96 € por hectolitro. Este tipo se aplica a los productos con un grado Plato³⁰ no inferior a 11 y no superior 15. Tal y como se indica en el DUA, el grado Plato de la cerveza importada es 11,30.

Con esta información podemos calcular la cuota del impuesto especial. Recordemos que en el apartado anterior ya determinamos el volumen en litros de la mercancía importada, equivalente a 564,36 hectolitros.

Volumen de la mercancía	564,36 HL
Tipo impositivo	9,96 €/HL
Cuota del Impuesto Especial	5.621,03 €

³⁰ Porcentaje de concentración de sacarosa en la solución, que mide la densidad del mosto o de la cerveza.

2.3. CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La base imponible del IVA de importación se determinará según el artículo 83.1 de la Ley 37/1992, y se adicionarán al valor en aduana, como ya se ha explicado, los impuestos, derechos y demás gravámenes devengados fuera del territorio de aplicación del impuesto y los devengados con motivo de la importación (exceptuando el propio IVA) e incluyendo además el resto de gastos accesorios que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. No debemos olvidar incluir las comisiones de compra que no se añadieron al valor en aduana, puesto que sí forman parte de la base imponible del IVA.

Con estas consideraciones, el cálculo de la cuota del IVA de importación será el siguiente:

	Importe
Valor en aduana	42.712,13 €
Derechos de aduana	- €
Impuesto Especial	5.621,03 €
	48.333,16 €
 Gastos accesorios	
Descarga/G3	264,25 €
Descarga/THC	820,51 €
Comisiones de compra	300,00 €
Base imponible	49.717,92 €
X Tipo Impositivo	21%
Cuota IVA de importación	10.440,76 €

Con este último cálculo habríamos completado el ejemplo hipotético, dando unas pinceladas de las posibilidades que pueden encontrarse utilizando el método del valor de transacción en la determinación del valor en aduana, y cómo éste actúa, junto a los derechos de aduana y los impuestos especiales, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONCLUSIONES

Una vez analizada la metodología de obtención del valor en aduana, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. El estudio del valor en aduana es una interesante introducción a la extensísima normativa aduanera de la Unión Europea y permite comenzar a comprender su funcionamiento y la magnitud de su complejidad.
2. La política aduanera y arancelaria es una herramienta enormemente útil para controlar el flujo de mercancías internacionales, especialmente debido al hecho de que la deuda aduanera se integra a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Si bien el caso práctico estudiado es relativamente simple, como gran parte de las transacciones internacionales, una reflexión sobre los métodos de determinación del valor en aduana rápidamente nos lleva a la conclusión de la dificultad de identificar y valorar correctamente algunos de los ajustes. Este procedimiento es sencillo con ejemplos teóricos, pero puede dificultarse enormemente en un contexto real, especialmente si no se declara toda la información en aduana, ya sea por ocultación o simplemente por omisión.
4. De la misma forma, si bien la teoría de la aplicación de los métodos secundarios es clara, su aplicación en un caso real puede plantear una gran cantidad de interrogantes de difícil respuesta.
5. Pese a las dificultades descritas, la normativa es eficaz para identificar e impedir prácticas de infravaloración del valor en aduana, y su estudio se muestra útil y revelador.

BIBLIOGRAFÍA

Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013.

Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero.

Unión Europea, Export Helpdesk: <http://exporthelp.europa.eu/thdapp/index.htm>

Agencia Estatal de la Administración Tributaria: <http://www.agenciatributaria.es/>

ANEXO 1

Ejemplar para el Destinatario	2 Expedidor / Exportador	N.	1 DECLARACION		17ES00085531388611	
			IM	A		
			3 Formularios	4 List. carga		
			5 Partidas	6 Total bultos	7 Numero de referencia	
			1	6624	001 - 0087182	
	8 Destinatario		9 Responsable financiero			
	N.		N.			
			10 Pais ult. proc.	11 Pais transacc/ proc.	12 Elementos de valor	
					13 P.A.C.	
	14 Declarante / Representante		15 Pais de expedicion / exportacion		15 Cod. P. expedic.	17 Cod. pais dest.
				a MX b	a ES i 28	
16 Pais de origen		17 Pais de destino				
18 Identidad y nacionalidad medio transporte a la llegada		19 Ctr.	20 Condiciones de entrega			
RIO GRANDE EXPRES		1	FOB VERACRUZ			
21 Identidad y nacionalidad medio transporte activo en frontera		22 Divisa e importe total factura	23 Tipo cambio	24 Naturaleza transacc.		
HK		EUR 37484,84		1 1		
25 Modo transporte en frontera	26 Modo transporte interior	27 Lugar de descarga				
1						
28 Datos financieros y bancarios						
29 Aduana de entrada		30 Localizacion de las mercancías				
8		0811 08MAPM				

38.249,97

31 Bultos y descripcion de las mercancías	Marcas y numeracion -N Contenedor(es)- Numero y clase		32 Partida	33 Codigo de las mercancías			
	4 CN FCIU8444402 TCNU5346970 ZCSU8661060 ZCSU8927490		1 N	22030001		00	0A40
	6624 CT ROTULADOS CONTENIENDO :		34 Cod. Pais Origen		35 Masa bruta (Kg)	36 Preferen.	
	CERVEZA. CORO OW EN CAJAS DE 24 BOTELLAS DE 35,50 CL. GRAD		a MX b	96.843		100	
	O ALCOHOLICO ADQUIRIDO DE 4,50% GRADOS, GRADO PLATO 11,30°.		37 REGIMEN		38 Masa neta (Kg)	39 Conting.	
		40.00		56.966,000			
		40 Documento de cargo / Documento precedente					
		X0811757668490001					
		41 Unidades suplement.		42 Precio del articulo	43 Cod.		
		LT 56.436,480		37484,84	ME		
44 Indicac. especiales / Documentos presentados / Certificados y autorizaciones.		N380 BE 9945732272/75/79/80 13042017 E N705 MX ZIMUMEX900828 24042017		Cod. I.E.		45 Ajuste	
		E Y025 ES AEOC10000049EY 02072010 E N934 ES S/N 17052017 E N271 BE S/N 13042017 E C678				+765,13	
		CED.ES.2017.0049817 24052017 E TCB				46 Valor estadístico	
		7002 1084,76 B.IVA: 38249,97+1084,76=39334,73				38249,97	

47 Calculo de los Tributos	Clase	Base imponible	Tipo	Importe	MP	48 Aplazamiento de pago	49 Identificacion deposito
	A00	38.249,970	0,00 %	.000,00			
	0A4	564,360	9,96 E/ HL	5.621,03			
	B00	44.955,760	21,00 %	9.440,71			
Total: 15.061,74						R	080GGA80684111L

51 Aduanas de paso previstas (y país)	50 Obligado principal		N	Firma	C ADUANA DE PARTIDA	
	representado por					
	Lugar y fecha					
52 Garantia no valida para					Cod.	53 Aduana de destino (y país)

J CONTROL POR LA ADUANA DE DESTINO

Resultado

Precintos colocados: Número AUTENTICACION INFORMATICA, ART. 199.2 R.CEE 2454/93

marcas: Fecha de admision 250517 Fecha de levante 250517

Plazo (fecha límite): Numero de C.S.V. ZGSQYE8YY9Z2ULLV

Firma: DISPENSA DE FIRMA

54 Lugar y fecha: BARCELONA 25/05/17

Firma y nombre del declarante/representante

1 NOMBRE Y DIRECCION DEL VENDEDOR (en letras de molde)	PARA USO DE LA ADMINISTRACION	
2 (a) NOMBRE Y DIRECCION DEL COMPRADOR (en letras de molde)		
2 (b) NOMBRE Y DIRECCION DEL DECLARANTE (en letras de molde) SER.ADUANEROS COM EXTERIOR, SA		
OBSERVACION IMPORTANTE Al firmar y presentar esta declaración el declarante se compromete en cuanto a la exactitud y la integridad de la información suministrada en el presente formulario, en cualquiera de sus hojas suplementarias que le acompañan y a la autenticidad de todos los documentos presentados en apoyo. El declarante también se responsabilizará de suministrar la información adicional o la documentación necesaria para establecer el valor en aduana de las mercancías.	3 Condiciones de entrega FOB VERACRUZ	
	4 Número y fecha de la factura	
	5 Número y fecha del contrato	
6 Número y fecha de cualquier resolución aduanera relativa a los apartados 7 a 9.		Márquese con X la casilla adecuada
7 (a) —Existe VINCULACION entre el comprador y vendedor en el sentido del apartado 2 del artículo 143 (*) del Reglamento (CEE) n. 2454/93? En caso negativo, pásese al apartado 8.		☐ SI ☒ NO
(b) —Ha INFLUIDO la vinculación en el precio de las mercancías importadas?		☐ SI ☒ NO
(c) (respuesta facultativa) —Se APROXIMA MUCHO el valor de transacción de las mercancías importadas a algún valor de los mencionados en la letra (b) del apartado 2 del artículo 29 del Reglamento (CEE) n. 2913/92? En caso afirmativo, explíquese con detalle.		☐ SI ☐ NO
8 (a) —Existe RESTRICCIONES para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, distintas de las que : - impongan o exijan la ley o las autoridades en la Comunidad. - limiten la zona geográfica donde pueden revenderse las mercancías, ó - no afecten sustancialmente al valor de las mercancías?		☐ SI ☐ NO
(b) —Dependen la venta o el precio de CONDICIONES ó PRESTACIONES, cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración? Especifíquese la naturaleza de las restricciones, condiciones o prestaciones, según el caso :		☐ SI ☒ NO
Si puede determinarse el valor de las condiciones o prestaciones, indíquese su importe en el apartado 11 (b).		
9 (a) —Existe CANONES y DERECHOS DE LICENCIA relativos a las mercancías importadas que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta?.		☐ SI ☒ NO
(b) —Está la venta condicionada por un acuerdo, según el cual una parte del producto de cualquier REVENTA, CESION ó UTILIZACION posterior de las mercancías importadas, revierta directamente o indirectamente en el vendedor? En caso de respuesta afirmativa a una de las preguntas, especifíquese las condiciones, y si es posible, indíquese los importes de los apartados 15 y 16.		☐ SI ☒ NO

(*) NOTA A LA CASILLA 7

1. SOLO SE CONSIDERARA QUE EXISTE VINCULACION ENTRE LAS PERSONAS EN LOS CASOS SIGUIENTES :
 - (a) si cada una forma parte de la dirección o del Consejo de Administración de la empresa de la otra.
 - (b) si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas.
 - (c) si una es empleada de la otra.
 - (d) si una persona cualquiera posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y de otra;
 - (e) si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra;
 - (f) si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona;
 - (g) si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona;
 - (h) si son miembros de una misma familia;
2. El hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no impide necesariamente el uso del valor de transacción (ver apartado 2 del artículo 29 del Reglamento (CEE) n. 2913/92 así como la nota interpretativa a dicho artículo en el Anexo 23.

10 (a) Número de las hojas complementarias D.V. 1 BIS

 10 (b) Localidad : BARCELONA MARITIMA
 (Fecha): 25.05.17
 Firma:

PARA USO DE LA ADMINISTRACION				
		Partida de orden	Partida de orden	Partida de orden
A. Base de cálculo	1. (a) Precio neto en la MONEDA DE FACTURACION (precio efectivamente pagado o por pagar en el momento a considerar para la determinación del valor en aduana).....	37,484,84		
	(b) Pagos indirectos -véase apartado 8 (b) (Tipo de cambio 1,00000)			
	12. Total A EN MONEDA NACIONAL.	37,484,84		
B. ADICIONES. Importes en MONEDA NACIONAL NO INCLUIDOS en A (*)	13. Costos soportados por el comprador			
	(a) Comisiones, excepto las comisiones de compra			
	(b) Gastos de corretaje			
	(c) Envases y embalajes			
	14. Bienes y Servicios suministrados por el comprador gratuitamente o a precio reducido, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas. :			
	Los valores indicados se repartirán, si llega el caso, de manera adecuada.			
	(a) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.....			
	(b) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.....			
	(c) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.....			
	(d) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Comunidad y necesarios para la producción de las mercancías importadas			
	15. Cánones y derechos de licencia -véase apartado 9(a).....			
	16. Producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior, que revierta al vendedor -véase apartado 9(b)			
	17. Gastos de entrega hasta(lugar de introducción)	652,68		
	(a) Gastos de transporte			
	(b) Gastos de carga y manipulación			
	(c) Seguro	112,45		
	Total B	765,13		
C. DEDUCCIONES. Importe EN MONEDA NACIONAL INCLUIDOS en A (*)	19 Gastos de transporte posteriores a la llegada al lugar de introducción.....			
	20 Gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizada después de la importación			
	21 Otros gastos (especifíquense)			
	22 Derechos de aduanas y otros gravámenes pagaderos en la Comunidad como consecuencia de la importación o de la venta de las mercancías.....			
	Total C			
24 VALOR DECLARADO (A+B-C).....		38.249,97		
(*) Cuando los importes son pagaderos en MONEDA EXTRANJERA, Indíquese aquí el importe en la moneda extranjera y el tipo de cambio relativo a cada elemento y partida de orden.				
Referencia		Importe	Tipo de cambio	

BASE DEL IMPUESTO DEL VALOR AÑADIDO

Expediente : 1- 87.182
Declaración : 17ES00085531388611
Importador :
Aduana de Despacho : 000811
Numero Bultos : 6.624
Peso Bruto : 96.843 Kgs.

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA BASE DEL IVA

EUROS

Valor en Aduana	38.249,97
Aranceles	
Impuestos Especiales	5.621,03

GASTOS ACCESORIOS

DESCARGA/G3	264,25
DESCARGA/THC	820,51

TOTAL BASE

44.955,76

BARCELONA 25/05/2017
LS

ANEXO 2

Información TARiC [\[Mostrar\]](#) La fecha de referencia es 09-06-2017 Última actualización: 08-06-2017

Código de las mercancías: 2203000100

SECCIÓN IV PRODUCTOS DE LAS INDUSTRIAS ALIMENTARIAS; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOHÓLICOS Y VINAGRE; TABACO Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO ELABORADOS

CAPÍTULO 22 BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOHÓLICOS Y VINAGRE

2203 Cerveza de malta : (TN701)

- En recipientes de contenido inferior o igual a 10 l :

2203 00 01 ▼ - - En botellas

ERGA OMNES (ERGA OMNES)

→| Control de las importaciones de productos ecológicos (01-01-2017 -) [R0834/07](#)
(CD808)

Excepto Suiza (CH) , Islandia (IS) , Liechtenstein (LI)
, Noruega (NO)

[\[Mostrar las condiciones\]](#)

→| Derecho terceros países (01-07-2002 -) : 0 % [R2388/00](#)

Andorra (AD)

→| Preferencias arancelarias (01-01-1998 -) : 0 % [D0680/90](#)

Egipto (EG)

→| Preferencias arancelarias (01-06-2010 -) : 0 % [D0240/10](#)

Marruecos (MA)

→| Preferencias arancelarias (01-10-2012 -) : 0 % [D0497/12](#)

ERGA OMNES (ERGA OMNES)

↔| Declaración de la subpartida sujeta a restricciones (peso neto/unidad suplementaria) (01-02-2014 -) [R2913/92](#)
(CD651)

[\[Mostrar las condiciones\]](#)

↔| Unidad suplementaria (01-01-2008 -) : I [R2658/87](#)

Alto

CD651 Solo se permite la declaración con este código de mercancía si se respeta el valor de referencia (peso neto/unidad suplementaria o valor/peso neto o valor/unidad suplementaria). De no ser así, verifique los valores correspondientes y efectúe las correcciones necesarias. En caso contrario, se debe declarar otro código de mercancía

CD808 En caso de que las mercancías lleven en su etiquetado, publicidad o documentos de acompañamiento una referencia a que se han producido ecológicamente, el declarante deberá presentar el certificado de control C644 de conformidad con el artículo 33, apartado 1, letra d), del Reglamento (CE) n.º 834/2007 (productos equivalentes). Si las mercancías no son productos equivalentes, deberá indicarse el código Y929.
Sin perjuicio de las posibles medidas o actuaciones emprendidas con arreglo al artículo 30 del Reglamento (CE) n.º 834/2007 y/o al artículo 85 del Reglamento (CE) n.º 889/2008, el despacho a libre práctica en la Comunidad de productos que no cumplan lo dispuesto en el Reglamento mencionado anteriormente quedará supeditado a que se suprima del etiquetado, la publicidad y los documentos de acompañamiento toda referencia a que se han producido ecológicamente.