



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

EXPEDIENTE N° : 2018012915
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Control Aduanero
FECHA : Lima, 28 de octubre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de División N° 000 323200/2018-000090 emitida el 28 de junio de 2018 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, que declaró infundado el recurso de reclamación contra las Resoluciones de División N° 000 323100/2017-000038 y 000 323100/2017-000039 ambas de 05 de setiembre de 2017, con las que se dispone el reembolso de lo indebidamente restituido, al haberse determinado el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios en la Solicitud de Restitución de Derechos N° _____ y la aplicación de la sanción de multa por la infracción prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. A través de la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° _____¹, la recurrente solicitó acogerse al régimen de Drawback por la exportación de pota congelada².
2. Mediante la Carta de Presentación N° _____ (foja 02) de fecha 24 de julio de 2017, la Administración Aduanera notificó a la recurrente que iniciaría acciones de fiscalización respecto de la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios citada anteriormente, en el marco del Programa de Inspección N° _____
3. Como consecuencia de la fiscalización realizada, la Administración Aduanera determinó que la recurrente se acogió indebidamente a dicho régimen, según el Resultado de Requerimiento N° _____ emitido el 28 de agosto de 2017 (fojas 581-587), llegando a la siguiente incidencia general detectada: "La materia prima adquirida no corresponde a la que fue trasladada para su proceso productivo", por los siguientes motivos:
 - Incidencia 1A: No acreditar la adquisición y el traslado de la materia prima de los productos exportados materia de Drawback.
 - Incidencia 1B: El alquiler de la planta de congelado es de fecha posterior a la fecha de embarque de los productos exportados.
4. Mediante las Resoluciones de División N° 000 323100/2017-000038 y 000 323100/2017-000039 ambas de 05 de setiembre de 2017, la Administración Aduanera resolvió, respectivamente, lo siguiente:
 - Ordenar el reembolso de lo indebidamente restituido al haberse determinado el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios en la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° _____ por la suma total de S/ 36 808.44 (Treinta y seis mil ochocientos ocho y 44/100 soles).
 - Imponer una sanción de multa total ascendente a S/ 18 404,22 (Dieciocho mil cuatrocientos cuatro y 22/100 soles) por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, al no haberse acreditado los requisitos y condiciones para acogerse al régimen de Drawback correspondiente a la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° _____

¹ Relacionada a las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° _____

² Bajo la forma de filetes, tentáculos, aletas y tronco.



Tribunal Fiscal

Nº 09794-A-2019

5. Con el Expediente N° _____ de fecha 10 de octubre de 2017, la recurrente interpone recurso de reclamación contra la Resolución de División N° 000 323100/2017-000038 contra el reembolso por el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios. Asimismo, mediante Expediente N° _____ de fecha 18 de octubre de 2017 la recurrente interpone recurso de reclamación contra la Resolución de División N° 000 323100/2017-000039 contra la multa³ equivalente al 50% del monto restituido por consignar datos incorrectos o no acreditar las condiciones y requisitos para acogerse al régimen de Drawback.
6. Mediante Resolución de División N° 000 323200/2018-000090, la Administración Aduanera declaró infundado el recurso de reclamación contra las Resoluciones de División N° 000 323100/2017-000038 y 000 323100/2017-000039, ambas de 05 de setiembre de 2017.
7. A través del Expediente N° _____ de fecha 26 de julio de 2018, la recurrente interpuso recurso de apelación (fojas 684-700) contra la Resolución de División N° 000 323200/2018-000090, el cual fue elevado a esta instancia mediante Oficio N° _____ (foja 713);

Que por tanto, la materia de grado consiste en verificar: (i) Si la recurrente se acogió válidamente o no al régimen de restitución de derechos arancelarios (Drawback) en la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° _____ y (ii) Si corresponde que se aplique la sanción de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053;

1. Del acogimiento a la restitución de derechos arancelarios: Reembolso de lo indebidamente restituido:

Que con relación al marco normativo aplicable, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 prevé que el Drawback es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción;

Que adicionalmente, el artículo 83 de la mencionada Ley General de Aduanas señala que por Decreto Supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria. En concordancia con lo anterior, el Decreto Supremo N° 104-95-EF aprobó el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios;

Que en sintonía con las disposiciones precitadas, el artículo 1 del Decreto Supremo N° 104-95-EF establece que son beneficiarios del Drawback las empresas productoras-exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado;

Que asimismo, por efecto de lo dispuesto en el artículo 13 del citado dispositivo se debe tener en cuenta que es empresa productora - exportadora: "*Aquella empresa constituida en el país, que importe o haya importado, a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en el bien exportado*"; y que deben ser considerados como insumos, las materias primas, y dentro de éstas, los envases necesarios para la conservación y transporte del producto exportado;

Que en específico, conforme al artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF: "*Podrán ser beneficiarios del régimen de drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.*";

³ Dicha multa fue materia de cancelación mediante Liquidación de Cobranza N° _____

(foja 636).



Tribunal Fiscal

Nº 09794-A-2019

Que de acuerdo a esta norma legal tienen derecho de beneficiarse con el régimen de Drawback, las empresas exportadoras que se encuentren en los siguientes supuestos:

- Empresa exportadora que importe mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien materia de exportación.
- Empresa exportadora que importe a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado.
- Empresa exportadora que elabore mercancías con insumos o materias primas importadas adquiridas de proveedores locales;

Que en concordancia con lo señalado, el artículo 3 de la Resolución Ministerial Nº 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial Nº 195-95-EF, establece que complementariamente a la solicitud que debe presentar la empresa productora exportadora, ésta deberá adjuntar con carácter de declaración jurada, para admisión a trámite, lo siguiente:

- En el caso de importación directa: Copia simple de la Declaración de Importación y de la Hoja de Liquidación de tributos, debidamente cancelados.
- En el caso de compras internas de mercancías importadas por terceros: Copia de la Factura del proveedor, la misma que deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de comprobantes de Pago.
- En el caso de producción o elaboración por encargo: Copia de la Factura que acredite el servicio prestado;

Que considerando los elementos expuestos, es relevante tener en cuenta que de conformidad con lo establecido en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual⁴, el vocablo "producción" significa el proceso de transformación de las materias primas. Por su parte, para la Enciclopedia Jurídica Omeba⁵ tal acepción versa sobre la serie de procedimientos humanos con que se hace efectiva o se acrece la utilidad de las cosas materiales;

Que asimismo, se debe señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Resolución Ministerial Nº 195-95-EF, el beneficiario del régimen de Drawback debe acreditar la calidad de productor-exportador de la mercancía, esto es, que debe acreditar que produjo la mercancía en su totalidad y no sólo una parte de ella, es decir, que participó en todas las etapas del proceso productivo, ya que no corresponde distinguir donde la ley no distingue;

Que de lo señalado en el considerando anterior no afecta el derecho del beneficiario de acreditar su condición de productor de la mercancía cuando encarga parte o toda la producción a un tercero, en cuyo caso, el beneficiario se encuentra obligado a probar la prestación de dicho servicio, de conformidad con el numeral 3 del artículo 3 de la Resolución Ministerial Nº 138-95-EF/15, es decir, con la copia de la factura que acredite el servicio prestado;

Que conforme a lo indicado, es claro que para acogerse al régimen de Drawback no basta que el beneficiario acredite la exportación de mercancía en cuya producción se haya utilizado o consumido insumos, materias primas, productos intermedios o partes y piezas de recambio importadas, sino que para ello tiene que probar que fue él quien produjo la mercancía exportada, ya sea que lo haya hecho directamente o haya encargado el servicio de producción a terceros, debiendo en éste último caso acreditar de forma indubitable que acordó con un tercero la prestación del servicio de producción y que con motivo de dicho acuerdo el tercero le prestó efectivamente dicho servicio, lo que la Administración Aduanera se encuentra facultada a verificar en ejercicio de la Potestad Aduanera;

⁴ Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, autor Guillermo Cabanellas, 21ª Edición, Editorial Heliasta SRL Bs. As. Argentina, año 1989, página 444.

⁵ Diccionario Jurídico Omeba, Tomo XXIII, Editorial Driskill S.A., Bs. As. Argentina, página 237.



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

Que es necesario agregar que cuando la producción de la mercancía es realizada por el beneficiario del régimen de manera directa y también cuando la realiza de manera indirecta, es decir, encarga la producción a un tercero, la producción que realiza el beneficiario del régimen o el servicio que el tercero le presta al beneficiario, es uno de los eventos que generan la posibilidad de acceder a los beneficios del régimen de Drawback, de manera que la Administración Aduanera está facultada a verificar si dicha producción directa o dicho servicio encargado a tercero, se ha cumplido realmente y el beneficiario obligado a probarlo, pudiendo verificar entre otros aspectos, si el beneficiario o el tercero, según corresponda, a la fecha en que se realizó el proceso productivo, contaba con la materia prima, la maquinaria y el personal necesario para realizar la producción o prestar el servicio de producción, ya que de lo contrario sería materialmente imposible que dicha producción o servicio de producción se realicen;

Que otro elemento a considerar, está relacionado al criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04290-A-2014, por el cual los usuarios del servicio aduanero tienen derecho a acceder al régimen de Drawback cuando el costo de producción de los bienes que exportan se vea incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas, que se encuentren materialmente incorporados en dichos bienes, pudiendo realizarse tal incorporación por procedimiento físico o químico;

Que complementando lo precedente, siendo un requisito para el acogimiento al régimen de Drawback que el costo de producción de la mercancía exportada se haya incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de insumos incorporados o consumidos en su producción, es evidente que para dar cumplimiento a éste, es necesario que dichos insumos estén físicamente en el lugar en que la mercancía exportada es producida, según la etapa del proceso productivo en el que se incorporan o consumen;

Que respecto de la emisión de las guías de remisión, se debe precisar que los numerales 1, 2.1 y 2.2 del artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, texto vigente a la fecha de acontecidos los hechos, disponían lo siguiente:

1. *La guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto en el artículo 21 del presente reglamento.*
2. *El traslado de bienes para efecto de lo dispuesto en el presente capítulo, se realiza a través de las siguientes modalidades:*
 - 2.1. *Transporte privado, cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18 del presente reglamento, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero.*
Por excepción, se considera transporte privado aquel que es prestado en el ámbito provincial para el reparto o distribución exclusiva de bienes en vehículos de propiedad del fabricante o productor de los bienes repartidos o distribuidos, tomados en arrendamiento por el que realiza la actividad de reparto o distribución.
 - 2.2. *Transporte público, cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.”;*

Que complementando lo anterior, los numerales 1 y 2 del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Pago en mención establecen la siguiente salvedad:

1. *Durante el traslado de bienes bajo la modalidad de transporte privado, no se exigirá guía de remisión del remitente en los siguientes casos: 1.1. En la venta de bienes, cuando el traslado sea realizado por el comprador y éste haya adquirido la propiedad o posesión de los bienes al inicio del traslado. En este caso, el original de la factura podrá sustentar el traslado, siempre que previamente al traslado de los bienes, el vendedor al momento de emitir el comprobante de pago, consigne las direcciones del punto de partida y punto de llegada. (...)*
2. *Durante el traslado de bienes bajo la modalidad de transporte público, no se exigirá guía de remisión del remitente en el traslado de bienes realizado desde la ZOFRATACNA hasta la Zona Comercial de Tacna. (...). Son de aplicación las demás disposiciones contenidas en el numeral 1.2 del presente artículo.”;*



Tribunal Fiscal

Nº 09794-A-2019

Que en lo concerniente a la guía de remisión- remitente, los numerales 1.1 y 1.11 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago señalan que las guías de remisión del remitente debe contener la siguiente información:

“1. GUÍA DE REMISIÓN DEL REMITENTE

En el caso de la guía de remisión emitida por el propietario, poseedor de los bienes o alguno de los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18 del presente reglamento, independientemente de que el transporte se realice bajo la modalidad de transporte privado o público, ésta deberá contener la siguiente información:

INFORMACIÓN IMPRESA

1.1 Datos de identificación del remitente:

- Apellidos y nombres, o denominación o razón social. Adicionalmente, los contribuyentes que generen rentas de tercera categoría deberán consignar su nombre comercial, si lo tuvieran.
- Dirección del domicilio fiscal y del establecimiento donde esté localizado el punto de emisión. Podrá consignarse la totalidad de direcciones de los diversos establecimientos que posee el contribuyente.
- Número de RUC.

(...)

1.11 Datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor:

- Marca y número de placa del vehículo. De tratarse de una combinación se indicará el número de placa del camión, remolque, tracto remolcador y/o semirremolque, según corresponda.
- Número(s) de licencia(s) de conducir.”;

Que adicionalmente, los numerales 2.1, 2.7, 2.8, 2.9, 2.11, 2.13 y 2.15 del referido artículo 19 precisan que la guía de remisión que emita el transportista deberá contener a título de información impresa de los datos del transportista – nombres, apellidos o denominación o razón social–; dirección del domicilio fiscal y establecimiento donde esté localizado el punto de emisión; y el número de registro otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones al sujeto que presta el servicio de transporte, en el caso que por lo menos uno de sus vehículos propios o tomados en arrendamiento financiero tuviera una capacidad de carga útil mayor a dos toneladas métricas (2 TM); distrito y departamento del punto de partida y llegada; datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor; número de licencia de conducir; la serie y número de guía de remisión del remitente; fecha de inicio del traslado; datos del bien transportado describiendo detalladamente el bien, indicando el nombre y características, cantidad y peso total, unidad de medida; datos de identificación del destinatario;

Que por su parte, el literal d) del artículo 2º del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que las liquidaciones de cobranza se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho Reglamento;

Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 4º y numeral 1.3 del artículo 6º del referido Reglamento, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC;

Que al respecto, se debe tener en cuenta los reiterados pronunciamientos de esta Sala Colegiada se estableció que las guías de remisión emitidas con arreglo a Ley constituyen los elementos de juicio de carácter objetivo (idóneo conforme la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02456-A-2012) que pueden demostrar el traslado de los insumos importados o la materia prima al local en el que se lleva a cabo el proceso de producción;



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

Que por ello, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01491-A-2016 se ha establecido que si el insumo importado o una materia prima nacional es adquirida localmente de terceros, el beneficiario se encuentra obligado a acreditar tal adquisición con la factura respectiva y su traslado efectivo hasta el lugar de producción donde se incorporará o consumirá. Evidentemente, el referido traslado debe ser probado con las correspondientes facturas y guías de remisión, las que deberán tener información correcta y cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, ya que de lo contrario, tales documentos carecerán de mérito probatorio suficiente;

Que así, las guías de remisión que no cumplen los requisitos mencionados, no pueden probar que los insumos o las materias primas fueron trasladados y que se encontraban físicamente en el lugar de producción donde debía incorporarse o consumirse, de manera que sería materialmente imposible que el beneficiario del régimen realice un proceso productivo, siendo este último el requisito del régimen de Drawback que no se cumpliría. Lo mismo se produce cuando se trata de la mercancía exportada producida por encargo, ya que se debe acreditar con la respectiva factura y guía de remisión la entrega del producto que hace el tercero al beneficiario del régimen;

Que en atención a las obligaciones y deberes en mención, el artículo 4 de la Resolución Ministerial N° 195-95-EF señala que la Administración Aduanera fiscalizará en forma aleatoria y posterior, el cumplimiento de las obligaciones a cargo del solicitante. Para tal efecto, las empresas productoras-exportadoras deberán contar con la documentación e información necesarias que sustenten la solicitud de restitución;

Que en el presente caso, de los actuados se evidencia que mediante la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° _____ la recurrente formuló el acogimiento al régimen de Drawback por la exportación de pota congelada a través de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° _____

Que la recurrente respecto de la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios bajo análisis, declaró que estuvo a cargo de la producción de las mercancías exportadas, y finalmente de la exportación, detallando las siguientes etapas del proceso productivo⁶ (fojas 304-306):

- Recepción de materia prima (para tentáculo, aleta y tubo de pota).- En un ambiente enfriado. Las paredes y techos consistirán en paneles y techos con dos caras de acero de 0.5 mm de espesor. El piso de las salas de recepción se construirá sobre 1.30 m sobre el nivel del piso del estacionamiento de camiones con conexión de red de agua exterior adyacente a la plataforma de recepción. Puede aplicar planta de hielo.
- Seleccionado y clasificado (para tentáculo, aleta y tubo de pota). Se separa la cabeza y vísceras y se clasifica en tentáculo, aletas y tubo, en un ambiente bajo operaciones con agua y cloro.
- Almacenamiento refrigerado (para tentáculo aleta y tubo de pota).- En contenedores de 500 a 1000 Kg. para mantenerlo a $\leq 2^{\circ}$.
- Corte, pesado pre cocido, enfriamiento, drenado pesado, lavado, plaqueo/envasado, congelado y empaque (para tentáculo y aleta de pota).- En esta etapa existen diversas formas de pelado, fileteado, lavado, laminado, troquelado, corte, codificado, aditivado, escaldado, poniéndose sobre planchas y bandejas, y se envían a un túnel de congelamiento de menos 18° hasta su salida a los vehículos de recojo.
- Destinado a mixtura (para tentáculo y aleta de pota)
- Destinado a filete, anilla, botones, trozos, tabletas, rabas, cubos y recortes.(para tubos de pota)

Que en ese contexto, corresponde analizar la incidencia correspondiente a "La materia prima adquirida no corresponde a la que fue trasladada para su proceso productivo" detectada por la Administración

⁶ La recurrente señaló que el proceso productivo se realizó en la planta ubicada en _____ según contrato de fecha 24 de abril de 2017 (fojas 290-298) suscrito con _____



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

Aduanera que sustenta las razones por las cuáles la recurrente no cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF para acogerse al régimen del Drawback, sobre la base de los siguientes motivos:

- Incidencia 1A: No acreditar la adquisición y el traslado de la materia prima de los productos exportados materia de Drawback.
- Incidencia 1B: El alquiler de la planta de congelado es de fecha posterior a la fecha de embarque de los productos exportados materia de Drawback.
- Incidencia 1A: No acreditar la adquisición y el traslado de la materia prima de los productos exportados materia de Drawback.

Que con relación a que la recurrente no acreditó la adquisición y el traslado de la materia prima del producto exportado, de acuerdo a lo señalado por la Administración Aduanera a través del Cuadro N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 586), las compras de la materia prima (pota) efectuadas a través de liquidaciones de compra se realizaron entre el 16 de enero al 27 de febrero de 2017, mientras que el traslado del vendedor hacia la recurrente (a partir de las fechas de las guías) se produjo en diciembre de 2016, careciendo de secuencia lógica que la materia prima primero se traslade y luego se adquiera, tal como se desprende de las fechas de las liquidaciones de compra y de la guías de remisión detalladas en el Cuadro N° 3 del Resultado del Requerimiento N° (foja 584);

Que al respecto, la recurrente alega que las guías de remisión que describe la Administración como los documentos que acreditan el traslado de la materia prima (diciembre de 2016), no son las que constan en el Cuadro N° 3 del Resultado del Requerimiento N° sino que son otras guías descritas en fojas 579, emitidas entre el 17 de enero al 28 de febrero de 2107, es decir habrían sido trasladadas luego de su adquisición, efectuadas a través de las referidas liquidaciones de compra, por lo que sí habría secuencia lógica;

Que la Administración Aduanera señala que no existe correlación entre la información consignada en las liquidaciones de compra que sustentan la compra de la materia prima (pota) con las nuevas guías de remisión presentadas por la recurrente en su recurso de reclamación, en vista que las cantidades compradas difieren de las cantidades trasladadas y procesadas, y en algunos casos, no se señala el lugar de la operación. Así por ejemplo, en la compra efectuada a (sin RUC) a través de la Liquidación de Compra N° se compró 20 941 TM de pota entera, sin que se señale lugar de la operación, mientras que se procesó 33 953 TM de pota. En el caso de la compra a través de cinco Liquidaciones de Compra: N° se adquiere 41 104 TM de pota fresca refrigerada, sin señalar lugar de la operación y según Factura de procesamiento N° emitida por se procesaron 32 410 TM de pota. Por su parte, la compra de la materia prima a la empresa a través de la Factura N° de fecha 24 de febrero de 2017, resulta ilegible visualizar la compra de 8 196 TM, procesándose en este caso, pota por 6 620 TM;

Que con relación a las adquisiciones de materias primas que se incorporan en el proceso productivo de las mercancías exportadas, éstas pueden acreditarse a través de comprobantes de pago, entre ellos, las liquidaciones de compra, en aplicación del literal d) del artículo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, siendo oportuno precisar, que las personas naturales o jurídicas, se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la pesca artesanal, entre otros, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC, en virtud al numeral 1.3 del artículo 6 del citado Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo exigible además que tales liquidaciones deban cumplir con todos los requisitos para ser considerados comprobantes de pago según lo señalado en el Reglamento respectivo;

7



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

Que por ello, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01491-A-2016 se ha establecido que si el insumo importado o una materia prima nacional es adquirida localmente de terceros, el beneficiario se encuentra obligado a acreditar tal adquisición con la factura respectiva (entiéndase también liquidaciones de compra, de corresponder) y su traslado efectivo hasta el lugar de producción donde se incorporará o consumirá. Evidentemente, el referido traslado debe ser probado con las correspondientes facturas y guías de remisión, las que deberán tener información correcta y cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, ya que de lo contrario, tales documentos carecerán de mérito probatorio suficiente;

Que así, las liquidaciones de compra, facturas y/o guías de remisión que no cumplen los requisitos mencionados no pueden probar que los insumos o las materias primas fueron trasladados y que se encontraban físicamente en el lugar de producción donde debía incorporarse o consumirse, de manera que sería materialmente imposible que el beneficiario del régimen realice un proceso productivo, siendo este último el requisito del régimen de Drawback que no se cumpliría;

Que en atención a las obligaciones y deberes en mención, la Administración Aduanera fiscaliza en forma aleatoria y posterior, el cumplimiento de las obligaciones a cargo del solicitante. Para tal efecto, las empresas productoras-exportadoras deberán contar con la documentación e información necesarias que sustenten la solicitud de restitución, al amparo de la potestad aduanera contemplada en el artículo 164 de la Ley General de Aduanas;

Que con relación a la incorporación de materia prima nacional en la producción de mercancías exportadas, debe tenerse presente lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08697-A-2016, publicada el 29 de setiembre de 2016, que constituye precedente de observancia obligatoria, el cual ha establecido el siguiente criterio: *"Cuando la declaración aduanera de la mercancía exportada que se acoge al régimen del drawback fue seleccionada a canal de control rojo y no hubieran incidencias en dicha diligencia respecto al uso de la materia prima nacional con la que se habría producido la mercancía exportada, no procede que en una fiscalización posterior la Administración Aduanera cuestione ese aspecto, siempre que en ésta no se cuestione el traslado de las mercancías exportadas desde el local de producción hasta la zona primaria previa a su exportación. En cambio, si la declaración aduanera de la mercancía exportada fue seleccionada a canal de control naranja, si procederá dicho cuestionamiento."*;

Que en esa línea argumentativa, considerando que las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° [redacted] sujetas al beneficio fueron seleccionadas al canal de control naranja, se advierte que en los despachos de exportación la recurrente no tuvo la oportunidad de acreditar su condición de productor-exportador de las mercancías exportadas, por ello, resulta amparable que en el marco de un procedimiento de fiscalización se verifique que la recurrente cumplió tal condición respecto de la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° [redacted] y por ende, la Administración Aduanera cuestione la utilización de la materia prima utilizada para la producción de las mercancías exportadas;

Que para tal efecto, las guías de remisión -remite y guías de remisión -transportista son los documentos idóneos para acreditar el traslado de las materias primas al centro de producción, los que se complementa con los demás documentos presentados; por tal razón, dichas guías deben consignar información correcta y además cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y sus modificatorias;

Que asimismo, las liquidaciones de compra utilizadas para la adquisición de la materia prima se emitieron sin incluir datos sobre el lugar de la operación, así como el hecho que la cantidad trasladada de las materias primas no coincide con la cantidad de mercancía procesada, se haya presentado copia no legible de la factura de adquisición del proveedor, resta fehaciencia a la realidad de la operación de producción e incorporación de la materia prima al producto exportado y, a pesar de que la recurrente tiene



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

la carga de la prueba, argumenta que pudo presentar otras copias si hubieran sido requeridas, o que la razón de la inconsistencia sobre la cantidad producida y transportada se debía al proceso de eviscerado, omitiendo adjuntar documentación al respecto que fundamente dicha aseveración;

Que en consecuencia, la recurrente no acreditó el traslado efectivo de las materias primas al centro de producción conforme lo exigen los artículos 17, 18 y 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, sin que se evidencie alguno de los supuestos de excepción contemplados en su artículo 21, aspecto que no constituye un formalismo sino que se trata de un aspecto sustancial para el acogimiento al Drawback a propósito de sustentar que tales materias primas fueron utilizadas para la producción de las mercancías exportadas y que incrementaron su costo de producción;

- Incidencia 1B: El alquiler de la planta de congelado es de fecha posterior a la fecha de embarque de los productos exportados materia de Drawback.

Que consta en los actuados que el proceso productivo de las mercancías exportadas se realizó de conformidad con el Flujograma del Proceso productivo, el cual describe las siguientes etapas del proceso productivo de la pota congelada exportada a través de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° Recepción de materia prima, seleccionado y clasificado, almacenamiento refrigerado, corte, pesado pre cocido, enfriamiento, drenado pesado, lavado, plaqueo/envasado, congelado y empaque;

Que el proceso productivo se llevó a cabo por la empresa ubicada en la planta de congelado de la empresa y al respecto se emitieron los comprobantes de alquiler durante los meses de marzo, abril, mayo, junio y julio de 2017, según consta en el Cuadro N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 583) mientras que los embarques del producto exportado sujeto a Drawback fueron durante los meses de febrero y marzo de 2017, es decir, la fecha de embarque es anterior a la fecha de emisión de los comprobantes de alquiler de la planta de procesamiento;

Que asimismo, según consta de las facturas de servicio de producción (foja 585), el proceso productivo se llevó a cabo durante los meses de enero y febrero de 2017, es decir, en un momento anterior a la emisión de los comprobantes de alquiler de la planta;

Que a partir del Contrato de producción por encargo, suscrito entre la recurrente, las empresas (fojas 290-298), se concluye que tiene fecha 24 de abril de 2017 es decir, estuvo vigente en un momento posterior al procesamiento de los productos materia de exportación (enero y febrero de 2017);

Que en ese mismo sentido, según se concluye de la Cláusula 4.1 del mencionado contrato, este sólo ampara operaciones al interior de la planta después de su vigencia, es decir, después del 24 de abril de 2017;

Que al respecto, la recurrente menciona que la omisión al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como son los comprobantes de alquiler de la planta, no es una obligación atribuible a ella;

Que de lo expuesto, se deduce que no es posible que la recurrente haya elaborado los productos exportados en el lugar de producción designado por ella misma, ya que no existe secuencia cronológica entre la producción de los productos exportados y el embarque de éstos (entre enero y marzo de 2017), y la vigencia del contrato de alquiler de la planta (abril de 2017);

Que en cuanto a que la falta de coincidencia entre la fecha de los comprobantes de alquiler de la planta emitidos después del embarque de los productos procesados en sus instalaciones, la recurrente menciona que este hecho no es atribuible a ella, sin embargo, consta en los actuados que ella fue quien participó en la suscripción del contrato de producción y fue quien solicitó el Drawback de los productos de exportación que se procesaron en dicha planta, siendo responsable del sustento documentario del procesamiento de las mercancías sujetas al referido beneficio;



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

Que del análisis integral de los argumentos y medios probatorios se concluye, que la recurrente no acreditó el traslado, recepción y utilización de la materia prima que fuera utilizada en la producción de las mercancías exportadas, ni tampoco pudo sustentar haber estado a cargo del proceso productivo, ya que el contrato de producción por encargo se encontró vigente desde abril de 2017, fecha posterior a la efectiva prestación del servicio de producción por encargo y embarque respectivo, por consiguiente, no permite sustentar la incorporación de la materia prima necesaria para la producción de los bienes exportados;

Que por los fundamentos vertidos precedentemente se colige que la recurrente se acogió indebidamente a la restitución de derechos arancelarios, y en consecuencia, el mandato de la Administración Aduanera que ordena reembolsar lo indebidamente restituido se encuentra arreglado a Ley, y por ende, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo;

II. De la multa por acogimiento indebido al régimen de Drawback

Que en cuanto al marco normativo relacionado con la multa aplicada en este caso, el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, establece lo siguiente: "*Cometen infracciones sancionables con multa: (...) c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: (...) 3) Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de drawback;*".

Que de acuerdo con lo señalado en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas, las infracciones aduaneras se determinan de manera objetiva, es decir, basta que se verifique en los hechos el supuesto de infracción estipulado en la norma;

Que en el presente caso, la recurrente declaró bajo juramento al solicitar el beneficio indicado cumplían todos los requisitos exigidos por la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Decreto Supremo N° 104-95-EF, sin embargo, por los fundamentos expresados de lo enunciado en el rubro I de la presente resolución se concluye que la recurrente consignó no acreditó los requisitos o condiciones en la Solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios N° al no acreditar el traslado, recepción y utilización de la materia prima en las mercancías exportada ni el procesamiento en la planta de congelados señalada por la recurrente lo que impide acreditar su condición de productora exportadora;

Que en atención a lo enunciado se concluye que en el presente caso se verifica de manera objetiva que la recurrente incurrió en el supuesto de infracción tipificado en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053. En tal sentido, la sanción de multa impuesta por la Administración se encuentra arreglada a Ley, correspondiendo se confirme la resolución apelada en este extremo;

Que con relación a los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en su recurso de apelación, se debe indicar lo siguiente:

- La Administración Aduanera no transgredió el principio del debido procedimiento ni el derecho de defensa de la recurrente, debido a que la resolución apelada se fundamenta en la evaluación conjunta de todos los medios probatorios presentados y obrantes en el expediente administrativo, las consideraciones legales y las situaciones fácticas del caso; a la par, la recurrente no ha presentado documentos o elementos de juicio que levanten las incidencias detectadas por la Administración Aduanera pues el cumplimiento de los requisitos legales no constituyen errores o exigencias formales sino aspectos sustanciales para acogerse al beneficio, habiendo tenido la oportunidad de presentar su recurso de reclamación y apelación.

En el caso de autos no se ha verificado la vulneración al Principio de Legalidad como alega la recurrente.

Los demás argumentos planteados por la recurrente no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.



Tribunal Fiscal

N° 09794-A-2019

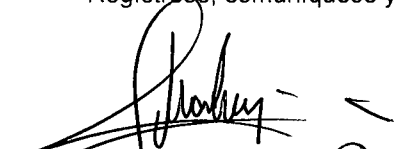
Que finalmente, se deja constancia que el informe oral solicitado se realizó con inasistencia de la recurrente, a pesar de haber sido notificada conforme a Ley según consta en los actuados.

Con los vocales Winstanley Patio y Martel Sanchez, e interviniendo como ponente el vocal Huaman Sialer;


RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de División N° 000 323200/2018-000090 emitida el 28 de junio de 2018 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.



HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE



FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/AG/ot



WINSTANLEY PATIO
VOCAL



MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL