



Tribunal Fiscal

N° 01413-A-2020

EXPEDIENTE N° : 2019001438
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Control Aduanero
FECHA : Lima, 07 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de División N° emitida el 30 de noviembre de 2018 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Resolución de División N° de 16 de enero de 2018, que ordenó reembolsar parcialmente el monto indebidamente restituido, y, la Resolución de División N° de 16 de enero de 2018, que impuso sanción de multa por la infracción prevista en el numeral 3, del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, correspondiente a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios detalladas en los Anexos Únicos de ambos documentos de determinación.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios numeradas en el año 2015, la recurrente solicitó acogerse al régimen de Drawback por las exportaciones de prendas de vestir, obteniendo dicho beneficio.
2. Como consecuencia de la fiscalización realizada, la Administración Aduanera determinó que la recurrente se acogió indebidamente al régimen del Drawback (forma parcial) según el Resultado de Requerimiento N° por la incorrecta determinación del Valor FOB declarado (base de cálculo del monto a restituir), formulando las siguientes Incidencias:
 - No deducción de los fletes asumidos por la recurrente correspondiente a facturas de exportación expresadas bajo las reglas de los INCOTERMS CFR, CIF y DDP, cuyos documentos de transporte han sido pactados en términos Prepaid.
 - No deducción de las comisiones de venta y notas de crédito relacionadas a las facturas de exportación emitidas a sus clientes.
3. En razón de ello, mediante las Resoluciones de División N° y la Administración Aduanera ordenó el reembolso de una parte del monto obtenido por acogimiento al régimen de Drawback e impuso multa por la infracción establecida por el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.
4. Con el Expediente N° de 13 de marzo de 2018, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de División N° y
5. Mediante la Resolución de División N° de 30 de noviembre de 2018, la Administración Aduanera declaró infundada la reclamación interpuesta.
6. Con el Expediente N° de 02 de enero de 2019, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de División N°
7. Mediante Oficio N° de fecha 05 de febrero de 2019, ingresado a mesa de partes de este Tribunal el 11 de febrero de 2019, la Administración Aduanera otorgó el concesorio de apelación, elevando los actuados a este órgano colegiado para su resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 01413-A-2020

Que en tal sentido, la materia de grado consiste en establecer: (i) Si resulta procedente que la Administración Aduanera exija a la recurrente el reembolso parcial del beneficio que obtuvo por aplicación del régimen aduanero de Drawback, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista, y, (ii) Si la sanción de multa impuesta 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 se encuentra arreglada a Ley.

I. Del acoqimiento a la restitución de derechos arancelarios (Drawback)

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 el artículo 83 de la aludida 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 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 por efecto de lo dispuesto en el artículo 13 del citado dispositivo, se entiende por empresa productora – exportadora a: *"Aquella empresa constituida en el país, que importe o haya importado, a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en el bien 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."*

Que de acuerdo a las normas citadas se colige que tienen derecho de beneficiarse con el régimen de Drawback, las empresas productoras y exportadoras que se encuentren en alguno de 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 del contexto normativo antes citado queda claro que para acceder al beneficio previsto en el Decreto Supremo N° 104-95-EF el usuario del servicio aduanero debe acreditar el cumplimiento estricto de todos los requisitos establecidos en dicha norma.

Que con relación a la determinación del monto del beneficio del Drawback, debe considerarse que el artículo 2 del Decreto Supremo N° 104-95-EF establece que: *"(...) Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado. Para este efecto, se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América."*



Tribunal Fiscal

Nº 01413-A-2020

Que asimismo, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 104-95-EF, modificado por Decreto Supremo N° 314-2014-EF, vigente a la fecha en que se presentaron las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista, establecía lo siguiente: "La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción.

La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas. (...)"

Que al respecto, conforme al criterio que fluye de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03724-A-2019, 01395-A-2018, 00549-A-2018, 00384-A-2018, 08464-A-2016, 08463-A-2016, 04909-A-2016, 12430-A-2014, 05563-A-2014, 05725-A-2010, 01148-A-2009, 01315-A-2008, 06117-A-2006, 06681-A-2005, 05765-A-2005, 00930-A-2004 y 01905-A-2004, de la interpretación integral y sistemática de los conceptos contenidos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF, se concluye que cuando el segundo párrafo del artículo 2 de esta norma señala lo que se debe entender como valor FOB del respectivo bien, y excluye a las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares de los Estados Unidos de América; se está haciendo mención a todo el cuerpo normativo, lo cual incluye el artículo 3 y no sólo a una parte de él, para efectos de comparación entre el valor FOB de exportación y el valor CIF de los insumos importados, como erróneamente sostiene la recurrente.

Que asimismo, dicho fallo indica que la *ratio legis* de los artículos 2 y 3 del Decreto Supremo N° 104-95-EF es precisamente que el beneficio se determine sobre el monto efectivo y real que el exportador va a recibir, como pago del precio por las mercancías que vendió. Por ello, la interpretación contenida¹ en el Procedimiento General INTA-PG.07² de Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback (Versión 4) se encuentra arreglada a ley.

Que adicionalmente, en concordancia con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01395-A-2018, 00549-A-2018, 00384-A-2018 y 04909-A-2016, entre otras, en el caso planteado las facturas de exportación – que sustentan las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías que pretenden acogerse al régimen de Drawback – expresada en Valor del INCOTERM FOB, constituyen los documentos de prueba idóneos para el cálculo de la restitución de derechos arancelarios. Empero, no es el único que la Administración Aduanera debe tener en cuenta, sino que deben evaluarse en conjunto todos los documentos que acreditan los términos de la operación de exportación en cuestión, esto, al amparo de los Principios de Primacía de la Realidad y Verdad Material (criterio de calificación económica), reconocidos por la Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³ y el numeral 1.11⁴ del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, vigentes a la fecha de ocurridos los hechos.

Que en lo concerniente a la determinación del monto al cual tiene derecho el beneficiario del régimen de drawback al verificarse que su solicitud de restitución de derechos arancelarios contiene información errónea o falsa, esta Sala de Aduanas para adoptar el criterio expresado en la Resolución del Tribunal

¹ El numeral 2 del literal C de la Sección VI del Procedimiento General INTA-PG.07 señala que se entiende como valor del bien exportado, el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América.

² Hoy DESPA- PG.07.

³ Norma VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.



Tribunal Fiscal

Nº 01413-A-2020

Fiscal N° 04696-A-2005 de 25 de julio de 2005, publicada en el diario oficial El Peruano el 09 de agosto de 2005 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha expresado que de acuerdo a la naturaleza y al tratamiento del régimen aduanero de drawback existe la posibilidad que el hecho de proporcionar un dato erróneo o consignar un dato falso en una solicitud de restitución genere que sólo un extremo de ella incumpla los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y normas complementarias, y que este extremo pueda ser identificado con certeza y objetividad, no afectando el dato erróneo o falso, al resto de la solicitud de drawback, lo cual implica que en tales casos es posible determinar cuál es el monto que no deberá restituirse como consecuencia de dicho error y cuál es el monto que sí corresponde restituir, dado que su validez no se ve afectada por el error o la falsedad en la que se incurrió.

Que en el presente caso, consta en los actuados que en las facturas que sustentan las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías que pretenden acogerse al régimen de Drawback y que son materia de controversia, se expresa el monto total que la recurrente recibió de su cliente extranjero por concepto de pago del precio por la venta de las mercancías exportadas, información que coincide con sus registros contables, aspecto que ella misma señala en sus recursos de reclamación y de apelación, y que la Administración Aduanera no contradice.

Que de los actuados se aprecia que las mencionadas facturas de exportación refieren que el monto expresado corresponde a los INCOTERMS CFR, CIF y DDP⁵ conforme al detalle del Anexo V del Requerimiento N° lo que podría sugerirnos que dicho monto deba ser considerado como la base de cálculo del beneficio del régimen de Drawback, en aplicación de lo establecido por los artículos 2 y 3 del Decreto Supremo N° 104-95-EF.

Que asimismo, la Administración Aduanera verificó durante la fiscalización realizada, que la recurrente, además de correr con todos los gastos necesarios para poner las mercancías exportadas a disposición de sus clientes sobre la borda del medio de transporte internacional que la llevaría a destino, asumió costos de flete⁶, y que sus clientes no se encontraban obligados a reembolsárselos por un acuerdo entre ambas partes, ello como una especie de penalidad por no haber entregado la mercancía para su embarque en determinada fecha.

Que por lo tanto, los costos y gastos asumidos por la recurrente en las transacciones que son materia de controversia corresponden a las condiciones establecidas para el INCOTERMS CFR, CIF y DDP y no a los INCOTERMS FOB o FCA, de manera que el monto total que sus clientes extranjeros le pagaron por la venta de las mercancías exportadas, cuya cifra está expresada en las facturas de exportación en cuestión no corresponde a una venta en términos FOB o FCA, sino que realmente corresponde a una venta en términos CFR, CIF y DDP.

Que es importante señalar, que resulta irrelevante establecer el motivo por el cual las partes acordaron que el monto total que el comprador pagó al vendedor por la mercancía exportada corresponde a las condiciones de una venta en términos CFR, CIF y DDP, que en este caso sería una penalidad por el incumplimiento de las fechas para embarcar las mercancías, ya que la calificación del INCOTERMS acordado no depende de las razones o motivaciones que tuvieron las partes, sino de las condiciones de éste, de manera que lo importante es determinar la realidad económica de dichas operaciones, habiéndose verificado en este caso que el monto expresado en las facturas de exportación en cuestión corresponden realmente a un valor CFR, CIF y DDP.

Que siendo ello así, el monto expresado en las referidas facturas de exportación no deben considerarse como base de cálculo del beneficio del régimen de Drawback, sino que corresponde deducirse de dicho

⁵ En el mismo sentido, ha sido señalado por el representante de la recurrente según consta en el Acta N° de fecha 22 de agosto de 2017 (fojas 140-141).

⁶ Con Expedientes N° presentados por la recurrente el 28 de agosto y 20 de octubre de 2017 se remite la relación e información de los gastos de fletes pagados vinculados a las Solicitudes de Restitución de derechos Arancelarios de los Ejercicios 2015-2016.



Tribunal Fiscal

Nº 01413-A-2020

monto, los costos del flete⁷ verificados por la Administración Aduanera, obteniéndose como resultado el valor FOB de las mercancías exportadas, sobre el cual recién puede calcularse el beneficio del régimen de Drawback.

Que por las consideraciones expuestas, al haberse acreditado que al formular sus Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios analizadas la recurrente no hizo dicha deducción a efecto de declarar el valor FOB sobre el que debería calcularse el beneficio del régimen de Drawback, y, en tal sentido, es evidente que una parte del beneficio recibido por la recurrente es resultado de un acogimiento indebido, dado que la Aduana reembolsó un monto mayor al que correspondía.

Que a la luz de lo enunciado precedentemente se concluye que la Resolución de División N° que ordenó reembolsar lo indebidamente restituido respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios detalladas en su Anexo Único se encuentra arreglada a ley, y por ende, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

Que con relación 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, lo cual no se ajusta a la realidad de los hechos, ya que consignó incorrectamente el dato referido al valor FOB de las mercancías exportadas sujetas al régimen de Drawback.

Que en ese orden de ideas, en el caso de autos 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, consistente en consignar datos incorrectos en las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios objeto del grado en lo referido al valor FOB de las mercancías exportadas.

Que a la luz de lo enunciado *ut supra* se concluye que la sanción de multa impuesta por la Administración mediante la Resolución de División N° relacionada a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios detalladas en su Anexo Único, es acorde a la normativa citada, y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo anterior, con relación a los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en su recurso de apelación, debe indicarse lo siguiente:

- El artículo 8 de la Ley General de Aduanas señala que los trámites y procedimientos aduaneros se rigen por los Principios de Buena Fe y Presunción de Veracidad, presunción de carácter *juris tantum* que admite prueba en contrario, esto es, que la información proporcionada por los beneficiarios del régimen es revisable por la Administración Aduanera en ejercicio de la potestad aduanera contemplada en el artículo 164 de la Ley General de Aduanas. Sobre la base de ello, la Aduana fiscalizó las solicitudes de restitución de derechos arancelarios de la vista.
- La carga de la prueba respecto del efectivo cumplimiento de los requisitos legales recae en el

⁷ Con mayor razón en aquellos casos en los que las facturas se expresan bajo las reglas de los INCOTERMS CFR, CIF y DDP, en los cuales deben deducirse los costos hasta llegar a un valor FOB.



Tribunal Fiscal

Nº 01413-A-2020

beneficiario del Drawback, pues si bien el beneficio se otorga de manera simplificada, deben cumplirse todos los requisitos legales, en tal sentido, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlos, en tanto pueden ser objeto de control aduanero

- La Administración Aduanera no ha cuestionado los ingresos de la recurrente, por el contrario, acepta que el monto expresado en las facturas de exportación representa el pago total que la recurrente recibió de sus clientes por la venta de la mercancía exportada.
- El carácter de los fletes asumidos por la recurrente en las operaciones de exportación en cuestión, ha sido evaluado, en el contexto de las operaciones de comercio internacional.
- La recurrente no ha realizado ningún cuestionamiento respecto de las demás Incidencias establecidas en el Resultado de Requerimiento N° , esto es, la no deducción de las comisiones de venta y notas de créditos (ajuste de diferencia de precios y otros conceptos) para la correcta determinación del valor FOB exportado.
- Respecto de la Incidencia validada mediante el presente fallo se concluye que la resolución apelada no adolece de falta de motivación u otra causal que acarree su nulidad según lo contemplado en los artículos 103 y 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.
- Se debe precisar que el Informe N° no constituye un documento vinculante para esta Sala, por lo que los argumentos ahí señalados no serán materia de análisis en el presente caso.
- Los demás argumentos alegados por la recurrente no enervan de modo alguno el sentido y alcance del fallo a emitir.

Que finalmente, la diligencia de Informe Oral se llevó a cabo conforme a la Constancia obrante en autos.

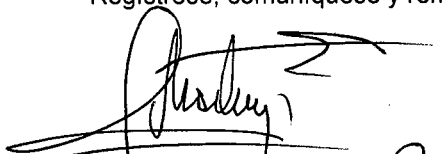
Con los vocales Winstanley Patio y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente el vocal Huamán Sialer.

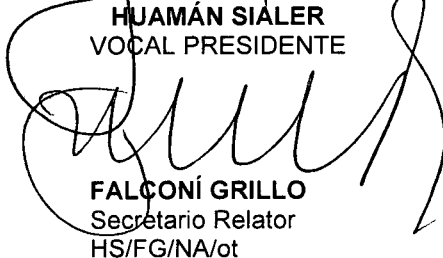
RESUELVE:

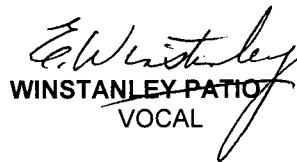
CONFIRMAR la Resolución de División N°
por la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

emitida el 30 de noviembre de 2018

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


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/NA/ot


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL