# Tribunal Fiscal

**N° 10588-A-2018**

| | | |
|---|---|---|
| **EXPEDIENTE N°** | : | 2016004561 |
| **INTERESADO** | : | |
| **ASUNTO** | : | Apelación |
| **PROCEDENCIA** | : | Intendencia de Gestión y Control Aduanero[1] |
| **FECHA** | : | Lima, 21 de diciembre de 2018 |

**VISTA** la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Gerencia N° 000 393000/2015-000161 emitida el 31 de diciembre de 2015 por la Intendencia de Gestión y Control Aduanero, que declaró infundados los recursos de reclamación contra la Resolución de División N° 000 3Y4100/2015-000202 de 13 de mayo de 2015, que ordenó reembolsar el monto indebidamente restituido relacionado a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N°

, y la Resolución de División N° 000 3Y4100/2015-000203 de 13 de mayo de 2015, 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.

**CONSIDERANDO:**

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N°

   , la recurrente exportó pescado/pota triturado secado al natural, en sacos de polipropileno.
2. Con las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N° la recurrente solicitó acogerse al régimen de drawback por las mercancías exportadas con las aludidas Declaraciones Aduaneras de Mercancías.
3. Mediante la Carta de Presentación N° 6092-2013-SUNAT/3X4100 y el Primer Requerimiento N° 6150-2013-SUNAT/3X4100, la Administración Aduanera notificó a la recurrente que iniciaría acciones de fiscalización respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios en mención.
4. 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° 6098-2014-SUNAT/3Y4100, formulando las siguientes incidencias:
   - Incidencia 1: La recurrente no acreditó el costo de adquisición de las materias primas utilizadas en las mercancías exportadas.
   - Incidencia 2: La recurrente no acreditó la cancelación de las materias primas utilizando los medios de pagos establecidos en el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

[1] Hoy Intendencia Nacional de Control Aduanero.

- Incidencia 3: La recurrente no acreditó el Valor FOB declarado por no sustentar el pago del producto exportado utilizando los medios de pago establecidos en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF (Valor final de la operación de exportación).
- Incidencia 4: La recurrente no acreditó la producción por encargo de las mercancías exportadas.

5. En razón de ello, mediante las Resoluciones de División N° 000 3Y4100/2015-000202 y 000 3Y4100/2015-000203 ambas de 13 de mayo de 2015, la Administración Aduanera resolvió:
   - Ordenar el reembolso de lo indebidamente restituido del beneficio del régimen de drawback obtenido mediante las citadas Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista por el monto de S/ 153 555.00, más los intereses moratorios correspondientes.
   - Imponer sanción de multa ascendente a S/ 76 779.00 recaída en las aludidas Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios por la comisión de 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, más los intereses moratorios correspondientes.
6. Con los Expedientes N° 046-3K9900-2015-00006311-6 y 046-3K9900-2015-00006351-4[2] de fechas 08 y 09 de junio de 2015 la recurrente interpuso recursos de reclamación contra las Resoluciones de División N° 000 3Y4100/2015-000202 y 000 3Y4100/2015-000203.
7. Mediante la Resolución de Gerencia N° 000 393000/2015-000161 de 31 de diciembre de 2015, la Administración Aduanera declaró infundados los mencionados recursos de reclamación.
8. Con el Expediente N° 046-3K9900-2016-001450-6 de fecha 04 de febrero de 2016, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Gerencia N° 000 393000/2015-000161, que fue elevado a esta instancia mediante Oficio N° 70-2016-SUNAT/393000, el cual es materia del grado.

Que en tal sentido, el asunto en controversia consiste en establecer: (i) Si resulta procedente que la Aduana exija a la recurrente el reembolso del beneficio que obtuvo por aplicación del régimen aduanero de drawback y los respectivos intereses moratorios, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios materia del caso, 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, y sus intereses moratorios, se encuentran arreglados a Ley;

*I. 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 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;

[2] Con Expediente N° 046-3K9900-2015-00006351-4 de fecha 09 de junio de 2015 la recurrente formuló queja contra la Resolución de División N° 000 3Y4100/2015-000203, siendo declarada improcedente y otorgándosele el trámite de recurso de reclamación mediante la Resolución N° 02361-Q-2015 emitida el 02 de julio de 2015 por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

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."*;

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:

a) Empresa exportadora que importe mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien materia de exportación.
b) Empresa exportadora que importe a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado.
c) 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 N° 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial N° 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:

1. En el caso de importación directa: Copia simple de la Declaración de Importación y de la Hoja de Liquidación de tributos, debidamente cancelados.
2. 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.
3. 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 Usual[3], el vocablo "producción" significa el proceso de transformación de las materias primas. Por su parte, para la Enciclopedia Jurídica Omeba[4] tal acepción versa sobre la serie de procedimientos humanos con que se hace efectiva o se acrece la utilidad de las cosas materiales;

Que en tal sentido, 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 el artículo 4 de la Resolución Ministerial N° 195-95-EF señaló 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;

[3] Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, autor Guillermo Cabanellas, 21° Edición, Editorial Heliasta SRL Bs. As. Argentina, año 1989, página 444.
[4] Diccionario Jurídico Omeba, Tomo XXIII, Editorial Driskill S.A., Bs. As. Argentina, página 237.

Que en el presente caso, de los actuados mediante las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N°

numeradas el 05, 12, 19 y 28 de marzo, 02, 16 y 18 de abril, 12, 18, 21 y 22 de junio, 04, 06, 09, 11, 13, 25 y 27 de julio, 02, 09 y 21 de agosto, 05, 11 y 21 de setiembre, 03 y 11 de octubre de 2012 y seleccionadas al canal de control rojo, la recurrente exportó pescado triturado secado al natural y pota triturada secado al natural, en sacos de polipropileno;

Que posteriormente, la recurrente presentó las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista para acogerse al régimen del drawback por las mercancías exportadas, declarando que fueron producidas a través de terceros en la Planta de la empresa (RUC N° ) ubicada en departamento de Piura y la (RUC N° ) situada en provincia de Sullana y departamento de Piura;

Que en adición, la recurrente declaró que para elaborar las mercancías exportadas utilizó como insumo importado:

(i) Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N°

Etiquetas de polipropileno adquiridas del proveedor local (RUC N° ) con Facturas 0001- N° 000762, 0001- N° 000763, 0001- N° 000780, 0001- N° 000783, 0001- N° 000785, 0001- N° 000788, 0001- N° 000863 y 0001- N° 000864, elaboradas en base a film autoadhesivo y cintas de nylon, previamente nacionalizados por (RUC N° ) con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N°

(ii) Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N°
Sacos de polipropileno (color negro) importados por la recurrente con las Declaraciones Simplificadas de Importación N° :

Que del tenor del Flujograma de proceso productivo de residuos de pescado triturado secado al natural presentado durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que la secuencia de las etapas del proceso productivo de tales mercancías exportadas es la siguiente: (i) Compra de residuos, (ii) Traslado a la Planta procesadora de fileteado de pescado congelado, (iii) Recopilación de residuos de pescados de planta de congelado, (iv) Quemado y secado del producto por quemadores artesanales, (v) Compra de producto a quemadores artesanales, (vi) Ingreso a planta procesadora de residuos secos de pescado, (vii) Proceso de molienda y triturado, (viii) Ensacado y etiquetado con producto importado y (ix) Exportación del producto terminado;

Que por su parte, el Flujograma de proceso productivo de residuos de pota triturado secado al natural describe los estadios de dicho proceso de la manera siguiente: (i) Compra de residuos, (ii) Traslado a la Planta procesadora de pota congelada, (iii) Recopilación de residuos de pota de planta de congelado, (iv) Recepción, (v) Cocinado del producto, (vi) Tendido del producto en mantas para su secado, aproximadamente cinco días bajo los rayos del sol, (vii) Proceso de martajado y refinado (granulado), (viii) Ensacado y etiquetado del producto y (ix) Exportación del producto terminado;

Que en ese contexto, corresponde analizar las incidencias detectadas por la Administración Aduanera;

Incidencia 1: *No acreditó el costo de adquisición de las materias primas utilizadas en las mercancías exportadas.*

Que en el presente caso, la Administración Aduanera sostiene que la recurrente no acreditó el costo de las materia prima nacional según lo detallado en los Cuadros 2, 3, 4 y 5 del Resultado de Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100, debido a que no sustentó su incorporación al proceso productivo (adquisición, cantidad y traslado a las sedes productivas) mediante comprobantes de pago y guías de remisión debidamente emitidos y en la oportunidad prevista en el Reglamento de Comprobantes de Pago;

Que sobre el particular, debe tener en cuenta el precedente de observancia obligatoria dispuesto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08697-A-2016, publicada en el diario oficial El Peruano el 29 de setiembre de 2016, que dispuso lo siguiente: "*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, sí procederá dicho cuestionamiento.*";

Que en el caso de autos, considerando que todas las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista se refieren a mercancías exportadas con Declaraciones Aduaneras de Mercancías seleccionadas a canal de control rojo, las que no se evidencian que en su despacho de exportación el funcionario aduanero encargado de la diligencia de reconocimiento físico haya realizado observación alguna a la materia prima objeto de exportación; como tampoco, que la Aduana haya realizado investigación a la recurrente, ni ha presentadó elemento de juicio alguno que indique cuestionamiento con relación al traslado de tales mercancías desde el local de producción declarado hacia la zona primaria, previa a su exportación, a efecto de determinar si las mercancías reconocidas físicamente fueron producida por la recurrente, por lo tanto, resulta aplicable el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08697-A-2016;

Que en ese orden, no procede que en un control posterior se ponga en duda la incorporación de las materias primas nacionales (residuos de pescado y residuos de pota) en el proceso productivo de las mercancías exportadas seleccionada a canal de control rojo. En consecuencia, la Incidencia 1 no se encuentra arreglada a las disposiciones precitadas, por consiguiente, el mandato de restitución de derechos arancelarios en este extremo no cuenta con asidero legal;

Incidencia 2: *No sustentó la cancelación de las materias primas utilizando los medios de pago establecidos por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF.*

Que en el presente caso, la Administración Aduanera afirma que la recurrente canceló las compras de materias primas empleadas en la producción de las mercancías exportadas sin utilizar los medios de pagos previstos en la Ley. Los comprobantes de pago relacionadas a dichas compras se detallan en el Cuadro 6 del Resultado de Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100;

Que al respecto, conforme al criterio expresado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07578-A-2017 y 08699-A-2016, en otras, independientemente que la Aduana al momento del reconocimiento físico de las mercancías exportadas y sujetas a drawback, pudo verificar que tales exportaciones efectivamente contenían la materia prima nacional, corresponde que se examine si las adquisiciones de la materia prima nacional han sido canceladas cumpliendo lo señalado en el artículo 4 del Decreto Supremo N° 150-2007-EF;

Que en sintonía con lo anterior, el primer párrafo del artículo 4 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, sustituido por el Decreto Legislativo N° 975, establecía que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de Tres Mil Quinientos Nuevos Soles (S/. 3,500) o Mil Dólares Americanos (US$ 1,000). Dicho precepto normativo fue recogido por el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía aprobado por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF;

Que asimismo, el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, vigente a la fecha de acontecidos los hechos, señalaba que los medios de Pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores. Agrega, que los medios de pago señalados son aquéllos a que se refiere la Ley General[5]; y que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros Medios de Pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas;

Que complementado lo precedente, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, según texto aplicable al caso de autos, establecía que:

*"Las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los Medios de Pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.*

*También se utilizarán los Medios de Pago cuando se entregue o devuelva montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato. (...)*

*Los contribuyentes que realicen operaciones de comercio exterior también podrán cancelar sus obligaciones con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, con otros Medios de Pago que se establezcan mediante Decreto Supremo, siempre que los pagos se canalicen a través de empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas.*

*No están comprendidas en el presente artículo las operaciones de financiamiento con empresas bancarias o financieras no domiciliadas.*";

Que en caso de incumplimiento de la precitada obligación, debe tenerse presente lo dispuesto en el artículo 8 del citado dispositivo, que señala expresamente que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a la restitución de derechos arancelarios;

Que a la luz de lo enunciado en los considerandos anteriores se concluye que la consecuencia jurídica de realizar pagos sin utilizar los medios de pago previstos en la citada Ley, es la de perder el derecho a solicitar el régimen de drawback;

Que a la par, es relevante destacar, que el beneficiario del régimen de drawback tiene derecho a acogerse a dicho régimen cuando exporta mercancías que se han producido directa o indirectamente, en la que se han utilizado insumos importados por los que se pagó tributos aduaneros, de manera que es necesario que la recurrente acredite que a la fecha en que realizó dicha producción poseía las materias primas necesarias y los insumos importados señalados, y de ser el caso, que un tercero le prestó el servicio de producción en tales condiciones;

[5] Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y modificatorias.

Que bajo las premisas expuestas y en concordancia con los reiterados pronunciamientos de este Tribunal, como las Resoluciones N° 10702-A-2017, 08811-A-2017, 07578-A-2017, 04876-A-2017, 09082-A-2016 y 08699-A-2016, debe tenerse en cuenta que los pagos por la compra de la materia prima o de los insumos importados indicados, o por la prestación de un servicio de producción no constituyen un requisito para acogerse al régimen de drawback, ya que tales bienes o servicios podrían haberse obtenido en virtud de contratos que no impliquen un pago o existiendo la obligación de realizar el pago, éste no se haya efectuado, situaciones en las que no se pierde el régimen de drawback. Sin embargo, cuando tales pagos sí se efectúan, es necesario que ellos se realicen utilizando los medios de pagos previstos en la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, ya que lo contrario se pierde el derecho de acogerse al régimen de drawback;

Que en la misma línea argumentativa, este Tribunal siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2018-35 de 22 de octubre de 2018, dispuso que el criterio referido a que: *"No constituye un requisito para acogerse al régimen del drawback el pago por la compra de materia prima, insumos importados o por la prestación de servicios de producción dado que los bienes o servicios podrían haberse obtenido en virtud de contratos que no impliquen un pago o, existiendo la obligación de hacerlo, que éste no se haya efectuado, situaciones en las que no se pierde el mencionado régimen. Sin embargo, cuando se efectúa el pago por dichos bienes o servicios es necesario que se realicen utilizando los medios de pagos previstos en la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, de lo contrario, se pierde el derecho de acogerse al citado régimen."* es recurrente, conforme con lo establecido por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF;

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002;

Que asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012 corresponde que la resolución que adopte el acuerdo aprobado como criterio recurrente sea publicado en el diario oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial;

Que en el presente caso, de la información obrante en los actuados se verifica que las facturas detalladas en el Cuadro 6 del Resultado de Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100 superaban el importe de Tres Mil Quinientos Nuevo Soles (S/. 3,500), razón por la cual debieron pagarse utilizando los medios de pago señalados en el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía;

Que en los ítems 3 y 10 del Resultado del Primer Requerimiento Nº 8203-2013-SUNAT/3X4100 se dejó constancia que la recurrente no contaba con cuentas corrientes en banco nacionales para operaciones relacionadas a la adquisición de materias primas para la producción de las mercancías exportadas

(pescado triturado secado al natural y pota triturada secado al natural) sino que efectuaba pagos en efectivo; sin que la recurrente haya presentado información o documentos que desvirtúen tal observación detectada por la Aduana;

Que por lo tanto, considerando que los pagos correspondientes a las materias primas fueron realizados en efectivo tal como afirma la recurrente, se ha incumplido lo dispuesto en los artículos 3 y 4 del citado dispositivo al haberlos efectuado sin utilizar los medios de pago que exige la normativa citada. De este modo, tales pagos no otorgan derecho a la restitución de derechos arancelarios (drawback) en aplicación del artículo 8 Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la formalización de la Economía;

Que en consecuencia, la Incidencia 2 se encuentra arreglada a las normas citadas, y en tal sentido, la recurrente se habría acogido indebidamente al drawback respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista en este extremo;

*Incidencia 3:* *No acreditó el Valor FOB declarado al no sustentar la cancelación del producto exportado utilizando los medios de pago establecidos por el Decreto Supremo N° 150-2007-EF.*

Que la Aduana sostiene que la recurrente no acreditó que los pagos efectuados por sus clientes del exterior, originados por las exportaciones detalladas en el ítem 9 del Resultado del Primer Requerimiento N° 8203-2013-SUNAT/3X4100, hayan sido efectuados utilizando los medios de pago establecidos por el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF;

Que con relación al valor de los bienes exportados y su pago, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 104-95-EF esgrime que 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;

Que con relación al uso de medios de pago, el primer párrafo del aludido artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, texto aplicable al caso, señala que el monto a partir del cual se deberá utilizar Medios de Pago es de Tres Mil Quinientos Nuevos Soles (S/. 3,500) o Mil Dólares Americanos (US$ 1,000);

Que asimismo, el artículo 5 del citado dispositivo establece que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas, b) Giros, c) Transferencias de fondos, d) Órdenes de pago, e) Tarjetas de débito expedidas en el país, f) Tarjetas de crédito expedidas en el país, g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores;

Que en específico, el tercer párrafo del citado artículo 3 precisa que: *"Los contribuyentes que realicen operaciones de comercio exterior también podrán cancelar sus obligaciones con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, con otros Medios de Pago que se establezcan mediante Decreto Supremo, siempre que los pagos se canalicen a través de empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas.";*

Que en concordancia con el considerando precedente, la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 047-2004-EF que aprobó el Reglamento de la Ley N° 28194 señala que tratándose

de operaciones de comercio exterior realizadas con personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, se podrá emplear, además, los siguientes medios de pago, siempre que respondan a los usos y costumbres que rigen para dichas operaciones y se canalicen a través de Empresas del Sistema Financiero o de empresas bancarias o financieras no domiciliadas: a) Transferencias, b) Cheques bancarios, c) Orden de pago simple, d) Orden de pago documentaria, e) Remesa simple, f) Remesa documentaria, g) Carta de crédito simple y h) Carta de crédito documentario;

Que el primer párrafo del artículo 8 del citado Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía establece que: *"Para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios."*;

Que bajo el contexto normativo expuesto se concluye que el productor-exportador que solicite acogerse a la restitución de derechos arancelarios (drawback) respecto de exportaciones originadas en transacciones internacionales en las cuales se hubiera pactado el pago de sumas de dinero a su favor, provenientes de personas naturales y/o jurídicas no domiciliadas, por importes a partir de Tres Mil Quinientos Nuevos Soles (S/. 3,500) o Mil Dólares Americanos (US$ 1,000), deberá sustentar dichas operaciones de comercio exterior según las precitadas reglas de utilización de medios de pago;

Que en el presente caso, de las copias de las facturas de exportación emitidas a (transacciones negociadas bajo la regla del Incoterm FCA) relacionadas a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la Incidencia 3 y de la información consignada en la Cédula 9- Cancelación de Facturas de Exportación elaborada por la recurrente, se concluye que las partes pactaron el pago de las facturas de exportación a través de sumas de dinero las cuales superaron el monto de Mil Dólares Americanos (US$ 1,000) de manera que debieron pagarse utilizando los medios de pago según lo dispuesto por los artículos 3, 4 y 5 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía y la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 047-2004-EF;

Que sobre el particular, del análisis integral de la documentación indicada en el considerando precedente, las copias de los cheques bancarios durante el procedimiento de fiscalización y la información consignada en los ítems 9 y 13.7 del Resultado del Primer Requerimiento Nº 8203-2013-SUNAT/3X4100, recogido en el Cuadro 8 del Resultado del Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100, se aprecia que la recurrente sustentó la utilización de medios de pago respecto de las operaciones de comercio exterior relacionadas a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N° (

En consecuencia, la Incidencia 3 en este extremo carece de asidero;

Que sin embargo, respecto de las mercancías exportadas concernientes a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios N°

la recurrente no ha presentado medios

probatorios que sustenten que los pagos se efectuaron utilizando medios de pago conforme a lo dispuesto en las normas precitadas, razón por la cual no resulta procedente que se beneficie del drawback en aplicación del artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía. Por consiguiente, la Incidencia 3 en este extremo es conforme a ley;

*Incidencia 4:* *No acreditó la condición de productora-exportadora de las mercancías exportadas al no sustentar la producción por encargo.*

Que en el presente caso, la Administración Aduanera señala que la recurrente no produjo las mercancías por encargo, debido a que el punto de partida de las mercancías ya procesadas (productos terminados) y listas para su exportación no corresponde a las sedes productivas, al local de la recurrente u otro vinculado al despacho de exportación;

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 de la Resolución Ministerial N° 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 al respecto, se debe tener en cuenta que las guías de remisión emitidas con arreglo a ley constituyen los elementos de juicio de carácter objetivo e idóneo conforme la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02456-A-2012, que pueden demostrar el traslado de las materias primas al local en el que se lleva a cabo el proceso de producción;

Que para la acreditación del traslado de las mercancías a exportarse, 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 en consonancia con lo anterior, el numeral 2 del artículo 18 del mismo Reglamento señala que cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte público, se emitirán dos guías de remisión: una por el transportista, denominada "Guía de Remisión – Transportista"; y, otra por el propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de este artículo, denominada "Guía de Remisión – Remitente;

Que adicionalmente, los numerales 2.1, 2.7, 2.8, 2.9, 2.11, 2.13 y 2.15 del artículo 19 del aludido Reglamento 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–; la dirección del domicilio fiscal y establecimiento donde esté localizado el punto de emisión; 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); el distrito y departamento del punto de partida y llegada; los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor; el número de la licencia de conducir; la serie y número de guía de remisión del remitente; la fecha de inicio del traslado; los datos del bien transportado describiendo detalladamente el bien, indicando el nombre y características, cantidad y peso total, unidad de medida; los datos de identificación del destinatario, entre otros;

Que en el caso bajo análisis, obra en autos copias de las facturas emitidas por y copias de las guías de remisión que detalla el Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100, emitidas por concepto de molienda y triturado de residuos de pescado al natural y granulado de residuos de pota;

Que acorde al Flujograma de proceso productivo de residuos de pescado triturado secado al natural y al Flujograma de proceso productivo de residuos de pota triturado secado al natural, ambos procesos productivos culminan con el ensacado y etiquetado del producto, para luego exportarse el producto terminado;

Que de manera similar, el Diagrama del proceso productivo señala que se encarga a terceras empresas el traslado de la materia prima al molino para el martajado y/o granulado del pescado y pota, posteriormente se realiza el ensacado y etiquetado, para luego ser embarcados los productos terminados en sacos al transporte de carga para su exportación por carretera;

Que empero, la recurrente no ha presentado medio probatorio que acredite la entrega de los productos elaborados por encargo una vez culminado el proceso productivo, bienes que se encontrarían ubicados en las plantas procesadoras listos para exportarse. Cabe precisar, que las guías de remisión-remitente proporcionadas por la recurrente y que son detalladas en el Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° 6098-2014-SUNAT/3Y4100 consignan como puntos de partidas departamento de Piura, direcciones que no corresponden a los centros de producción situados en departamento de Piura y departamento de Piura;

Que tales puntos de partida tampoco corresponden a la dirección del domicilio fiscal (situado en Sullana) o establecimiento anexo de la recurrente, u otro vinculado al despacho de exportación;

Que por los fundamentos expuestos se concluye que la Incidencia 4 formulada por la Aduana en este extremo se encuentra arreglada a las normas citadas, por consiguiente, la recurrente se habría acogido indebidamente al drawback respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios en este extremo;

Que bajo este contexto, la recurrente no sustentó su condición de empresa productora-exportadora según las observaciones de las Incidencias 2, 3 (parcialmente) y 4 que resultan válidas, y en tal sentido, el mandato de reembolso de lo indebidamente restituido cuenta con asidero legal. En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en estos extremos;

*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, el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas 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 datos incorrectos en las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios de la vista al no 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 confirmar 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:

- 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 operadores de comercio exterior 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 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 exigencia de los requisitos enunciados en los considerandos precedentes para acogerse al drawback no infringe los Principios de Legalidad y Debido Procedimiento, dado que es de cargo del solicitante constatar su cumplimiento.
- La recurrente pretende que este Tribunal inaplique las normas legales que fueron utilizadas por la Administración para determinar el indebido acogimiento al drawback y su respectiva sanción de multa, sosteniendo que estas vulneran los derechos y disposiciones constitucionales. Al respecto se debe precisar que en la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional, ha dejado sin efecto el precedente vinculante establecido previamente por dicho Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer el control difuso en sede administrativa, por lo que este Tribunal carece de competencia para inaplicar las mencionadas normas, lo que no contraviene el Principio de Supremacía de la Constitución, toda vez que de acuerdo con la mencionada sentencia, esta instancia no puede realizar el control difuso de las leyes.

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

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

**RESUELVE:**

**1°.- REVOCAR** la Resolución de Gerencia N° 000 393000/2015-000161 emitida el 31 de diciembre de 2015 por la Intendencia de Gestión y Control Aduanero, en el extremo de las Incidencias 1 y 3 (parcialmente).

**2°.- CONFIRMAR** la Resolución de Gerencia N° 000 393000/2015-000161 emitida el 31 de diciembre de 2015 por la Intendencia de Gestión y Control Aduanero, por los fundamentos expuestos en la presente resolución, en el extremo de las Incidencias 2, 3 (parcialmente) y 4.

**3°.- DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

*"No constituye un requisito para acogerse al régimen del drawback el pago por la compra de materia prima, insumos importados o por la prestación de servicios de producción dado que los bienes o servicios podrían haberse obtenido en virtud de contratos que no impliquen un pago o, existiendo la obligación de hacerlo, que éste no se haya efectuado, situaciones en las que no se pierde el mencionado régimen. Sin embargo, cuando se efectúa el pago por dichos bienes o servicios es necesario que se realicen utilizando los medios de pagos previstos en la Ley para la Lucha contra la Evasión y la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, de lo contrario, se pierde el derecho de acogerse al citado régimen.".*

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

**HUAMÁN SIALER**
VOCAL PRESIDENTE

**WINSTANLEY PATIO**
VOCAL

**MARTEL SÁNCHEZ**
VOCAL

**FALCONÍ GRILLO**
Secretario Relator
HS/FG/NA/ot