

Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

EXPEDIENTE N° : 2021001234
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Control Aduanero
FECHA : Lima, 27 de enero de 2022

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de División N° emitida el 26 de noviembre
de 2020 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, que declaró infundado el recurso de reclamación
contra las Resoluciones de División N° ambas de 19
de noviembre de 2019, que dispusieron la cobranza de tributos dejados de pagar respecto de las
Declaraciones Aduaneras de Mercancías detalladas en el Anexo Único de la Resolución de División N°
y la sancionaron con multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4
del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

CONSIDERANDO:

Que los principales antecedentes del caso son los siguientes:

- Mediante la Carta de Presentación N° y el Primer Requerimiento N°
la Administración Aduanera notificó a la recurrente el inicio de las acciones de
fiscalización con el objeto de verificar el correcto acogimiento al régimen de reposición de mercancías
con franquicia arancelaria respecto de los Certificados de Reposición que fueron aplicados a las
Declaraciones Aduaneras de Mercancías consignadas en el Anexo Único de la Resolución de División
N°
- Como consecuencia de la fiscalización realizada, mediante el Resultado de Requerimiento N°
emitido el 19 de noviembre de 2019, la Administración Aduanera estableció que
la recurrente se acogió indebidamente al régimen de reposición de mercancías con franquicia
arancelaria, dado que se cuestionó los coeficientes de los Cuadros de Insumo-Producto relacionados
a las exportaciones de leche evaporada de las marcas "People's choice, Bongú, Bonlé y Suiza, que
son detallados en el referido Resultado de Requerimiento.
- En razón de ello, mediante las Resoluciones de División N°
ambas de fecha 19 de noviembre de 2019, la Aduana resolvió:
 - Disponer la cobranza de S/ 8'332,502.00 por concepto de tributos dejados de pagar en la
importación para el consumo realizada con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías detalladas
en el Anexo Único de la Resolución de División N°
 - Imponer sanción de multa ascendente a S/ 16'665,004.00 por la comisión de la infracción tipificada
en el numeral 4 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto
Legislativo N° 1053, por consignar datos incorrectos en los Cuadros Insumos Productos para
acogerse al régimen de reposición de mercancías en franquicia, concernientes a los referidos
Certificados de Reposición.
- Con Expediente N° de fecha 18 de diciembre de 2019 y ampliados con
los Expedientes N° de fecha 30 de enero de 2020 y
147951-2 de fecha 02 de marzo de 2020, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las
Resoluciones de División N° , siendo resuelto con
la Resolución de División N°
- Con Expediente N° de fecha 21 de diciembre de 2020 la recurrente
interpuso recurso de apelación contra la Resolución de División N°



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

Dicho recurso fue elevado a esta instancia mediante Oficio N° de enero de 2021.

de fecha 07

Que en tal sentido, la materia de grado consiste en establecer si: (i) Es procedente que la Aduana exija a la recurrente tributos dejados de pagar como consecuencia del incorrecto acogimiento al régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, y, (ii) La sanción de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 4 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 se encuentra arreglada a ley.

I. Determinación de Tributos

Que en lo concerniente al régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, el primer párrafo del artículo 40 de la Decisión N° 671 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones, Armonización de los Regímenes Aduaneros¹ señala que es el régimen aduanero que permite importar, con exoneración de los derechos e impuestos a la importación y recargos con excepción de las tasas aplicables, mercancías idénticas o similares por su especie, calidad y sus características técnicas, a las que estando en libre circulación, hayan sido utilizadas para obtener las mercancías exportadas previamente con carácter definitivo.

Que de acuerdo a las definiciones que se detallan en el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, se define por “mercancía equivalente” a aquella idéntica o similar a la que fue importada y que será objeto de reposición; debiéndose entender por mercancía idéntica a la que es igual en todos los aspectos a la importada en lo que se refiere a calidad, marca y prestigio comercial, y por mercancía similar a la que sin ser igual en todos los aspectos a la importada, presenta características próximas a esta en cuanto a especie y calidad.

Que por su parte, el artículo 84 de la Ley General de Aduanas establece que la reposición de mercancías en franquicia arancelaria: *“Es el Régimen aduanero que permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes, a las que, habiendo sido nacionalizadas, han sido utilizadas para obtener las mercancías exportadas previamente con carácter definitivo, sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo.*

Son beneficiarios del régimen los importadores productores y los exportadores productores que hayan importado por cuenta propia los bienes sujetos a reposición de mercancía en franquicia.”.

Que por su parte el artículo 85 de la Ley General de Aduanas prevé que podrán ser objeto de este régimen toda mercancía que es sometida a un proceso de transformación o elaboración, que se hubiere incorporado en un producto de exportación o consumido al participar directamente durante su proceso productivo.

Que de igual modo, el artículo 105 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, establece que es requisito para acogerse al régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, que el beneficiario exprese su voluntad en la declaración de exportación definitiva, en la forma que determine la Administración Aduanera. Y en cuanto al cuadro de insumo producto señala que el beneficiario del régimen o su representante debe transmitir electrónicamente el cuadro de insumo producto y presentar la documentación que sustenta la reposición a la Administración Aduanera, en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días calendario contado a partir de la fecha del término del embarque de la mercancía exportada.

Que complementando lo precedente, el artículo 106 del citado Reglamento señala que el Certificado de Reposición se expide por la misma cantidad de mercancías que fueron utilizadas en el proceso productivo de los bienes exportados, estando exceptuadas las contenidas en los excedentes con valor comercial, salvo que estos sean exportados.

Que es menester considerar que, el párrafo 4 del artículo 40 de la Decisión N° 671 prevé que el certificado de reposición se expedirá por la misma cantidad de mercancías idénticas o similares que fueron utilizadas en el proceso productivo de los bienes exportados. Agrega, que no procederá la reposición para los residuos, desperdicios y subproductos con valor comercial, salvo que los mismos sean exportados.

¹ Publicada el 16 de julio de 2017 en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina. Entró en vigor el 01 de junio de 2009, con excepción a lo dispuesto en su Primera Disposición Final y Segunda Disposición Transitoria que entraron en vigencia el 16 de julio de 2017.



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

Que complementando lo anterior², los artículos 60 y 105 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF prevén que el Cuadro de Insumo Producto (CIP) es un documento utilizado para la reposición de mercancías en franquicia, el cual es transmitido electrónicamente por el beneficiario o su representante a la Administración Aduanera, en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días calendario computados a partir de la fecha del término del embarque de las mercancías exportadas.

Que por su parte el Procedimiento INTA-PG.10³ - Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria (versión 4), aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 44-2010/SUNAT/A (vigente a partir del 30 de setiembre de 2010), dispone en el numeral 8 de la Sección A del Rubro VII que: *“El despachador de aduana en representación del beneficiario presenta ante el área que administra el Régimen el CIP firmado por el representante legal de la empresa, con la indicación del número asignado por el SIGAD en la transmisión electrónica, en el plazo máximo de ciento ochenta (180) días calendario contados a partir de la fecha del término del embarque de la mercancía exportada, adjuntando los siguientes documentos, debidamente foliados (...)”*.

Que el numeral 10 de la Sección A del Rubro VII del Procedimiento INTA-PG.10, precisa respecto de la verificación del CIP lo siguiente: *“El funcionario aduanero designado verifica que la información del CIP y de la documentación presentada coincida con la información registrada en el SIGAD”*. Adicionalmente en el numeral 11 prevé que: *“El funcionario Aduanero adicionalmente constata que: a. La descripción de la mercancía de la factura comercial, la declaración de importación para el consumo y del CIP transmitido coincidan; b. Las liquidaciones de cobranza correspondientes a las declaraciones de importación para el consumo que se encuentren acogidas a un fraccionamiento de pago de tributos, se encuentren canceladas; c. La liquidación de cobranza correspondiente a la mercancía admitida temporalmente se encuentre cancelada; d. La descripción de la mercancía de la factura comercial, la declaración de exportación definitiva y del CIP transmitido coincidan”*. De igual forma, el numeral 12 señala respecto de la emisión del Certificado de Reposición que: *“De ser conforme, el funcionario aduanero designado registra su aceptación en el SIGAD, emitiéndose automáticamente el respectivo Certificado de Reposición de acuerdo al Anexo 2”*.

Que en cuanto a la comunicación del CIP al sector competente, precisa en el numeral 19, que: *“El CIP transmitido por el beneficiario o su representante, será puesto a disposición del sector competente vía electrónica una vez emitido el certificado de reposición. Y en el numeral 20, señala: “En caso el sector competente anule o rectifique el CIP, la Administración Aduanera realiza los ajustes en el SIGAD, comunicándolo al beneficiario”*.

Que asimismo, el numeral 16 del Rubro VI del Procedimiento INTA-PG.10, precisa que: *“La Intendencia de Gestión y Control Aduanero⁴ efectúa en forma selectiva y posterior las verificaciones de la información a cargo del solicitante y la equivalencia de la mercancía ingresada bajo este régimen”*.

Que respecto del régimen de importación para el consumo, el artículo 49 de la citada Ley precisa que es el régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubiere, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras. Como contrapartida, el literal a) del artículo 140 de la citada Ley General de Aduanas prevé que el nacimiento de la obligación tributaria aduanera en la importación para el consumo, se produce en la fecha de numeración de la declaración.

Que bajo este esquema normativo, la Administración Aduanera tiene la facultad de verificar la correcta liquidación de la obligación tributaria aduanera, la correcta aplicación del régimen de reposición en franquicia y el pago de la deuda aduanera como modalidad de extinción de dicha obligación, en aplicación

² La Cuarta Disposición Complementaria Final de la Decisión N° 671 preceptúa que las disposiciones no contempladas expresamente en esta Decisión, serán reguladas por las legislaciones nacionales de los Países Miembros.

³ Hoy DESPA-PG.10.

⁴ Hoy Intendencia Nacional de Control Aduanero.



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

de los artículos 154⁵, 164 y 165 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con el artículo 27 (literal a⁶) del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Que en el presente caso, mediante las Declaraciones Aduaneras de Mercancías detalladas en el Anexo Único de la Resolución de División N° , numeradas en el año 2015, ante la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, la recurrente importó para el consumo insumos denominados "LECHE DESCREMADA EN POLVO", "LECHE ENTERA EN POLVO", "SUERO DE MANTEQUILLA" y "GRASA DE LECHE ANHIDRA REGULAR", al amparo del artículo 49 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Que en tal sentido, el nacimiento de la obligación tributaria aduanera acaeció en la fecha de numeración de tales declaraciones aduaneras, en aplicación del literal a) de artículo 140 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Que cabe precisar, que en el caso planteado la recurrente no efectuó los pagos de derechos específicos, Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM) que gravaron las importaciones en mención, debido a que aplicó los Certificados de Reposición detallados en el Anexo Único del Resultado de Requerimiento N° , amparándose en el artículo 84 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Que en efecto, conforme se aprecia de la normativa glosada, constituyen las obligaciones del régimen en análisis que el insumo importado corresponda a una mercancía "equivalente" a la que ha sido importada, y que este insumo haya sido incorporado a un proceso productivo, para tal efecto corresponde verificar la trazabilidad de este insumo desde que ingresa a territorio nacional, pasando por todo el proceso productivo que conlleva hasta su salida a través de la exportación del producto final, verificándose a su vez, si corresponden a lo declarado en el Cuadro Insumo Producto; aspectos que la Administración Aduanera ha efectuado en ejercicio de su competencia, por lo que deviene en incorrecto afirmar que la Administración Aduanera está ejerciendo competencias que corresponderían ser efectuadas por el Ministerio de la Producción.

Que de lo actuado se aprecia que las observaciones realizadas por la Administración Aduanera se relacionan estrictamente a los insumos importados: "LECHE DESCREMADA EN POLVO", "LECHE ENTERA EN POLVO", "SUERO DE MANTEQUILLA" y "GRASA DE LECHE ANHIDRA REGULAR"; en ese sentido, el objetivo consiste en verificar si la cantidad de insumos importados están contenidos en el producto exportado, y por las cuales posteriormente se acogió a la reposición de mercancías con franquicia arancelaria, a su vez, que estos productos guarden conformidad con los CIP declarados, vale decir si se han respetado los CIP declarados en los productos exportados, no habiendo acreditado la recurrente la trazabilidad requerida, ni subsanado las observaciones presentadas, conforme se verifica de los fundamentos y análisis contenido en el Resultado de Requerimiento N° .

Que sobre el particular, la recurrente indicó que la incorporación de los precitados insumos, tanto de leche en polvo, grasa anhidra de leche, suero de mantequilla, entre otros, se realiza dependiendo del tipo de formulación que se elabora. Asimismo, precisó que para las cuatro (4) marcas de leche evaporada objeto de fiscalización (, le correspondió 3 diferentes listas de ingredientes, conforme se detalla en los cuadros de las páginas 46 y 47 de la Resolución de División N° (fojas 2103 y 2104 al reverso). Estando a las precitadas listas de ingredientes proporcionadas por la recurrente, la Administración Aduanera mediante el Resultado de Requerimiento N° determinó las siguientes observaciones o inconsistencias:

⁵ Artículo 154.- Modalidades de extinción de la obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria aduanera se extingue además de los supuestos señalados en el Código Tributario, por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, así como por el legajamiento de la declaración de acuerdo a los casos previstos en el Reglamento.

⁶ Artículo 27.- Extinción de la obligación tributaria

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1) Pago, 2) Compensación, 3) Condonación, 4) Consolidación, 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa y 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

i. Observación 1:

En el esquema del cálculo de coeficientes Insumo Producto que se detalla en la página 48 de la Resolución de División N° (foja 2103 al reverso), se puede evidenciar que la cantidad de "leche entera en polvo y leche descremada en polvo" que se utilizó en el procesamiento de la "LECHE EVAPORADA DE EXPORTACIÓN" es variable, así, por ejemplo, para una exportación proveniente del "tanque z1", la recurrente utilizó en contenido: 30% de leche entera en polvo (LEP). 8% de leche descremada en polvo (LDP) y 50% de leche fresca (LF), mientras que para el mismo producto en otra exportación proveniente del "tanque z2", utilizó: 50% de LEP, 15% de LDP y 20% de LF; al igual que para una tercera exportación "del mismo producto" proveniente del "tanque z11", utilizó: 10% de LEP, 40% de LDP y 30% de LF, sustentando la recurrente esta variación en la "disponibilidad, y recombinación (...)", y que existen equivalencias entre la leche fresca; lo que incumple las normas internacionales, especificaciones técnicas y físico químicas de la composición de la leche evaporada para consumo humano, siendo que su uso debe obedecer para "ajustar" homogenizar y estandarizar el contenido de grasa y proteína del lácteo y no por su disponibilidad como materia prima en el stock de la empresa. (Normas Codex, numeral 88 del Programa conjunto FAO/OMS sobre normas alimentarias -Comisión del CODEX Alimentarius⁷ – Informe de la Primera reunión del Comité del CODEX sobre la leche y productos lácteos de Julio de 1995 ALINORM 95/11).

ii. Observación 2:

No resulta razonable que del "tanque z2" haya salido el producto leche evaporada de exportación en estado líquido cuando el 65% de su componente se presenta en su estado sólido (en polvo) (LEP 50% y LDP 15%) ya que el 20% corresponde a leche fresca (líquida) y 10% de otros componentes (no se especifican); es decir, es imposible obtener leche líquida (leche evaporada) de la combinación del 65% de componentes en estado sólido y el 30% aproximadamente líquido (ello si se considera incluso que la composición del 10% "otros" haya sido líquida), ya que el 5% correspondió a grasa anhidra de leche (GAL); esta misma situación sucede para el "tanque z11" en la que el 50% fue leche en polvo (10% LEP y 40% LDP), 10% de grasa anhidra (GAL) y sólo un 30% fue leche fresca con 10% de otros componentes (que tampoco se especifican).

iii. Observación 3:

Al momento que la recurrente mostro los componentes (ingredientes de los productos exportados) en la que si bien se señala que en vez de leche fresca, se puede utilizar leche en polvo no se especifica qué porcentaje; sin embargo, en los tres casos (E10, E11 y M4) utiliza 209.37%, 169% y 5% respectivamente, de leche cruda entera a su equivalente en polvo, y respecto del agua, sólo señala que en ellas se ha eliminado el 111.38%, 72.43% y 11.40%; y aún así siguen siendo los "mismos productos exportados" LECHE EVAPORADA DE EXPORTACION, clasificada en la SPN 0402.91.10.00 - LECHE Y NATA (CREMA), CONCENTRADAS SIN ADICIÓN DE AZÚCAR U OTRO EDULCORANTE. Tal como se advierte, la recurrente indica distintos porcentajes; no obstante, el coeficiente declarado en los cuadros insumos productos por cada serie de la DAM es único y está consignado en cada certificado, no existe posibilidad de variaciones ni utilizar promedios; adicional a ello se observa que, la recurrente en la elaboración del producto, no logra acreditar ni identificar plenamente que cantidad de estos insumos han sido incorporados al producto exportados o han sido destinados al mercado nacional, aspecto que es fundamental pues se trata de un régimen con exoneración de tributos. Este aspecto, se refleja en la contabilidad de la empresa, en la cual no se demuestra que exista un control de insumos, lo que no permite su verificación y en consecuencia la acreditación de los requisitos del presente régimen para gozar de su beneficio.

⁷ De acuerdo a lo señalado en el Resultado de Requerimiento N° la recurrente supuestamente rige su producción de "leche evaporada" bajo los estándares de las normas internacionales del Código Alimentario – CODEX ALIMENTARIUS (Normas Internacionales de los Alimentos), y que la "LECHE EN POLVO" es utilizada para estandarizar y homogenizar el producto final (leche evaporada), de manera que no se modifique la proporción entre la caseína y la proteína del suero de la leche (requisitos de composición establecidos por el CODEX ALIMENTARIUS), obteniéndose como resultado un producto terminado con más sólidos y más grasa, es decir la leche en polvo es utilizada específicamente en la etapa de homogenización y estandarización de su proceso productivo (a fin de ajustar el contenido de grasa y proteínas) detallado en el Expediente N° del 29 de abril de 2019.



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

iv. Observación 4:

Respecto de la cantidad de agua utilizada para la reconstitución de la leche en polvo, a fin de facilitar su disolución, la recurrente no ha indicado cual es el porcentaje, pero sí el porcentaje de su eliminación; sin embargo, como se puede ver de la composición de los productos exportados y del “ejemplo numérico de las facturas de exportación” de la que proporcionó información, la utilización de la leche en polvo (entera y descremada) predomina en su supuesto proceso productivo, incluso hasta más del 50% que la leche fresca (65% tanque z2 y 50% tanque z3), existiendo incongruencias en sus declaraciones. Cabe mencionar que en este caso al igual que en todas las observaciones no se logra evidenciar la cantidad de insumo importado que ha sido incorporado en el proceso productivo.

v. Observación 5:

Complementariamente, a través del Resultado del Primer Requerimiento N° , la recurrente señaló que aproximadamente el 30% de su producción nacional se destina al mercado internacional. En tal sentido, si se considera lo indicado, la utilización del insumo importado debe de calcularse con base a este porcentaje, más aun teniendo en cuenta que la leche en polvo, es utilizada únicamente para homogenizar la leche evaporada y mantenerla estandarizada. Al respecto, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado por la propia recurrente su producción de leche evaporada es la misma tanto para el mercado local como el internacional. Es decir, se utiliza la misma cantidad de insumo importado para la elaboración de la leche de exportación como para la venta en el Perú, sin embargo, según información del Cuadro Insumo Producto Anexo I, toda la cantidad importada, la exporta, generándose nuevamente inconsistencias con la indicado: *“la factura de exportación puede estar compuesta por productos fabricados de diferentes tanques o lotes de producción. (...) dependiendo del mix de tanques que conformen la factura, se pueden mezclar diferentes coeficientes insumo - producto”*.

En efecto, se observa que la fiscalización estuvo relacionada con la exportación de “LECHE EVAPORADA”, a la que supuestamente se agregó insumos importados consistentes en “LECHE ENTERA EN POLVO”, “LECHE DESCREMADA EN POLVO”, “GRASA ANHIDRA DE LECHE” y “SUERO DE MANTEQUILLA”; sin embargo, en esta etapa no presentó prueba fehaciente que acredite la cantidad de insumo importado utilizado a fin de validar y verificar los coeficientes declarados en su proceso productivo (trazabilidad) no obstante y a efectos de buscar la verdad material se analizaron las normas que regulan este tipo de actividad; observándose que la Norma — Norma para las Leches Evaporadas - revisada en 1999, establece los factores esenciales de composición y calidad de las leches evaporadas (en porcentajes); sin embargo, de la información y data analizada y proporcionada por la recurrente y su contrastación, se verificó que las exportaciones de “leche evaporada”, “leche evaporada light” y “leche evaporada modificada” clasificadas en la Subpartida Nacional 0402.91.10.00, tampoco se adecúan a estas normas, no encontrándose acreditado que los insumos importados y declarados en los CIP, correspondan a lo efectivamente exportado (contenido en el producto final).

Que sobre el particular, de la interpretación sistemática de la normativa precitada se concluye que en la producción de las mercancías exportadas objeto del régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria es factible que el solicitante al beneficio incorpore en el proceso productivo de las mercancías a exportarse, tanto insumos/materias primas importadas (declaraciones de importación primigenias/mercancías a reponer), como también insumos/materias primas nacionales.

Que empero, la elaboración, transmisión y entrega de los respectivos Cuadros de Insumo Producto (CIP) por parte de la recurrente a la Administración Aduanera requiere como requisito *sine qua non* el adecuado cálculo del Coeficiente Insumo-Producto”, que es el factor resultante de correlacionar la cantidad de la mercancía importada (mercancía a reponer) utilizada en el proceso productivo, con una unidad del producto “exportado”, lo que implica no incluir en dicha fórmula la cantidad mercancía importada utilizada en un proceso productivo destinado al consumo nacional, como tampoco, correspondía incluir la cantidad de materias primas/insumos nacionales.

Que al respecto, es de señalar que de los actuados y producto de la fiscalización posterior se verificó el incumplimiento de los requisitos del régimen, al no haberse podido acreditar la trazabilidad de la producción desde la adquisición de los insumos importados, su incorporación al producto final exportado y las cantidades de insumos empleados a fin de validar los coeficientes o valores consignados en el Cuadro



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

Insumo Producto, apreciándose incongruencias y variación de datos en las distintas etapas del procedimiento, por ende, sin acreditar fehacientemente la cantidad real de insumos importados incorporados al producto terminado y luego exportados y que en consecuencia correspondían ser repuestos en una nueva importación de los insumos y en las cantidades empleadas; en ese sentido, se concluyó que hubo un acogimiento indebido al citado régimen. Ahora bien, es de tener en cuenta que la verificación realizada por la Administración Aduanera no transgrede ninguno de los principios alegados por la recurrente, puesto que la Administración Aduanera se encuentra facultada para corroborar lo declarado por la recurrente en un momento posterior al despacho de las mercancías, facultad prevista en la Ley General de Aduanas y en el propio Procedimiento INTA-PG.10, como se ha señalado precedentemente. En los considerandos precedentes han sido expuestos y evaluadas las observaciones efectuadas por parte de la Administración Aduanera, intentando validar los coeficientes declarados respecto de la cantidad de insumos incorporados a fin de verificar el cumplimiento de los requisitos que exige el régimen, concluyéndose en la falta de acreditación de la trazabilidad de los mismos con información incongruente e insuficiente no sustentada en sus libros contables.

Que con relación a los valores declarados como Coeficientes en los Cuadros Insumo Producto (CIP) que sustentaron el acogimiento al Régimen de Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria respecto de las DAM de Importación consignadas en el Anexo I del Resultado de Requerimiento N°

se debe en principio señalar que el cálculo del valor del Coeficiente a consignar en el Cuadro Insumo Producto por parte de las empresas beneficiarias del Régimen de Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria debe efectuarse en concordancia con el Procedimiento Operativo de Reposición de Mercancías con Franquicia - INTA-PG.10 (versión 4), cuyo Rubro VII, literal A), numeral 4 dispone que en relación al Cuadro de Insumo - Producto (CIP), el beneficiario elabora el CIP conforme al formato del anexo 1 y al instructivo para su llenado, siendo que dicho anexo define que el coeficiente Insumo - Producto, es la cantidad de mercancía importada utilizada en una unidad del producto exportado, lo cual en el presente caso no ha sido evidenciado, al no haberse acreditado precisamente la trazabilidad en su producción, partiendo de la adquisición de los insumos, la cantidad efectiva de insumos importados e incorporados en los productos exportados, que no permiten la validación del cumplimiento de los coeficientes declarados; apreciándose finalmente del cuadro Excel presentado como "trazabilidad" en la etapa de reclamación, que los CIPs declarados incluso serían valores promedio o estándar (que parten de ratios originales) conforme se verifica en sus Cuadros físicos y Excel presentados en la etapa de reclamación, empero tampoco validables al no encontrarse la data sustentada en su contabilidad; por lo que en definitiva no sólo no se subsanan las inconsistencias, incongruencias y observaciones determinadas por la falta de trazabilidad demostrada, sino que al señalar la utilización de ratios promedios, demostraría y ratificaría que se trata de un acogimiento indebido.

Que en ese sentido, la fiscalización efectuada a la recurrente se dirigió a verificar la exactitud de la información declarada en los Cuadros de Coeficiente Insumo - Producto que sustentaron la emisión de los Certificados de Reposición en Franquicia detallados en el Anexo I del Resultado de Requerimiento N°

que sustenta a las recurridas, con el fin de constatar si efectivamente las mercancías exportadas se elaboraron con los insumos importados declarados y su respectivo correlato con los coeficientes declarados que deben acreditarse y sustentarse en su proceso de producción, empero la recurrente no acreditó trazabilidad alguna respecto de los insumos realmente incorporados, apreciándose variabilidad en sus formulaciones sin sustento contable que permita su efectiva realización.

Que en tal sentido, siendo que el régimen de reposición de mercancías en franquicia arancelaria sólo es aplicable a las mercancías que han sido importadas (pagando tributos de importación) y que luego de haber sido perfeccionadas (sometidas a un proceso de transformación o elaboración), son finalmente exportadas, es decir, el Certificado de Reposición de Mercancía con Franquicia Arancelaria únicamente debe ser otorgado para una determinada exportación y considerando las declaraciones de importación que se emplearon en la elaboración de esa exportación, estando obligado el beneficiario a declarar en el Cuadro de Insumo - Producto el número de declaración de exportación y los números de declaraciones de importación que se emplearon en la manufactura o producción de la exportación y que se encuentra efectivamente contenido en el producto exportado, no estando contemplado en las normas la sustitución por otra mercancía o de otra declaración de importación a pesar de que corresponda a la misma especie del producto importado, como han sido presentadas sucesivamente en sus descargos y argumentaciones analizados (incorporación de distintas DAMs, CIPs, etc.).



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

Que al respecto, cabe precisar que la Administración Aduanera le otorgó a la recurrente los Certificados de Reposición en Franquicia (CRF) detallados en el Anexo I del Resultado de Requerimiento N°

, bajo el supuesto que las mercancías exportadas se elaboraron con el 100% de los insumos importados conforme a la declaraciones efectuadas en los Cuadros de Coeficiente Insumo - Producto presentados por la recurrente; sin embargo, producto de la fiscalización posterior, se verificó, entre otros aspectos, que para la producción de los productos exportados, si bien se declaró el 100% de insumos importados, debieron corresponder solo al 20% que fue materia de exportación, dado que el 80% corresponde a productos elaborados para el mercado nacional en el que se utiliza indistintamente dichos insumos no evidenciándose finalmente trazabilidad alguna respecto de los insumos empleados y efectivamente contenidos en los productos exportados y objeto del beneficio solicitado, al no encontrar sustento en su contabilidad y registros que permitan su seguimiento, sumado a las incongruencias y observaciones detectadas que no fueron subsanadas conforme se detalla en el Resultado de Requerimiento N° y lo ratificado en Resolución de División N°

Que al no existir ningún control de producción, no existe forma de separar la cantidad de insumos utilizados en los productos finales obtenidos y objeto de exportación, ello aunado a la variabilidad en el uso de los mismos insumos según disponibilidad en su stock y/o ajustes por diversas circunstancias, empero finalmente no controladas, por lo que no se acreditó la trazabilidad real del empleo de insumos importados en los productos exportados y por los cuales se solicitó el beneficio. Por tanto, no se cumplió con ninguno de los requisitos que exige el Régimen de Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria, contemplados tanto en la normatividad nacional (Ley General de Aduanas) como supranacional (Norma Comunitaria - Decisión 671).

Que se puede apreciar que el régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria es una que califica como régimen de perfeccionamiento, en el sentido que busca favorecer la producción, elaboración o transformación en el país de insumos, materias primas, productos intermedios, etc.; implementando un mecanismo en virtud del cual, el pago de los derechos y demás impuestos que gravan la importación de insumos, materias primas, y productos intermedios, es excluido del costo de producción de los productos a exportar. El mecanismo utilizado para lograr ese propósito es el no pago de tributos que se aplica a la importación de mercancías equivalentes a las que fueron nacionalizadas (por las que se pagaron tributos) y que luego salen del país al ser incorporadas en un producto exportado.

Que en ese sentido, se concluye que, para acceder al citado régimen, se deben de cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que hayan realizado una importación de insumos, materias primas o productos intermedios en la que se cancelaron íntegramente los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación,
- b) Que hayan realizado un proceso de producción, elaboración o transformación con los insumos materias primas o productos intermedios importados para obtener un producto distinto,
- c) Que haya realizado la exportación del producto obtenido de los procesos productivos realizados.

Que cumpliendo los requisitos señalados, el beneficio del régimen constituirá en el no pago de tributos en una posterior importación de mercancías equivalentes. Siendo un contrasentido, que el no pago sea otorgado a quien no incurrió en dicho costo, lo cual desnaturalizaría el régimen, al extenderse respecto de la producción para el mercado nacional, al no encontrarse individualizada ni controlada respecto de la misma y que se precisó contiene los mismos insumos y formulaciones, ello sin perjuicio que ni en la fiscalización ni en el reclamo se pudo acreditar siquiera la trazabilidad en la adquisición y utilización de los insumos importados, careciendo sus libros contables de la información necesaria que los permita identificar con las DAMs, facturas, etc. En ese sentido, el certificado de reposición de mercancía con franquicia arancelaria se expide por la misma cantidad de mercancía importada que fueron utilizadas en el proceso de producción de los bienes exportados, los cual no ha sido evidenciado ni acreditado durante la fiscalización.

Que a la luz de lo enunciado *ut supra* al no haberse podido acreditar la trazabilidad de la producción desde la adquisición de los insumos importados, su incorporación al producto final exportado y las cantidades de insumos empleados a fin de validar los coeficientes o valores consignados en el Cuadro Insumo Producto,



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

apreciándose incongruencias y variación de datos en las distintas etapas del procedimiento, por ende, sin acreditar fehacientemente la cantidad real de insumos importados incorporados al producto terminado y luego exportados y que en consecuencia correspondían ser repuestos en una nueva importación de los insumos y en las cantidades empleadas; en ese sentido, se concluyó que hubo un acogimiento indebido al citado régimen, y teniendo en cuenta que los Certificados de Reposición fueron aplicados a la liquidación de tributos de las declaraciones aduaneras de importación bajo análisis, se concluye que la determinación de los tributos dejados de pagar efectuada mediante la Resolución de División Nº es conforme a la normativa citada, y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

II. Sanción de Multa

Que respecto de la sanción de multa, el numeral 4 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 1053 tipifica lo siguiente: *"Cometen infracciones sancionables con multa: (...) c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: (...) 4) Transmitan o consignen datos incorrectos en el cuadro de coeficientes insumo producto para acogerse al régimen de reposición de mercancías en franquicia"*.

Que el artículo 189 de la Ley General de Aduanas prevé que las infracciones aduaneras se determinan de manera objetiva, es decir, una vez verificado en los hechos el supuesto de infracción estipulado en la norma, prescindiéndose del análisis de los elementos de dolo o culpa.

Que considerando que el supuesto de infracción se refiere a la transmisión o consignación de datos incorrectos en el Cuadro de Insumo- Producto (CIP), es menester considerar que el numeral 2 del literal h) del artículo 60 y artículo 105 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 010-2009-EF prevén que el Cuadro de Insumo Producto (CIP) como documento utilizado para la reposición de mercancías con franquicia arancelaria debe ser transmitido electrónicamente por el beneficiario o su representante a la Administración Aduanera, en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días calendario computados a partir de la fecha del término del embarque de las mercancías exportadas.

Que aunado a lo anterior, el numeral 2 de la Sección VI y el numeral 1, del literal A de la Sección VII del Procedimiento General INTA-PG.10-Reposición de Mercancías con Franquicia (Versión 4) señalan que para acogerse al régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, la declaración de exportación definitiva o declaración simplificada de exportación debe haberse numerado en el plazo de un (1) año, contado a partir de la fecha de levante de la declaración de importación para el consumo que sustente el ingreso de la mercancía a reponer. Agregan, que es requisito para acogerse al régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria que el beneficiario exprese su voluntad en la declaración de exportación definitiva o declaración simplificada de exportación, consignando el código 12.

Que además, los numerales 5 y 8 del literal A de la Sección VII del Procedimiento General DESPA-PG.10 precisan que el CIP debe ser transmitido y presentado ante el área que administra el régimen, dentro del plazo de ciento ochenta (180) días calendario contados a partir de la fecha del término del embarque de la mercancía exportada.

Que en el presente caso, con relación a los Certificados de Reposición en mención de autos se aprecia que la recurrente transmitió los datos relacionados al coeficiente del CIP, consignando información incorrecta.

Que bajo este contexto y de acuerdo a las conclusiones arribadas en el rubro I del presente fallo, la recurrente al haber elaborado, transmitido y entregado a la Aduana, información incorrecta del dato del coeficiente de los Cuadros de Insumo -Producto (CIP), se verifica que incurrió en el supuesto de infracción tipificado en el numeral 4 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.

Que por las razones expuestas se concluye que la sanción de multa impuesta con la Resolución de División Nº se encuentra arreglada a ley, correspondiendo también 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:

- a) Con relación a que la Administración Aduanera no tiene las facultades o competencias para cuestionar las formulaciones y/o composiciones de los productos exportados definitivamente al exterior en función al CODEX ALIMENTARIUS, siendo que el cumplimiento o no de dicho CODEX no sería un requisito



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

para el acogimiento del régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria, al respecto se debe precisar que en el presente caso la Administración Aduanera no está cuestionando las referidas formulaciones y/o composiciones de los productos exportados, como erróneamente interpreta la recurrente, sino que las observaciones realizadas por la Administración Aduanera se relacionan estrictamente a los insumos importados: "LECHE DESCREMADA EN POLVO", "LECHE ENTERA EN POLVO", "SUERO DE MANTEQUILLA" y "GRASA DE LECHE ANHIDRA REGULAR"; en ese sentido, la recurrente no pudo acreditar de manera fehaciente si la cantidad de insumos importados están contenidos en el producto exportado, y por las cuales posteriormente se acogió a la reposición de mercancías con franquicia arancelaria, a su vez, que estos productos guarden conformidad con los CIP declarados, vale decir si se han respetado los CIP declarados en los productos exportados, no habiendo acreditado la recurrente la trazabilidad requerida, ni subsanado las observaciones presentadas, conforme se verifica de los fundamentos y análisis contenido en el Resultado de Requerimiento N°

Por otro lado, la recurrente indicó que la incorporación de los precitados insumos, tanto de leche en polvo, grasa anhidra de leche, suero de manteca, entre otros, se realiza dependiendo del tipo de formulación que se elabora. Asimismo, precisó que para las cuatro (4) marcas de leche evaporada objeto de fiscalización (

), le correspondió 3 diferentes listas de ingredientes, conforme se detalla en los cuadros de las páginas 46 y 47 de la Resolución de División N°

(fojas 2103 y 2104 al reverso). Por tanto, las observaciones efectuadas tienen como sustento las 3 diferentes listas de ingredientes que la recurrente emplea para el producto final, siendo que la referencia al CODEX ALIMENTARIUS, fue para sustentar que la leche en polvo es utilizada específicamente en la etapa de homogenización y estandarización del proceso productivo, no habiéndose dispuesto que el cumplimiento o no del CODEX implique un requisito para acogerse al régimen aduanero materia de grado, sino que constituye una herramienta auxiliar que permite conocer y explicar las etapas del proceso de producción de los alimentos.

- b) Con relación a que el organismo competente para cuestionar los coeficientes consignados en el cuadro insumo producto es el Ministerio de la Producción y no la Administración Aduanera, se debe precisar que las acciones de fiscalización, control o vigilancia de la información consignada en el Cuadro Insumo-Producto a cargo del Ministerio de la Producción se rige por su propia normativa, siendo independiente a la potestad aduanera que regula el actuar de la Administración Aduanera, razón por la cual carece de sustento lo argumento por la recurrente en este extremo. Ahora bien, con relación al marco de competencias atribuidas al Ministerio de la Producción y la SUNAT, estas se encuentran claramente delimitadas y no se superponen, pues cada quien actúa dentro de su especialidad, facultades y atribuciones, y en un momento determinado; en ese sentido, la Administración Aduanera no desconoce ni discute la competencia del Ministerio de la Producción, la cual se circunscribe a la verificación del cuadro insumo producto de los coeficientes declarados, transmitido por el beneficiario, acción que la SUNAT realiza en todos los casos como sucedió con la presente controversia; en tanto, que las acciones que corresponden efectuar a SUNAT se limitan a constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que el régimen impone. Por tanto, en el presente caso se verifica que, la Administración Aduanera no está cuestionando la validez del cuadro insumo producto ni los coeficientes declarados ni ha declarado su "anulación" como sostiene erradamente la recurrente, sino que la Administración Aduanera en el marco de su potestad aduanera de control y de fiscalización tributaria está verificando el cumplimiento de las obligaciones del régimen como son la incorporación del insumo importado al proceso productivo, la trazabilidad del insumo desde su importación hasta su salida incorporada al producto exportado, la verificación si se está cumpliendo los coeficientes declarados, la equivalencia de las mercancías ingresadas bajo este régimen entre otras obligaciones.
- c) El artículo 4 de la Ley General de Aduanas señala que los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal; y, el artículo 8 de dicho dispositivo prevé 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. Por lo tanto, el proceder de la Aduana orientado a fiscalizar el acogimiento al régimen de reposición de mercancías con franquicia relacionada a la importación analizada es acorde a ley.



Tribunal Fiscal

Nº 00773-A-2022

- d) El Principio de Verdad Material que rige el régimen de reposición de mercancías con franquicia, no soslaya la aplicación del instituto procesal de la carga de la prueba, que recae en el beneficiario de dicho régimen. En tal sentido, aunque el beneficio se otorga de manera simplificada, la recurrente debía contar con la documentación necesaria para acreditar el cumplimiento a cabalidad de los requisitos exigidos (coeficiente) en tanto pueden ser objeto de control aduanero.
- e) Teniendo en cuenta que la recurrente no proporcionó los medios probatorios que permitan concluir que la Aduana validó indubitadamente el coeficiente para aquellos certificados de reposición relacionados a procesos productivos en los cuales un porcentaje se destinó a la exportación y el restante al consumo nacional, se colige que la emisión de los certificados de reposición por la Aduana respondieron a la aplicación de los Principios de Buena Fe, Presunción de Veracidad y Facilitación de Comercio que rigen los procedimientos aduaneros y a lo contemplado por los artículos 60 y 105 del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, siendo recién durante el procedimiento de fiscalización que dicha entidad detectó la incorrecta transmisión de la información del coeficiente del Insumo-Producto, lo que originó la emisión y notificación de los documentos de determinación materia del grado. Bajo este contexto, en lo referido al tema de fondo en el caso sublitis no se verifica que la resolución apelada haya vulnerado los Principios de Legalidad, Predictibilidad, Impulso de Oficio, Verdad Material, entre otros alegados por la recurrente, sino que procedió con la aplicación estricta de la normativa aplicable al caso.
- f) Tampoco de autos se verifica que la resolución apelada o los documentos de determinación y multa, en el extremo que se confirma, hayan incurrido en alguna 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.
- g) Los demás argumentos planteados no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.

Que finalmente, el Informe Oral solicitado se realizó por video conferencia conforme a los términos de la Sala Plena N° 2020-06 de 16 de junio de 2020, con la asistencia del abogado de la parte apelante, no habiendo concurrido el representante de la Administración Aduanera al no haberse acreditado, no obstante habérsele notificado debidamente.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de División N° 1
2020 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

emitida el 26 de noviembre de

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
MS/FG/LA/ot

Nota: Documento firmado digitalmente