



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
FALCONI GRILLO Aldo Isaías  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 17/08/2022 09:52:06  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

**EXPEDIENTE Nº** : 2022008618  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Apelación  
**PROCEDENCIA** : Intendencia Nacional de Control Aduanero  
**FECHA** : Lima, 09 de agosto de 2022

**VISTA** la Resolución número emitida el 28 de marzo de 2022 por el Décimo Noveno Juzgado Especializado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que ordena se cumpla lo ejecutoriado.

## CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto en la primera parte del artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS: *"Toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala."*

Que el 08 de mayo de 2018 mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03513-A-2018 se resolvió **CONFIRMAR** la Resolución de Gerencia N° emitida el 30 de enero de 2013 por la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando y Fiscalización Aduanera, por los fundamentos expresados en dicha Resolución.

Que tal resolución de este Tribunal fue objeto de demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial por parte de , que dictó las siguientes resoluciones y sentencias:

1. El 30 de setiembre de 2019 mediante Resolución Número el Décimo Noveno Juzgado Especializado en Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, dictó sentencia declarando FUNDADA la demanda interpuesta y en consecuencia se declara NULA la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03513-A-2018, y se ORDENA al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución administrativa, teniendo en cuenta las consideraciones esgrimidas en la Resolución.
2. El 05 de marzo de 2020, mediante la Resolución Número la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, dicta sentencia de vista, la cual resuelve CONFIRMAR la sentencia emitida mediante Resolución Número de 30 de setiembre de 2019.
3. Mediante Auto de Calificación Recurso de Casación N° LIMA, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, declaró improcedente en todos sus extremos los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal mediante su Procurador Público, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, contra la sentencia de vista contenida en la Resolución Número del 05 de marzo de 2020.

Que la Resolución Número dictada en primera instancia y la sentencia de vista contenida en la Resolución Número Dieciséis, contienen los fundamentos que deben ser tomados en cuenta para dar cumplimiento a lo ordenado por las autoridades jurisdiccionales; en tal sentido, es de destacar que la sentencia de primera instancia señala respecto a las incidencias 1 y 2: *"cabe precisar que si bien la recurrente insiste en que el corte de las aletas de tiburón no puede considerarse como una alteración a la materia prima de exportación, en la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, ésta última a diferencia de la*



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
HUAMAN SIALER Marco  
Antonio FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 17/08/2022 10:32:50  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
WINSTANLEY PATIO  
Elizabeth Teresa FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 16/08/2022  
10:34:57 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
MARTEL SANCHEZ José  
Antonio FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 16/08/2022 10:27:42  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

Administración, no califica esta acción como la transformación del producto, como bien se puede apreciar de su pronunciamiento respecto a las aletas de tiburón frescas, en donde por el hecho de haberse efectuado el corte de las mismas, el Tribunal Fiscal no deja de reconocerlas como productos primarios. Situación adversa ocurriría con las aletas de tiburón semi secas y secas, ya que omitiendo el corte efectuado que no es materia en cuestión, la diferencia con la mencionada anteriormente radica en el estado que estos productos se adquirieron, toda vez que como bien se señaló en las declaraciones aduaneras por las que se exportaron, estas presentan el estado de "semi secas" y "secas".

Así pues, tenemos que pese a que no existe Norma Técnica y/o legal que defina los términos correspondientes a productos hidrobiológicos primarios, semi-transformados y transformados. Sin embargo, según el Decreto Legislativo N° 1062 del 28 de junio de 2008, que promulga la "Ley de inocuidad de los Alimentos" se define como:

- **Procesamiento primario:** Es la fase de la cadena alimentaria aplicada a la producción primaria de los alimentos no sometidos a transformación. Esta fase incluye: dividido, partido, seccionado, rebanado, deshuesado, picado, pelado o desollado, triturado, cortado, limpiado, desgrasado, descascarillado, molido pasteurizado, refrigerado, congelado, ultracongelado o descongelado.
- **Alimento elaborado industrialmente (alimento fabricado):** Se refiere a todos aquellos alimentos transformados a partir de materias primas de origen vegetal, animal, mineral o combinación de éstos y que contienen aditivos alimentarios para obtener alimentos destinados al consumo humano.

II.4.9 De conformidad a ello, no puede confundirse el secado voluntario que se produce por la actividad propia de la pesca artesanal con el secado industrial, máxime cuando no se ha demostrado que dicho producto contenga aditivos alimentarios con el fin de obtener alimentos destinados al consumo humano, pues como bien se señalará más adelante, estas aletas de tiburón no están destinadas a dicho sector como consumidos. A razón de ello, no se advierte que la Autoridad Aduanera o el Tribunal Fiscal hayan analizado esta situación en miras a verificar un doble proceso de secado al momento de adquisición y posterior a ello, de las aletas de tiburón semi-secas o secas a aquellos pescadores que tienen éstos bienes por un tiempo luego de cazados los tiburones y realizado el corte de aletas; con lo cual no se ha acreditado la pérdida de su condición de producto primario.

II.4.10 En ese sentido, siendo que como documentos sustentarios de la adquisición de las referidas aletas la recurrente presentó liquidaciones de compra de conformidad con lo señalado en el Reglamento de Comprobantes de Pago, teniendo en cuenta lo antes expuesto y toda vez que dicho reglamento establece que dichos comprobantes son de uso viable para la adquisición de productos primarios producto de pesca artesanal, **no habiéndose acreditado por motivos fehacientes el descarte a la calificación de las aletas de tiburón en estado semisecho y seco como productos primarios; los comprobantes de pago materializados en las liquidaciones de compra cumplirían con los requisitos señalados en la normativa**, no pudiendo ser considerados como documentos no válidos a fin de acreditar las adquisiciones efectuadas.

II.4.11 Sobre las etapas del proceso productivo, de la revisión del "Diagrama de Flujo de Compra, Producción y Almacenaje de Aletas secas de tiburón por Especie y Clasificado" señala 10 fases: compra de materia prima y acopio, recepción de la materia prima, proceso de limpieza, proceso de secado al sol, proceso de corte de carne y retiro en exceso, clasificación por especies, tamaños y juegos, medición por tallas, proceso de pesado, envasado y embalado, producto terminado y almacenamiento; siendo una de ellas la del proceso de secado al sol en mallas, en donde se produce merma de producción, la cual en el caso de las Aletas Semi Secas varía desde el 4% al 30% y para las Aletas Secas la merma es mínima al realizarse un secado adicional para sacar la humedad y poner el producto en óptimas condiciones para la exportación y que pueda resistir la travesía del viaje al exterior sin llegar con hongos.

Esto, se condice con el hecho de que el recurrente no obtenía dichos bienes en un estado avanzado, ya que a pesar de que las aletas las obtenía en estado semi-secas o secas, luego de su adquisición es que se llevaba a cabo todas las fases señaladas en el citado Diagrama de Flujo de Compra, Producción y Almacenaje de las aletas secas de tiburón por especie y clasificado y lo precisado en la Hoja adjunta de Descripción del proceso presentada. Asimismo, cabe indicar respecto a lo señalado por el recurrente, que esta circunstancia presentaría dos procesos distintos de secado, uno realizado por el pescador artesanal y el otro realizado por el adquirente; de lo que, **no se advierte que la Autoridad Aduanera haya solicitado**



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

**documentación adicional a fin de obtener certeza respecto a lo argumentado, en tanto se manifiesta la existencia de dos procesos de secado realizado en dos momentos distintos, con miras a generarse la suficiente convicción para descartar al recurrente como participante presente en todas las fases de la producción y que el producto final exportado se encuentra en la misma condición con la que se adquirió y que sí se efectuó la fase de secado para estos productos previo a su adquisición".**

Que asimismo, en cuanto a la incidencia 3 se indica: "De lo señalado por la recurrente en las fases de su proceso productivo, se verifica que la misma manifiesta que muchas de estas fases se realizan directamente por la empresa, en forma manual en la Planta (de procesamiento) de Lima como en Tacna; así, la Dirección de Extracción y Procesamiento Pesquero (PRODUCE, en su calidad de autoridad competente en temas del ámbito pesquero) señala que éstas deben de cumplir con algunos requerimientos para operar todo proceso de alimentos, tales como su legalidad de constitución y operación, principalmente las exigencias sanitarias en el extremo que las plantas de procesamiento de productos pesqueros industriales o artesanales requerirán, para el caso de **establecimientos industriales**: de autorización de instalación y licencia de operación, y para el caso de **plantas artesanales**: únicamente de licencia de operación; siendo de importancia el cumplimiento de exigencias sanitarias, que en el caso de alimentos pesqueros se encuentran establecidas en el Decreto Supremo N° 040-2001-PE, Norma Sanitaria para las Actividades Pesqueras y Acuícolas, por lo que **los productos obtenidos en una planta que no esté habilitada por la Autoridad Sanitaria, se califican como proceso y actos prohibidos o ilegales"**.

Que continúa refiriéndose a la incidencia 3, para lo cual cita el literal d) del artículo 43 de la Ley General de Pesca, el cual dispone que para el desarrollo de las actividades pesqueras, las personas naturales y jurídicas requerirán licencia para la operación de plantas de procesamiento de productos pesqueros, señalando la prohibición de realizar estas actividades de no contarse con la licencia correspondiente. Luego procede a señalar que efectuada la revisión de la documentación en autos, se advierte la existencia de dos plantas de procesamiento situadas en

, de los cuales el recurrente únicamente presentó licencia habilitada para el local ubicado en , empero el mismo se encontraría vencido desde el 15 de mayo de 2008, según Resolución Directoral Regional N° 027-2007-DIREPRO/G.R.TACNA de fecha 15 de mayo de 2007; de cuya revisión se verifica que ninguno de los locales de procesamiento de productos se encontraría con licencia de funcionamiento vigente que reconozca el ejercicio en derecho de sus actividades.

Que al respecto, el Juzgado concluye que esta obligación es de carácter administrativo, cuyo incumplimiento si bien acarrea consecuencias legales y la imposición de sanciones en el ámbito administrativo, no presenta consecuencia alguna en relación a la normativa que regula el Drawback. Toda vez que no se ha establecido como uno de los requisitos de procedencia para acogerse a este beneficio, el tener que contar con las licencias correspondientes para operar plantas de procesamiento de productos pesqueros. Criterio que ha sido refrendado por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Materia Tributaria y Aduanera en la Sentencia recaída en el expediente de 04 de setiembre de 2017.

Que con relación a la incidencia 4, se manifiesta que los insumos consistentes en sacos blancos corrientes y cosidos fueron importados directamente y a través de terceros en el mercado local, según lo declarado por el recurrente, encontrándose obligado a acreditar dicha adquisición con las facturas respectivas, en correlato de la cual debió presentar la documentación correspondiente que genere certeza sobre el traslado efectivo de estos insumos para su incorporación o consumo. En tal sentido, respecto a las compras efectuadas a proveedores locales, era menester la exhibición de las facturas y guías de remisión empleadas, de cuya revisión SUNAT y el Tribunal Fiscal señalaron que no se logró sustentar todo el traslado realizado de dichos insumos hacia los locales de producción del recurrente en Huarochirí, Barranca y Tacna como puntos de llegada. Asimismo, en el caso de los insumos importados directamente, las facturas y guías de remisión empleadas, no acreditaron el traslado efectivo desde el punto de partida ubicado en el depósito temporal (Zona Primaria) hasta los centros de producción antes señalados. Esto, por cuanto el artículo 17 numeral 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, señala que la guía de remisión es el documento que sustenta el traslado entre distintas direcciones, si los mismos no precisan los datos correspondientes a fin de acreditar estas situaciones no resultaría posible sustentar el traslado físico de estos insumos para su consumo.



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

Que no obstante lo expresado, se indica que ni SUNAT ni el Tribunal Fiscal han señalado específicamente cuáles son los defectos encontrados en los que habrían incurrido las guías de remisión presentadas y de cuya verificación se acredite los datos faltantes sin cuya precisión sea imposible acreditar el traslado efectivo entre las direcciones, pues únicamente los argumentos se refieren al descarte con motivos generales y no específicos, incumpliendo con el deber de motivación, el cual es una garantía del derecho al debido procedimiento.

Que además, en cuanto a las incidencias 5 y 6 manifiesta que en un inicio el recurrente declaró que el producto definido como frijol castilla había sido producido directamente por él; sin embargo, en el procedimiento de fiscalización contradijo lo señalado, manifestando que este fue adquirido bajo la modalidad de producción por encargo, por lo que correspondía acreditar tal situación. Añade: *"presentado el Contrato de Producción por Encargo – orden de Producción N° [redacted] y revisado el "Diagrama del Flujo de Compras, Producción y Almacenaje del Frijol Castilla en Sacos. Calibre 5.5 m.m (Servicio de producción por encargo – Terceros)" se verifica las fases del proceso productivo, habiendo sido éstas encargadas a la contratante [redacted]. Del examen de este contrato y de las guías de remisión – remitente que constaban en el expediente administrativo es que la Administración establece la incidencia; siendo que omite a su vez emitir pronunciamiento o no precisa la realización de una valoración conjunta referida a los demás documentos que constaban en el expediente administrativo, tales como la Factura N° [redacted], constancia de depósito, cheques de pago y demás documentos obrantes en el expediente administrativo; en cuyo relato, se puede concluir que la codemandada no ha cumplido con el Principio de Verdad Material que reviste todo procedimiento administrativo por el cual todos los órganos resolutores deben buscar llegar a la realidad de los hechos a fin de sustentar sus decisiones, sin perjuicio de lo que señalen las partes, al no haber demostrado el ejercicio de todas las acciones viables que estuvieran a su alcance para poder corroborar si el servicio de producción por encargo contenido en el Contrato antes mencionado fue prestado efectivamente por la proveedora del recurrente a fin de determinar con ello si se acredita o no la realización de la entrega de frijol castilla hacia el almacén del locador. No siendo cierto que no obran documentos aparte de lo señalado en el contrato que acredita la efectiva realización de estas fases (tales como recepción, fumigación, envasado, empaquetado, almacenaje) por parte de la encargada en representación de la encargante, lo que descartaría su participación en la producción del frijol castilla exportado".*

Que se concluye que el requisito que el beneficiario sea productor – exportador del bien debe ser acreditado en este caso con la valoración conjunta de todos los documentos existentes en el procedimiento administrativo, y siendo que en el presente caso ha resultado manifiesta la falta de motivación en el pronunciamiento de la Administración, confirmada por el Tribunal Fiscal al no haber señalado expresamente las razones de sus decisiones, no haberse realizado una válida valoración conjunta de toda la documentación presentada, ni ejercer las acciones pertinentes en la búsqueda de la verdad, por lo que correspondería a la demandada el pronunciarse eficazmente una vez analizados los considerandos de la presente resolución.

Que en la sentencia de vista se señala, respecto a las incidencias 1 y 2, que el Diagrama de flujo de Compra, Producción y Almacenaje de Aletas Secas de Tiburón por Especie y Clasificado (Producción Propia, Directamente por la misma Empresa) y su Hoja de Descripción, indican que la producción de la mercancía importada tiene como primera fase, la "Compra y acopio de aletas secas de tiburón", y como cuarta fase, el "Secado de las aletas al sol en mallas"; asimismo, las Liquidaciones de Compra describen como bienes adquiridos "aletas frescas de tiburón al barrer", "aletas semi-secas de tiburón" y "aletas secas de tiburón", por lo que reiteran lo señalado en la sentencia de vista de 04 de setiembre de 2017 emitida por dicha Sala en el Expediente N° [redacted], en el sentido que "(...) el corte de aletas de tiburón no implica la transformación del producto, pues lo que precisamente se comercializa son las aletas y no el tiburón como tal, así como tampoco implica un procesamiento que transforme el producto el hecho de acondicionarlo y prepararlo para su traslado por el comprador (en este caso, productor-exportador) al local de producción u otro. Ello permitió que el colegiado administrativo arribara a la conclusión de que tales actividades no constituían un procesamiento primario y por ende, la calidad de producto primario de la materia prima adquirida por la empresa demandada debía mantenerse y, por tanto, tener como válidas las liquidaciones de compra emitidas por la adquisición de la materia prima", siendo que el corte y el secado forman parte de la actividad de pesca que realiza el pescador artesanal, puesto que el corte de las aletas de tiburón es necesario al ser éste el producto para el consumo humano mientras que el secado se realiza de manera





# *Tribunal Fiscal*

Nº 05698-A-2022

natural hasta que haya un comprador, siendo así, las aletas de tiburón frescas, semi-secas o secas adquiridas por el demandante de los pescadores artesanales constituyen productos primarios, tanto más si este Tribunal reconoce que las aletas de tiburón frescas pueden ser consideradas como productos de procesamiento primario; asimismo, se debe entender que el secado realizado por el recurrente es el único que puede constituir una actividad de transformación en el presente caso, en virtud de los principios de buena fe y presunción de veracidad previstos en el artículo 4 de la Ley General de Aduanas. En ese sentido, el Tribunal Fiscal y SUNAT debieron acreditar que el proceso de secado como transformación lo realizaron los pescadores artesanales a fin de desestimar la participación del recurrente en esta fase de producción, lo cual no se efectuó. Señala que no resulta trascendente que se haya realizado o no un control previo o posterior de la humedad de las aletas de tiburón a efectos de cumplir con el Codex Stan 189-1993 u otra norma similar en la medida que el recurrente efectuó el mencionado "Secado de las aletas al sol en mallas".

Que agrega, que en el caso en concreto se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos para la emisión de las liquidaciones de compra, puesto que las adquisiciones se realizaron a pescadores artesanales que vendían aletas de tiburón frescas, semi-frescas y secas, que no contaban con RUC (hecho no controvertido), por tanto, se considera que las liquidaciones de compra han sido válidamente emitidas. Adicionalmente se señala, que se desvirtúa la posición de SUNAT y de este Tribunal, que se sustenta principalmente en la Ley General de Pesquería – Ley Nº 24790, debido a que no resulta aplicable por encontrarse derogada desde el 22 de diciembre de 1992, es decir, con anterioridad a los hechos que motivaron la presente controversia; tampoco corresponde aplicar el Reglamento de la Ley General de Pesca aprobado por Decreto Supremo Nº 012-2001-PE, toda vez que en ningún extremo del mismo indica qué se debe entender por producción primaria, siendo que en el Oficio Nº

Dch de 14 de diciembre de 2011 se reconoce que no existe norma técnica y/o legal que defina los términos productos hidrobiológicos primarios, semi-transformados y transformados, no obstante se puede recurrir a las definiciones de la Ley de Inocuidad de los Alimentos – Decreto Legislativo Nº 1062; sin embargo, la interpretación que realizó este Tribunal de esta norma resulta contraria a la realidad de la actividad pesquera puesto que el cortado y secado de las aletas de tiburón por parte de los pescadores artesanales no forman parte de un procesamiento primario ni una transformación. Precisa que si bien en la sentencia de primera instancia se sostiene que las aletas de tiburón no están destinados al consumo alimentario, este error no modifica las conclusiones en cuanto a que se trata del producto a exportar y su proceso de secado como transformación se encuentra a cargo del recurrente.

Que con relación a la incidencia 3 se indica que de acuerdo a los artículos 66 a 69 de la Constitución, los recursos naturales son patrimonio de la Nación respecto de los cuales el Estado es soberano en su aprovechamiento, por lo que fija las condiciones de utilización y de otorgamiento, y promueve el uso sostenible de sus recursos naturales y la conservación de la diversidad biológica; sin embargo, la aplicación de la normativa pertinente por parte de las entidades administrativas se encuentra sujeta a control jurisdiccional de acuerdo con el artículo 148 de la Constitución, como ocurre en el presente caso. Asimismo, que de conformidad con el numeral 2) del artículo 43 y el numeral 2) del artículo 76 de la Ley General de Pesca aprobado por Decreto Ley Nº 25977, para el desarrollo de las actividades pesqueras se debe contar con una licencia quedando prohibido extraer, procesar o comercializar los recursos hidrobiológicos, ya que de lo contrario se incurriría en la infracción contenida en el artículo 132 del su Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 012-2001-PE. Sin embargo, se debe resaltar que conforme lo establecía el artículo 86 de la mencionada Ley General de Pesca, el Ministerio de la Producción (antes Ministerio de Pesquería) en quien asume la administración y control de la actividad pesquera en el ámbito nacional, mientras que, de acuerdo al artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 129-2004-EF, SUNAT y este Tribunal tienen competencia únicamente respecto de las actividades aduaneras conforme a las reglas previstas en la Ley General de Aduanas, su Texto Único Ordenado, su Reglamento, y demás normas aduaneras. Por esa razón, y en virtud del principio de legalidad previsto en el artículo 74 de la Constitución, se considera que ambas entidades solamente pueden restringir los derechos o beneficios previstos en las normas aduaneras en base a lo establecido en las mismas, en este sentido, el hecho de que el local de producción del demandante ubicado en la ciudad de Lima no cuente con licencia de operación y que la licencia de operación del local de producción ubicado en Tacna haya vencido (hecho no controvertido), no es una causal que justifique la pérdida del derecho al drawback, ya que la licencia de operación no es uno de sus requisitos conforme se concluye de las normas legales citadas en dicha sentencia, razonamiento que también resulta aplicable con relación al incumplimiento de



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

las exigencias sanitarias contenidas en el Decreto Supremo N° 040-2001-PE alegado por SUNAT, así como a lo afirmado por Tribunal Fiscal sobre el Oficio N° \_\_\_\_\_ donde concluye que los procesos o productos obtenidos de las plantas de procesamiento de alimentos pesqueros deben seguir las exigencias sanitarias pues en los casos que no cuenten con la habilitación de la autoridad sanitaria califican como procesos y actos prohibidos o ilegales, el cual constituye una opinión emitida por PRODUCE en el marco de sus funciones, más no puede incorporarse como un requisito para denegar el otorgamiento del Drawback.

Que en cuanto a las incidencias 5 y 6, se señala que de acuerdo al artículo 6 del Reglamento de la Ley de Promoción y Desarrollo Agrario aprobado por Decreto Supremo N° 147-81-AG, las actividades de agroindustria son los procesos de transformación de "productos agrarios", tales como la limpieza, selección, preservación y empaque de frutas y hortalizas, siendo estas actividades las que acreditan la calidad de productor - exportador, por tanto, que la Administración Aduanera considere que el recurrente no puede acogerse al régimen de Drawback porque no realizó la siembra, cultivo y cosecha sino que compró dicha materia prima de los proveedores locales, carece de asidero según lo señalado anteriormente respecto a las aletas de tiburón secas. Asimismo, precisa que el Diagrama de Flujo de Compras, Producción y Almacenaje del Frijol Castilla en Sacos, Calibre 5.5 m.m. (servicio de producción por encargo - Terceros) y su Hoja de Descripción, indican que la producción de la mercancía tienen como primera fase "Compra y acopio de la materia prima", la cual es realizada directamente por el recurrente quien puede comprar el frijol en un estado primario de los agricultores en el campo, es decir, al barrer por toneladas, y que las siguientes fases son, recepción, fumigación, selección por calibres, reclasificado y limpieza, envasado, pesado, cerrado, almacenaje y despacho que son realizadas por la empresa que le brindará el servicio de producción por encargo, siendo así, y teniendo en cuenta que el artículo 6 del Reglamento de la Ley de Promoción y Desarrollo Agrario aprobado por Decreto Supremo N° 147-81-AG no indica que las actividades de siembra y cultivo constituyan procesos de transformación, sino que los frijoles castilla por sí solos son materias primas que pueden ser adquiridas de los agricultores para luego ser trasladadas a los centros de producción del tercero que brindará el servicio de producción por encargo.

Que asimismo, se precisa que en sede administrativa obran los siguientes medios probatorios: 1. la solicitud de restitución de derechos arancelarios N° \_\_\_\_\_ por el cual el recurrente señaló que el frijol castilla y otro fueron producidos por él en \_\_\_\_\_

Encargo - Orden de Producción N° \_\_\_\_\_ suscrito con \_\_\_\_\_ con domicilio en "Jr. \_\_\_\_\_", que indica que esta última en su calidad de locadora realizaría las actividades de fumigación, selección, reclasificado manual, pesado, envasado y etiquetado de un total de 78,700 Kg. de frijol castilla; 2. el Contrato de Producción de Servicios por \_\_\_\_\_ de fecha 01 de abril de 2008, que indica que \_\_\_\_\_ emitió a favor del recurrente la factura por el "servicio de producción por encargo de 78,700 kg de frejol castilla (...) producción (...) procesado (...) envasado (...) etiquetado (...)" y por la suma de \$ 3.186.22; 3. la Factura N° \_\_\_\_\_ de fecha 01 de abril de 2008, que indica que \_\_\_\_\_ un depósito por la suma de S/. 11049.92; 4. el Depósito de fecha 07 de abril de 2008, que indica que el recurrente efectuó a favor de \_\_\_\_\_; 5. el Diagrama de Flujo de Compras, Producción y Almacenaje del Frijol Castilla en Sacos, Calibre 5.5 m.m. (servicio de producción por encargo - Terceros) y su Hoja de Descripción, que indican que la producción de la mercancía importada tienen como, primera fase, "Compra y acopio de la materia prima" la cual es realizada directamente por el demandante y que las siguientes fases son, recepción, fumigación, selección por calibres, reclasificado y limpieza, envasado, pesado, cerrado, almacenaje y despacho que son realizadas por la empresa que le brindará el servicio de producción por encargo; sin embargo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3513- A-2018 se sustentó esta incidencia únicamente en las guías de remisión, el contrato y el Diagrama de Flujo, pues se señaló que "(...) el recurrente no ha proporcionado otros documentos que sustenten la realización de las etapas de fumigación, envasado, empaque, almacenaje, y demás del proceso productivo del frijol castilla, exportado", lo cual demuestra que en efecto no ha valorado de manera conjunta todos los medios probatorios que fueron aportados por el recurrente, afectando su derecho de defensa y derecho probatorio contenidos en el principio de debido procedimiento previsto en el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 y transgrediendo el requisito de validez de motivación, por lo que este Tribunal debe emitir un nuevo pronunciamiento, teniendo en cuenta el principio de verdad material.

Que respecto de la incidencia 4 se indica, que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03513-A-2018 se



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

sostiene en forma genérica que las guías de remisión-remitente y/o guías de remisión-transportistas no demuestran la trazabilidad del traslado de los insumos desde su punto de partida hasta su punto de llegada, con lo cual se verifica el incumplimiento de los artículos 17, 18 y 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago, sin que se constate alguno de los supuestos de excepción contemplados en su artículo 21; sin embargo, no señala de manera precisa y clara cuáles son los defectos que contenían las guías de remisión-remitente y guías de remisión-transportistas que conllevaban a desvirtuar su validez; en consecuencia, resulta correcto lo consignado en la sentencia de primera instancia, en el sentido que *"(...) ni la Administración ni el Tribunal Fiscal han señalado específicamente cuáles son los defectos encontrados en los que habrían incurrido las guías de remisión presentadas y de cuya verificación se acreditó los datos faltantes sin cuya precisión sea imposible acreditar el traslado efectivo entre las direcciones (...)"*, por consiguiente, se verifica que se ha afectado el derecho de defensa del recurrente y transgredido el requisito de validez de motivación, por esa razón, corresponde que se emita un nuevo pronunciamiento en este extremo.

Que en ese sentido, concluye que resulta procedente el reenvío para que este Tribunal emita un nuevo pronunciamiento observando los criterios de fondo que han sido fijados con relación a las Incidencias 1, 2, 3, 5 y 6; asimismo, observando los criterios de forma para valorar de manera conjunta todos los medios probatorios que fueron aportados por el recurrente en torno a las Incidencias 5 y 6, e identificar de manera clara y precisa los defectos en los que incurren las guías de remisión-remitente o guías de remisión-transportista que no permiten acreditar la trazabilidad de los insumos desde su punto de partida a su punto de llegada en torno a la Incidencia 4.

Que en consecuencia, en cumplimiento de los fundamentos señalados por el Poder Judicial, es materia de grado verificar: (i) Si resulta procedente que la Aduana exija al recurrente el reembolso del beneficio que obtuvo por aplicación del régimen aduanero de drawback y los respectivos intereses, 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 4, literal e) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF se encuentra arreglada a Ley.

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

Con relación al marco normativo vigente al momento de ocurrido los hechos, el artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo N° 129-2004-EF, señala 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.

Adicionalmente, el artículo 77 del citado Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas prevé 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.

En concordancia con las disposiciones precitadas en el párrafo precedente, mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF se aprobó el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, norma que en su artículo 1 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.

En particular, el artículo 1 del Decreto Supremo N° 104-95-EF establece que son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios 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, siempre que no excedan de los límites señalados en el Decreto.

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



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

considerados como insumos, las materias primas, y dentro de éstas, los envases necesarios para la conservación y transporte del producto exportado.

En específico, conforme al artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 011-2005-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."*

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.

En concordancia con lo señalado, el artículo 3 de la Resolución Ministerial Nº 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial Nº 195-95-EF, estableció 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.

Considerando los elementos expuestos, es relevante tener en cuenta que de conformidad con lo establecido en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual<sup>1</sup>, el vocablo "producción" significa el proceso de transformación de las materias primas. Por su parte, para la Enciclopedia Jurídica Omeba<sup>2</sup> tal acepción versa sobre la serie de procedimientos humanos con que se hace efectiva o se acrece la utilidad de las cosas materiales.

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

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

Conforme a lo indicado, es claro que para acogerse al régimen de drawback no basta que el beneficiario acredite la exportación de mercancía en cuya producción se haya utilizado o consumido insumos, materias primas, productos intermedios o partes y piezas de recambio importadas, sino que para ello tiene que probar que fue él quien produjo la mercancía exportada, ya sea que lo haya hecho directamente o haya encargado el servicio de producción a terceros, debiendo en éste último caso acreditar de forma indubitable que acordó

<sup>1</sup> Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, autor Guillermo Cabanellas, 21ª Edición, Editorial Heliasta SRL Bs. As. Argentina, año 1989, página 444.

<sup>2</sup> Diccionario Jurídico Omeba, Tomo XXIII, Editorial Driskill S.A., Bs. As. Argentina, página 237.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 05698-A-2022

con un tercero la prestación del servicio de producción y que con motivo de dicho acuerdo el tercero le prestó efectivamente dicho servicio, lo que la Administración Aduanera se encuentra facultada a verificar en ejercicio de la Potestad Aduanera.

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

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

Respecto de la emisión de las guías de remisión, se debe precisar que los numerales 1, 2.1 y 2.2 del artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por 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."*

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".

En lo concerniente a la guía de remisión- remitente, los numerales 1.1 y 1.11 del artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, exigen información referida a la identificación del remitente que comprende su denominación, la dirección de los domicilios fiscales, establecimientos anexos, la identificación de la unidad de transporte y conductor.

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 (idóneo conforme la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02456-A-2012) que pueden demostrar el traslado de los insumos importados o la materia prima al local en el que se lleva a cabo el proceso de producción.

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



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05698-A-2022

carecerán de mérito probatorio suficiente.

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

En atención a las obligaciones y deberes en mención, el artículo 4 de la Resolución Ministerial Nº 195-95-EF señala que la Administración Aduanera fiscalizará en forma aleatoria y posterior, el cumplimiento de las obligaciones a cargo del solicitante. Para tal efecto, las empresas productoras-exportadoras deberán contar con la documentación e información necesarias que sustenten la solicitud de restitución.

En el presente caso, de los actuados se evidencia que mediante las Declaraciones Aduaneras de Mercancías Nº

numeradas entre los días 22 de junio de 2007 hasta el 26 de agosto de 2008, seleccionadas al canal de control naranja, el recurrente exportó aletas secas de tiburón azul, martillo, diamante, zorro, elefante, angelota, perro y guitarra (caudal, dorsal, pélvica y pectoral). Y, con la Declaración Aduanera de Mercancías Nº numerada el 01 de abril de 2008, seleccionada al canal de control naranja, exportó frijol castilla.

Posteriormente, el recurrente mediante las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios Nº , presentadas el 02 de abril, 23 de mayo, 26 de junio y 24 de setiembre de 2008, formuló el acogimiento al régimen de drawback por las mercancías exportadas con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías en mención. Cabe anotar, que el recurrente declaró en dichas Solicitudes que los productos exportados habían sido fabricados/elaborados/producidos en forma directa en sus centros de producción localizados en

En ese contexto, corresponde analizar las incidencias detectadas por la Administración Aduanera.

**Incidencia 1:** No acreditó la adquisición de la materia prima para la elaboración de las aletas de tiburón con documentos que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En el presente caso, el recurrente sostiene que adquirió las materias primas en los centros de desembarque ubicados en los distritos de (departamento de Lima), distrito de Chimbote (departamento de Ancash) y provincia Constitucional del Callao, que fueron trasladadas por los productores y/o acopiadores y, posteriormente, ellas fueron objeto de la etapa de corte de la carne y retiro de las pulpas de la carne de las aletas, realizada en las plantas de producción del recurrente ubicadas en Lima y Tacna. Tales proveedores locales son personas naturales que carecen de RUC y son identificadas en la Cédula 18- Compra de materias primas con liquidaciones de compra (fojas 507-519) y el Anexo 1 del Resultado de Requerimiento Nº

En este punto, se debe indicar que en atención a la naturaleza de tales materias primas (aletas de tiburón en estado fresco, semifresco y secas) y que todas las Declaraciones Aduaneras de Mercancías analizadas han sido sometidas al canal de control naranja, resulta aplicable el criterio establecido en la Resolución Nº 08697-A-2016 (jurisprudencia de observancia obligatoria), en virtud al cual procede que en un control posterior se ponga en duda la incorporación de las materias primas nacionales en el proceso productivo de las mercancías exportadas seleccionada a dicho canal.

De acuerdo a las conclusiones arribadas por el Poder Judicial, en el presente caso se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos para la emisión de las liquidaciones de compra, puesto que las adquisiciones



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

se realizaron a pescadores artesanales que vendían aletas de tiburón frescas, semi-frescas y secas, que no contaban con RUC (hecho no controvertido), y en tal sentido, las liquidaciones de compra han sido válidamente emitidas. Cabe precisar que el cortado y secado de las aletas de tiburón por parte de los pescadores artesanales no forman parte de un procesamiento primario ni una transformación. Por lo tanto, se debe dejar sin efecto lo relativo a esta incidencia.

*Incidencia 2: No acreditó la participación en todas las etapas del proceso productivo (fase secado).*

Sobre el particular, tal como ha expuesto el Poder Judicial, los pescadores artesanales no realizan el secado de las aletas de tiburón como parte de un proceso de transformación, sino que se trata de un acto involuntario y obedece a una falta de comprador inmediato. Se trata de actividades propias de la actividad de pesca que realiza el pescador artesanal, complementarias a la captura del tiburón, para poder vender el producto que obtiene.

Conforme a lo señalado por el Poder Judicial, el corte y el secado forman parte de la actividad de pesca que realiza el pescador artesanal, toda vez que es necesario que se efectúe el corte de las aletas de tiburón al ser un producto para el consumo humano, mientras que el secado se realiza de manera natural hasta que haya un comprador; por lo que las aletas de tiburón frescas, semi-secas o secas adquiridas por el recurrente a los pescadores artesanales constituyen productos primarios.

De acuerdo a las conclusiones arribadas, el secado realizado por el recurrente es el único que puede constituir una actividad de transformación en el presente caso, en virtud de los principios de buena fe y presunción de veracidad previstos en la Ley General de Aduana. En consecuencia, esta incidencia carece de asidero.

*Incidencia 3: No cuenta con licencia para operar las plantas de procesamiento de productos pesqueros.*

Las plantas de procesamiento de productos pesqueros, del tipo artesanal o industrial, deben contar con un título habilitante (licencia de operación) para realizar alguna de las actividades del ámbito del sector pesquero, ya sea expedido por el Ministerio de la Producción-Produce o los gobiernos subnacionales de corresponder, dado que los recursos naturales por su condición de bienes patrimoniales de la Nación son administrados por el Estado, el que debe participar en los beneficios producidos por su aprovechamiento, con la finalidad de equilibrar el uso sostenible de los recursos hidrobiológicos, la conservación del medio ambiente y el desarrollo socio-económico, de conformidad con los citados artículos 27, 28, 29, 43 (literal d) y 44º del Decreto Ley N° 25977, Ley General de Pesca y los artículos 3, 4, 28, 132 y 151 de su Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 012-2001-EF, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 66 de la Constitución Política del Perú desarrollado por los artículos 4 y 20 de la Ley N° 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales.

En aplicación de tales disposiciones, los centros de producción situados en

declarados por el recurrente en las solicitudes analizadas, requerían contar con sus respectivas licencias de operación.

Sin embargo, el hecho de que el local de producción del demandante ubicado en la ciudad de Lima no cuente con licencia de operación y que la licencia de operación del local de producción ubicado en Tacna haya vencido (hecho no controvertido), no es una causal que justifique la pérdida del derecho al drawback, ya que la licencia de operación no es un requisito para el acogimiento a dicho beneficio. El mismo razonamiento resulta aplicable para las exigencias sanitarias contenidas en el Decreto Supremo N° 040-2001-PE, puesto que no puede incorporarse como un requisito para denegar el otorgamiento del Drawback.

*Incidencia 5: El recurrente no acreditó la condición de productor – exportador para el producto exportador “frijol castilla”.*

En cuanto a esta incidencia, la Aduana señala que el Diagrama de Flujo de Producción del Frijol Castilla en sacos de calibre 5.5 mm – Servicio de Producción por encargo – Terceros (foja 60), en el que se indica que para la exportación del frijol castilla se efectúan los siguientes procesos: compra y acopio de la materia prima (frijol castilla y frijol seco), recepción de materia prima, fumigación, selección de calibres, reclasificado y limpieza manual, envasado, pesado, cerrado y almacenaje y despacho.



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

Asimismo, obra en autos el Contrato de Producción de Servicio por Encargo – Orden de Producción N° (fojas 593-594) celebrado entre el recurrente y la por el servicio de producción por encargo de frijol castilla; el cual se llevó a cabo en el recinto ubicado en

Dicho contrato señala en su Artículo Tercero que el locador se comprometió a dar el servicio de producción por encargo a la empresa del recurrente en cuanto: fumigación del frijol castilla como desinfectado del producto durante 48 horas en una cámara antes de su procesamiento, selección por tamaños 5.5 mm frijol castilla, reclasificado manual tipo exportación frijol castilla manual y con zarandas, pesado del frijol castilla, envasado del frijol castilla como producto terminado y etiquetado del frijol castilla como producto terminado listo para embarque al contenedor.

La Aduana sostiene que de la lectura del contrato de producción de servicio celebrado con la, se evidencia que el recurrente celebró un contrato de adquisición de un bien futuro y no por el encargo de un proceso, debido a que las actividades mencionadas corresponden a actividades de acondicionamiento de un producto, y no un proceso productivo. Precisa que las actividades de fumigación, selección, clasificación y ensacado del frijol castilla no califican como un proceso productivo, en la medida que no implican grado de elaboración o transformación alguna de la materia prima, sino que es el mismo producto adquirido acondicionado en empaques para su exportación.

En ese sentido, la Administración concluye que de los actuados se aprecia que el recurrente no realizó la siembra y cultivo de los frijoles que exporta y tampoco tiene un contrato de prestación de servicios de producción con los agricultores que realizan dicha actividad, como tampoco documentos que acreditan la ejecución de un contrato de servicio de producción; apreciándose de la documentación que el recurrente se limitó a comprar dichos productos de diferentes agricultores para luego encargar su acondicionamiento para la exportación.

Al respecto, el artículo 6 del Reglamento de la Ley de Promoción y Desarrollo Agrario aprobado por Decreto Supremo N° 147-81-AG prevé que las actividades de agroindustria son los procesos de transformación de "productos agrarios", tales como la limpieza, selección, preservación y empaque de frutas y hortalizas, siendo estas actividades las que acreditan la calidad de productor – exportador; motivo por el cual, el hecho que el recurrente no haya realizado la siembra, cultivo y cosecha sino que compró dicha materia prima de los proveedores locales, no significa que no haya realizado actividad agroindustrial, la cual constituye un proceso de elaboración válido para acogerse al régimen de drawback.

Resulta importante precisar que en el Resultado de Requerimiento N° la Administración no realizó cuestionamiento alguno respecto a que se haya realizado mediante encargo de producción las labores de fumigación, selección, clasificación, envasado y demás del proceso productivo del frijol castilla exportado.

**Incidencia 6:** Declaró datos incorrectos sin incidencia en su determinación en la Solicitud de Restitución N°

En la Solicitud de Restitución N° (fojas 586-635) el recurrente solicitó el acogimiento del drawback por la exportación de los productos exportados detallados en el Cuadro N° 04 del Resultado de Requerimiento, indicando que tales productos fueron producidos directamente por el recurrente en la

Sin embargo, durante el procedimiento de fiscalización (Resultado de Requerimiento N° de fojas 48-49) el recurrente entregó el Contrato de Producción por encargo de Frijol Castilla (fojas 593-594), el cual señala que se encargó a la Sra. la fumigación, selección, reclasificado, pesado, envasado y etiquetado del Frijol Castilla, los que se llevaron a cabo en Jirón

En tal sentido, se encuentra arreglada a ley esta incidencia, puesto que el recurrente declaró datos incorrectos sin incidencia en su determinación en la Solicitud de Restitución N° al haber declarado que realizó directamente el proceso de la totalidad de productos contenidos en la mencionada solicitud; siendo que para el caso del "frijol castilla" debió declarar que fue encargado a terceros, así como la dirección del locador; habiendo incurrido en la infracción consistente en consignar datos incorrectos sin incidencia en su determinación en la referida solicitud de restitución, la cual a la fecha de acontecidos los





# Tribunal Fiscal

N° 05698-A-2022

hechos se encontraba prevista en el numeral 4, literal e) del artículo 103 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF.

En consecuencia, habiendo procedido la Administración Aduanera con arreglo a Ley, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

*Incidencia 4: No acreditó la incorporación del insumo importado en las mercancías exportadas.*

En las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios analizadas y sus Cuadros Insumo - Producto, el recurrente declaró que las mercancías exportadas incorporaron insumos importados consistentes en sacos de polipropileno que habían sido nacionalizados con las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N°

numeradas el 17 de julio de 2006, 28 de setiembre de 2007 y 09 de enero de 2008, ante la Intendencia de Aduana Marítima del Callao e Intendencia de Aduana Aérea del Callao.

Al respecto, de la Cédula 2- Solicitudes de Restitución -Insumos Importados Directamente, la Cédula 3- Solicitudes de Restitución -Insumos Importados por Terceros, el Anexo 8 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 2108-2109) y de la información del expediente administrativo se observa que los insumos amparados en la Declaración Aduanera de Mercancías N°

fueron importados por la propia recurrente; mientras que los insumos sustentados en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N°

4) fueron importados por . Cabe precisar, que el domicilio fiscal de esta última empresa (hoy ) se ubicaba en

En este punto, se debe indicar que siguiendo el criterio vertido en las Resoluciones N° 04290-A-2014, 00519-A-2016 y 09856-A-2017, considerando que el recurrente no importó los insumos en mención, debió adquirirlos del importador en el mercado local, y de este modo, se encontraba obligado a acreditar tal adquisición con la factura respectiva y su traslado efectivo hasta los lugares de producción donde se incorporaron o consumieron.

En el caso analizado, el recurrente adquirió el insumo importado "sacos corrientes blancos 64x109 CM. S/IMP" en lo que respecta a las mercancías exportadas, aletas de tiburón, mediante la Factura N°

( emitida el 20 de julio de 2006 por , relacionada a la Guía de Remisión- Remitente emitida en la misma fecha y por la misma empresa, y la Factura N° de fecha 21 de julio de 2006 expedida por . Al respecto, se observa de las copias

de los referidos documentos, que no se encuentra acreditado el traslado del insumo "Sacos corrientes blancos 64x109 CM. S/IMP" de la agencia en Tacna hacia la dirección de

de donde supuestamente fueron trasladados nuevamente a Lima a la dirección sito en Calle , conforme se señala en las Guías de Remisión Remitente

(foja 1238) de 12 de enero de 2007 y (foja 1232) de 10 de marzo de 2007 emitidas por del recurrente. En tal sentido, no se encuentra sustentada la trazabilidad

en el traslado del referido insumo en el departamento de Tacna como punto de llegada; y por ende, tampoco se encuentra acreditado que los sacos trasladados de

sean los mismos adquiridos a mediante la Factura

Asimismo, tal como observa la Aduana en el Resultado de Requerimiento N°

(foja 2125), el recurrente pretende sustentar la incorporación del insumo "Sacos corrientes blancos 64x109 CM. S/IMP" a la producción realizada en el local sito en Sector

<sup>3</sup>, a través de la Guía de Remisión Remitente N° emitida el 16 de abril de 2007 por Exportaciones Mirsa del recurrente (foja 823); sin embargo, esta guía de remisión se encuentra enmendada en la descripción, por lo que incumple con lo establecido en el numeral 6 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT. En consecuencia, no se encuentra acreditada la incorporación del insumo importado "Sacos corrientes blancos 64x109 CM. S/IMP" en las exportaciones detalladas en el Anexo 08 del Resultado de Requerimiento N°

<sup>3</sup> De acuerdo a lo declarado en la Solicitud de Restitución N°

foja 772).



# Tribunal Fiscal

Nº 05698-A-2022

Por otro lado, de la revisión de las guías de remisión presentadas por el recurrente se tiene que no acreditó el traslado del insumo importado "Sacos corrientes blancos 64x109 CM. S/IMP" al local de producción sito en

(foja 772). En tal sentido, el recurrente no acreditó la incorporación del referido insumo en el producto exportado que habría sido procesado en dicho local.

Así también, con la Factura emitida el 06 de febrero de 2008 por el recurrente adquirió el insumo importado "Sacos blancos cosidos en boca 64x110 cm" relacionado al frijol castilla exportado. Para sustentar el traslado del insumo importado del establecimiento del vendedor al punto de llegada en Tacna, presentó la Guía de Remisión-Remitente emitida el 06 de febrero de 2008 por que consigna como punto de partida y como punto de llegada Calle ; y para sustentar el traslado al local del proceso productivo presentó la Guía de Remisión-Remitente emitida el 17 de marzo de 2008 por que tiene como punto de partida

Al respecto, se observa que el recurrente no acreditó el traslado del insumo importado "Sacos blancos cosidos en boca 64x110 cm" adquirido con la Factura de la dirección Calle

de donde supuestamente fueron trasladados nuevamente a con la Guía de Remisión-Remitente En tal sentido, no se ha acreditado que los sacos trasladados de Calle sean los mismos adquiridos a mediante la Factura tal como se encuentra detallado en el Anexo 08 del Resultado de Requerimiento N°

De otro lado, con relación a los insumos importados directamente por el recurrente para producir aletas de tiburón, se debe tener en cuenta que la Guía de Remisión-Remitente 001- N° y la Guía de Remisión-Transportista ( ambas de fecha 05 de octubre de 2007, y, las Guías de Remisión-Remitente N°

de fechas 12 de enero, 10 de marzo, 16 de abril, 05 y 09 de octubre y 13 de diciembre de 2007 y 22 de mayo de 2008, no permiten establecer el seguimiento entre el punto de partida ubicado en el depósito temporal o zona primaria de ingreso al país con destino final a los centros de producción del recurrente como puntos de llegada.

Por los fundamentos precitados, al no haberse sustentado que tales insumos se encontraban físicamente en los lugares de producción donde debían incorporarse, es materialmente imposible que tales insumos hayan incrementado el costo de producción de las mercancías exportadas, siendo este último el requisito del régimen de drawback que no se cumpliría.

A la luz de lo enunciado, a pesar que las observaciones de las Incidencias 1, 2, 3 y 5 han sido desestimadas en base a los fundamentos expuestos en la presente resolución, la Incidencia 4 resulta válida y afecta a todas las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios materia de este caso, en tal sentido, sobre la base de los fundamentos vertidos precedentemente se colige que el recurrente se acogió indebidamente a la restitución de derechos arancelarios. En consecuencia, el mandato de la Aduana que ordena reembolsar lo indebidamente restituido se encuentra arreglado a ley, y por ende, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## II. De la sanción de multa por acogimiento indebido al régimen de drawback:

En cuanto al marco normativo relacionado con la multa aplicada en este caso, el numeral 4, del literal e) del artículo 103 del Decreto Supremo N° 129-2004-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas tipifica como infracción sancionable con multa: "Cometen infracciones sancionables con multa: (...) e) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: (...) 4. Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de drawback".

De acuerdo con lo señalado en el artículo 102 del citado Texto Único Ordenado 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.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05698-A-2022

En el presente caso, el recurrente declaró bajo juramento al solicitar el beneficio indicado cumplían todos los requisitos exigidos por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Decreto Supremo N° 104-95-EF; sin embargo, por los fundamentos expresados de lo enunciado en el rubro I de la presente resolución se concluye que el recurrente consignó datos incorrectos en las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios analizadas al no acreditar la incorporación del insumo importado a las mercancías exportadas.

En atención a lo enunciado se concluye que en el presente caso se verifica de manera objetiva que el recurrente incurrió en el supuesto de infracción tipificado en el numeral 4, del literal e) del artículo 103 del Decreto Supremo N° 129-2004-EF. En tal sentido, la sanción de multa impuesta por la Administración se encuentra arreglada a ley, correspondiendo en consecuencia que también se confirme en este extremo la resolución apelada.

Finalmente, se debe indicar que los informes que emite la Administración Aduanera no son vinculantes a este Tribunal y, los demás argumentos formulados por el recurrente no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.

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

## **RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Gerencia N° emitida el 30 de enero de 2013 por la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando y Fiscalización Aduanera, por los fundamentos expresados en la presente Resolución.

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  
WP/FG/CU/ot

**Nota: Documento firmado digitalmente**