

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**“ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS RESOLUCIONES DEL
TRIBUNAL FISCAL EN LAS CONTROVERSIAS POR
SOLICITUDES DE RESTITUCIÓN ARANCELARIA - DRAWBACK
CON INDICIOS DE SOBREVALORACIÓN DE MERCANCÍA”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA

AUTOR

IBETH NUÑEZ HERRERA

ASESORES

RENÈE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

Agosto, 2019

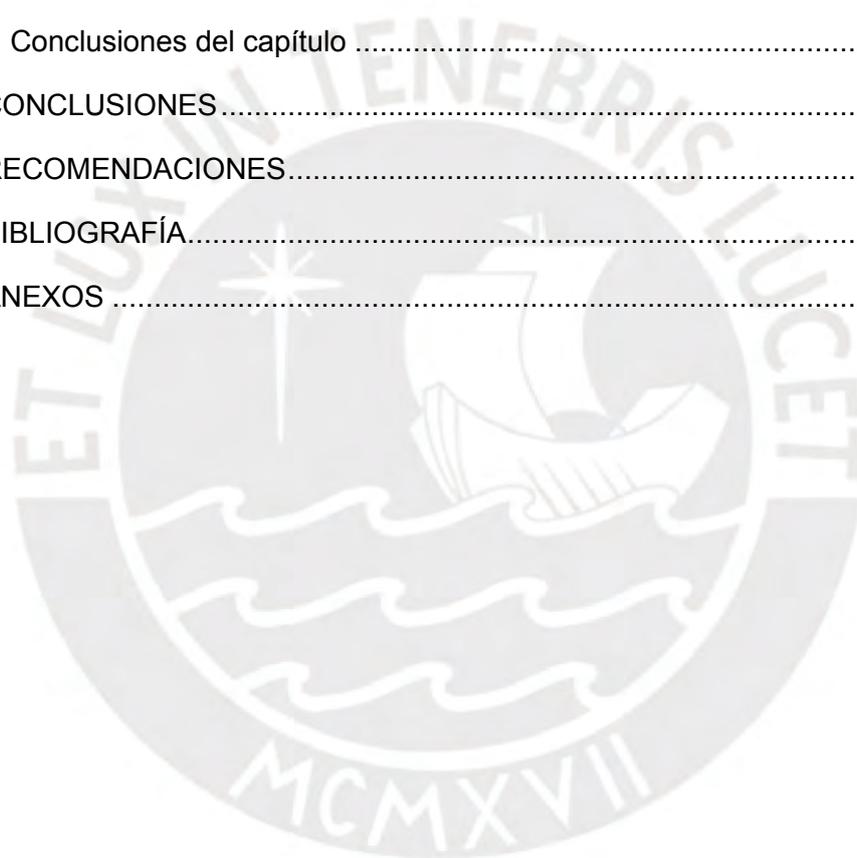
RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación versa sobre las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme puesto que ante controversias que plantean supuestos con iguales características estas no son resueltas en el mismo sentido. Por lo que, se propuso un marco conceptual abordando temas como la sobrevaloración del valor FOB en las exportaciones, el régimen aduanero de Drawback, y los efectos que genera la declaración incorrecta del valor FOB en su acogimiento, y los alcances de los Acuerdos sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Aduaneros. Con este marco conceptual se procedió a la revisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2008 a 2018, buscando sistematizar y describir los elementos formales y sustanciales de los casos, encontrando que las decisiones del Tribunal Fiscal sobre los casos materia de investigación fueron no fueron resueltas en el mismo sentido, donde se identificó tres criterios para el Tratamiento de la sobrevaloración y cuatro criterios para la valoración como medio de prueba que surge fundamentalmente de la información remitida por la aduana de destino para acreditar la sobrevaluación. Tales criterios se contrastaron con el marco conceptual propuesto, con lo que se puede concluir que tales decisiones, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme, en este sentido, esto resulta en una afectación a la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	5
2.	CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL	9
2.1.	La exportación y su evolución	9
2.2.	La exportación definitiva como régimen precedente del Drawback.	10
2.3.	Aspecto tributario aduanero	12
2.4.	Requisitos formales en la exportación para gozar del Drawback.....	13
2.5.	Valor FOB de exportación	14
2.6.	Sobrevaluación del valor FOB de exportación.....	17
2.7.	Drawback.....	19
2.8.	Antecedentes del Drawback.....	19
2.9.	Definición del Drawback.....	20
2.10.	Naturaleza jurídica del Drawback	21
2.11.	Procedimiento simplificado de restitución arancelaria.....	22
2.12.	Requisitos para acogerse al beneficio de Drawback.....	22
2.13.	Base imponible para el cálculo del Drawback	23
2.14.	Determinación del valor FOB de exportación.....	24
2.15.	Acuerdos sobre asistencia mutua en asuntos aduaneros	25
2.16.	Tribunal Fiscal.	33
2.17.	Conclusiones del capítulo.....	36
3.	CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	38
3.1.	Descripción de las resoluciones revisadas para sustentar el trabajo de investigación.	39
3.2.	Criterio de selección de las resoluciones del tribunal fiscal	40
3.3.	Cuadro comparativo de las resoluciones analizadas del tribunal fiscal.....	43
3.4.	Análisis de las resoluciones del tribunal fiscal	45
3.5.	Conclusiones del capítulo	56
4.	CAPITULO III: DISCUSIÓN Y ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS RESOLUCIONES DE TRIBUNAL FISCAL.....	60

4.1. Análisis del desarrollo conceptual jurídico en los criterios hallados en las resoluciones de tribunal fiscal sobre el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación en las solicitudes de restitución arancelaria.	61
4.2. Vista crítica de los convenios sobre cooperación y asistencia mutua entre las direcciones de aduana, utilizados para el intercambio de información, como prueba ante el tribunal fiscal para acreditar la sobrevaluación del valor FOB de exportación.....	67
4.3. Análisis de los criterios hallados en las resoluciones del tribunal fiscal sobre el tratamiento de la información remitida por otra aduana al amparo de un convenio internacional.....	70
4.4. Conclusiones del capítulo	73
6. CONCLUSIONES.....	75
7. RECOMENDACIONES.....	78
8. BIBLIOGRAFÍA.....	79
9. ANEXOS	81



INTRODUCCIÓN

La presente investigación se enmarca en el comercio exterior y el aspecto tributario-aduanero del Régimen de Exportación Definitiva, cuyo objetivo principal, es la salida de mercancías del territorio nacional para su uso y consumo definitivo en el exterior. La interacción este régimen como precedente del Régimen Aduanero de Drawback es fundamental, ya que se constituye como supuesto de hecho para su acogimiento y servirá como límite de la base imponible para el cálculo del beneficio.

Nuestro país ha adoptado, el sistema simplificado de restitución de derechos arancelarios, que es regulado mediante el Reglamento de Drawback, aprobado por Decreto Supremo N°104-95-EF publicado el 23 de junio de 1995. Este régimen permite a las empresas productoras – exportadoras la devolución del 3% del valor FOB del producto exportado, debido al incremento del costo de producción del bien exportado por los derechos arancelarios de la importación de los insumos usados para producirlo.

El Drawback es un beneficio tributario que responde a las políticas de Estado para el fomento de las exportaciones otorgando un tratamiento especial de la mercancía producida en territorio nacional a precios más competitivo dando mayor dinamismo al aparato productivo de la economía nacional. Sin embargo, este beneficio puede traer consigo ciertos inconvenientes en su aplicación según “Existen algunos académicos en contra de esta práctica y sostienen que el Drawback crea un efecto en “tributo y subsidio” por lo que genera una distorsión en el comercio internacional. Adicionalmente, señalan que las economías en vías de desarrollo, las entidades que controlan este mecanismo de reembolso o Drawback no son tan eficientes, y esto puede ocasionar una disparidad en la reclamación del beneficio o demoras y perjuicios a los exportadores o dobles beneficios que distorsiona la competencia leal, así como fraudes en la aplicación creando altos costos en la Administración para su fiscalización” (Legis, 2014). En el Perú, el gasto tributario asociado a este beneficio “en el 2018 asciende a 3.3% de la recaudación aduanera o el equivalente a s/. 1006.3 millones de soles” (ver Anexo N° 01).

Asimismo, según la proyección del Marco Macroeconómico Multianual del Ministerio de Economía y Finanzas, para el periodo 2020-2023 (Ver Anexo N° 02) el gasto tributario por devolución del drawback en será aproximadamente el 0.1% del producto bruto interno (PBI) y ascenderá al 0.12% el 2020.

En el contexto anteriormente señalado, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT como ente encargado de “la implementación, la inspección y el control del cumplimiento de la política aduanera en el territorio nacional y el tráfico internacional de mercancías, personas y medios de transporte” (SUNAT, 2019). Implementa la aplicación de los tratados y convenios internacionales y demás normas que rigen la materia en orden de salvaguardar los intereses del fisco a través de la detección oportuna de fraude e ilícitos en las operaciones aduaneras.

Actualmente SUNAT hace uso de los convenios o Acuerdos Comerciales suscritos con otras Aduanas para realizar cruces de información en la búsqueda de inconsistencias en las operaciones de aduaneras, como, por ejemplo: en las declaraciones de exportación del valor FOB que indiquen una sobrevaloración del valor FOB de exportación, en la cual se va a enfocar el presente trabajo de investigación.

La sobrevaloración del valor FOB se agrava si esta es acompañada de una solicitud de restitución de derechos arancelarios – Drawback, como se mencionó líneas arriba, este beneficio es susceptible a fraude, cuando el beneficiario de este régimen aduanero decide elevar el valor real pactado entre él su comprador, sin tener ningún fundamento financiero o contable y, por ende, también el gasto tributario. La SUNAT ante posibles casos de fraude en este régimen, dispone de medidas compensatorias como la aplicación de sanciones al exportador, por lo que se declara inválido el acogimiento al beneficio y ordena la devolución de lo indebidamente restituido a través de resoluciones. Estas medidas, podrían iniciar una controversia si el exportador considera que sus derechos están siendo vulnerados, y en última instancia administrativa, acude al Tribunal Fiscal.

El Tribunal Fiscal es el órgano resolutorio que tiene por misión de resolver oportunamente las controversias tributarias-aduaneras que surjan entre los contribuyentes y/o operadores de comercio exterior y la administración tributaria, interpretando y aplicando la ley, fijando de este modo criterios jurisprudenciales uniformes.

Por lo que la investigación tiene como hipótesis que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme puesto que ante

controversias que plantean supuestos con iguales características estas no son resueltas en el mismo sentido, lo que constituye para los ciudadanos y todos los organismos y entidades que conforman el Estado una afectación a la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

Con el fin de poner a prueba la hipótesis, se desarrollará una metodología de carácter jurídico-descriptiva, dado que el objetivo es hacer un análisis crítico de texto de las resoluciones del Tribunal Fiscal cuyas controversias versen sobre la invalidez de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios-Drawback debido a indicios de sobrevaloración del valor FOB. Desde el punto de vista del diseño de la investigación, la tesis será de tipo observacional con especial énfasis en el material bibliográfico dado que se revisaron diversas fuentes jurídicas, como la legislación nacional, los convenios de cooperación y de asistencia mutua a nivel internacional, así como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. El enfoque de la investigación será de carácter cualitativo-documental, puesto que se estudiaron las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2008 al 2018 cuyas controversias versan sobre la invalidez de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios-Drawback debido a indicios de sobrevaloración del valor FOB que se sustentan en la información remitida por la Aduana de destino.

De este modo, la tesis se organizó de la siguiente manera: El primer capítulo desarrolla el estado del arte que define los conceptos de valor FOB de exportación, sobrevaluación del valor FOB de exportación, Drawback y revisa la legislación relacionada vigente, así como de los convenios de cooperación y asistencia mutua y su regulación en la constitución de 1993; además hace un análisis de la jurisprudencia del tribunal fiscal en esta materia.

El segundo capítulo describe ampliamente la situación problemática y a sus antecedentes, además describe y sistematiza las resoluciones del Tribunal Fiscal de los años 2008 al 2018 cuyas controversias versan sobre la invalidez de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios-Drawback debido a indicios de sobrevaloración del valor FOB. Este análisis permitirá verificar si existen criterios reiterativos que conformen una doctrina jurisprudencial uniforme para resolver las controversias de este tipo.

Finalmente, en el tercer capítulo, con los resultados del capítulo dos y los conceptos definidos en el capítulo uno, se propone busca resolver la pregunta de investigación de la tesis, esto es, que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan

sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme y analizar los argumentos jurídicos que llevan al Tribunal Fiscal a criterios contradictorios.



CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL

De acuerdo con la hipótesis de la presente investigación, las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback¹, debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme puesto que ante controversias que plantean supuestos con iguales características estas no son resueltas en el mismo sentido, lo que constituye para los ciudadanos y todos los organismos y entidades que conforman el Estado una afectación a la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

En el presente capítulo se propone dar un marco conceptual, que defina el concepto de sobrevaloración del valor FOB de exportación, figura legal que no cuenta con un tratamiento definido dentro de nuestra base normativa, por lo que se va a proponer un concepto más desarrollado de sobrevaluación del valor FOB de exportación, para lo cual nos serviremos de la jurisprudencia que existe. Adicionalmente se va a analizar la normativa nacional sobre la restitución simplificada de Derechos Arancelarios Drawback², y los efectos que genera la declaración incorrecta del valor FOB en su acogimiento, y finalmente un análisis sobre los alcances de los Acuerdos sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Aduaneros.

2.1. La exportación y su evolución

El tratamiento que se dio a las exportaciones a lo largo no fue el mismo; en la antigüedad el tratamiento al ingreso como a la salida de mercancía estuvo regulado; en Egipto así como en la antigua Grecia debían pagarse tanto derechos de entrada como de salida por la mercancía; En Roma se fijó como uno de los tres tributos existentes, el de la Aduana que consistía en el pago al estado por el derecho de atravesar la frontera para introducir productos extranjeros o exportar productos nacionales (Adriazola, Juan Carlos 1999: 21).

Al llegar a la edad media, en España después del siglo VIII, los musulmanes impusieron el tributo denominado “almojarifazgo”,³ que era el tributo de aduanas con

¹ Reglamento de Drawback, Decreto Supremo N° 104-95-EF, publicado el 23.06.1995.

² Procedimiento General de Restitución Arancelaria – Drawback, DESPA-PG.07, aprobado mediante Resolución de Superintendencia 075-2014/2014.

³ Conf.: GONZALES PALENCIA, Ángel, Historia de la España Musulmana, Ed. Labor S.A., Barcelona, 1945, p. 201 señala que: “... los reyes cristianos, al reconquistar los países ocupados por los musulmanes, habían de tener especial cuidado en conservar la máquina administrativa, ya que es de importancia vital la función de cobrar los impuestos. No es de extrañar que se mantuviera en los reinos cristianos la “aduanas” con las mismas atribuciones de los moros y con el mismo empleado administrativo, el almojarife”

una tasa que oscila entre el 3% y 15%, percibido por el ingreso y salida de la mercancía en las fronteras terrestres y en los puertos marítimos. Adriaola, Juan Carlos hace referencia a Pedro Cieza de León (1999, p.23) cronista e historiador español que refiere que, en la época incaica en el Perú, existió un cobro de tributo lo que se denominó “portazgo”, fue denominado así porque el cobro se efectuaba al atravesar los puentes.

En la época del virreinato, es el Virrey Manuel Amat en el año de 1773 crea la Real Organización de Alcabala y Almorifazgo, institución destinada principalmente de la recaudación de los tributos aduaneros, por el ingreso y salida de la mercancía de la colonia a otras así también estuvo encargada de velar por el mejor funcionamiento del monopolio entre España y sus colonias, dicha institución la conocemos como Aduana (Adriaola, 1999, p. 25).

En la década de los 60, dentro de las políticas económicas a la exportación se dan algunas modificaciones, como la derogación del impuesto del 5% por timbres que gravaba la exportación de algodón, en los años 70 los impuestos a la lana de llama, alpaca, azúcar y café fueron reducidos (Vásquez Nieva, 2010, p. 24); continuando con una progresiva reducción del impuesto a las exportaciones, motivado por un mayor desarrollo económico y social de la producción y productividad nacional.⁴ En el Anexo N° 03, se muestra la evolución de las exportaciones por sector económico en millones de dólares para el periodo 2017-2019 (hasta el segundo trimestre).

Actualmente nuestro ordenamiento jurídico Ley General de Aduanas⁵ en su segundo párrafo del artículo 60° señala de forma expresa que las exportaciones no están afectas a ningún tributo.

2.2. La exportación definitiva como régimen precedente del Drawback.

Según Lay Lozano, Jorge cita a María Giuliana, Loaiza Dávila, quien señala que La Exportación es la salida de mercancías, en libre circulación, del Territorio nacional para su uso consumo definitivo en el exterior (2014, p. 35).

La definición legal es establecida en el artículo 60° de la Ley General de Aduanas, que parte por señalar “Régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo”⁶.

⁴ Constitución Política del Perú de 1979, Título III del Régimen Económico, art. 110°.

⁵ Ley General de Aduana aprobado mediante Decreto Legislativo Nro. 1053

⁶ Decreto Legislativo N.° 1053, Ley General de Aduanas.

Este régimen aduanero supone características particulares como que la mercancía que sale del territorio aduanero, es decir como requisito del régimen aduanero de exportación la mercancía debe abandonar el territorio nacional, sin que se exija requisito adicional, como es que la mercancía sea nacionalizada en el país de destino, en tal sentido, el Convenio de Kyoto⁷ en su anexo Especifico C, Capítulo I, numeral 3 señala “La Aduana no exigirá sistemáticamente una prueba de llegada de las mercancías a un país extranjero”, recomendación que es adoptada por nuestra legislación mediante la Decisión 671 de la Comunidad Andina. En este sentido, como otro requisito del régimen de Exportación definitiva se establece que esta mercancía sea usada y consumida en el extranjero de forma definitiva, lo cual no condiciona que se cumpla las formalidades de importación en el otro país, ni la obligación de demostrarlo.

Siguiendo esta línea el Tribunal Fiscal según la RTF 6451-A-2005 señala: “Existe una exportación definitiva cuando las mercancías siendo de libre circulación dentro del territorio aduanero salen de dicho territorio para su uso o consumo en el exterior debiendo precisarse que dicho uso o consumo en el exterior únicamente es el propósito o el fin con el que el exportador solicita la salida de las mercancías, por lo que se debe considerar verificada al culminar el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según nuestra legislación”.

Por lo que consideramos sumamente importante tales características del régimen de exportación, porque como régimen aduanero precedente para el acogimiento al beneficio de Drawback, es requisito que la mercancía cuente con un Declaración Aduanera de Mercancía (DAM) regularizada, es decir que se haya cumplido con todas las formalidades del régimen de exportación definitiva.

Asimismo, otra característica es que la mercancía sea nacional o nacionalizada, la cual está referida a la situación, procedencia, u origen de la mercancía, refiriéndose en primer lugar a la mercancía nacional, definida en el artículo 1° de LGA como la que ha sido producida o manufacturada en el país con materias primas nacionales o nacionalizadas, es decir, la cual ha podido ser producida en su totalidad con insumos nacionales o en buena parte, y por otro lado, mercancía nacionalizada, que es definida en el artículo 49 de la citada norma legal señala que aquella mercancía siendo de origen extranjero ha sido sometida al régimen de importación definitiva cumpliendo las formalidades del Ley, y cuente la autorización para su ingreso a territorio nacional por

⁷ Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, firmado el 18 de mayo de 1973 en Kyoto, documento emitido por Organización Mundial del Comercio OMC, incorporado en la Decisión 671 de la Comunidad Andina, donde se manifiesta la necesidad de adoptar los principios del Convenio de Kyoto Revisado, a efectos de armonizar las normas de los regímenes aduaneros y ser aplicados para las partes vinculadas en la región, la Decisión 671 de la Comunidad Andina entro en vigencia el 01 de julio de 2009

parte de la autoridad aduanera como por ejemplo maquinaria, motores, artefactos de origen extranjero, entre otros.

Por otro lado Lay Lozano, Jorge Antonio señala que al referirse a las mercancías nacionales o nacionalizadas, se debe entender que las mercancías son de libre circulación, es decir que por su naturaleza no tengan la condición de ser prohibidas o restringidas; no obstante, podemos aportar al concepto de libre circulación, como mercancía que tenga procedencia legal y de libre disposición por el exportador, es decir que no provenga de una fuente ilícita, como puede ser el caso de recepción u otro ilícito penal.

2.3. Aspecto tributario aduanero

El segundo párrafo del artículo 60° de la LGA establece que la exportación definitiva no está afectada a ningún tributo, refiriéndose a los impuestos aduaneros tal como el Ad Valorem, así como los tributos internos tales como el IGV e IPM; siendo dos principios los que rigen el aspecto tributario aduanero del Régimen de Exportación Definitiva. El principio de imposición en el país de destino, que busca neutralizar la llamada doble tributación o imposición a la exportación de bienes y servicios en el país de exportación (Lay Lozano, 2014, p. 205), entendiéndose que los bienes al ingresar al país de importación serán gravados con impuestos a la importación como el Ad Valorem, IGV o su equivalente, entre otros.

Asimismo, el Tribunal Fiscal mediante la RTF 001-2-2000 de observancia obligatoria, señala “El sistema tributario peruano no grava la exportación” optando nuestra legislación por un esquema de tributación en el país de destino: con ello se desprende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio (o la mercancía), lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos.

Como segundo Principio recogido en la doctrina (Nieva, 2007, p.150) es el de no exportación de tributos, que busca que la exportación de bienes y servicios no esté gravada en el país de exportación con tributos aduaneros, ni de otro tipo, con el fin de evitar la doble tributación en el caso de los impuestos al consumo; lo cual generaría un sobre costo en la producción de los bienes, haciéndolos menos competitivos, por ello el Estado como parte de su política fiscal ha implementado beneficios para los exportadores como el Drawback y el Saldo a Favor del Exportador.

2.4. Requisitos formales en la exportación para gozar del Drawback

Es claro que siendo la exportación el régimen precedente para gozar del beneficio del Drawback, de forma previa se cumpla con todas las formalidades legales de este régimen aduanero, para lo cual se va a tomar el Procedimiento de Exportación Definitiva DESPA-PG.02 (v6)⁸ que establece con las formalidades que corresponden a este Régimen Aduanero.

De la documentación que sustenta este Régimen Aduanero tenemos que el Procedimiento en el rubro VI, numeral 22 señala que la Declaración de Exportación debe estar contar con la copia del documento de transporte, conocimiento de embarque, guía aérea, entre otros, según corresponda, copia factura comercial de exportación cuando corresponda, porque se debe entender que en caso de Factura electrónica⁹ carece de objeto su presentación bastara con la transmisión de esta, poder otorgado al Agente de Aduana para realizar el despacho y el documento autorizante en caso de ser mercancía de carácter restringido.

Dentro del proceso de exportaciones se pueden distinguir dos etapas principales. La primera que es la numeración de la declaración de la DAM de exportación, la cual es transmitida por el Agente de Aduana con datos provisionales de la mercancía, respecto a la cantidad, valor, entre otros, en esta etapa no se declara la Factura Comercial que ampara la venta de la mercancía exportada, no obstante, se debe precisar que si bien no existe la obligación de declararla en esta etapa del régimen, no quiere decir que no deban de contar con esta, puesto que su oportunidad para su emisión se rigue por lo establecido en las normas de Comprobantes de pago¹⁰.

Por otro lado, una obligación del exportador que si es de observancia para este y muy importante si es que quiere gozar del beneficio del Drawback es transmitir por cada serie de la DAM el código 13 (código de acogimiento de Drawback) en el casillero 7.28 de la DAM, con lo cual manifiesta su voluntad de acogerse al beneficio, el cual constituye requisito para poder solicitarla de forma posterior. Así lo establece el Tribunal Fiscal en sus resoluciones 3236-A-2018, 1110-A-2017, 11008-A-2017, 10644-A-2017, puesto que su inobservancia en esta etapa acarrea que se deniegue la solicitud de Drawback.

⁸ Procedimiento de Exportación Definitiva DESPA-PG.02 (v6), modificado mediante Resolución de Superintendencia 03-2016-SUNAT-5F0000 del 26.02.2016

⁹ Mediante Resolución de Superintendencia N° 20-2018-SUNAT, establece que a partir del 01/07/2018 la obligación de emitir facturas electrónicas para las operaciones de exportación, salvo casos específicos.

¹⁰ Resolución de Superintendencia N° 312-2018/SUNAT, Reglamento De Comprobantes De Pago Resolución De Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, establece en su artículo 5° la oportunidad para la emisión de los comprobantes de pago.

Se debe resaltar que, desde la numeración de la Declaración Aduanera de Mercancía, es que el exportador debe manifestar su voluntad de acogerse al Beneficio de Drawback, y realizar la transmisión del código 13 en cada serie, es decir, una DAM puede estar compuesta de varias series y siempre que la mercancía cumpla con los requisitos para acogerse al beneficio de Drawback, será facultativo del exportador que consigne el código 13 para todas o solo algunas series. Es posible efectuar la rectificación e incorporación del código 13 en las series de la DAM, siempre que en la numeración de la DAM conste expresión de acogerse al beneficio de Drawback.

Como segunda etapa del proceso de exportación definitiva tenemos la de regularización del régimen aduanero, el cual es una obligación del exportador y es realizada por SUNAT, mediante un análisis de los posibles riesgos, considerando la naturaleza de la mercancía, el país de destino, y el historial del exportador, determina cuales declaraciones tendrán que ser regularizadas previa revisión documentaria y en otros casos bastará con la transmisión de los documentos digitalizados y la información complementaria de la DAM, en este sentido el numeral 48, del rubro VII, del INTA.PG.02 (v.6) señala que: “La regularización del régimen se efectúa mediante la transmisión de los documentos digitalizados que sustentan la exportación y de la información complementaria de la DUA, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, adicionalmente se debe presentar físicamente la DUA (40 y 41) y la documentación que sustenta la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera.

Esta etapa revierte importancia si es que el exportador pretende solicitar acogerse al Drawback puesto que de no culminar con la regularización se vería imposibilitado de solicitar el Drawback, más allá de sanción administrativa incurrida.

2.5. Valor FOB de exportación

No existe una definición legal en nuestro marco legal nacional o internacional de este concepto, por lo que, se buscara acercarnos a una definición de la forma más exacta con un análisis literal de las normas legales que la tratan, su importancia en nuestra investigación radica en que a partir de este concepto, se desarrollan situaciones que no solo importa al régimen de exportación, sino que este da el marco en casos de no acreditarse debidamente el valor FOB de exportación, se pueda denegar o solicitar lo restituído de forma indebida respecto al beneficio de Drawback.

El artículo 81° del Reglamento de la Ley General de Aduanas¹¹, señala que en las exportaciones: “El valor a declarar es el valor FOB de la mercancía exportada en dólares de los Estados Unidos de América. Los valores expresados en otras monedas se convertirán a dólares de los Estados Unidos de América, utilizando el factor de conversión monetaria publicado por la SUNAT vigente a la fecha de la numeración de la declaración, sobre la base de la información proporcionada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradora Privadas de Fondos de Pensiones.

En caso de diferencias entre los valores por conceptos distintos al valor FOB de la mercancía consignados en la factura o boleta de venta respecto al documento de transporte, póliza de seguro u otros documentos utilizados en los regímenes de exportación, prevalecerán los valores señalados en éstos últimos”, lo cual también es recogido en el Procedimiento General de Exportación DESPA.PG.02 (v6).

Asimismo, el Instructivo de llenado de una DUA¹² señala que el valor FOB se obtiene de los valores indicados del valor comercial, menos otros gastos deducibles que nos permita llegar al valor FOB, en casos que el acuerdo de venta no se en términos FOB. Para entender que es termino FOB debemos remitirnos a los Incoterms¹³ que en su versión actualizada que corresponde al año 2000, reglas generales y aplicables en los contratos de compra venta intencional que determina los derechos y obligaciones tanto del comprador como del vendedor (Incoterms ICC Spain International Chammer of Comererce, <http://www.iccspain.org/?s=INCOTERM>). El termino FOB, Free on board o franco a bordo, el vendedor tiene la obligación poner la mercancía al borde del buque, en el puerto de embarque del país de exportación (Zagal Pastor, 2017, p.57), es decir que todos los gastos incurridos por el vendedor hasta poner la mercancía al costado del buque, es decir no comprende otros gastos como el flete internacional, el seguro entre otros.

No es que el exportador no pueda negociar la compraventa de su mercancía en otros términos comerciales, que puede incluir cubrir otros gastos como flete y seguro, entre otros, solo que para efectos de valor en la declaración aduanera únicamente se debe declarar valor FOB descontando tales gastos en la DAM de exportación.

¹¹ Reglamento de la General de Aduanas aprobado mediante Decreto Supremo 010-2009-EF.

¹² Instructivo de llenado de Declaración Aduanera de Mercancías DESPA-IT.00.04 versión 2, modificado mediante Resolución de Superintendencia 041-2010/SUNAT/A.

¹³ Emitidos por la Cámara de Comercio Internacional ICC, que fue fundada tras la Primera Guerra Mundial por líderes empresariales previsores quienes se llamaron a sí mismos “los mercaderes de la paz”, que busca influir sobre las decisiones y orientaciones de organizaciones intergubernamentales (G20, Naciones Unidas, Organización Mundial del Comercio, OCDE, Organización Mundial de Aduanas, Comisión Europea), Incoterms ICC Spain International Chammer of Comererce, <http://www.iccspain.org/comercio-internacional/>

Ortega Potella, Luis señala “el valor aduanero se distingue del valor comercial, por ser el valor aduanero determinado por la administración aduanera en aplicación del sistema de valoración vigente y el valor comercial es el que figura en la Factura Comercial de compra venta-internacional, como precio de transacción variable y como resultado de negociación de las partes”¹⁴, cuando nos referimos al valor comercial este comprende el precio consignado en la factura, es decir no incluye los costos de seguro y flete entre otros, que corresponden al Valor en Aduanas el cual resulta la base imponible de cálculo para la determinación de los tributos en el régimen de importación.

El autor hace una clara diferencia entre lo que es el valor aduanero per se, el cual responde a un sistema de valoración para su determinación establecido en reglas de valoración de la OMC¹⁵ para su determinación en el régimen de importaciones, el cual no necesariamente se va corresponder al concepto de valor comercial que es el más cercano al concepto de valor FOB de exportación, el cual resulta como producto de las negociaciones de las partes, el cual no responde a un sistema de valoración más que a la voluntad de la partes vendedor y comprador.

En este sentido, el Tribunal Fiscal mediante Resolución 1148-A-2009 *dispuso que teniendo en cuenta que en cualquier transacción internacional, el valor FOB, como parte de un contrato internacional, es resultado de las negociaciones que llevan a cabo el exportador y su comprador, y refleja la voluntad de ambos, de manera que una modificación del mismo tiene necesariamente las mismas características, siendo una situación totalmente distinta, el hecho de que por cualquier razón, el exportador no pueda cobrar el precio pactado, en esta última estamos frente a un problema de carácter financiero que no supone la modificación del valor FOB.*

Como conclusión tomando en cuenta lo argumentos normativos y doctrinarios como parte de la investigación proponemos una definición del concepto de valor FOB de exportación para señalar que es el valor declarado en la DAM de exportación conforme a las normas establecidas en los instructivos específicos sobre la materia, el cual es producto de las negociaciones entre el exportador y comprador como parte de un contrato de compra venta internacional de mercancía, y se encuentra plasmado en la Factura Comercial de exportación, la cual solo responde a la voluntad real de las partes del negocio jurídico. Tal negociación de no estar establecida en términos FOB o equivalente debe ser ajustada para su declaración en la DAM de exportación.

¹⁴ ORTEGA POTELLA, Luis, “100 casos de Valoración Aduanera”, segunda edición, septiembre 2013.

¹⁵ Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

2.6. Sobrevaluación del valor FOB de exportación

Como parte del presente trabajo de investigación se busca establecer un concepto jurídico sobre la definición de sobrevaluación del valor FOB de exportación, se buscó efectuar un análisis textual de las normas nacionales pertinentes, considerando que actualmente no existe una definición estricta en la legislación nacional que defina este concepto.

Sobrevaluación en términos económicos, es la situación en la cual el precio de un bien o servicio es mayor al que correspondería en condiciones de libre mercado. También se denomina así al acto de cotizar un bien o servicio por encima de su valor real (1998, p. 242)¹⁶

Un acercamiento jurídico al término de sobrevaluación es el que equipara el término con la simulación relativa, que bien hacer la apariencia que oculta o pretende ocultar la verdadera naturaleza de un hecho o de un propósito, que tiene por lo común a obtener un beneficio con burla de restricciones o prohibiciones legales, por ejemplo, exagerando el capital social, para disimular los intereses usurarios (1981, p.430)¹⁷.

No obstante, el 191° de nuestro Código Civil¹⁸, sobre la simulación relativa señala, cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero. Este artículo, nos señala que la simulación relativa de por sí, no implica ser repudiada por Ley, puesto que para puede tener efecto entre ellas, siempre que se cumplan con las formalidades de Ley del acto jurídico, y no debe perjudicar a un tercero.

Como se ha señalado en el presente marco conceptual, el valor FOB de exportación, es aquel producto de las negociaciones entre el exportador y comprador, como parte de un contrato de compra venta internacional de mercancía, y se encuentra plasmado en la Factura Comercial de exportación, la cual solo responde a la voluntad real de las partes del negocio jurídico, que no revierte mayor solemnidad para su conformación.

Asimismo, podemos observar de la lectura de nuestra legislación que considera a la simulación relativa como aquella situación en que las partes tienen la voluntad de celebrar un acto jurídico distinto del aparente y a diferencia de la simulación absoluta artículo 190° del referido marco, en la cual no existe voluntad real para celebrar el acto jurídico. Por lo que, la compraventa internacional entendido como acto jurídico de

¹⁶ (Diccionario económico empresarial – Instituto Internacional de Investigaciones empresa & cambio, 1998, pg. 242)

¹⁷ Diccionario enciclopédico de Derecho Usual, Guillermo Cabanellas, 15 edición, tomo VII, editorial Heliastac S.R.L., 1981.

¹⁸ Código Civil aprobado mediante Decreto Legislativo N° 295.

compra venta que da origen a la exportación, encuentra su principio en la consensualidad de las partes, del cual nuestro ordenamiento jurídico no establece mayores formalidades para su conformación, en tal sentido, el artículo 143° del código civil señala *“Cuando la ley no designe una forma específica para el acto jurídico los interesados pueden usar la que juzguen conveniente.”*

Como parte de este contrato de compra venta internacional, se observa que no revierte de observancia legal para su formación más que la consensualidad de las partes, Sierralta Ríos Aníbal, recoge como elemento de este, la oferta del vendedor al destinatario de vender un bien para poder dar nacimiento al contrato y la aceptación del comprador, con la que se formaliza el acto jurídico (2013 p. 211). El artículo 1373° del Código Civil regula el momento y lugar de la aceptación *“el contrato queda perfeccionado en el momento y lugar en que la aceptación es conocida por el oferente”*.

Respecto al valor de venta de la mercancía, este puede estar establecido o no, en el contrato y su inobservancia no acarrea la nulidad del acto jurídico, no obstante, se debe considerar que las operaciones de compra venta internacional y en especial la operación de exportación devienen de una racionalidad económica así lo entiende el vocal Martel y es argumentado en el voto discrepante de la Resolución del Tribunal Fiscal 2908-2014¹⁹, pues no parece lógico vender una mercancía y que no exista una ganancia económica por esta venta, argumento que es compartido en esta investigación, así el artículo 1547° del Código Civil establece *en la compraventa de bienes que el vendedor vende habitualmente, si las partes no han determinado el precio ni han convenido el modo de determinarlo, rige el precio normalmente el precio normalmente establecido por el vendedor*, con lo cual si bien es cierto el precio de venta no necesariamente se encuentra establecido en el contrato; no obstante, se atribuye un carácter económico implícito en él.

En este sentido, el artículo 192° del Código Civil señala sobre la simulación parcial, en directa relación con el artículo 191°, cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona. Es decir la simulación de acto puede ser simulado y afectar solo una parte del acto jurídico, y conforme el desarrollo del marco conceptual desarrollado, se ha señalado que el valor de la mercancía forma parte de un contrato de compraventa, por lo cual una sobrevaluación del valor FOB en estricto significaría que el acto jurídico contiene datos inexactos en lo relativo al precio pactado de la partes, que no necesariamente va invalidar todo el acto jurídico, solo afectara la parte que contiene los datos errados o inexactos.

¹⁹ Resolución del Tribunal Fiscal

Por lo que podemos concluir que la sobrevaluación del valor FOB de exportación, es el acto simulado que busca dar una apariencia real del precio pactado entre las partes, lo cual no se corresponde con la realidad, lo cual invalida en dicho extremo el acto jurídico por contener datos falsos, más no acarrea su nulidad.

2.7. Drawback

Sobre el Drawback existen diversos trabajos publicados, que versan sobre su naturaleza, legalidad y los alcances como régimen aduanero, si es un reglamento que lo regula, o si es un subsidio, por lo que en la presente investigación estos temas escapan al análisis, planteando su desarrollo como marco conceptual dentro de lo establecido por el procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria, los requisitos formales y de fondo así como la determinación del valor FOB de exportación que sirve de base imponible para esta.

El objetivo fundamental de nuestra investigación es analizar los efectos que genera la declaración incorrecta del valor FOB en el acogimiento al Drawback, en la medida que existe una clara diferencia cuando se acogen simulando un valor FOB de exportación que no es real, lo que invalida el acogimiento al régimen de Drawback en este extremo, teniendo que la solicitud de restitución de Drawback tiene el carácter de declaración jurada²⁰, debe consignar únicamente el valor FOB de exportación extraída de la Declaración de exportación sustentada en la Factura Comercial.

2.8. Antecedentes del Drawback

Las primeras referencias sobre el Drawback a decir de Vásquez, Oscar, corresponden a la década de los 60, en el que se inicia un cambio en la política de promoción a las exportaciones, con las modificaciones a la Legislación aduanera vigente a la época, tales como derogación de los timbres que pesaban sobre la exportación de algodón, así como la reducción de los impuestos a la exportación de lana de alpaca, llama, azúcar, café entre otros. (Vásquez, Oscar, 2010, p.34-35).

Es durante el gobierno militar de Juan Velasco Alvarado, que se da origen al Certificado de Reintegro Tributario a las Exportaciones o CERTEX creado por Decreto Supremo N.º 227-68-HC publicado el 05.07.1968, habiendo tenido una vigencia aproximada de veinte años, hasta que en los años 90 fuera derogada con Decreto Legislativo N.º 622-EFC de 29.11.1990.

²⁰ Art. 5 del Decreto Supremo N.º 104-95-EF, Reglamento de Drawback señala "la solicitud de restitución simplificada de derechos arancelarios tendrá carácter de declaración jurada..."

Vázquez Nieva cita a Jorge Vega señalando sobre el CERTEX *es un régimen de reintegro tributario a la exportación*, por lo que aquellos productos nuevos producidos, manufacturados, elaborados, en el país, son considerados no tradicionales, asimismo para gozar de este régimen debían estar en las listas especiales señaladas en dispositivos legales vinculadas a esta norma, lo cual posibilitó el derecho a obtener el Certificado de Reintegro Tributario a las Exportaciones o CERTEX (2010, p.36) En el Anexo N° 04 se, muestra la evolución de las exportaciones de productos no tradicionales en millones de dólares para el periodo 2017-2019 (hasta el segundo trimestre).

El cálculo para la obtención del CERTEX corresponde a un porcentaje del valor FOB de exportación con deducción de otros gastos tales como: gastos consulares y comisiones permitidas, el porcentaje aplicable a esta base imponible fluctuó entre 15%, 25%, 35% llegando a su nivel más alto de 40% en el año de 1976, excepcionalmente los productos acuícolas podían recibir hasta 45% en CERTEX.

2.9. Definición del Drawback

De las definiciones del Drawback podemos destacar la definición en nuestro ordenamiento Legal, el artículo 82° de la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo N.º 1053, define al Drawback como: *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.*

Asimismo, el Capítulo 3, Anexo Específico F-Transformación del Protocolo de Enmienda del Convenio de Kyoto Revisado señala que es el *monto de los derechos y los impuestos a la importación reembolsados en aplicación del régimen de "Drawback"*

Vásquez Nieva (2010, p.58), define el Drawback como la técnica fiscal del estado que tiene como objeto evitar la exportación de aranceles, por una razón de justicia tributaria, lo cual busca evitar la doble tributación, definición que es concordante con Oyarse, Javier que hace referencia al objetivo fundamental del Drawback que es el evitar que el monto de los tributos pagados en la importación forme parte del precio final de venta del producto exportado.²¹

²¹ Oyarse Cruz, Javier, Tesis "El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país" para optar al grado de Magíster en Derecho, Sección de post grado en Derecho Civil y Comercial, en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad San Martín de Porras, 2006, p.51.

De estas definiciones se puede observar elementos en común, Drawback es un monto recibido como consecuencia de la exportación de una mercancía, que permite obtener la restitución de los tributos pagados por la mercancía importada que fue incorporada en el producto a exportar empleando el régimen aduanero establecido.

2.10. Naturaleza jurídica del Drawback

Esta sección busca dar el marco sobre la naturaleza jurídica del Drawback, sin entrar a debatir si es que el Drawback tiene como naturaleza la de ser un subsidio o no, puesto que dichos planteamientos escapan del análisis de la investigación, al respecto se seguirá lo interpretado por el Tribunal fiscal sobre la materia y la doctrina que sigue esta línea.

Oyarse Javier (2006, p. 25), en el desarrollo de su tesis, afirma que la naturaleza jurídica del Drawback, es la tributaria, sustentado en el hecho que para acceder a este beneficio es necesario se hayan pagado el total de los impuestos que gravan la importación, dichos impuestos no deben haber sido sujetos de exoneración, inafectación o preferencia arancelaria. Lo cual significa que en caso el beneficiario se haya acogido a alguna exoneración o inafectación de los derechos arancelarios durante la importación del insumo, entonces pierde automáticamente su posibilidad de acogerse al Drawback.

Al respecto, el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones N° 03170-1-2006, 18624-9-2011, 01307-5-2015 ha señalado que el término “restitución” no se refiere a la devolución o reembolso de los impuestos pagados con anterioridad “impuesto Advalorem”, por cuanto el monto a restituir tiene como base imponible el valor FOB de exportación, siguiendo el mecanismo del Drawback simplificado, y los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la devolución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados.

En tal sentido, podemos concluir que, si bien el Drawback tiene naturaleza tributaria, este no constituye un devolución o restitución de impuestos que gravan la importación, sino que es un beneficio directo otorgado a los exportadores.

2.11. Procedimiento simplificado de restitución arancelaria

Nuestro país ha adoptado el Procedimiento Simplificado para la Restitución del Drawback, por lo que, mediante el Reglamento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 104-95-EF, y el Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios-Drawback DESPA.PG.07(V.4), se regula el procedimiento para la restitución del Drawback, y constituyen el marco normativo que regulan este régimen aduanero en nuestro país. El sistema adoptado, consiste en la devolución de un porcentaje del valor FOB de exportación, el cual tiene como requisito que, en el bien exportado, se encuentre incorporado a la mercancía que haya sido legalmente nacionalizada, con el pago de sus derechos arancelarios correspondientes Oyarce, Javier (2014, p. 81).

2.12. Requisitos para acogerse al beneficio de Drawback

Para el acogimiento a este régimen aduanero, se ha contemplado requisitos formales y sustanciales, por lo que en esta primera parte vamos a tratar los requisitos formales que se encuentran establecidos en el Reglamento de Drawback y el Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios-Drawback DESPA.PG.07, que son:

- En la DAM de exportación se haya indicado la voluntad de acogerse a esta.
- La solicitud sea numerada en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles, computados desde la fecha de embarque consignada en la DAM de exportación regularizada.
- Los insumos utilizados hayan sido importados dentro de los treinta y seis meses (36) anteriores a la exportación definitiva.
- El valor CIF de los insumos importados utilizados no supere al cincuenta por ciento (50%) del valor FOB del bien exportado
- Las exportaciones definitivas de los productos acogidos al beneficio no hayan superado los veinte millones de dólares por subpartida nacional y por beneficiario no vinculado
- El producto de exportación no forma parte de la lista de subpartidas nacionales excluidas del beneficio, aprobada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Además de los requisitos formales, tenemos los requisitos sustanciales que son los fundamentos de hecho que como efecto tiene que se pueda acogerse al Drawback se tiene el artículo 1º del Reglamento de Drawback establece son beneficiarios de este régimen las empresas productoras, cuyo costo de producción se haya incrementado por los derechos de aduana que graven la importación de materias primas, insumos,

productos intermedios y partes y piezas incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado siempre que no exceda del límite del bien exportado, precisando que no se consideran como materia prima los combustibles o cualquier otra fuente energética cuando su función sea dar calor, tampoco materia prima como repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

En este primer artículo se establece quienes son los beneficiarios del régimen, este artículo es complementado con el Procedimiento DESPA-PG.07 que en el literal A del rubro VI señala que la definición de empresa productora exportadora, no solo aquella que elabora o produzca la mercancía a exportar, sino a aquella que encarga total o parcialmente a terceros la producción de la elaboración de los bienes que exporta.

El artículo 2° del Reglamento de Drawback señala, que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilizan materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado. Por lo que, del análisis literal de este artículo tenemos que para el régimen de Drawback, de forma previa debe haberse exportado los bienes, el cual constituye el fundamento de hecho del régimen aduanero de Drawback, además, de que los bienes exportados deben cumplir con determinadas características.

Como podemos observar la acreditación del valor FOB por la mercancía exportada no se encuentra establecido de forma expresa como requisito para poder solicitar tal beneficio, no obstante, mediante diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal 794-A-20124 se señala *“Que la carga de la prueba del efectivo cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios, corresponde a la beneficiaria, por disposición expresa de las normas que regulan el Drawback, que prevén que si bien el beneficio se otorga de manera simplificada en base a la declaración del solicitante de cumplir con los requisitos legales, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlo”*.

Por lo que, podemos concluir que no solo basta cumplir con los requisitos formales y formales, sino que existe la obligación del beneficiario de acreditar los hechos que manifiesta en su solicitud de restitución de Drawback, como es el valor FOB de exportación declarado como base imponible que sustenta el beneficio.

2.13. Base imponible para el cálculo del Drawback

Como se ha señalado la base imponible para el cálculo del beneficio del Drawback, está determinado por el valor FOB de exportación, el cual es tomado como límite, no

obstante, nada impide que el beneficio solicitado sea menor al declarado en la DAM de exportación, por lo cual, el Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios-Drawback DESPA.PG.07 establece:

Monto para restituir es equivalente al tres (3%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del cincuenta (50%) de su costo de producción, correspondiente aplicar. En el Anexo N° 05, se muestra la evolución del porcentaje del drawback desde el año 2010 – 2019.

Se entiende como valor del bien exportado, el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América.

Esta precisión normativa que se estipula de manera expresa en el Reglamento del Procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios, nos permite afirmar que no se trata necesariamente de que exista una equivalencia entre el valor FOB declarado en la DAM y aquel que se consigna en la solicitud del Drawback.

2.14. Determinación del valor FOB de exportación

La norma establece que el valor FOB declarado en la Declaración de Exportación, servirá de base para el cálculo del monto a restituir, por lo cual previamente se tiene que haber sometido la mercancía al Régimen de Exportación cumpliendo con las formalidades de Ley establecidas en la Ley General de Aduanas y su reglamento, así como en el Procedimiento General de Exportaciones DESPA.PG.02 y efectuar los descuentos por comisiones y cualquier otro gasto deducible.

Se debe considerar la importancia que tiene la determinación del valor FOB de exportación, ya que este sirve como base para establecer el monto a restituir, criterio que es señalado por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 5548-A-2003.

Un aspecto que debe tomarse en cuenta es la posibilidad que se modifique el valor FOB de exportación incluso después de haberse solicitado y obtenido el beneficio del Drawback. Y se presentan dos escenarios:

- a) Nota de crédito que permite incrementar el valor FOB inicial, en cuyo caso se debe rectificar previamente el valor declarado en la DAM de exportación, para luego solicitar ante la Administración Aduanera el otorgamiento del beneficio del Drawback por la diferencia entre el valor FOB declarado inicialmente y el nuevo valor FOB rectificado o aumentado.

b) Nota de débito que se emite en caso el valor FOB declarado inicialmente disminuye o sufre una rebaja por acuerdo comercial entre el exportador y su cliente en el extranjero. En este caso, el beneficiario debe reembolsar a la Administración Aduanera la parte proporcional del beneficio que ha sido obtenido en exceso.

Asimismo, el artículo 3° del Reglamento señala que la tasa de aplicable es equivalente al 3%²² del valor FOB exportado, dicha tasa ha sido modificada a lo largo de los años, con el tope del 50% del costo de su producción, señala que se entiende como valor FOB de exportación, en el cual se excluye las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado de la exportación.

2.15. Acuerdos sobre asistencia mutua en asuntos aduaneros

Para el desarrollo del marco conceptual de esta sección, partimos definiendo los tratados en su concepto más amplio que según Carrillo Salcedo, Juan Antonio, entre otros, entiende por tratado al acuerdo de voluntades realizado entre sujetos de derecho internacional dirigido a producir efectos jurídicos regulados por dicho ordenamiento, los que pueden recibir diversas denominaciones tales como: convenio, pacto, acuerdo, alianza, protocolo, intercambio de notas y acta final son los términos comúnmente utilizados en diversos casos para designar aquello que constituye, fundamentalmente, una vinculación internacional basada sobre un acuerdo de voluntades entre estados u otros sujetos de derecho internacional que implica, a la vez, obligatoriedad para las Partes (Novak Talavera, Fabián, pg. 251).

La Convención de Viena sobre Tratados de 1969 define el tratado como un acuerdo internacional entre Estados, o entre un Estado y una organización internacional, o entre organizaciones internacionales. Asimismo, la Constitución Política del Perú en su artículo 55° señala “los tratados celebrados por el estado y en vigor forman parte del derecho nacional”

Dentro de este marco podemos definir a los tratados como aquel entendimiento bilateral o multilateral entre Estados, con un objetivo específico entre las partes, que son revestidas como parte de nuestro ordenamiento jurídico, cuyos alcances no se restringen a los celebrados entre estados, sino que abarca a los firmados entre estos y organizaciones internacionales o entre las últimas.

²² Porcentaje modificado por D.S. N.º 282-2016-EF, a partir del 15.10.2016 4% y a partir del 1.1.2019 3%

Dentro de nuestra Constitución de 1993²³ el artículo 56° de forma general menciona una relación de tratados que deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, que son divididos por la materia que estos versen como Derechos Humanos, Soberanía dominio e integridad del Estado, Defensa Nacional, obligaciones financieras del Estado, precisando que también revisten de tal formalidad todos los tratados que creen, modifican o suprimen tributos, así como los que exigen modificaciones o derogación de alguna Ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución; por otro lado, en su artículo 57 la norma constitucional señala que para todos los casos no comprendidos en el artículos 56° El Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito previo de la aprobación previa del Congreso.

Novak Talavera, (2017, p. 263-269) afirma que el artículo 56° referente a los tratados que no requieren aprobación previa por el Congreso, son aquellos que versen sobre temas administrativos, comerciales, consulares, entre los que destaca los aduaneros. Asimismo, de forma expresa nuestro marco constitucional en su artículo 200°, inciso 4 señala “las normas que tienen rango de Ley” entre las que se incluye a los tratados, donde no se hace una distinción la forma en que fueron emitidos, sea por el Congreso vía Resolución Legislativo o los celebrados por el Ejecutivo vía Decreto Supremo como son los convenios de cooperación en materia aduanera.

En este sentido, son diversos los Convenios con los que cuenta la Administración Aduanera Tributaria en materia de Asistencia Mutua con otras Aduanas, que pueden ser multilaterales o bilaterales, que tienen como objetivo la asistencia mutua mediante la cooperación e intercambio de información y así asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera y hacer frente en la lucha contra el fraude aduanero para prevenir, investigar y combatir las infracciones aduaneras.

Por lo que, de forma general la información obtenida de otra Aduana, mediante estos instrumentos pueden ser utilizados en el ámbito jurídico administrativo y judicial, por lo que se ha efectuado un recuento de los principales Convenios firmados y ratificados por nuestro país sobre la materia; no obstante, aún quedan pendientes por ser ratificados.

²³ La Constitución Política del Perú, fue promulgada el 29 de diciembre de 1993 por el Congreso de la República.

a) Convenio multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre direcciones nacionales de aduanas de América Latina, España y Portugal²⁴

El convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas (COMALEP), en adelante el Convenio es un instrumento creado para fortalecer la asistencia mutua en la lucha contra el fraude y la cooperación entre las Aduanas, así como el incremento y desarrollo del comercio entre las partes, este documento fue suscrito en la ciudad de México el 11 de septiembre de 1981, cuenta con 20 integrantes: Bolivia, Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Perú, Colombia, Ecuador, Chile, Costa Rica, Cuba, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá, México, República Dominicana, Venezuela, España y Portugal, cuenta con una secretaria permanente que es ejercida por la aduana de México.

El Protocolo de Modificación del Convenio fue aprobado en la XX reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal, que tuvo lugar en Cancún el 29 de octubre de 1999, el mismo que fue ratificado por el Perú mediante Decreto Supremo 082-2001-RE, es quizás este documento el más importante en lo que asistencia mutua e intercambio de información entre Aduanas concierne a nuestro país, puesto que integra a gran parte de América Latina, Caribe, España y Portugal, y se mantiene abierto para que otros estados puedan adherirse a él.

El convenio en su artículo 2° establece como objeto que las Aduanas se brinden asistencia mutua mediante la cooperación e intercambio de información y así asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera y hacer frente en la lucha contra el fraude que permita prevenir, investigar y combatir las infracciones aduaneras, en este sentido, el Convenio dota a las Administraciones Aduaneras para que puedan interactuar entre ellas y se presten la asistencia mutua a través del intercambio de información.

Asimismo, señala que la asistencia mutua que se presten las autoridades aduaneras de conformidad con el presente Convenio se podrá utilizar en todo tipo de procedimientos, incluyendo a los judiciales, administrativos, investigaciones, verificaciones, resoluciones de determinación de clasificación arancelaria, origen y valor, que sean relevantes en el cumplimiento y en la aplicación de la legislación aduanera de una parte.

²⁴ Modificado en la XX Reunión de Directores Nacionales de Aduana de América Latina, España y Portugal, celebrada en Cancún el 29 de octubre de 1999 Protocolo de Modificación Convenio Multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre direcciones nacionales de aduanas de América Latina, España y Portugal

Por otro lado, en su artículo 8° establece que el tratamiento de la información que se obtenga de otra parte puede ser utilizada en todo tipo de procedimientos, tal como los judiciales o administrativos, y bajo reserva de las condiciones que estipule la autoridad requerida.

Por lo que, es dentro de este marco legal que requerimientos de la administración son efectuados a las Autoridades de Aduana de destino, como parte de sus acciones que permiten prevenir, investigar y combatir las infracciones aduaneras, por lo que el intercambio de información es una prerrogativa con la que cuenta la Administración amparada en dicho Convenio el cual al haber sido ratificado por nuestro país se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico y su cumplimiento es de observancia legal, no solo para la Administración Tributaria sino para todo el aparato estatal sea este el judicial o Administrativo como el Tribunal Fiscal.

b) Acuerdo bilateral de cooperación y asistencia mutua en materias aduaneras entre los gobiernos de la República del Perú y la República de Chile

El Acuerdo Bilateral de Cooperación y Asistencia Mutua en Materias Aduaneras entre Perú y Chile, fue ratificado por nuestro país el 16 de diciembre del 2003 mediante Decreto Supremo N° 063-2004-RE, que busca a través de sus autoridades aduaneras prestar cooperación y asistencia mutua para la prevención, investigación y represión de las infracciones aduaneras, intercambio de información y lo concerniente a la denominación de origen entre las autoridades aduaneras de Perú y Chile.

El artículo 2° del convenio señala que la autoridad aduanera de una parte contratante podrá requerir la asistencia prevista en este documento, durante el desarrollo de una investigación o en el marco de una investigación judicial y/o administrativa o verificaciones, resolución de determinación de clasificación arancelaria, valor y origen, que sean relevantes en el cumplimiento y aplicación de la legislación emprendida.

Asimismo, como uno de sus mecanismos el convenio permite el intercambio de información en línea, quedando facultadas ambas administraciones a desarrollar servicios de consulta en línea y de forma simultánea la cual es validada como información oficial de ingreso.

Respecto al tratamiento de la información y los documentos remitidos señala que pueden ser utilizados en procedimientos judiciales o administrativos, con la salvedad del deber de protección y el carácter de confidencial otorgado, debe corresponder al recibido bajo la ley nacional del país que la recibe.

c) Decisión sobre asistencia mutua y cooperación entre las administraciones aduaneras de los países miembros de la Comunidad Andina decisión 728

La Decisión 478 del Acuerdo de Cartagena expedida el 8 de junio de 2000, aprobó disposiciones comunitarias sobre Asistencias Mutua de Cooperación entre los Países Miembros (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) con el objeto de fortalecer la asistencia mutua, la cooperación y el intercambio de información en la lucha contra las infracciones aduaneras y/o ilícitos aduaneros, esta decisión es actualizada y derogada con la Decisión 728 de la Comunidad Andina.

La Decisión 728²⁵ del Acuerdo de Cartagena, mantiene como objeto la interacción entre las partes, que permita el intercambio de la información idónea para prevenir, investigar y combatir las infracciones y/o delitos aduaneros; no obstante, da mayores alcances respecto al intercambio de información, para mejorar la eficacia debe promoverse la utilización de medios electrónicos, la asistencia de oficio de cualquier administración aduanera, asimismo, establece una retroalimentación de la casuística para identificar métodos comúnmente empleados para cometer infracciones y/o ilícitos aduaneros, lo cual busca aplicar nuevas tecnologías para combatirlas.

Es mediante su Secretaria General de la Comunidad Andina, que se realizan las coordinaciones con las Aduanas de los Países Miembros y se encarga de administrar una red de transmisión de datos, sea de forma electrónica u otro medio que permita intercambiar información de forma rápida y oportuna. Las solicitudes de intercambio de información pueden ser de parte u oficio en los casos de operaciones irregulares comprobadas o planeadas que pudiera significar una lesión a las normas aduaneras.

En su artículo 21, señala respecto al mérito probatorio de la información proporcionada por la Aduana requerida que *“Las pruebas obtenidas en un País Miembro de la Comunidad Andina, en desarrollo de la cooperación administrativa entre Autoridades Aduaneras, conforme a lo previsto en esta Decisión, tendrán validez y eficacia probatoria en los procedimientos administrativos y judiciales que se realicen en cualquier País Miembro sin necesidad de ningún trámite consular, notarial, homologación o exequater.”*

Asimismo, el Convenio establece que las Aduanas en lo que, respecto al valor en aduana de las mercancías, deben proporcionar copias de las declaraciones de importación o exportación, así como las facturas comerciales presentadas a la aduana en el país de importación o exportación autenticadas o certificadas siempre que así se

²⁵ La Decisión 728 del Acuerdo de Cartagena, fue publicada el 17 de diciembre de 2009.

requiera, también puede ser remitida por medios electrónicos o por cualquier otro medio idóneo.

Es importante señalar que la información proporcionada por las Administraciones Aduaneras como resultado de la aplicación del convenio, sea de forma electrónica, copias de archivos, documentos u otros sirve de prueba sin necesidad de formalidades adicionales en el país Miembro solicitante, y su validez y eficacia probatoria se extiende a procedimientos administrativos y judiciales.

d) Acuerdo entre el gobierno de la República de Perú y el gobierno de la República Popular China referente a la cooperación y asistencia administrativa mutua en asuntos aduaneros.

Mediante Decreto Supremo 016-2009-RE, publicado el 28.01.2009 se ratifica el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Perú y el Gobierno de la República Popular China, referente a la Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Aduaneros, que tiene como objeto proporcionar entre sus Aduanas asistencia administrativa y técnica, sobre la agilización del flujo de la mercancía, así como la prevención, investigación y lucha contra los ilícitos aduaneros.

La asistencia Mutua permite el intercambio de información y la documentación que corresponda, la cual puede ser solicitada por ambas partes o proporcionada por iniciativa de una de estas con el fin de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera, así como la correcta aplicación de impuestos u otros.

El convenio de forma expresa señala que la utilización de la información, documentación entre otros al amparo de este, permite únicamente su uso en el ámbito aduanero, por lo que la información remitida al amparo del Convenio no podría ser usada en un proceso judicial u otro que no abarque el ámbito aduanero; sin embargo, en un procedimiento de fiscalización aduanera esta información es válido para su uso, así como en una instancia superior Administrativa como viene a ser el Tribunal Fiscal.

e) Convenio entre el gobierno de la Republica del Perú y el gobierno de la Federación Rusa sobre cooperación y asistencia mutua en asuntos aduaneros

Mediante Decreto Supremo 043-2013-RE, publicado el 18 de octubre del 2013 se ratifica el Convenio entre el Gobierno de la Republica del Perú y el Gobierno de la Federación Rusa sobre Cooperación y Asistencia Mutua en Asuntos Aduaneros que fue suscrito el 07 de julio de 2011, en la ciudad de Lima.

El artículo 2 del Convenio establece dentro de sus alcances adoptar las medidas con el fin de facilitar y acelerar el movimiento de las mercancías, brindar de forma mutua asistencia en la prevención, investigación, y represión de la infracción aduanera, permitir el intercambio de información, asimismo cooperar en la investigación, desarrollo y prueba de nuevos procedimientos aduaneros, capacitación e intercambio de personal entre otros, procurar la armonización y la homogeneidad de sus sistemas aduaneros con el fin de mejorar las técnicas aduaneras.

Dentro de este marco, se desarrolla la comunicación de la información la cual puede ser a solicitud de parte o por iniciativa propia que busquen garantizar la recaudación de los derechos de aduana, impuestos y demás recargos.

f) Convenio entre los gobiernos de la Republica del Perú y de los Estados Unidos de América relativo a la asistencia mutua entre sus administraciones aduaneras

Mediante Decreto Supremo 062-2007-RE, publicado el 04 de diciembre de 2007 se ratifica el Convenio entre el Gobierno de la Republica del Perú y de los Estados Unidos de América relativo a la Asistencia Mutua entre sus Administraciones Aduaneras, firmado el 01 de marzo de 2006 en la sede Central del Servicio de Aduanas y Control de Fronteras de los Estados Unidos de América.

El Convenio en su artículo 2° señala que las Aduanas se deben asistencia mutua en la prevención, investigación y represión de toda infracción civil o penal de la legislación aduanera, para lo cual las partes deben proporcionar información oportuna, así como expedientes y documentos que resulten adecuados para los fines pertinentes. Asimismo, las partes pueden proporcionarse asistencia por medio de medidas cautelares y decomisos.

En su artículo 6 el Convenio señala que la Administración requerida, podrá autorizar a sus empleados o peritos a comparecer como testigos en procedimientos judiciales o administrativos en el territorio requirente, y presentar los documentos originales que se consideren pertinentes, como vemos en este artículo se faculta a que los empleados de cualquiera de las partes puedan actuar como testigos dentro de los procesos sea estos judiciales o administrativos lo cual le da una particularidad a dicho marco legal, puesto que en los Convenios revisados no se establece tales facultades.

Este marco legal otorga facultades amplias a las partes para el uso de la información obtenida entre ellas, que las lleva a ser utilizadas en procedimientos administrativos, judiciales, como ofrecer declaraciones de partes y poder trabar medidas cautelares

como incautación o bloqueos de bienes e inclusive el decomiso en caso exista una orden judicial de la parte requirente.

g) Convenio de cooperación aduanera celebrado entre los gobiernos de las Repúblicas del Perú y El Salvador.

Mediante Decreto Supremo N° 027-96-RE, publicado el 21 de julio del 2106 se ratifica el Convenio de Cooperación Aduanera celebrado entre los Gobiernos de las Repúblicas del Perú y El Salvador, firmado el 13 de junio en la ciudad de Lima, el cual tiene como objeto la óptima relación interinstitucional entre las partes, promover la cooperación en asesoramiento de expertos, capacitaciones académicas y el intercambio de información técnica. Así como SUNAT se compromete a brindar asistencia técnica en diversas áreas a la Aduana de El Salvador.

Como se observa este Convenio es breve, pues solo cuenta con siete artículos y esta principalmente orientado a la cooperación de asistencia técnica que se deben ambas Administraciones, haciendo una breve referencia en su artículo 1° sobre el intercambio de asistencia técnica, el cual no especifica sus alcances, ni mayores facultades; por lo que, consideramos que este marco legal, no proporciona los alcances necesarios para que la información remitida por esta Aduana pueda ser utilizados para determinar infracción a las normas aduaneras en procedimientos administrativos y menos judiciales, limitándose a lo mucho a considerarlo como referenciales, que pudieran dar origen a una investigación.

h) Convenio de cooperación aduanera entre el gobierno de la república del Perú y el gobierno de la República del Paraguay.

Mediante Decreto Supremo N° 041-96-RE, publicado el 25 de octubre del 2106 se ratifica el Convenio de Cooperación Aduanera entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República del Paraguay, el cual deja sin efecto el Convenio Básico de Cooperación Técnica y Científica firmado en Asunción el 07 de agosto de 1996.

El Convenio en su primer artículo declara su objetivo la óptima relación interinstitucional entre las partes, promover la cooperación en asesoramiento de expertos, capacitaciones académicas y la asistencia técnica mutua en distintas áreas de gestión administrativa, normatividad y procedimientos aduaneros, entre otros, que permitan un diagnóstico del sistema aduanero, formulación de planes estratégicos y desarrollo de herramientas de gestión.

El artículo 2° establece que la prestación de asistencia técnica mutua señalada en el párrafo anterior no limita la cooperación que en adelante pudiera ser más amplia y que

contenga mayores beneficios para ambas. Como se observa el convenio se limita a establecer la cooperación técnica básicamente en temas de gestión, dejando abierta la posibilidad de que en un futuro esta asistencia sea mayor; no obstante, bajo este marco legal no se ha previsto el intercambio de información entre ambas aduanas de forma objetiva, por lo que, resulta insuficiente para que al amparo de esta se pueda realizar acciones que permitan determinar infracciones a la legislación aduanera.

i) Convenio de cooperación aduanera entre el gobierno de la República del Perú y el gobierno de la República del Paraguay

Mediante Decreto Supremo 049-96-RE, publicado el 01 de enero del 2107 se ratifica el Convenio de Cooperación Aduanera entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República del Paraguay, el cual fue firmado el 06 de noviembre de 1996 en la ciudad de Lima.

El Convenio en su primer artículo declara su objetivo que es la óptima relación interinstitucional entre las partes, promover la cooperación en asesoramiento de expertos, capacitaciones académicas y la asistencia técnica mutua en distintas áreas de gestión administrativa, normatividad y procedimientos aduaneros, entre otros, que permitan un diagnóstico del sistema aduanero, formulación de planes estratégicos y desarrollo de herramientas de gestión.

Asimismo, en su artículo 2° señala que la prestación de la asistencia que ambas se procuran, en el futuro puede ser más amplia y de mayor beneficio para ambas partes, en este sentido, podemos señalar que el marco legal establecido no permite el intercambio de información puesto no tiene dicho alcance.

2.16. Tribunal Fiscal.

La historia del Tribunal Fiscal nos lleva a un 27 de febrero de 1964 que fue creado mediante Ley 14920, junto a él se creó el Tribunal de Aduanas, con este nuevo marco legal se modifica la constitución, atribuciones del llamado Consejo Superior de Contribuciones y el Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas, siendo desde sus orígenes, tribunales administrativos, distintos de la Administración Activa, pero ubicado dentro de las esferas del Poder Ejecutivo, y son los encargados de resolver en última instancia administrativa las controversias respecto a materias tributarias y aduaneras, por ser un órgano técnico y especializado en el tema. (Chiri Gutierrez, 2007: p.155)

En la actualidad, el Tribunal Fiscal es el órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas, encargado de resolver las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias, que cuenta con autonomía en el

ejercicio de sus funciones., su composición es establecida en el artículo 98° del T.U.O. de Código Tributario²⁶ la que está conformada por la Presidencia integrada por el vocal presidente, quien es que representa al Tribunal Fiscal, la Sala Plena que está conformada por todos los vocales y es la encargada de establecer acuerdos de sala y unificación de criterios de sus salas, la Vocalía Administrativa conformado por un vocal administrativo encargado de la función administrativa, Salas Especializadas conformada por tres vocales y un secretario relator, siendo a la fecha once (11) en materia Tributaria y una (01) en materia Aduanera, y la Oficina de Atención de Quejas.

Las atribuciones que tiene este Tribunal son detalladas de forma taxativa en el artículo 101°²⁷ del Código Tributario, y de manera general tiene como atribución conocer y resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera, estas decisiones están dotadas de un alto contenido técnico, por lo que, se le reconoce cualidades intrínsecas a los miembros que conforman este Tribunal Administrativo, como ser profesionales con un profundo conocimiento en materia tributaria y aduanera, lo que le da a este organismo un carácter especializado y técnico, en palabras de Chiri Gutiérrez, permite que la vía administrativa de la impugnación de actos tributarios, se constituya en mecanismo de control de la propia Administración, puesto que su resolución está en manos de técnicos especialistas dotado de un alto contenido técnico sobre la materia, que otorgan mayor legitimidad a la actuación administrativa tributaria y asegura a los administrados una mayor tutela.

Asimismo, Mateo Kaufman (Andrianzen Rodríguez cit. 2016: p. 240) establece como parte de la función del Tribunal Fiscal la labor de interpretación y creación jurisprudencial sobre las materias de su competencia, como aporte para la Administración y Administrados, al respecto, el artículo 101° señala la facultad del colegiado para uniformizar la jurisprudencia dentro de su competencia. Aguilo señala como definición de jurisprudencia aquellas normas jurídicas generales, que pueden ser extraídas del conjunto de decisiones de un determinado órgano competente que se

²⁶ T.U.O. del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado el 22 de junio de 2013

²⁷ En su segundo párrafo se establecen las atribuciones del Tribunal Fiscal como: resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria, resolver las quejas que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en las normas legales sobre la materia, Establecer criterios y disposiciones generales que permitan uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia, proponer al MEF las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera, resolver en vía de apelación las tercerías o intervenciones excluyentes de propiedad que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva, celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios, las demás que le correspondan conforme al marco normativo aplicable sobre las materias de su competencia

incorporan al derecho por efecto reiterado (Rodríguez 2013, p. 333), asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que la jurisprudencia es una fuente del derecho constituida por el conjunto de decisiones de un órgano determinado en ejercicio de su función jurisdiccional (Tribunal Constitucional, 2004; Atienza Rodríguez, 2013, p. 333), por lo que de estos conceptos podemos señalar que la jurisprudencia es fuente de derecho y se encuentra en un conjuntos de decisiones emanadas de forma reiterada por un órgano jurisdiccional.

En esta línea, nos preguntamos si el carácter jurisdiccional alcanza a organismo administrativos resolutivos, pues siguiendo la línea de Jibaja (2017:p.30)²⁸ en su tesis sostiene sobre la actividad del Tribunal Fiscal esta es ejercida bajo la *ius-dictio*, en un sentido amplio, esto es, que concretiza el derecho abstracto en el caso concreto al resolver las controversias entre la Administración Tributaria y sus administrados, por lo que resolver una controversia tributaria, no difiere en esencial de la labor que realiza un juez del Poder Judicial. Teniendo como labor ambos plasmar en sus decisiones, el análisis individual de las normas jurídicas contenidas en la legislación de carácter general y abstracto en un caso específico, creando un derecho de carácter particular y concreto.

Asimismo, de acuerdo al artículo 154° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal tiene la facultad de fijar precedentes vinculantes para la Administración Tributaria “jurisprudencia de observancia obligatoria”, esto cuando se interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, la cual debe estar constituida de esta forma en la misma resolución y ser publicada en el Peruano. Jibaga (2017:32) señala que la principal diferencia entre la jurisprudencia de cumplimiento obligatorio y doctrina jurisprudencial, es que el precedente de cumplimiento obligatorio tiene carácter vinculante para quien lo emite y los órganos de menor jerarquía, mientras que otros no, opinión que es compartida en esta tesis.

Por lo que, este marco conceptual nos brinda los alcances necesarios para el desarrollo de la investigación puesto que como parte sustancial se sostiene que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación

²⁸ Tesis para optar al Grado de Magister por en Derecho Tributario por la PUCP “LECTURA CRÍTICA DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LOS AÑOS 2013 A 2015 EN MATERIA DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD DE LOS GASTOS”

del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, deberían conformar una doctrina jurisprudencial uniforme, lo que constituye para los ciudadanos y todos los organismos y entidades que conforman el Estado una garantía de seguridad jurídica e igualdad.

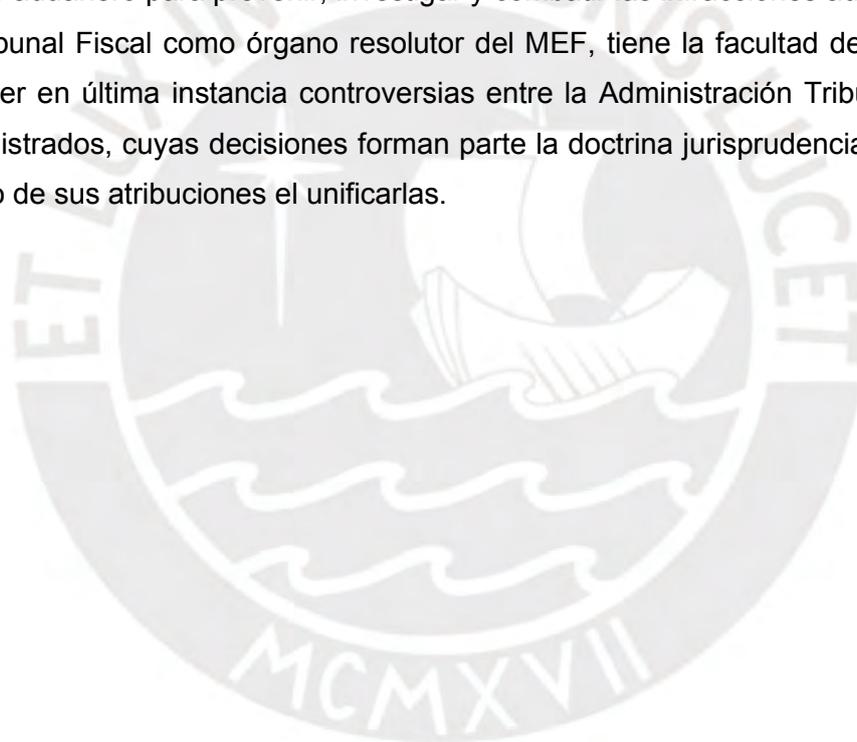
2.17. Conclusiones del capítulo

Del desarrollo de este capítulo se puede arribar a las siguientes conclusiones:

- El régimen aduanero de exportación definitiva se constituye en el régimen aduanero precedente para el acogimiento al beneficio de Drawback. Por lo que, es requisito que la Declaración Aduanera de Mercancía (DAM) de exportación se encuentre regularizada y se haya cumplido con todas las formalidades de este régimen, asimismo, en la numeración de la DAM de exportación se haya consignado el cód. 13, con la cual el exportador manifiesta su voluntad de acogerse al beneficio de Drawback.
- No existe una definición legal en nuestro marco legal nacional del concepto valor FOB de exportación, por lo que, tomando en cuenta los argumentos normativos y doctrinarios como parte de la investigación proponemos una definición del concepto de valor FOB de exportación para señalar que es el valor declarado en la DAM de exportación conforme a las normas establecidas en los instructivos específicos sobre la materia, el cual es producto de las negociaciones entre el exportador y comprador como parte de un contrato de compra venta internacional de mercancía, y se encuentra plasmado en la Factura Comercial de exportación, la cual solo responde a la voluntad real de las partes del negocio jurídico.
- La sobrevaluación del valor FOB de exportación, es el incremento injustificado del valor real de la mercancía pactado entre el vendedor y el comprador por la compraventa internacional, o aquel acto simulado que busca dar una apariencia real del precio pactado entre las partes, lo cual no se corresponde con la realidad, lo cual invalida en dicho extremo el acto jurídico por contener datos falsos, más no necesariamente acarrea su nulidad.
- La sobrevaloración del valor FOB de exportación en la solicitud de restitución del Drawback, tiene como efecto un indebido acogimiento al Drawback respecto a esa parte en la que detecto el dato errado o falso, por lo que invalida de forma parcial la solicitud de Drawback en dicho extremo.
- Para gozar del beneficio de Drawback, no basta con cumplir con los requisitos formales y formales señalados en el Decreto Supremo N° 104-95-EF, sino que existe la obligación del beneficiario de acreditar los hechos que sustentan la

solicitud de restitución de Drawback, como es el valor FOB de exportación declarado como base imponible que sustenta el beneficio.

- La determinación del valor FOB de exportación, sirve como base para establecer el monto a restituir de Drawback, no obstante, no necesariamente va a existir una equivalencia entre el valor FOB declarado en la DAM de exportación y aquel que se consigna en la solicitud del Drawback, siendo el valor FOB de exportación un parámetro que fija los límites de esta solicitud.
- Los convenios con los que cuenta la Administración Aduanera Tributaria en materia de Asistencia Mutua con otras Aduanas tienen rango de Ley establecido por Constitución Política del Perú en su artículo 200°, que permite la asistencia mutua mediante la cooperación e intercambio de información y así asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera y hacer frente en la lucha contra el fraude aduanero para prevenir, investigar y combatir las infracciones aduaneras.
- El Tribunal Fiscal como órgano resolutor del MEF, tiene la facultad de conocer y resolver en última instancia controversias entre la Administración Tributaria y los administrados, cuyas decisiones forman parte la doctrina jurisprudencial, teniendo dentro de sus atribuciones el unificarlas.



CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El trabajo de investigación tiene como hipótesis que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme puesto que ante controversias que plantean supuestos con iguales características estas no son resueltas en el mismo sentido, lo que constituye para los ciudadanos y todos los organismos y entidades que conforman el Estado una afectación a la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

Con el fin de demostrar la hipótesis se va a describir los elementos formales y sustanciales de los casos y sistematizar las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional. Por lo que, como producto de la revisión de las resoluciones se pretende verificar si existe contracción en las interpretaciones respecto al tratamiento de sobrevaluación en el Drawback.

Dividiremos este capítulo en tres secciones. En primer lugar, se va a realizar una descripción de los elementos generales considerados en las resoluciones de Tribunal Fiscal seleccionadas que sustentan el aspecto temporal considerado para la investigación, por otro lado, se describe los criterios de selección utilizados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que serán materia de análisis para delimitar la investigación. para realizar un breve resumen de los casos seleccionados y describir los elementos formales y sustanciales en los que se sostienen, para finalmente buscar sintetizarlos.

La segunda sección se presenta un cuadro resumen de las Resoluciones del Tribunal Fiscal y su explicación, para pasar al análisis de las Resoluciones de Tribunal seleccionadas que busca sustentar un hilo histórico de como los mismos conceptos y elementos probatorios han sido tratados de manera sostenida o contradictoria, se presentará el conflicto de interpretaciones con respecto a las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional.

En la tercera sección se dará a conocer las conclusiones preliminares de este capítulo buscando presentar las Resoluciones del Tribunal Fiscal en forma comparativa.

3.1. Descripción de las resoluciones revisadas para sustentar el trabajo de investigación.

Partimos de la hipótesis planteada en la investigación que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme.

Para probar esta hipótesis, se han revisado resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas por la Sala Única de Aduanas a partir del año 2000 en adelante tomando en cuenta que desde fines de la década de los 90's los acuerdos internacionales son revisados y aprobadas como instrumentos que permiten el intercambio de información y cooperación mutua entre las direcciones de Aduanas tal como “El Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas (COMALEP)”²⁹ modificado el 29 de enero octubre de 1999 y “La Decisión 478 del Acuerdo de Cartagena”³⁰ expedida el 8 de junio de 2000, entre otros, que han sido materia de desarrollo en el capítulo I del presente trabajo de investigación. Como justificación del aspecto temporal de selección de las resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas, tenemos que las decisiones anteriores a esta fecha no contemplan incidencias de sobrevaluación basadas en información proporcionadas por otras Aduanas al amparo de los convenios.

Es desde el 2008 que se aprecia que el Tribunal Fiscal emite resoluciones que contemplan controversias surgidas en las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional. De esta forma, el Tribunal resuelve este tipo de controversias, contado con este elemento para sustentar el acogimiento indebido acotadas por SUNAT en sus procesos de fiscalización a partir del año 2003 en adelante.

²⁹ Modificado en la XX Reunión de Directores Nacionales de Aduana de América Latina, España y Portugal, celebrada en Cancún el 29 de octubre de 1999 Protocolo de Modificación Convenio Multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre direcciones nacionales de aduanas de América Latina, España y Portugal

³⁰ Decisión 478 del Acuerdo de Cartagena, aprueba las disposiciones comunitarias sobre Asistencias Mutua de Cooperación entre los Países Miembros del CAN

En este sentido, los casos seleccionados representan el universo total de las resoluciones del Tribunal Fiscal vertidos sobre la hipótesis de la investigación. No es posible acceder a resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre el 01.01.2018 a la fecha por tener como limitación de la investigación que estas no han sido cargadas en la base de datos de consultas del colegiado, instrumento que sirvió para acceder a la información. Cabe precisar que estos documentos son de acceso público, al cual se puede acceder por el Portal de consultas del colegiado, así mismo es importante señalar que para el análisis de las Resoluciones no se ha contado con los expedientes Administrativos de SUNAT, por lo que la fuente de análisis resulta ser el texto de las resoluciones del Tribunal Fiscal.

El presente capítulo es producto del análisis total de las Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2008 al 2018 que resuelven controversias sobre solicitudes de restitución arancelaria Drawback con indicios de sobrevaluación de mercancías, que se sustenta en información proporcionada por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, con este fin se han seleccionado seis (06) pronunciamientos del colegiado tomando los criterios antes desarrollados para su selección, con lo que se busca sustentar el hilo histórico de los pronunciamientos respecto al tema así como verificar cómo los conceptos han sido tratados y si estos se corresponden o son contradictorios.

3.2. Criterio de selección de las resoluciones del tribunal fiscal

Es necesario definir el procedimiento de selección de las resoluciones materia de estudio. La investigación se enfoca en la sobrevaluación del valor FOB de exportación. Por ello se analizaron aquellas resoluciones que al menos tenga como incidencia la sobrevaluación del valor FOB de exportación considerando como elemento la información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio.

La Real Academia Española define el término sobrevaluar o sobrevalorar como el “otorgar a alguien o algo mayor valor del que realmente tiene”, por lo que, al referirnos a sobrevaluar el valor FOB de exportación, nos referimos a la falsa información declarada para incrementar el valor de la mercancía de forma injustificada, la cual es consignada en la DAM de Exportación que se sustenta en las facturas comerciales emitidas por el exportador a su cliente como producto del acuerdo de compra-venta. La importancia de este “monto no real” radica en que va a servir de base para el cálculo del beneficio de Drawback, por lo que una sobrevaluación del valor FOB de exportación va a determinar que se otorgue un mayor beneficio. SUNAT cuenta con las prerrogativas de iniciar una fiscalización en caso de presumir el acogimiento

indebido a la restitución por Drawback, establecidas en el artículo 10 del DS 104-95-EF, entre otras.

En este sentido, para los alcances de la investigación el tratamiento de los reparos de la sobrevaluación del valor FOB de exportación solo alcanza el ámbito jurídico administrativo, escapando del análisis el ámbito jurídico penal que podría dar origen a la conducta como una modalidad del delito de defraudación de rentas de Aduanas establecida en el artículo 5 de la Ley 28008³¹ o el de presunción de falsedad ideológica establecida en el código penal artículo 428° cometida presumiblemente por el declarante en la DAM-Exportación por declaración fraudulenta. Tampoco fueron materia de análisis los reparos que corresponden a las sanciones administrativas de multa determinadas por infracción administrativa al numeral 3 del inciso c) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, porque no resulta relevante para la investigación teniendo en cuenta que su determinación es objetiva y es el resultado de acreditar un incumplimiento de una obligación y en consecuencia la sanción por acogimiento indebido al Drawback, donde no existe mayor análisis que el acreditar de forma objetiva que el hecho constituye infracción, por lo que no será materia de mayor análisis en la investigación.

Asimismo, otro criterio considerado fue que este debía cuanto menos contar como elemento para la determinación de la sobrevaluación del FOB de exportación la información remitida por la Aduana de destino, que acredite que la mercancía exportada fue importada por valores inferiores a los declarados ante SUNAT para su exportación, por lo que no se considera aquellas que no contengan este elemento, como es el caso de las Resoluciones 6413-A-2005 y 6451-A-2005 donde se cuestionen la operación de exportación por simulación que señala *“no procede que se exija al exportador en el país de destino y menos aún el consumo el consumo final de las mismas para dar por configurado el régimen de exportación definitiva ya que ello implicaría que el despacho aduanero de dicho régimen culmine con las formalidades que debe cumplir una persona distinta de exportador (el importador extranjero en el país de destino) y en consecuencia en un territorio en donde las autoridades peruanas no tienen jurisdicción (territorio aduanero de destino)”*

Por lo que, entendemos que el Tribunal Fiscal en las citadas resoluciones delimita que no corresponde cuestionar la operación de exportación sustentado en el hecho que el

³¹ Ley de los delitos Aduaneros 28008 vigente desde 28.08.2003 Artículo 5°. - Modalidades de Defraudación de Rentas de Aduana
Constituyen modalidades del delito de Defraudación de Rentas de Aduana y serán reprimidos con las penas señaladas en el artículo 4°, las acciones siguientes: c) Sobrevaluar o subvaluar el precio de las mercancías, variar la cantidad de las mercancías a fin de obtener en forma ilícita incentivos o beneficios económicos establecidos en la legislación nacional, o dejar de pagar en todo o en parte derechos antidumping o compensatorios

exportador no pruebe que la mercancía ha sido desaduanada en destino, por no formar parte de los requisitos del despacho del régimen de exportación y ser una obligación del exportador, correspondiendo esta facultad a un tercero que es el importador en el país de destino. En los casos acotados por el Tribunal se observa que las Aduanas de destino no remitieron información del valor FOB de la mercancía, porque estas fueron abandonadas en el país de importación, sin ser destinadas y puestas bajo control aduanero; no obstante, consideramos que este elemento debería ser materia de un análisis más profundo que permita establecer la diferencia entre sobrevaluación del valor FOB de exportación y la simulación de una operación de exportación.

Asimismo, son las Resoluciones 6413-A-2005 y 6451-A-2005 son recogidas en el Informe de 098-2007-SUNAT/2B000 (Ver Anexo N° 06) que sirven como argumento para SUNAT en el desarrollo del concepto de simulación de las operaciones de exportación, que señala como supuesto de hecho que la mercancía luego de su salida al exterior, no sea desaduanada y sea abandonada en el destino por el importador, no desvirtúa la realización de la salida del territorio aduanero nacional de la mercancía y por tanto de la exportación, no obstante *los supuesto descritos pueden determinar un indicador de riesgo que haría presumir la realización de una operación de exportación simulada con el fin de obtener beneficio o incentivo económico otorgado por el Estado con motivo de la exportación, en cuyo caso, podría colegirse que dicho beneficio o incentivo sería mayor que el propio valor de la mercancía exportada no desaduanada y, en consecuencia, configurarse una sobrevaluación de la misma que podría tipificarse en el artículo 5 inciso c) de la Ley 28008*”

Podemos observar que SUNAT mediante este informe de la Intendencia Nacional Jurídica emite opinión sobre la simulación de una operación de exportación y donde establece como un indicador de riesgo el supuesto que la mercancía exportada no sea desaduana en el país de destino y de determinarse una simulación de la operación de exportación se configuraría una sobrevaluación del valor FOB de exportación, no obstante, en nuestra opinión este argumento resulta insuficiente que conduce a la existencia de un problema conceptual entre los conceptos de simulación de la operación de exportación y la sobrevaluación del valor FOB, puesto que el análisis jurídico de SUNAT argumenta que la simulación de la operación de exportación revierte de una simulación absoluta a la operación por lo que no existiría un contrato de compraventa internacional que sustente la declaración de aduanas de exportación situación tipificada en el artículo 190 de código civil la cual es sancionada con la nulidad del acto, por lo que las consecuencias jurídicas son las de desconocer la

operación de exportación, el cual constituye el supuesto de hecho para gozar del beneficio del Drawback, no obstante, las Resoluciones del Tribunal Fiscal 1539-A-2008 tratan la sobrevaluación del valor FOB de exportación como la declaración errada o falsa en la solicitud de Drawback de un valor mayor al que le correspondía por lo que su determinación objetiva solo invalida de forma parcialmente el régimen de Drawback respecto al monto que no le correspondía.

Como se observa el análisis jurídico de SUNAT en el citado informe adolece de argumentos que permitan sostener que conceptos como simulación de la operación de exportación y sobrevaluación del valor FOB de exportación sean equivalentes, que, si bien las conclusiones emitidas por la Administración son válidas, se observa que los argumentos en los que se sustenta resultan deficientes al existir un problema conceptual presente en el citado informe.

En este sentido, en el presente trabajo no se han considerado aquellas resoluciones del Tribunal Fiscal que contengan reparos acotados por la Administración sobre simulación de las operaciones de exportación. Las resoluciones estudiadas son en todos los casos producto de fiscalizaciones de SUNAT donde se determinó un acogimiento indebido contando como elementos la información remitida por la Aduana de destino donde los valores y los documentos que sustentan la operación de compra venta (factura comercial) son inferiores a los declarados a SUNAT por lo que se presume que el valor FOB de exportación ha sido sobrevaluado.

3.3. Cuadro comparativo de las resoluciones analizadas del tribunal fiscal

En el presente cuadro se presenta de manera comparativa las Resoluciones del Tribunal seleccionadas que serán analizadas en la presente investigación, las cuales están ordenadas en orden ascendente comenzando por la de mayor antigüedad, en el de forma comparativa nos permite observar cómo es que Tribunal Fiscal resuelve sobre las mismas controversias, contando con los mismos fundamentos de hecho y Derecho, y con los mismos elementos probatorios no llega siempre a las mismas decisiones. Por lo que en cuadro se encuentra plasmado el detalle las resoluciones, la materia de controversia sobre el cual versa la resolución, las incidencias como son los reparos legales acotados por SUNAT, los medios probatorios que sirvieron para acreditar los reparos y el razonamiento jurídico adoptado sobre los medios probatorios, en las conclusiones se desarrolla la decisión final del Tribunal Fiscal sobre el caso materia de controversias y lo resuelto en caso de confirmar, revocar o declarar nula las Resoluciones de SUNAT, finalmente se identifica a los vocales que intervinieron en la resolución de los casos. Un elemento no considerado en el cuadro son los argumentos

legales que sirven para como sustento para su razonamiento jurídico, los cuales serán evaluados con detalle en el análisis de cada una de las resoluciones.

TABLA 1: CUADRO COMPARATIVO DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

	RTF 1539-A-2008	RTF 1577-A-2012	RTF 2908-A-2014	RTF 4546- A-2014	RTF 5568-A-2014	RTF 794-A-2017
Motivo	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.	Devolución de lo restituido por acogimiento indebido.
Incidencias	Sobrevaloración del FOB	Sobrevaloración del FOB Pagos no acreditados	Sobrevaloración del FOB Pagos no acreditados	Sobrevaloración del FOB Pagos no acreditados	Pagos no acreditados	Sobrevaloración del FOB Pagos no acreditados
Elemento probatorio	Cruce de información	Cruce de información Facturas comerciales no canceladas	Cruce de información Facturas comerciales no canceladas	Cruce de información Facturas comerciales no canceladas	Cruce de información Facturas comerciales no canceladas	Cruce de información Facturas comerciales no canceladas
Valoración del elemento	Es un elemento objetivo y fehaciente que acredita la sobrevaloración del valor FOB, y sirve para determinar el valor FOB para el cálculo del beneficio	Es un elemento objetivo que acredita la sobrevaloración del valor FOB, y sirve para determinar el valor FOB para el cálculo del beneficio	Es un elemento que acredita la sobrevaloración del valor FOB, sin embargo, no sirve para determinar el FOB	Es un elemento de juicio objetivo que hace dudar de la veracidad del valor declarado y permite las investigaciones para su determinación	Es un elemento que no acredita sobrevaloración del valor FOB, es la declaración del importador en otro país	Es un elemento de juicio objetivo que hace dudar de la veracidad del valor declarado y permite las investigaciones para su determinación
Conclusión	Acogimiento indebido por sobrevalorar el valor FOB. La incidencia afecta parcialmente al régimen de Drawback.	Acogimiento indebido por sobrevalorar el valor FOB. La incidencia afecta parcialmente al régimen de Drawback.	La SUNAT debe determinar el valor FOB real, conformado por los costos y gastos incurridos.	Acogimiento indebido por no acreditar valor FOB. La incidencia afecta parcialmente al régimen de Drawback.	No se puede demostrar el acogimiento indebido por falta de pruebas.	Acogimiento indebido por no acreditar valor FOB.
Resolución	Confirma resolución	Confirma resolución	Nulidad de la resolución con voto discrepante del vocal Martel Sánchez.	Confirma resolución	Revoca resolución	Confirma resolución

Vocales	Huamán Sialer (presidente)					
	Winstanley Patio (Vocal)					
	Martel Sánchez (Vocal)					

Para un mayor detalle de las resoluciones ver el Anexo N° 07: Sumillas de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que son materia de la presente investigación.

3.4. Análisis de las resoluciones del tribunal fiscal

Se realizó el análisis de cada una de las Resoluciones del Tribunal Fiscal seleccionadas, las cuales han sido ordenadas en orden cronológico ascendente respecto a su emisión, comenzando por la más antigua hasta llegar a la más reciente. Se ha estructurado el análisis de los casos detallando los motivos e incidencias detectadas por SUNAT como elementos de Derecho, asimismo los hechos que dan cuenta de la situación que motiva la resolución y finalmente el razonamiento jurídico efectuado por el Tribunal Fiscal de los casos, para finalmente presentarlos en un cuadro comparativo donde se observa los elementos concurrentes y las decisiones a las que se arribó en cada caso.

a) Análisis de la resolución N° 1539-A-2008

Esta Resolución es la de mayor antigüedad y data del año 2008 emitido por la Sala Única de Aduanas, que tiene como controversia determinar si existió un acogimiento indebido al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, por declaración de datos falsos o errados en la solicitud de Drawback y en consecuencia el reembolso de lo restituido de forma indebida, esta controversia busca verificar si se ha incumplido con algún requisito establecidos en los artículos 1° y 2° del Decreto Supremo 104-95-EF.

Como principales hechos tenemos que SUNAT como parte de sus acciones de fiscalización al amparo Decisión N° 574 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que señala *“las pruebas obtenidas en un país miembro de la Comunidad Andina, en desarrollo de la cooperación administrativa entre autoridades aduaneras, prevista en esta decisión, tendrán validez probatoria en los procedimiento administrativos y judiciales que se realicen en cualquier país miembro sin necesidad de ningún trámite consular, notarial, homologación o exequater”* efectúa un cruce de información con la Aduana de Colombia, producto del cual se obtiene que las facturas presentadas ante dicha Dirección difieren en cuanto al valor de venta las cuales son inferiores de las presentadas ante SUNAT para sustentar la exportación, Esta incidencia no habría

podido ser absuelta por la beneficiaria, la cual no cumple con acreditar el pago de las facturas comerciales que desvirtuó la observación, por lo que se concluye que existe una sobrevaluación de valor FOB de exportación que sirvió de base para solicitud de restitución del beneficio de Drawback.

El Tribunal Fiscal argumenta respecto al cálculo del monto respecto al cual tiene Derecho el beneficiario, que la solicitud de derechos arancelarios Drawback no ha cumplido con alguno de los requisitos establecidos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y Resolución Ministerial 138-95-EF/15 y sigue el criterio de cumplimiento obligatorio establecido en la Resolución 4696-A-2005³² que señala *que de acuerdo a la naturaleza y el tratamiento del régimen aduanero de Drawback existe la posibilidad que el hecho de proporcionar un hecho erróneo o consignar un dato falso en una solicitud de restitución arancelaria genera que solo un extremo de ella incumpla los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15 y que este extremo pueda ser identificado con certeza y objetividad, no afectando el dato erróneo o falso al resto de la solicitud de Drawback, lo cual implica que en tales casos es posible determinar cuál es el monto que no deberá restituirse como consecuencia de dicho error y en caso de haberse producido dicha restitución, cual es el monto que debe reembolsarse, y de otra parte, cual es monto que sí corresponde restituir, dado que su validez no se ve afectada por el error o la falsedad en la que se incurrió.*

Este razonamiento jurídico lleva al Tribunal Fiscal a valorar los medios probatorios como la información remitida por la Aduana de destino donde se observa que los valores FOB declarados ante SUNAT y que sirvieron de base de cálculo de la restitución del beneficio de Drawback correspondió a un importe mayor al valor FOB exportado (sobrevaluación del valor FOB) lo cual contravino los artículos 2° y 3° del Decreto Supremo N° 104-95-EF. En tal sentido, el colegiado considera que la información proporcionada por la Aduana de destino es un elemento fehaciente y certero de la sobrevaluación del valor FOB de exportación y constituye prueba de que existe un error en la solicitud de Drawback por lo que corresponde que este se rectifique y finalmente se determine el valor FOB en base a la información remitida por la Aduana de destino el monto que habría sido indebidamente restituido, en la aplicación del Principio de Verdad Material previsto en la Ley N° 27444 y concluye que los fundamentos de hecho y derecho permitió determinar que el valor FOB consignado

³² Criterio de observancia obligatorio establecido en la Resolución 4696-A-2005 del 25 de julio de 2005, publicado en el Diario Oficial el peruano el 09 de agosto de 2005.

en las solicitudes de Restitución de Derechos fue mucho mayor al valor real de exportación.

b) Análisis de la resolución N° 1577-A-2012

En esta Resolución del 30 de enero de 2012, emitida por la Sala única de Aduanas, tiene como materia de controversia determinar si existió un acogimiento indebido al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios.

Como hechos tenemos que la empresa solicitó la restitución de Derechos Arancelarios, las cuales se encuentran sustentadas en las DAM de exportación y a su vez se encuentran amparadas en sus Facturas Comerciales, de forma posterior SUNAT mediante Resolución ordena a la empresa el reembolso de lo indebidamente restituido (en exceso), respecto a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios. Por lo cual SUNAT para verificar la existencia de dichas transacciones y la fehaciencia de la información consignada en las Facturas de exportación efectúa un cruce de información con la Aduana de Venezuela y Colombia al amparo del COMALEP, producto del cual se obtiene que las facturas presentadas ante dichas Direcciones difieren en cuanto al valor de venta de la mercancía son inferiores, de las presentadas ante SUNAT para sustentar la exportación; en este caso la empresa no presenta documentos o pruebas que prueben la existencia y fehaciencia de los pagos u otra que sustente tal situación.

En este el Tribunal Fiscal sigue el razonamiento jurídico efectuado en la Resolución 1539-A-2008 y toma el criterio establecido en la Resolución 4696-A-2005, lo cual lo conduce valorar de forma integral los medios probatorios con el que se constató que la información remitida por la Aduana de destino de los valores FOB declarados ante SUNAT y que sirvieron de base de cálculo de la restitución del beneficio de Drawback corresponde a un importe mayor al valor FOB exportado (sobreevaluación del valor FOB) lo cual contraviene los artículos 2° y 3° del Decreto Supremo N° 104-95-EF, en aplicación del Principio de Verdad Material previsto en la Ley N° 27444 y concluyó que los fundamentos de hecho y derecho permitió determinar que el valor FOB consignado en las solicitudes de Restitución de Derechos fue mucho mayor al valor real de exportación.

En este caso al igual que el anterior vemos que el Tribunal Fiscal aplica un mismo razonamiento jurídico argumentando su análisis en el criterio establecido Resolución 4696-A-2005, el cual lo lleva a determinar la existencia de la sobreevaluación y esta constituye inválida parcialmente el régimen por cuanto se ha consignado información falsa en la solicitud de Drawback, además de ante situación sea la empresa

beneficiaria quien deba asumir la carga de probatoria de acreditar con elementos fehacientes que estos valores de exportación consignados en su solicitudes de restitución son los reales, por lo que, ante este incumplimiento, resuelve se devuelva lo indebidamente restituido tomando como base imponible del beneficio los valores remitidos por la Aduana de destino para su cálculo.

c) Análisis de la resolución N° 02908-A-2014

Esta Resolución fue emitida el 04 de marzo de 2014, por la Sala Única de Aduana, la cual se aparta de los pronunciamientos antes analizados y resuelve declarar nula todos los extremos de la Resolución de SUNAT, la cual tiene como materia de controversia determinar el acogimiento indebido al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, y en consecuencia se requiere el reembolso de los importes indebidamente restituidos por Drawback, esta decisión cuenta con el voto discrepante del vocal Martel Sánchez.

Como hechos tenemos que la empresa solicitó la restitución de Derechos Arancelarios, los cuales se encontraban sustentadas en las DAM de exportación y a su vez estas se encuentran amparadas en sus Facturas Comerciales, de forma posterior SUNAT en un proceso de fiscalización mediante Resolución ordena a la empresa el reembolso de lo indebidamente restituido, respecto a sus Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios por no haber cumplido con acreditar el valor FOB de exportación, amparándose en las incidencias detectadas que son la sobrevaluación del valor FOB de la mercancía y que la empresa no acredite fehacientemente la cobranza de las Facturas de Exportación.

Para la primera incidencia SUNAT habría efectuado el cruce de información con el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria - SENIAT, al amparo del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMALEP), y en respuesta SENIAT señala que las facturas presentadas con ocasión de la exportación tienen la misma numeración pero que las facturas que amparan la importación en su país son por valores FOB menores a los declarados ante SUNAT. Respecto a la segunda incidencia la empresa no habría cumplido con presentar la documentación que sustente el pago por la mercancía exportada u otras pruebas que permitiría justificar tal situación.

El análisis jurídico del Tribunal Fiscal en este caso se aparta de los argumentos jurídicos seguidos en anteriores resoluciones analizadas en el presente trabajo, y toma el criterio establecido en la Resolución 6413-A-2005, dicho precedente será

analizado porque resulta relevante considerar los argumentos jurídicos de este, que permita comprender el razonamiento de Tribunal Fiscal para utilizarlo como criterio, por lo que como punto de partida en este caso se tiene como materia de controversia el acogimiento indebido al régimen de Drawback, pero los reparos efectuados por SUNAT tratan el cuestionamiento de la existencia de la operación de exportación, sustentado en el hecho que la mercancía no ha sido desaduanado en el país de destino, lo que lleva a concluir que no habría existido un acuerdo de compra venta, asimismo la empresa no proporciona información de los consumidores finales, ni se ha acreditado el pago del precio de la mercancía, lo que implica que no se probado la exportación de las mercancías en la medida que no se verifica el consumo definitivo y por tanto no le resulta aplicable el régimen de Drawback.

Por lo que el tribunal fiscal efectúa un análisis de los requisitos legales del régimen de exportación definitiva, donde señala que no procede que se exija al exportador que pruebe el desaduanamiento de la mercancías en el país de destino y menos el consumo final de las mismas para dar por configurado el régimen de exportación, asimismo el colegiado observa que los reparos efectuados por SUNAT no enerva alguno de los requisitos establecidos para acogerse al régimen de Drawback al momento de presentar su solicitud de restitución, siendo el argumento de SUNAT cuestionar la existencia de la operación de exportación. Por lo que el Tribunal Fiscal concluye que *si bien es cierto se han producido las exportaciones a que se refieren las solicitudes de Drawback, también se debe tomar en cuenta que la mercancía materia de controversia tenga un costo de producción ínfimo unitario en comparación con el valor FOB de exportación unitario declarado, junto al hecho que la recurrente no haya acreditado el pago del precio por las mercancías exportadas y que tampoco haya dado información sobre los consumidores finales en el país de destino, la falta de identificación del consignatario de la mercancía, entre otros. Y que por tanto estas circunstancias proporcionan elementos de juicio para dudar de la veracidad del valor FOB de exportación declarado por la recurrente en las solicitudes de Drawback, en el sentido que la recurrente realmente no tendría un contrato de compra-venta que establezca el valor FOB de exportación que declaró ante la Administración Aduanera, sino que haya simulado dicha transacción internacional con el propósito de sustentar el haber consignado en sus solicitudes de Drawback dicho valor FOB de exportación, y así beneficiarse presumiblemente del referido régimen por un monto mayor al que correspondía, máxime, si se tiene en cuenta que en este caso, el beneficio obtenido por el régimen de Drawback es notablemente mayor al costo de producción de la mercancía exportada...*

Se observa que los argumentos jurídicos del Tribunal Fiscal parte por cuestionar la existencia del contrato de venta que establezca el valor FOB, por lo que se habría simulado dicha transacción internacional con el propósito de beneficiarse del régimen de Drawback por un monto mayor al que le correspondía, en tal punto debemos detenernos para encontrar cual es el concepto jurídico de simulación desarrollado por el Tribunal fiscal el cual dentro de su argumentación jurídica considera que no existe un contrato de venta, es decir no existe un acto jurídico por el cual las partes tengan la voluntad que declaran (simulación absoluta) o este contrato de compra venta contiene cláusulas que no son sinceras por ejemplo la que corresponde al valor consignado en él (simulación es relativa), no obstante consideramos que existe un problema en la argumentación jurídica conceptual de ambas figuras legales que se manifiesta en el análisis de la Resolución 6413-A-2005.

Por otro lado, en este precedente utilizado se observa que no existe un elemento presente en las resoluciones materia de la investigación, que es la información remitida por la Aduana de destino que permita acreditar como elemento objetivo la sobrevaluación y determinar el valor FOB de exportación en base a esta información, en el precedente analizado la mercancía no es destinada a régimen aduanero por lo que la Aduana de destino no cuenta con información respecto a los valores de la mercancía, en este contexto es que se establece *que de no existir una transacción internacional que sustente el valor FOB de las mercancías exportadas, este estaría conformado por los costos y gastos en que se haya incurrido hasta poner la mercancía sobre el medio de transporte que la sacaría del país, ya que al no existir transacción comercial, tampoco existe utilidad alguna.*

Como podemos observar el criterio que sirve como argumento jurídico en la Resolución 2908-A-2014, ha sido extrapolado a la resolución material de análisis por el Tribunal Fiscal, el cual ha efectuado una interpretación literal de éste, llevando esta interpretación a un razonamiento jurídico deficiente, partiendo porque los reparos son diferentes y tiene elementos probatorios también distintos, no correspondía hacer una analogía de los casos. Lo cual lleva a partir de la premisa que se debe acreditar la no existencia de un contrato de compra venta que establezca el valor, sino que se ha simulado la transacción del contrato de compra venta para incrementar el valor del que realmente correspondía, lo cual finalmente lo lleva a concluir que de no existir una transacción internacional que sustente el valor FOB de las mercancías exportadas, este estaría conformado únicamente por los costos y gastos en que haya incurrido hasta poner la mercancía sobre el medio de transporte que la sacaría del país en el lugar de origen, razonamiento jurídico que se aparta de los argumentos señalados en

las resoluciones 1539-A-2008 y 1577-A-2012 en donde la sobrevaluación se encuentra acreditada por la información de la aduana de destino, con lo cual el tratamiento de esta figura legal de sobrevaluación es la de considerar como un dato falso o errado consignado en la solicitud de Drawback y que puede ser rectificable y considera como elemento objetivo la información remitida por la Aduana de destino para determinar el cálculo del monto del beneficio que corresponde; no obstante, en la resolución materia de análisis dispone que se debe determinar el valor FOB real de exportación, el cual debe determinarse por los costos y gastos incurridos en la producción de la mercancía.

Lo cual podría explicar porque la decisión del Tribunal Fiscal en el caso de análisis es distinta a las analizadas anteriormente, hasta llegar a ser contradictorio respecto a la forma de la determinación del valor de exportación que a diferencia de las resoluciones 1539-A-2008 y 1577-A-2012 toman los valores remitidos por las Aduanas de destino como base imponible para el cálculo del beneficio de Drawback, en el presente se dispone que se determine el valor FOB de exportación en función a los costos y gastos, sin establecer un argumento concreto para desestimar la información remitida por la aduana de destino que se ampara en convenios internacionales que permiten el intercambio de información y que esta información tiene validez probatoria en los procedimientos administrativos y judiciales entre otros.

Que como parte de esta investigación se habría encontrado una deficiencia en la argumentación del concepto de sobrevaluación del valor FOB en la resolución 6413-A-2005, la cual sirve como argumentación jurídica de la resolución materia de análisis en la cual también se encuentra presente, asimismo, se puede observar que la valoración que realizó el Tribunal fiscal en la resolución materia de análisis de las pruebas aportadas respecto a la sobrevaluación del FOB acreditado mediante la información remitida por la Aduana de destino y el hecho que la empresa no haya cumplido con acreditar los pagos recibidos por la mercancía exportada son valoradas como dos supuestos diferentes y no de forma integral como en las resoluciones 1539-A-2008 y 1577-A-2012, con lo cual ambas por sí solas resultan insuficientes para acreditar el acogimiento indebido al Drawback.

Es importante resaltar que la resolución materia de análisis cuenta con el voto discrepante del vocal Martel Sánchez quien discrepa del análisis efectuado por el colegiado, fundamentando su voto principalmente en la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (entonces vigente) que establece “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible SUNAT - se debe tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen,

persigan o establezcan los deudores tributarios”, teniendo en cuenta que el beneficio de restitución arancelarias se otorga en función al valor FOB exportado, y es una obligación de los beneficiarios del régimen sustentar adecuadamente dicho valor, teniendo en considerar que la recurrente no ha presentado argumento o descargo de las razones porque todo el precio de venta de las mercancías que retiro del país no ha sido pagado.

Por lo que concluye que al no acreditarse la cancelación de la venta de las mercancías por motivos no justificables la Administración se encontraba facultada para que, en aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se desconociera los efectos de la exportación respecto de la aplicación del beneficio. En este mismo sentido, respecto al cruce de información realizada con la autoridad de Aduanas de Venezuela, que se debe seguir el mismo criterio por cuanto no se acreditado el precio de venta pagado por el comprador corresponde al valor declarado en las declaraciones de exportación.

La interpretación jurídica del vocal va más allá de las normas legales establecidas como requisitos para el acogimiento del Drawback dentro de las cuales no se encuentra la acreditación del pago por las mercancías exportadas, que lo llevan a buscar la racionalidad económica en la operaciones compra venta internacional, por lo que considera estaríamos ante una simulación de la exportación y en consecuencia la Administración se encontraba facultada a desconocer los efectos de la exportación respecto a la aplicación del régimen de restitución arancelaria en aplicación de la norma VIII del título preliminar del código tributario.

d) Análisis de la resolución N° 4546-A-2014

Esta Resolución fue emitida el 08 de abril de 2014, a solo un mes de haber sido emitida la Resolución 02908-A-2014 por la misma Sala Única de Aduana, la cual tiene como controversia determinar si la empresa se acogió de forma indebido al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios.

De los hechos se observa que producto de la fiscalización por parte a la Administración Tributaria, se detectaron dos incidencias, que conducen a que SUNAT disponga el reembolso de lo indebidamente restituido, que versan sobre la sobrevaluación del valor FOB y la condición de la empresa como productora exportadora, sin embargo, materia de análisis será el reparo que trata la sobrevaluación del valor FOB de exportación, el cual tiene como elementos para su determinación el cruce de información con la Aduana de México al amparo del COMALEP, según la información remitida por la Aduana de destino las facturas

presentadas ante dichas Direcciones difieren en cuanto al valor de venta, de las presentadas ante SUNAT para sustentar la exportación, asimismo la empresa beneficiaria no cumplió con acreditar el pago de las facturas comerciales.

El análisis jurídico de Tribunal es considerar la información remitida por la Aduana de destino como un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación, no obstante, este hecho hace dudar del valor real de exportación por lo que la empresa debe acreditar el valor FOB de exportación, teniendo en cuenta que esta no acredita el pago de las facturas de exportación lo lleva a concluir que no acreditar el valor FOB de exportación supone un acogimiento indebido al régimen de Drawback, el cual afecta de forma parcial el régimen, razonamiento jurídico que se aparta del criterio establecido en la resolución 2908-A-2014 en el que aun contando con los mismos elementos concluye con un razonamiento jurídico diferente.

Así también observamos en este caso que la valoración de los medios probatorios por parte del Tribunal Fiscal fue integral, considerando la información de la Aduana de destino y la no acreditación del pago de las facturas lo conducen a la certeza que la empresa no cumple con acreditar el valor FOB de exportación consignado en las solicitudes de Drawback el cual afecta de forma parcial el régimen, es decir que su afectación se restringe al valor FOB declarado en la solicitud de Drawback, más no a la operación de exportación como supuesto de hecho del beneficio de Drawback, tal razonamiento coincide decisiones establecidas en las resoluciones 1539-A-2008 y 1577-A-2012.

e) Análisis de la resolución N° 5568-A-2014

La resolución fue emitida el 07 de mayo del 2014, emitida por la sala única de Aduanas, la cual tiene como controversia determinar si la empresa se acogió de forma indebido al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, las cuales son sustentadas por la SUNAT en cinco incidencias detectadas en la fiscalización de las cuales cuatro son referentes a las materias primas incorporados a la mercancía a exportar que no serán materia de análisis, siendo que la cuarta que versa sobre el valor FOB de exportación.

Los hechos obedecen a extracción de estos de la resolución analizada, como se indicó de forma previa en el presente trabajo de investigación no se ha tenido acceso a los expedientes administrativos precedentes, por lo que tenemos que SUNAT requiere a

la empresa acredite las facturas de exportación hecho que es no sustentado por la empresa por lo cual esta concluye que no se habría acreditado el valor FOB de exportación asimismo señala que la Administración fundamenta esta incidencia en el cruce de información con la Dirección de Aduana de México país de destino de la mercancía exportada según el cual las facturas presentadas ante dicha Dirección difieren en cuanto al valor de venta, de las presentadas ante SUNAT para sustentar la exportación.

En este el Tribunal Fiscal el razonamiento jurídico utilizado lo lleva concluir el hecho de no acreditar el cobro de las facturas comerciales, no significa que el valor FOB no se encuentre acreditado, fundamento su argumento en que la falta de pago no se encuentra legalmente prevista como causal de pérdida del beneficio de Drawback, por lo que considera que la Administración aduanera debe ser quien deba asumir la carga de la prueba y presentar pruebas en contrario o elemento de juicio que indique que las transacciones sustentadas en las Facturas de Exportación no son reales y que la información proporcionada por la Administración México solo acredita la declaración de un tercero, la del importador en el país de destino *“se debe considerar dicha situación como un elemento de juicio que sirvió de justificación para iniciar la fiscalización en cuestión, pues el hecho por sí solo no acredita con certeza una sobrevaluación en las Facturas presentadas ante la Administración, ni fundamento para para la determinación del reembolso por acogimiento indebido.*

En efecto la falta de pago no se encuentra legalmente prevista como causal de pérdida del beneficio de Drawback establecida en el DS 194-2005-EF, no obstante, la acreditación del valor FOB de exportación al estar amparada en la solicitud de restitución arancelaria y ser esta una declaración jurada conforme lo establece el artículo 5° del DS 104-95-EF, se reputa como válida de conformidad con el principio de veracidad y buena fe que rigüe los procedimientos administrativos, sin embargo, resulta ser relativa y esta se quebranta cuando se encuentren elementos que hagan presumir que la información proporcionada no es real, estos elementos deben ser objetivos que acrediten que esta solicitud cuenta con datos falsos o errados por lo que debe ser rectificadas conforme con el criterio establecido en la resolución 4696-A-2005 el cual es de observancia obligatoria, por lo que la beneficiaria se encontraba en la obligación de sustentar que los valores consignados en su solicitud eran reales, más aún que en el caso materia de análisis se cuenta con la información remitida por la Aduana de destino como elemento objetivo que da cuenta de una sobrevaloración.

Por lo que la interpretación literal del colegiado de los requisitos establecidos para el acogimiento al régimen de Drawback lleva a una argumentación deficiente, donde no

se considera todos los elementos de manera integral para fundamentar su análisis, no obstante, esta postura resulta ser contradictoria con los pronunciamientos vertidos en la RTF 4546-A-2014, 1577-A-2012, 1539-A-2008, asimismo, no se cuenta con mayores argumentos jurídicos que los señalados en el párrafo anterior, no obstante, podemos observar algunos elementos constantes seguidos en la Resolución 2908-A-2014, donde se dispone que sea SUNAT que acredite la simulación de la transacción del contrato de compra venta sin embargo, y aún con esta última resolución tiene una razonamiento jurídico distinto en la valoración de los medios probatorios puesto que esta última considera el cruce de información como un medio probatorio que permite constatar la sobrevaluación, sin embargo, la resolución materia de análisis se aparta de esta valoración señalando de forma expresa que este hecho no constituye una prueba que acredite la sobrevaluación del valor FOB de exportación.

f) Análisis de la resolución N° 794-A-2017

La última resolución materia de análisis fue emitida el 27 de enero del 2017, por la Sala Única de Aduanas la cual tiene como materia de controversia determinar si la empresa se acogió de forma indebida al régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, la cual es sustentada por SUNAT en cuatro incidencias detectadas en su fiscalización, de las cuales una incidencia corresponde a la sobrevaloración del valor FOB de exportación de acuerdo al cruce de información con la Aduana de México, siendo este reparo materia de análisis.

Como parte de los hechos tenemos que la empresa exporto mercancía a México por lo que SUNAT para verificar la existencia de las transacciones comerciales contenidas en las facturas comerciales de exportación y la fehaciencia de la información consignada en tales documentos efectúa diligencias de confirmación con su par de México al amparo del Convenio entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal - COMALEP en respuesta la Administración Mexicana remite copia autenticada de los pedimentos o el equivalente a una DUA en nuestro país, con sus anexos, observando que las facturas comerciales con ocasión de las exportaciones requeridas tienen la misma numeración que las facturas que sustentaron la importación efectuada ante la Aduana de México pero por valores FOB menores a los declarados en la exportación, siendo que el valor FOB en base al cual la recurrente solicitó la restitución de Derechos Arancelarios aparece incrementado para efectos del beneficio entre 40% y 50% más, por lo que ante tal hecho se requiere al beneficiario que acredite el pago por la mercancía exportada, el cual no cumple con acreditar el cobro por las mercancías.

El Tribunal Fiscal efectúa un análisis jurídico argumentando que la información proporcionada por la Aduana de destino es un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación criterio seguido en la Resolución 4546-A-2104, por lo que, la empresa beneficiaria debe asumir la carga de la prueba y acreditar el valor FOB de la mercancía exportada ante la Administración Tributaria señalando *“la carga de la prueba respecto a efectivo cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios, corresponde a la beneficiaria, por disposición expresa de las normas que regulan el Drawback, que prevé que si bien el beneficio se otorga de manera simplificada en base a la declaración del solicitante de cumplir con los requisitos legales, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlo, en tanto puede ser sujeto de una fiscalización posterior, como en el presente”*.

Por lo que concluye cuando en un procedimiento de fiscalización se presenta elementos de juicio de carácter objetivo debiendo entender que el Tribunal Fiscal considera la información remitida por la Aduana de destino como un elemento objetivo que hace dudar de lo declarado por el beneficiario del régimen de Drawback y concluye que este debe confirmar la veracidad del mismo, también con elementos de juicio objetivo, por lo que corresponde a la recurrente acreditar los pagos recibidos por las exportaciones realizadas y que estas sean conformes al valor declarado ante la Administración para efectos del Drawback, por lo que el no cumplir con acreditar el valor FOB de exportación acarrea un acogimiento indebido al régimen, por lo que podemos observar este pronunciamiento sigue criterio establecido en la resolución 4546-A-2014.

3.5. Conclusiones del capítulo

De lo expuesto en el presente capítulo, se puede arribar de forma preliminar a las siguientes conclusiones:

- En la presente investigación se han identificado seis Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2008 al 2018 que representan la muestra total de las decisiones que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional.

- Las resoluciones del Tribunal Fiscal que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, durante el periodo analizado no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme puesto que ante controversias que plantean supuestos con iguales características estas no son resueltas en el mismo sentido.
- Del análisis de la Resoluciones de Tribunal Fiscal se observa que existe un problema conceptual presente, en el cual el concepto de sobrevaluación de valor FOB de exportación no es claramente distinguido al de simulación de una operación de exportación.
- Se han encontrado tres principales criterios para el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación.
 - ✓ **Primer Criterio. - RTF 1538-A-2008, 1577-A-2012.** La sobrevaluación por sí sola, de acuerdo a la naturaleza y el tratamiento del régimen aduanero de Drawback existe la posibilidad que el hecho de proporcionar un dato erróneo o consignar un dato falso en una solicitud de restitución arancelaria genera que solo un extremo de ella incumpla los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15 y que este extremo pueda ser identificado con certeza y objetividad, no afectando el dato erróneo o falso al resto de la solicitud de Drawback, lo cual implica que en tales casos es posible determinar cuál es el monto que no deberá restituirse como consecuencia de dicho error y en caso de haberse producido dicha restitución, cual es el monto que debe reembolsarse, y de otra parte, cual es monto que sí corresponde restituir, dado que su validez no se ve afectada por el error o la falsedad en la que se incurrió.
 - ✓ **Segundo criterio. – RTF 2908-A-2014, 5668-A-2014** La Sobrevaluación del valor FOB, así como el que no se acredite el pago de la mercancía, entre otros, son circunstancias que proporcionan elementos de juicio para dudar de la veracidad del valor FOB de exportación declarado por la recurrente en las solicitudes de Drawback, en el sentido que la recurrente realmente no tendría un contrato de compra-venta que establezca el valor FOB de exportación que declaró ante la Administración Aduanera, sino que haya simulado dicha transacción internacional con el propósito de sustentar el haber consignado en sus solicitudes de Drawback dicho valor FOB de exportación, y así beneficiarse presumiblemente del referido régimen por un monto mayor al que correspondía, máxime, si se tiene en cuenta que en este caso, el beneficio

obtenido por el régimen de Drawback es notablemente mayor al costo de producción de la mercancía exportada, por lo que, corresponde que la Administración determine el valor FOB real de exportación.

- ✓ **Tercer Criterio.- RTF 4546-A-2014, 794-A-2017** La sobrevaluación del valor FOB como elemento que hace dudar de la veracidad del valor, la información remitida por la Aduana de destino es un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación, por lo que la carga de la prueba respecto a efectivo cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios, corresponde a la beneficiaria, por disposición expresa de las normas que regulan el Drawback, que prevé que si bien el beneficio se otorga de manera simplificada en base a la declaración del solicitante de cumplir con los requisitos legales, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlo, en tanto puede ser sujeto de una fiscalización posterior, como en el presente.
- De los criterios aportados por el Tribunal Fiscal, sobre el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación podemos observar un desarrollo cronológico de los criterios sobre este tema, que tienen como elemento establecer que este hecho afecta la base imponible para el cálculo del beneficio de Drawback, no obstante, realizan un desarrollo jurídico distinto en el análisis de estos criterios.
- De las Resoluciones analizadas se observa, que no se ha establecido un criterio uniforme sobre el tratamiento de la valoración jurídica de la información remitida por otra Aduana al amparo de un Convenio Internacional en los casos de sobrevaluación, si esta llega a ser un elemento objetivo y fehaciente que acredite la sobrevaluación y esta información pueda ser utilizada para determinar el cálculo del beneficio de Drawback, sin embargo, es importante señalar que los acuerdos firmados y ratificados son de observancia obligatoria para las partes como establece el artículo 55° de la Constitución y el desconocer sus alcances contraviene el principio de legalidad.
- De las resoluciones analizadas se han identificado 4 criterios en el razonamiento jurídico en la valoración como medio de prueba que surge fundamentalmente de la información remitida por la aduana de destino para acreditar la sobrevaluación.
- ✓ **Primer criterio.** – RTF1539-A-2008, 1577-A-2012. Se considera al cruce de información como elemento objetivo y fehaciente que acredita sobrevaluación

del FOB y esta información sirve como base para la determinación del cálculo de beneficio.

- ✓ **Segundo Criterio.** – RTF 2908-A-2014 Se considera al cruce de información como medio de constatación de sobrevaloración del FOB de exportación, sin embargo, no es considerado como elemento que permita determinar el valor FOB de exportación, el cual debe ser el determinado por los costos y gastos incurridos en la producción de la mercancía.
- ✓ **Tercer criterio.** – RTF 5568-A-2014 No se considera al cruce de información como elemento probatorio de la sobrevaluación del valor FOB.
- ✓ **Cuarto criterio.** – RTF 4546-A-2014, 794-A-2017. Se considera al cruce de información como un elemento objetivo que hace dudar de veracidad del valor declarado y permite el inicio de las investigaciones para la determinación del valor FOB de exportación.



CAPITULO III: DISCUSIÓN Y ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS RESOLUCIONES DE TRIBUNAL FISCAL

La presente investigación tiene como hipótesis que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme. Para demostrar la veracidad de la hipótesis se efectuó un análisis del texto de las resoluciones del Tribunal Fiscal en el periodo materia de estudio, donde se observa que ante controversias que plantean iguales supuestos y con iguales características estas han sido resueltas de forma heterogénea.

Como se aprecia en el capítulo II del trabajo de investigación se ha identificado seis Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2008 al 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, en las que se observa la existencia de problemas conceptuales de la figura jurídica de sobrevaluación de valor FOB de exportación, lo cual lleva al colegiado a dar un tratamiento distinto en cada caso.

El presente capítulo comprende tres partes. La primera contiene el análisis de los criterios reiterativos hallados producto de la lectura de las Resoluciones del Tribunal Fiscal respecto al tratamiento jurídico de la sobrevaluación del valor FOB de exportación y su incidencia en las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback emitidas en los años 2008 al 2018, en la que se va a discutir el concepto de la figura jurídica de sobrevaluación del Valor FOB de exportación y la distinción que existe con la simulación de la operación de exportación. Para lo cual se tomará como referencia el marco conceptual propuesto en el capítulo primero de la tesis, para proponer un concepto más desarrollado de sobrevaluación del valor FOB de exportación y que puede servir para un mejor tratamiento respecto a su incidencia en las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback.

La segunda parte contiene el análisis crítico de los criterios hallados sobre el tratamiento de la información remitida por otra Aduana al amparo de un Convenio Internacional en los casos de sobrevaluación efectuada por el Tribunal Fiscal, si esta

llega a ser un elemento objetivo y fehaciente que acredite la sobrevaluación, que permita ser utilizada para determinar el cálculo del beneficio de Drawback. Por lo que, tomando el marco conceptual propuesto en la investigación se busca delimitar los alcances de la información remitida por otras Aduanas al amparo de un convenio internacional como medio probatorio de la sobrevaluación del valor FOB de exportación y si su inobservancia colisiona con el artículo 55° de la Constitución y el Principio de legalidad.

Finalmente, en la tercera parte como conclusión se resolverá la pregunta de investigación de la tesis, esto es, que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme, lo que constituye para los ciudadanos y todos los organismos y entidades que conforman el Estado una afectación a la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

4.1. Análisis del desarrollo conceptual jurídico en los criterios hallados en las resoluciones de tribunal fiscal sobre el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación en las solicitudes de restitución arancelaria.

Como parte de las conclusiones del capítulo 2 de la investigación se identificaron tres criterios, respecto al tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación en las resoluciones analizadas efectuadas por el Tribunal Fiscal, por lo que se va a analizar en profundidad estos criterios y se va a cotejar si coinciden con el marco conceptual propuesto en el primer capítulo de la investigación. Se busca concluir con un concepto más claro de la sobrevaluación del valor FOB de exportación y su distinción de otras figuras jurídicas como la simulación de la operación de exportación, que permita un mejor tratamiento en las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback.

Primer criterio. – Este criterio se pone de manifiesto en el desarrollo de las RTF 1539-A-2008, 1577-A-2012, la sobrevaluación del valor FOB de exportación, es un error o dato falso consignado en la solicitud de restitución arancelaria, es decir su incumplimiento que afecta los requisitos formales del régimen que pueden ser subsanados, más no afecta al régimen en su naturaleza sustancial. Señala “*consignar un dato errado o falso en la solicitud de restitución arancelaria, genera que solo un extremo de ella incumpla con los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-*

95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15, y que este extremo pueda ser identificado con certeza y objetividad, no afectando el dato erróneo o falso al resto de la solicitud de Drawback, lo cual implica que en tales casos es posible determinar cuál es el monto que no deberá restituirse como consecuencia de dicho error y en caso de haberse producido dicha restitución, cual es el monto que debe reembolsarse, y de otra parte, cual es monto que sí corresponde restituir, dado que su validez no se ve afectada por el error o la falsedad en la que se incurrió.”

Este es el primer criterio identificado en las resoluciones materia de análisis donde el colegiado señala que la sobrevaluación del valor FOB consiste en el acto de determinar un valor mayor al que realmente corresponde, lo cual constituye un incumplimiento de los requisitos de forma que consiste en consignar un dato errado o falso en la solicitud de devolución de Drawback, que tiene carácter de declaración jurada, en tal sentido, si bien el Tribunal Fiscal para el desarrollo de este criterio de forma general señala que se debe entender como sobrevaluación del valor FOB de exportación, como un valor mayor al real, que de forma parcial o total puede afectar esta solicitud.

Tal criterio compartido por Tribunal Fiscal si bien resulta válida, pero consideramos que argumentación jurídica resulta insuficiente, puesto que desde nuestro punto de vista la sobrevaluación no solo implica la incorrecta declaración del valor en la solicitud de Drawback, sino una incorrecta declaración del valor FOB en la DAM de exportación, régimen que sirve como supuesto de hecho para el acogimiento al beneficio de Drawback y delimita la base para el cálculo de este, por lo que como efecto lógico también corresponde la rectificación del valor en la declaración de exportación y las consecuencias jurídicas que se deriven de esta, en aplicación de este régimen aduanero.

Por otro lado, este criterio establece los alcances de la sobrevaluación respecto a las solicitudes de restitución arancelaria, que señala que tal hecho afecta de forma parcial a la solicitud de Drawback y genera en tal extremo se incumpla con los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15, como bien señala el colegiado el hecho de sobrevaluar el valor FOB de exportación no invalida de forma total la solicitud de Drawback, puesto que per se este hecho no invalida la operación de exportación, que es el supuesto de hecho y requisito sustancial para el acogimiento de Drawback, como si lo haría en el supuesto de una operación simulada, donde las partes no tienen la voluntad de comprar y vender y solo se utiliza la operación de exportación como una acto simulado que les permita acogerse al beneficio de Drawback.

Segundo criterio.- Este criterio se pone de manifestó en el desarrollo de las RTF 2908-A-2014, 5568-A-2014, por el cual la Sobrevaluación del valor FOB es equiparable a la simulación de la operación de exportación, señala *“se debe tomar en cuenta los elementos tales como que la mercancía materia de controversia tiene un costo de producción ínfimo unitario en comparación con el valor FOB de exportación unitario declarado, junto al hecho que la recurrente no haya acreditado el pago del precio por las mercancías exportadas y que tampoco haya dado información sobre los consumidores finales en el país de destino, la falta de identificación del consignatario de la mercancía, entre otros. Y que por tanto estas circunstancias proporcionan elementos de juicio para dudar de la veracidad del valor FOB de exportación declarado por la recurrente en las solicitudes de Drawback, en el sentido que la recurrente realmente no tendría un contrato de compra-venta que establezca el valor FOB de exportación que declaró ante la Administración Aduanera, sino que haya simulado dicha transacción internacional con el propósito de sustentar el haber consignado en sus solicitudes de Drawback dicho valor FOB de exportación, y así beneficiarse presumiblemente del referido régimen por un monto mayor al que correspondía, máxime, si se tiene en cuenta que en este caso, el beneficio obtenido por el régimen de Drawback es notablemente mayor al costo de producción de la mercancía exportada.”*

El Tribunal Fiscal para aplicar este criterio en las resoluciones materia de análisis, ha extrapolado textualmente parte de los argumentos de la Resolución 6413-A-2005, el cual trata un reparo distinto acotado por SUNAT, que es la inexistencia de la operación de exportación, a partir del hecho que la mercancía no ha sido desaduanado en el país de destino y considera elementos tales como no haber identificado a los consumidores finales de la mercancía, junto al hecho que no se acredite los pagos por la mercancía y los costos ínfimos en la producción de la misma, en comparación con los valores muy por encima consignado como valor FOB de exportación; desde nuestro punto de vista, en este caso, no corresponde a un reparo de sobrevaluación del valor FOB de exportación sino a una simulación de operación de exportación para poder beneficiarse del Drawback, por lo que, no correspondía se utilice de forma análoga para argumentar un caso de sobrevaluación en la que se cuenta con información de la Aduana de destino que así lo acredita.

Tomando el concepto de sobrevaluación del valor de exportación propuesto en el capítulo 1, podemos señalar que la compraventa internacional, que sustenta la operación de exportación, tiene como principio la consensualidad de las partes (compraventa), en este sentido, nuestro ordenamiento jurídico no establece mayores

formalidades para su formación. Ahora bien, como parte de este contrato de compra venta internacional, el cual no revierte de observancia legal para su formación, el valor de venta de la mercancía, puede estar plasmada o no, en el contrato y su inobservancia no acarrea la nulidad del acto jurídico, sin embargo, se debe considerar que las operaciones de compra venta internacional, devienen de una racionalidad económica, pues no parece lógico vender una mercancía y que no exista una ganancia económica por esta venta, así el artículo 1547° del Código Civil establece *en la compraventa de bienes que el vendedor vende habitualmente, si las partes no han determinado el precio ni han convenido el modo de determinarlo, rige el precio normalmente el precio normalmente establecido por el vendedor*, con lo cual si bien es cierto el precio de venta no necesariamente se encuentra establecido en el contrato, se atribuye un carácter económico implícito en él.

En este sentido, el artículo 190° del Código Civil señala *“por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente la voluntad de celebrarlo*, acto sancionado con la nulidad, por lo que, se debe partir de la inexistencia de la voluntad de las partes de celebrar el acto jurídico, sino que busca simular, aparentar cumplir con las formalidades legales para la exportación, lo cual no es real. Busca dar un carácter comercial a una operación que realmente no tiene este fin, por lo que no corresponde la emisión de una factura comercial que sustente una venta y se declare valor FOB alguno; en consecuencia, se utiliza la declaración de exportación para simular una operación de compra venta internacional, que es requisito sustancial como supuesto de hecho para el acogimiento al beneficio de Drawback.

El régimen de exportación es aquel que permite la salida de mercancía nacional o nacionalizada, para su uso o consumo en el exterior, y no establece como requisito que la operación deba ser producto de una compraventa de carácter comercial para que se configure el régimen, por ejemplo: en caso de empresas vinculadas, una de ellas decida enajenar un bien en favor de otra sin que exista una venta con carácter comercial o que una empresa exportadora decida enviar sus productos en calidad de muestra sin valor comercial alguno de sus compradores; no obstante, la exportación que sustente la voluntad de acogerse al régimen de Drawback tiene un carácter diferenciado, puesto que se entiende que esta tiene un carácter comercial, donde existe una racionalidad económica en las operaciones, por lo que, corresponde se efectúe un mayor análisis que permita establecer los supuestos de simulación de la operación de exportación donde se encuentra presente el propósito de engañar, con el fin obtener un beneficio indebido en una operación inexistente.

Por otro lado, y como se sostiene en el presente trabajo de investigación la sobrevaluación del valor FOB, no supone una simulación de la operación de exportación, que conlleve a la nulidad per se del acto jurídico y las consecuencias jurídicas que se deriven de este, por lo que el acto de declarar el valor FOB de exportación corresponde al exportador, puesto que se parte de la premisa que existe un contrato de compra venta entre ambos y como sustento de este el exportador emite las facturas de exportación, en la cual cada una de las partes se obligan a cumplir con lo pactado en él. Por lo que el análisis del Tribunal Fiscal en la Resolución 6413-A-2005 que cuyos elementos harían presumir la simulación de la operación de exportación, sirve de argumento en las resoluciones analizadas como la Resolución 2908-A-2014 resulta deficiente, porque lleva a confundir conceptos, como es la simulación de la operación de exportación y el de sobrevaluación del valor FOB, por lo que consideramos este Tribunal debe tener una mirada transversal de las normas como es el código civil entre otras, que le permita una argumentación jurídica consistente respecto de ambas figuras jurídicas.

Que si bien este criterio establecido por el Tribunal Fiscal, no debió ser utilizado de forma análoga en los casos materia de análisis de sobrevaluación de valor FOB sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback, ya que en los casos materia de análisis se cuenta como elemento la información remitida por la Aduana de destino, si nos permite observar que existe una deficiencia en la argumentación del concepto de sobrevaluación del valor FOB de exportación y su tratamiento jurídico.

Tercer criterio.- Este criterio se pone de manifiesto en el desarrollo de las RTF 4546-A-2014, 794-A-2017, la Sobrevaluación del valor FOB es un elemento que hace dudar de la veracidad del valor y corresponde que el exportador lo acredite, se señala *“que una sobrevaluación de dicha base imponible implica un beneficio indebido para el usuario, por lo que correspondía que la Administración en ejercicio de la potestad aduanera y resguardo del interés fiscal, realice las acciones correspondientes a efectos de verificar si el valor de exportación consignado en las solicitudes de restitución de derechos arancelarios-Drawback es real, y en caso de verificar su falsedad, debía determinar cuál es el valor FOB de exportación real y, en consecuencia, el monto restituido indebidamente así como la multa aplicable conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4696-A-2005.*

La información remitida por la Aduana de destino como un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado

por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación, por lo que la carga de la prueba respecto a efectivo cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios, corresponde a la beneficiaria, por disposición expresa de las normas que regulan el Drawback, que prevé que si bien el beneficio se otorga de manera simplificada en base a la declaración del solicitante de cumplir con los requisitos legales, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlo, en tanto puede ser sujeto de una fiscalización posterior, como en el presente.”

Tal criterio es el que viene utilizando el Tribunal Fiscal, señala que la sobrevaluación del valor FOB de exportación, implica un acogimiento indebido para el usuario, asimismo, dentro de su argumentación se ampara en el criterio establecido en la Resolución N° 4696-A-2005, el cual es utilizado como argumento del primer criterio identificado del análisis de las resoluciones materia de estudio, por lo que podemos observar que el colegiado mantiene la posición de que la sobrevaluación del valor FOB constituye *consignar un dato errado o falso en la solicitud de restitución arancelaria, genera que solo un extremo de ella incumpla con los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15.*

No obstante, se debe resaltar la interpretación que efectúa el Tribunal Fiscal respecto a la acreditación del valor FOB de exportación como requisito para gozar del beneficio de Drawback, teniendo el beneficiario que probar el cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios. El tribunal introduce a los requisitos establecidos por Ley para gozar del beneficio del Drawback, la obligación de acreditar el valor FOB de exportación, no obstante, la solicitud de restitución donde se consigna la información tiene carácter de declaración jurada y la cual debe corresponder a información real, por lo que el exportador se encuentra en la obligación de acreditar que el valor FOB de exportación es real.

El análisis del Tribunal Fiscal en este caso, no se limita a un análisis literal de la norma que establece taxativamente los requisitos para el acogimiento de Drawback, si bien la resolución no señala el método de interpretación que realiza el colegiado para llegar a dicho criterio. Esta aseveración tendría como sustento la argumentación jurídica efectuada por el vocal Martel en el desarrollo del voto discrepante en la Resolución 2908-A-2014, que señala *“El beneficio de la restitución arancelaria se otorga en función del valor FOB de exportación, por lo que se entiende que es una obligación de los beneficiarios del régimen el sustentar adecuadamente dicho valor, especialmente cuando la exportación se origina en una transacción de carácter onerosa; sin embargo,*

no obstante ser una obligación y un parámetro para el cálculo del monto a que asciende el beneficio, la acreditación del pago recibido por la venta internacional de la mercancía, no constituye un requisito establecido expresamente por Ley para el debido otorgamiento del Drawback. En ese sentido dicho falta de pago, no es fundamento suficiente para que la Administración pueda denegar o desconocer el beneficio”.

Por lo que dentro de su análisis señala que no es racional desde el punto de vista económico, que una compraventa (y la respectiva exportación sustentada en ella) se considere perfeccionada, si existe la entrega del bien pero no se ha dado el pago de su precio. Por lo que se puede observar que el criterio establecido por el Tribunal Fiscal toma como argumentos la interpretación efectuada por el vocal Martel, bajo la racionalidad económica que reviste las operaciones de exportación, para que en base a esta se deba acreditar el valor FOB de exportación como requisito que sirve de base para el cálculo del beneficio de Drawback.

4.2. Vista crítica de los convenios sobre cooperación y asistencia mutua entre las direcciones de aduana, utilizados para el intercambio de información, como prueba ante el tribunal fiscal para acreditar la sobrevaluación del valor FOB de exportación.

Los convenios multilaterales y bilaterales con los que cuenta la Administración Aduanera Sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre la Direcciones de Aduana, que tienen como objeto la asistencia mutua y cooperación que permiten el intercambio de información para asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera y prevenir, investigar y combatir cualquier infracción aduanera, que fueron materia de análisis en el capítulo I de la presente investigación, son el marco normativo que permite solicitar información a otra Aduana con el fin de verificar la fehaciencia de la información y así asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera sobre las operaciones de comercio realizadas en nuestro país.

En este sentido, partiendo del marco conceptual desarrollado tenemos que el artículo 55° de la Constitución Política del Perú de 1993 señala *“los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”*, por lo que los convenios firmados sobre cooperación entre las Direcciones de Aduanas se encuentran premunidas con rango de Ley así lo señala de forma expresa nuestro marco constitucional en su artículo 200°, inciso 4 señala *“las normas que tienen rango de Ley”* entre las que se incluye a los tratados, donde no se hace una distinción la forma en que fueron emitidos, sea por el Congreso vía Resolución Legislativo o los

celebrados por el Ejecutivo vía Decreto Supremo, siendo este último supuesto el caso de los convenios materia de análisis. Por lo que los acuerdos en ellos contenidos se incorporan como Ley a nuestro ordenamiento jurídico, no obstante, es importante resaltar que es el texto de cada uno que delimita sus alcances y efectos jurídicos.

Dentro de este marco legal tenemos el Convenio Multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre direcciones nacionales de aduanas de América Latina, España y Portugal y España (COMALEP), y la Decisión sobre Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los países Miembros de la Comunidad Andina Decisión 728, los cuales tienen como fin asegurar la correcta aplicación de la legislación aduanera y en particular para prevenir, investigar y combatir las infracciones aduaneras, las que sirvieron de marco legal en los casos materia de análisis, para que SUNAT en facultad de sus prerrogativas utilice dicha información para acreditar la sobrevaluación del valor FOB de exportación.

Ahora debemos de observar que se señala en cada uno de estos, el COMALEP en su artículo 8° sobre el tratamiento que debe brindarse de la información proporcionada por la Aduana de destino señala *“deberá utilizarse para los fines del presente convenio. Inclusive en el marco de los procedimientos judiciales o administrativos y bajo reserva de las condiciones que estipule la autoridad requerida que los proporcione.”* Es decir que esta información proporcionada siempre que cumpla con sus fines enmarcados en el Convenio puede ser utilizada inclusive en procedimientos judiciales, con lo que su observancia no se restringe al ámbito administrativo, sino que es un elemento que puede ser utilizado en el ámbito jurisdiccional.

Asimismo, el artículo 21° de la Decisión 728 de la Comunidad andina señala que respecto al mérito probatorio de la información proporcionada por la Aduana *“Las pruebas obtenidas en un País Miembro de la Comunidad Andina, en desarrollo de la cooperación administrativa entre Autoridades Aduaneras, conforme a lo previsto en esta Decisión, tendrán validez y eficacia probatoria en los procedimientos administrativos y judiciales que se realicen en cualquier País Miembro sin necesidad de ningún trámite consular, notarial, homologación o exequater.”*

Como podemos observar este último convenio denomina prueba a la información obtenida de la Aduana de destino, dotándola de validez y eficacia probatoria no solo en el ámbito jurídico administrativo, sino que alcanza al ámbito jurisdiccional, por lo que resulta evidente que su tratamiento legal debe ser como el de una prueba, por lo que, ya sea el Tribunal Fiscal o el Órgano Jurisdiccional, deben valorarla y sustentar con argumentos jurídicos validos en caso de que sea desestimada como tal.

Ahora bien, es entonces la información remitida por la Aduana de destino un medio probatorio o prueba de la sobrevaluación del valor FOB o esta corresponde únicamente a una prueba de la declaración de un tercero del importador en otro país. Al respecto debemos señalar que ambos marcos legales establecen el suministro de información idónea que tiende a prevenir, intervenir, perseguir y reprimir prácticas que configuren infracciones administrativas aduaneras y/o ilícitos aduaneros, para lo cual como parte del procedimiento para la asistencia mutua las Aduanas, la autoridad requerida deberá otorgar la información que posea, para lo cual según su norma interna, podrá realizar verificaciones, inspecciones o investigaciones, examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles relevantes o tomar las medidas necesarias para proveer a la autoridad requirente dicha información, debiendo comunicar los resultados de la solicitud, incluyendo copia de los documentos relevantes, que de forma más precisa la Decisión 728 de la Comunidad Andina señala que en lo que respecta al valor en aduana de las mercancías, la Administración Aduanera debe proporcionar copias de declaraciones de importación o exportación así como de sus correspondientes facturas comerciales.

La información remitida por la Aduana de destino no solo corresponde a la declaración de importador en otro país, puesto que la Aduana de destino ha aceptado dichos valores, teniendo en cuenta que para el caso de importación de mercancías, existe todo un sistema de valoración establecido por la OMC Acuerdo Relativo a la Aplicación del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio, que tiene como objetivo asegurar la aplicación de un método uniforme de valoración aduanera a nivel internacional y que cada país recoge y la incorpora a su ordenamiento jurídico, como es el caso de nuestro país que la incorpora mediante Decreto Supremo 186-99-EF.

En este sentido, las Aduanas de destino remiten la información del valor determinado y aceptado, en el cual se incluye las Facturas Comerciales remitidas por el exportador y que sirvieron para sustentar la importación en el país de destino, por lo que dicho elemento si constituye una prueba de la sobrevaluación del valor FOB de exportación; no obstante, de ser una prueba fehaciente y objetiva no resulta ser absoluta, ya que esto resultaría arbitrario negar al exportador la posibilidad de desvirtuar tal afirmación, y acreditar que los valores remitidos por la Aduana de destino no son los reales, en el supuesto que sea el importador que haya subvaluado el valor de la mercancía y adulterado las facturas comerciales remitidas por él. Consideramos que el exportador tiene la obligación de demostrar con elementos objetivos que los valores declarados por él en la exportación son los reales y corresponden a un acuerdo legítimo entre las

partes, más aún si como efecto de esta operación obtendrá un beneficio económico como es el beneficio del Drawback.

Partiendo de esta posición, debemos de observar los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal respecto al razonamiento jurídico probatorio de la información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional como elemento de prueba de la sobrevaloración del valor FOB de exportación, en las resoluciones materia de análisis.

4.3. Análisis de los criterios hallados en las resoluciones del tribunal fiscal sobre el tratamiento de la información remitida por otra aduana al amparo de un convenio internacional.

Como parte de capítulo II de la presente investigación se concluye que en las resoluciones materia de análisis de la presente investigación, no se ha establecido un criterio uniforme sobre el tratamiento de la información remitida por otra Aduana al amparo de un Convenio Internacional en los casos de sobrevaluación, si esta llega a ser un elemento objetivo y fehaciente que acredite la sobrevaluación y si esta información pueda ser utilizada para determinar el cálculo del beneficio de Drawback, por lo que se identificaron los siguientes criterios.

Primer Criterio.- Este criterio se pone de manifiesto en el desarrollo de las RTF 1539-A-2008, 1577-A-2012, la valoración jurídica por parte de Tribunal respecto al cruce de información como elemento objetivo que acredita sobrevaluación del FOB y esta información sirve como base para la determinación del cálculo de beneficio, el argumento principal que lleva este razonamiento jurídico al Tribunal Fiscal, que la información proporcionada es una prueba de la sobrevaluación, se encuentra sustentado en la aplicación del segundo párrafo del artículo 27° de la Decisión 574 de la Comisión de Cartagena, que señala “ *Las pruebas obtenidas en un País Miembro de la Comunidad Andina, en desarrollo de la cooperación administrativa entre Autoridades Aduaneras, conforme a lo previsto en esta Decisión, tendrán validez y eficacia probatoria en los procedimientos administrativos y judiciales que se realicen en cualquier País Miembro sin necesidad de ningún trámite consular, notarial, homologación o exequater.*”

Por lo que, en este sentido, el colegiado recoge la norma y de forma literal la incorpora dentro de su argumentación, el cual no solo es un elemento que prueba la sobrevaluación, sino que permite determinar el valor FOB de exportación, y por lo tanto sustituir los valores declarados por el exportador, por los valores remitidos por la

Aduana de destino para el cálculo del beneficio de Drawback que realmente le correspondería.

Segundo Criterio. - Este criterio se pone de manifestó en el desarrollo de las RTF 2908-A-2014, la valoración jurídica por parte de Tribunal respecto al cruce de información como medio de constatación de sobrevaloración del FOB de exportación, sin embargo, no es considerado como elemento que permita determinar el valor FOB de exportación, el cual debe ser determinado por los costos y gastos incurridos en la producción de la mercancía, teniendo la carga de la prueba SUNAT.

Con este criterio si bien el Tribunal considera que la información remitida por la Aduana de destino es un elemento que permite constatar la sobrevaluación del valor FOB, pero señala que este no es un elemento que permita determinar el valor FOB de exportación, con lo cual se aparta del criterio anterior, no obstante, es la Administración quien sostiene la carga de la prueba, quien debe acreditar que el valor no es real y de forma posterior determinar cuál es el valor real. No existe un argumento claro que sustente porque dicha información no constituye un elemento que permita la determinación del valor FOB o porque se aparta del criterio anterior.

En este caso se entiende que SUNAT, no determino el valor en base a los costos y gastos incurridos en la producción de la mercancía, sino tomó los valores informados por la Aduana de destino, y como en casos anteriores los sustituyo por los declarados ante SUNAT, procediendo a rectificar. Por lo que, el Tribunal Fiscal concluye que corresponde que SUNAT acredite que el valor no es real y de forma posterior determine el valor real de esta, este criterio no resulta claro, puesto que al parecer este elemento de sobrevaluación y otros como el no acreditar el pago, resulta insuficiente, porque a un correspondería la determinación del valor FOB.

Consideramos, que el Tribunal Fiscal se encontraba en la potestad de disponer que la determinación del valor FOB se realice en merito a elementos objetivos como es la información de la Aduana de destino, pues como ya se señaló dicha información goza de validez en procedimientos administrativos como en el caso materia de análisis, o en caso de desconocerlos argumentar que es lo que lo lleva apartarse de la norma.

Tercer Criterio. - Este criterio se pone de manifestó en el desarrollo de las RTF 5568-A-2014, la valoración jurídica por parte de Tribunal respecto al cruce de información como elemento probatorio de la sobrevaluación del valor FOB es desestimarlos como elemento que acredite la sobrevaluación del valor FOB de exportación. Con este criterio el Tribunal fiscal desconoce la información de la Aduana de destino como elemento probatorio que acredite la sobrevaluación FOB, más aún dentro de su

argumentación jurídica, no hace referencia del convenio como marco legal que ampara el cruce de información con la Aduana de destino, por lo que resulta una clara inobservancia legal de la norma y del debido proceso, porque precisamente la pruebas cumplen con un fin que es el de crear certeza y convicción de los hechos alegados por las partes, los cuales deben ser merituados de acuerdo al carácter que imponga la Ley.

Dentro de su argumentación jurídica señala que dicha situación constituye un elemento de juicio que sirvió de justificación para iniciar la fiscalización, pues por sí sola no acredita la sobrevaluación de la mercancía por parte del exportador, que su alcance es el de probar la declaración de un tercero, la del importador en el país de destino de menor valor. En nuestra opinión, resulta contradictorio señalar que la documentación remitida por la Aduana de destino solo corresponde a la declaración de importador en otro país, puesto que esa declaración del valor ha sido aceptado en la Aduana de destino, el intercambio de información que se realiza es al amparo de convenio internacional, que señala de forma expresa que la información que un país recibe de otro miembro goza de plena validez como prueba dentro procesos sea en el ámbito administrativo o jurisdiccional.

Asimismo, creemos importante señalar que los valores remitidos por las Aduanas de destino, son producto de la determinación del valor en aplicación de las normas de la OMC Acuerdo Relativo a la Aplicación del Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio, que tiene como objetivo asegurar la aplicación de un método uniforme de valoración aduanera a nivel internacional y que cada país recoge y la incorpora a su ordenamiento jurídico. En este sentido, consideramos que tal criterio es deficiente en su argumentación, puesto que se encuentra el sustento que lo lleva a tomar una decisión desde nuestro punto de vista en inobservancia de un convenio internacional, el cual es incorporado a nuestro ordenamiento jurídico.

Cuarto criterio. - Este criterio se pone de manifestó en el desarrollo de las RTF 4546-A-2014, 794-A-2017, la valoración jurídica por parte de Tribunal respecto al cruce de información como un elemento objetivo que hace dudar de veracidad del valor declarado y permite el inicio de las investigaciones para la determinación del valor FOB de exportación.

Este último criterio establecido por el Tribunal fiscal, dentro de la argumentación jurídica parte por reconocer que la información proporcionada por la Aduana de destino es un elemento objetivo que hace dudar de la veracidad del valor FOB de exportación, es decir que existe una sobrevaluación del valor FOB de exportación, no

obstante, señala que no es el fundamento para señalar que no se ha acreditado el valor FOB.

Esta posición es compartida por la investigadora puesto que si bien la información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional es un elemento objetivo de prueba de la sobrevaluación, más no resulta ser absoluta puesto que se debe dar la oportunidad al exportador que desvirtúe tal afirmación, con elementos objetivos también, que permita acreditar que el valor FOB de exportación consignado por este en la Declaración de exportación y sustentada en su factura comercial es el real, y corresponde a un acuerdo legítimo entre las partes.

4.4. Conclusiones del capítulo

Que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante sus Resoluciones entre los años 2008 y 2018 que resuelven controversias que versan sobre las solicitudes de restitución de derechos arancelarios – Drawback debido a indicios de sobrevaluación del valor FOB de exportación que se sustentan en información remitida por la Aduana de destino al amparo de un convenio internacional, no conforma una doctrina jurisprudencial uniforme, en razón a lo siguiente:

- En las resoluciones analizadas se han distinguido dos elementos como es el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB como figura jurídica y como segundo elemento la valoración jurídica de la información de la Aduana de Destino al amparo de un convenio Internacional como elemento que sirva para acreditar la figura de la sobrevaluación del valor FOB.
- Los criterios hallados sobre el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación en el segundo capítulo no son uniformes, que, si bien no llegan a ser contradictorios entre sí, su desarrollo argumentativo no permite que las decisiones sean previsibles.
- El primer criterio desarrollado respecto al tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación, establece que es aquel dato errado/falso en la solicitud de Drawback como consecuencia de una incorrecta declaración en la DAM de exportación del valor FOB, que es mayor al valor real producto de la operación de compra venta internacional, y que su incidencia invalida parcialmente la solicitud de Drawback y la declaración de exportación que la sustenta en el extremo identificado como errado.
- El segundo criterio identificado sobre el Tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación, se aparta del primer criterio el cual ha sido desarrollado

extrapolando la Resolución 6413-A-2005, este último trata un reparo sobre la simulación de la operación exportación, por lo que al utilizarlo como precedente genera un desarrollo argumentativo confuso, que lo lleva a fallar sobre la obligación de la Administración de determinar el valor FOB de exportación sobre los costos y gastos incurridos por el exportador, sin por lo que consideramos se presenta un problema conceptual entre la figura de simulación de la operación de exportación y la sobrevaluación, materia que debería ser analizada con mayor profundidad.

- Los criterios hallados sobre la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal de la información remitida por otra Aduana al amparo de un Convenio Internacional como elemento que acredite la sobrevaluación del valor FOB de exportación, no resultan ser uniformes, y en algunas situaciones hasta contradictorios entre sí, como es el caso del primer criterio donde se señala que la información de la Aduana de destino es un elemento objetivo y fehaciente, que acredita la sobrevaluación y acredita la existencia de una incorrecta declaración del valor en la solicitud de Drawback y por otro lado el tercer criterio argumentado por el colegiado que resta de cualquier valor probatorio a esta información señalando que a lo mucho la declaración de un tercero en otro país.
- Aporte para el tratamiento de la información remitida por las Aduanas de destino, la información remitida por las direcciones de aduanas son valores determinados y aceptados ante sus Administraciones Aduaneras y son el resultado de la aplicación de los métodos de valoración establecidos por la OMC, el intercambio de información que es realizado al amparo de un convenio internacional, goza de plena validez como prueba dentro procesos sea en el ámbito administrativo o jurisdiccional si así lo establece el convenio el cual tiene rango de Ley, por lo que dicho elemento si constituye una prueba de la sobrevaluación del valor FOB de exportación; no obstante, de ser una prueba fehaciente y objetiva no resulta ser absoluta.

CONCLUSIONES

- El valor FOB de exportación es el valor declarado en la DAM de exportación conforme a las normas establecidas en los instructivos específicos sobre la materia, el cual es producto de las negociaciones entre el exportador y comprador como parte de un contrato de compra venta internacional de mercancía, y se encuentra plasmado en la Factura Comercial de exportación, la cual solo responde a la voluntad real de las partes del negocio jurídico.
- En las resoluciones analizadas se han distinguido dos elementos como es el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB como figura jurídica y como segundo elemento la valoración jurídica de la información de la Aduana de Destino al amparo de un convenio Internacional como elemento que sirva para acreditar la figura de la sobrevaluación del valor FOB.
- Se han encontrado tres principales criterios para el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación
 - ✓ **Primer Criterio (RTF 1538-A-2008, 1577-A-2012):** La sobrevaluación por sí sola, de acuerdo a la naturaleza y el tratamiento del régimen aduanero de Drawback existe la posibilidad que el hecho de proporcionar un dato erróneo o consignar un dato falso en una solicitud de restitución arancelaria genera que solo un extremo de ella incumpla los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15 y que este extremo pueda ser identificado con certeza y objetividad, no afectando el dato erróneo o falso al resto de la solicitud de Drawback, lo cual implica que en tales casos es posible determinar cuál es el monto que no deberá restituirse como consecuencia de dicho error y en caso de haberse producido dicha restitución, cual es el monto que debe reembolsarse, y de otra parte, cual es monto que sí corresponde restituir, dado que su validez no se ve afectada por el error o la falsedad en la que se incurrió.
 - ✓ **Segundo criterio (RTF 2908-A-2014, 5668-A-2014):** La Sobrevaluación del valor FOB, así como el que no se acredite el pago de la mercancía, entre otros, son circunstancias que proporcionan elementos de juicio para dudar de la veracidad del valor FOB de exportación declarado por la recurrente en las solicitudes de Drawback, en el sentido que la recurrente realmente no tendría un contrato de compra-venta que establezca el valor FOB de exportación que declaró ante la Administración Aduanera, sino que haya simulado dicha transacción internacional con el propósito de sustentar el haber consignado en sus solicitudes de Drawback dicho valor FOB de exportación, y así beneficiarse

presumiblemente del referido régimen por un monto mayor al que correspondía, máxime, si se tiene en cuenta que en este caso, el beneficio obtenido por el régimen de Drawback es notablemente mayor al costo de producción de la mercancía exportada, por lo que, corresponde que la Administración determine el valor FOB real de exportación.

- ✓ **Tercer Criterio (RTF 4546-A-2014, 794-A-20179):** La sobrevaluación del valor FOB como elemento que hace dudar de la veracidad del valor, la información remitida por la Aduana de destino es un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación, por lo que la carga de la prueba respecto a efectivo cumplimiento de los requisitos legales en base a los cuales le fueron restituidos los derechos arancelarios, corresponde a la beneficiaria, por disposición expresa de las normas que regulan el Drawback, que prevé que si bien el beneficio se otorga de manera simplificada en base a la declaración del solicitante de cumplir con los requisitos legales, el beneficiario debe contar con la documentación para acreditarlo, en tanto puede ser sujeto de una fiscalización posterior, como en el presente.
- De los criterios aportados por el Tribunal Fiscal, sobre el tratamiento de la sobrevaluación del valor FOB de exportación podemos observar un desarrollo cronológico de los criterios sobre este tema, que tienen como elemento establecer que este hecho afecta la base imponible para el cálculo del beneficio de Drawback, no obstante, realizan un desarrollo jurídico distinto en el análisis de estos criterios.
- De las Resoluciones analizadas se observa, que no se ha establecido un criterio uniforme sobre el tratamiento de la valoración jurídica de la información remitida por otra Aduana al amparo de un Convenio Internacional en los casos de sobrevaluación, si esta llega a ser un elemento objetivo y fehaciente que acredite la sobrevaluación y esta información pueda ser utilizada para determinar el cálculo del beneficio de Drawback, sin embargo, es importante señalar que los acuerdos firmados y ratificados son de observancia obligatoria para las partes como establece el artículo 55° de la Constitución y el desconocer sus alcances contraviene el principio de legalidad.
- De las resoluciones analizadas se han identificado 4 criterios en el razonamiento jurídico en la valoración como medio de prueba que surge fundamentalmente de la información remitida por la aduana de destino para acreditar la sobrevaluación.

- ✓ **Primer criterio (RTF1539-A-2008, 1577-A-2012):** Se considera al cruce de información como elemento objetivo y fehaciente que acredita sobrevaluación del FOB y esta información sirve como base para la determinación del cálculo de beneficio.
- ✓ **Segundo Criterio (RTF 2908-A-2014):** Se considera al cruce de información como medio de constatación de sobrevaloración del FOB de exportación, sin embargo, no es considerado como elemento que permita determinar el valor FOB de exportación, el cual debe ser el determinado por los costos y gastos incurridos en la producción de la mercancía.
- ✓ **Tercer criterio (RTF 5568-A-2014):** No se considera al cruce de información como elemento probatorio de la sobrevaluación del valor FOB.
- ✓ **Cuarto criterio (RTF 4546-A-2014, 794-A-2017):** Se considera al cruce de información como un elemento objetivo que hace dudar de veracidad del valor declarado y permite el inicio de las investigaciones para la determinación del valor FOB de exportación.



RECOMENDACIONES

- Con la presente investigación se busca efectuar una reflexión sobre la importancia del régimen aduanero de exportación como régimen precedente del régimen del Drawback, el cual se constituye en el supuesto de hecho del régimen de Drawback y de otros. La sobrevaluación del valor FOB de exportación va implicar un beneficio obtenido de forma indebida, por lo que, este incremento injustificado del valor realmente pactado entre el comprador y vendedor por la compraventa internacional de la mercancía, no solo tiene implicancia en el régimen de Drawback sino en otros como es el saldo a favor del exportador por lo que este trabajo de investigación puede servir de inicio a otras que abarquen tales temas.
- Es importante rescatar el papel que tiene el Tribunal Fiscal puesto que al ser la última instancia administrativa en resolver cuestiones controvertidas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, sus decisiones y argumentos constituyen doctrina jurisprudencial, por lo que deben buscar la unificación de estos criterios, puesto como se ha podido relevar existe un problema cuando estas decisiones no obedecen a argumentos jurídicos robustos y la valoración probatoria resulta insuficiente, generando incertidumbre en sus fallos, por lo que, esta investigación revela la existencia de una problemática por resolver, y puede ser tomada en cuenta para futuras investigaciones
- Por otro lado, debemos relevar los mecanismos con los que cuenta la Administración Tributario, que le permiten luchar contra el fraude aduanero, como son los Convenios de cooperación Internacional, cuyos textos son incorporados con rango de Ley a nuestro ordenamiento jurídico, que permiten el intercambio de información con otras Aduanas, todas en procura de combatir actos que lesionen o busquen defraudar al Estado, quedando pendiente muchos de ellos aún pendientes de ratificar. Por lo que su aplicación y alcances como pruebas ante los tribunales administrativos, como judiciales, merece una reflexión más profunda.
- Finalmente, esta investigación nos abre pasó a un mayor análisis de figuras jurídicas como es la simulación de las operaciones de exportación y la de sobrevaluación del valor FOB, en las cuales se ha observado existen problemas conceptuales que no permiten diferenciarlas claramente.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- ADRIAZOLA ZEVALLOS, Juan Carlos. (1999) “Derecho Aduanero Tributario”, Lima, Primera Edición.
- COSIO JARA, F. (2012) comentarios a la Ley General de Aduanas, Juristas Editores E.I.R.L., Edición marzo.
- ORTEGA POTELLA, L. (2013) “100 casos de Valoración Aduanera”, Colección Doctrina Tributaria Aduanera, segunda edición.
- ROZAS BUENDIA, R. (2009) “Manual de Exportaciones e Importaciones – TLC’S”, Entre líneas S.R.L., primera edición.
- LAY LOZANO, J.A. (2014). “Derecho Aduanero Tributación y regímenes”, editorial Grijley.
- VÁSQUEZ NIEVA, O. (2010) “Los Regímenes de Drawback, o de devolución de aranceles, regulados en el Perú”, primera edición, Lima, 2010.
- ZAGAL PASTOR, R. (2017) “Derecho Aduanero” *Operativa de Comercio Exterior y Principales Instituciones Jurídicas y Aduaneras*, editorial San Marcos, segunda edición.
- SIERRALTA RÍOS, A. (2013) “Contratos de Comercio Internacional”, Fondo editorial Pontificia Universidad Católica, séptima edición actualizada y aumentada.
- INSTITUTO INTERNACIONAL DE INVESTIGACIÓN EMPRESA & CAMBIO, (1998) “Diccionario Económico Empresarial”, Talleres Gráficos de “Laser Texto”, Lima.
- CABANELLAS, G. (1981) “Diccionario enciclopédico de Derecho Usual”, Editorial Heliasta S.R.L., 15ª edición, revisada, actualizada y ampliada por Alcalá, L., Zamora y Castillo.
- OYARSE CRUZ, J. (2006) Tesis “El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país” para optar al grado de Magíster en Derecho, Sección de post grado en Derecho Civil y Comercial, en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad San Martín de Porras.

Artículos en revistas especializadas

- VÁSQUEZ NIEVA, O. (2007) “Definición de la Calidad de Exportador para efectos del Acogimiento a los “Beneficios otorgados a la exportación””, Vectigalia, Año 3, N° 3, Asociación de Derecho Tributario, Revista editada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Año 3.

- Novak Talavera, F. (2017) “La Regulación de los Tratados en la Constitución Peruana de 1993”, Ius Et Veritas, N°17.

Legislación

- MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS (1995), Reglamento de Drawback, Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SUNAT (2014), Procedimiento General de Restitución Arancelaria – Drawback, DESPA-PG.07, Resolución de Superintendencia 075-2014/2014.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ, (1993), Constitución Política de la República del Perú.
- MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS (1995), Reglamento de Drawback, Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS (2008), Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo 1053.
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO OMC (1973), Convenio de Kyoto, Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros.
- SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SUNAT (2009), Procedimiento General de Exportación Definitiva, DESPA-PG.02 (v.6), Resolución de Superintendencia 0137/2009.
- SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA-SUNAT (2014), Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback, DESPA-PG.07 (v4), Resolución de Superintendencia 075-2014/SUNAT
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (2008), Ley de delitos Aduaneros, Ley 28008.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ (1984), Código Civil, Decreto Ley 294.

Otros documentos digitales

- CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL ICC (2019). En: portal web ICC Spain International Chammer of Comercc.
<http://www.iccspain.org/comercio-internacional/> , Ultima consulta: 14.08.2019
- TRIBUNAL FISCAL (2019). Portal Web Oficial del Tribunal Fiscal.
https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_Contenido.htm, Última consulta: 10.08.2019

ANEXOS

ANEXO N° 01: GASTO TRIBUTARIO POR DEVOLUCIÓN DEL DRAWBACK (EN MILLONES DE SOLES PARA EL PERIODO 2002-2018).



Fuente: SUNAT, Elaboración propia

ANEXO N° 02: GASTO TRIBUTARIO POR DEVOLUCIÓN DEL DRAWBACK (EN MILLONES Y % DEL PBI) PERIODO 2019 – 2020.

Gasto tributario potencial según impuesto
(Millones de S/ y % del PBI)

Sector	Beneficio	Millones de S/			% del PBI		
		2018 ¹	2019 ²	2020	2018 ¹	2019 ²	2020
1) IGV	Exoneración de productos agrícolas	3 306	3 734	3 892	0,44	0,46	0,47
	Exoneración del IGV en la Amazonia	2 272	2 288	2 172	0,30	0,28	0,26
	Inafectación de la importación y prestación de servicios educativos	1 921	2 243	1 703	0,25	0,28	0,20
	Otros	5 131	4 879	4 996	0,68	0,60	0,60
2) IRPN ³	Inafectación de la CTS	1 190	1 281	1 176	0,16	0,16	0,14
	Otros	272	352	402	0,04	0,04	0,05
3) Ad Valorem	Devolución del <i>drawback</i>	857	827	961	0,11	0,10	0,12
	Otros	24	23	23	0,00	0,00	0,00
4) Resto ⁴		1 525	1 613	1 390	0,20	0,20	0,17
Total		16 498	17 240	16 715	2,19	2,13	2,01

1/ Corresponde a la información remitida por la Sunat para la elaboración del MMM 2018-2021. 2/ Corresponde a la información remitida por la Sunat para la elaboración del MMM 2019-2022. 3/ Impuesto a la Renta de Personas Naturales. 4/ Derechos específicos, impuesto a la renta de personas jurídicas e ISC.
Fuente: Sunat.

Fuente: Marco Macroeconómico Multianual 2020 al 2023 – MEF

ANEXO N° 03: VALORES DE EXPORTACIÓN EN MILLONES DE DÓLARES POR ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL PERIODO 2017 - 2019

	2017					2018					2019	
	I	II	III	IV	AÑO	I	II	III	IV	AÑO	I	II
1. AGROPECUARIO	1 018	1 006	1 407	1 821	5 251	1 286	1 124	1 530	1 967	5 907	1 361	1 154
Frutas, legumbres y hortalizas en conserva	182	160	188	243	754	211	192	186	247	837	213	189
Café	72	68	270	304	714	78	61	248	298	682	69	49
Uvas	223	3	6	416	648	299	2	8	510	820	355	2
Paltas	24	349	213	1	588	53	343	325	2	723	42	399
Espárragos frescos	63	58	146	144	410	62	64	121	138	384	55	70
Arándanos	15	0	109	248	372	49	2	167	330	548	82	3
Cereales, leguminosas y semillas oleaginosas	49	61	75	76	261	57	69	78	81	285	60	74
Mangos	128	10	0	53	192	178	24	1	56	258	171	8
Resto	263	298	418	335	1 312	300	387	396	306	1 389	313	359
2. PESCA	939	858	781	288	2 865	631	1 174	1 081	409	3 296	1 057	865
Harina de pescado	536	444	449	30	1 459	230	632	579	122	1 564	541	366
Pota	130	141	98	44	413	128	285	172	55	640	196	232
Aceite de pescado	82	100	106	42	330	77	79	169	50	375	126	84
Pescados y filetes frescos, congelados y refrigerados	90	54	32	61	237	103	52	36	43	233	92	60
Colas de langostinos	40	51	33	42	165	37	42	33	34	146	26	39
Resto	63	68	62	69	262	56	84	93	106	339	76	84
3. MINERÍA	6 158	6 670	7 457	8 153	28 437	7 625	7 787	6 898	7 504	29 814	6 500	7 192
Cobre	3 040	3 200	3 526	4 079	13 845	3 883	3 952	3 480	3 842	14 939	3 062	3 590
Oro	1 786	1 991	2 324	2 169	8 270	2 119	2 075	1 966	2 099	8 259	1 920	1 930
Zinc	514	540	551	793	2 399	738	749	559	528	2 574	528	566
Plomo	335	403	483	506	1 726	423	380	342	400	1 545	336	372
Hierro	97	128	109	100	434	149	105	108	122	484	197	209
Productos de zinc	94	89	111	109	403	129	120	87	86	422	80	97
Estaño	90	96	97	87	370	86	96	79	91	352	97	107
Molibdeno	70	78	97	123	368	137	151	141	184	612	150	166
Fosfatos de calcio	40	41	54	72	207	55	57	65	54	231	49	73
Piata refinada	27	29	29	33	118	30	35	30	27	123	14	18
Resto	65	74	76	82	296	76	67	60	70	273	68	65
4. HIDROCARBUROS	793	716	809	1 051	3 369	997	975	1 028	1 039	4 039	839	661
Petróleo crudo y derivados	593	574	655	774	2 997	775	700	789	733	2 997	625	558
Gas natural	200	141	154	277	772	222	275	239	305	1 042	215	103
5. MANUFACTURA NO PRIMARIA	1 266	1 307	1 455	1 471	5 499	1 413	1 531	1 505	1 562	6 011	1 451	1 483
Papeles y químicos	372	389	416	429	1 607	433	480	438	448	1 777	430	461
Textiles	295	292	353	332	1 272	325	350	372	355	1 402	350	338
Productos de cobre	82	69	91	94	335	94	89	82	90	355	88	76
Alimentos preparados para animales	50	65	61	68	244	62	75	60	57	253	55	57
Molinería y panadería	40	47	52	50	190	45	47	50	53	196	49	51
Productos de hierro	39	40	34	38	151	46	47	42	45	181	40	47
Joyería	22	27	37	37	123	25	29	38	37	129	40	40
Manufacturas de metales comunes	28	28	25	24	105	23	32	21	21	97	21	23
Productos lácteos	22	26	29	28	106	20	29	37	35	121	27	30
Pisos cerámicos	21	28	26	27	101	25	28	31	29	113	23	25
Vidrio y artículos de vidrio	35	31	34	20	119	19	21	25	26	91	20	24
Resto	280	265	297	324	1 146	296	323	309	367	1 295	307	314
TOTAL	10 173	10 556	11 908	12 784	45 422	11 951	12 593	12 042	12 480	49 066	11 209	11 355

1/ Preliminar. La información de este cuadro se ha actualizado en la Nota Semanal N° 26 (22 de agosto de 2019).
El calendario anual de publicación de estas estadísticas se presenta en la página vii de esta Nota.

Fuente: BCRP, Sunat.

Elaboración: Gerencia de Información y Análisis Económico - Subgerencia de Estadísticas Macroeconómicas.

Fuente: BCRP - <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Estadisticas/Cuadros-Estadisticos/cuadro-103.xlsx>

ANEXO N° 04: VALORES DE EXPORTACIÓN EN MILLONES DE DOLARES POR PRODUCTOS NO TRADICIONALES EN EL PERIODO 2017 - 2019

	2017					2018					2019	
	I	II	III	IV	AÑO	I	II	III	IV	AÑO	I	II
AGROPECUARIO	1,077	1,115	1,308	1,646	5,146	1,356	1,252	1,465	1,841	5,913	1,456	1,272
Legumbres	210	178	324	420	1,130	228	203	288	396	1,114	222	208
Frutas	542	583	586	818	2,527	774	842	770	1,021	3,208	853	658
Productos vegetales diversos	121	136	119	143	519	134	165	131	143	572	135	144
Cereales y sus preparaciones	61	73	85	86	303	68	74	82	90	313	78	83
Té, café, cacao y esencias	73	71	123	104	371	90	92	109	107	398	83	95
Resto	70	76	71	77	295	83	77	85	84	309	84	84
PESQUEROS	314	302	221	208	1,046	316	452	328	232	1,329	384	408
Crustáceos y moluscos congelados	147	158	117	104	528	138	241	181	128	688	198	238
Pescado congelado	88	52	31	60	228	98	47	34	40	219	81	55
Preparaciones y conservas	69	78	59	33	240	70	148	99	51	387	92	100
Pescado seco	7	8	9	9	34	7	11	10	11	39	11	10
Resto	5	6	5	2	18	4	5	5	4	18	5	7
TEXTILES	295	292	353	332	1,272	325	350	372	355	1,402	350	336
Prendas de vestir y otras confecciones	214	197	254	238	903	230	231	287	264	991	250	245
Tejidos	36	40	42	37	155	36	46	46	40	167	40	39
Fibras textiles	24	30	30	32	117	33	44	31	26	134	35	26
Hilados	21	24	27	25	98	26	30	28	25	109	24	25
MADERAS Y PAPELES, Y SUS MANUFACTURAS 2/	85	83	88	87	344	78	91	82	88	339	84	81
Madera en bruto o en láminas	24	24	25	26	99	21	26	24	30	102	27	26
Artículos impresos	14	12	14	14	54	14	13	14	12	52	11	11
Manufacturas de papel y cartón	41	40	42	39	162	35	46	38	39	157	41	40
Manufacturas de madera	4	4	4	6	19	5	5	3	4	18	3	3
Muebles de madera, y sus partes	1	1	1	1	4	1	2	1	1	5	1	1
Resto	2	2	2	1	6	1	1	1	2	5	2	0
QUÍMICOS	315	336	358	376	1,385	383	402	385	393	1,562	377	410
Productos químicos orgánicos e inorgánicos	78	80	98	106	383	115	124	109	119	488	107	138
Artículos manufacturados de plástico	35	36	35	43	148	40	40	41	44	166	45	45
Materias tintóreas, curtiembres y colorantes	38	42	41	43	165	47	40	37	40	164	38	35
Manufacturas de caucho	18	20	17	19	74	18	22	18	19	77	18	19
Aceites esenciales, prod. de tocador y tensoactivos	35	41	33	30	140	30	33	31	30	124	33	36
Resto	110	117	134	135	498	133	142	147	142	564	135	138
MINERALES NO METÁLICOS	128	136	157	167	588	147	153	168	161	629	137	167
Cemento y materiales de construcción	34	42	44	46	167	43	49	48	42	182	36	43
Abonos y minerales, en bruto	50	49	65	87	251	70	67	76	72	285	63	83
Vidrio y artículos de vidrio	35	31	34	20	119	19	21	25	26	91	20	24
Artículos de cerámica	1	1	2	1	6	1	1	1	1	4	1	1
Resto	8	13	12	12	45	15	16	17	20	68	17	16
SIDERO-METALÚRGICOS Y JOYERÍA 3/	300	297	336	340	1,273	359	356	301	309	1,325	305	320
Productos de cobre	82	89	91	94	335	94	89	82	90	355	88	76
Productos de zinc	94	89	111	109	403	129	120	87	86	422	80	97
Productos de hierro	39	40	34	38	151	46	47	42	45	181	40	47
Manufacturas de metales comunes	28	28	25	24	105	23	32	21	21	97	21	23
Desperdicios y desechos no ferrosos	4	4	5	5	18	4	5	4	3	17	4	3
Productos de plomo	3	3	4	4	14	3	3	2	3	11	3	3
Productos de plata	22	27	22	22	95	28	18	16	17	78	20	26
Artículos de joyería	22	27	37	37	123	25	29	38	37	129	40	40
Resto	6	8	8	8	29	9	12	8	6	35	9	6
METAL-MECÁNICOS	111	117	136	156	520	143	145	138	165	591	138	143
Vehículos de carretera	3	5	12	24	44	22	20	19	36	88	18	14
Maquinaria y equipo industrial, y sus partes	19	17	26	25	87	21	20	24	21	85	23	19
Maquinas y aparatos eléctricos, y sus partes	10	12	14	15	51	11	14	12	17	55	14	13
Artículos manufacturados de hierro o acero	7	7	7	6	28	8	6	7	9	31	10	9
Maquinas de oficina y para procesar datos	2	0	3	3	10	2	2	4	4	13	2	2
Equipo de uso doméstico	0	0	1	0	2	1	1	0	0	2	0	0
Maquinaria y equipo de inq. civil, y sus partes	22	22	23	23	90	27	29	20	22	100	24	33
Maquinaria y equipo generadores de fuerza	9	13	10	11	42	12	9	8	10	40	12	11
Enseres domésticos de metales comunes	2	2	3	3	10	2	2	2	3	10	3	3
Resto	36	36	39	46	157	36	41	39	41	158	32	39
OTROS 4/	32	34	44	43	152	37	39	36	39	150	30	29
PRODUCTOS NO TRADICIONALES	2,657	2,711	3,002	3,355	11,725	3,142	3,240	3,274	3,583	13,240	3,261	3,165

1/ Preliminar. La información de este cuadro se ha actualizado en la Nota Semanal N° 26 (22 de agosto de 2019).

El calendario anual de publicación de estas estadísticas se presenta en la página vii de esta Nota.

2/ Para los años 1980 a 1984 estos productos están incluidos en otros productos no tradicionales.

3/ Para los años 1980 a 1984 no incluye los productos de joyería, los que están incluidos en otros productos no tradicionales.

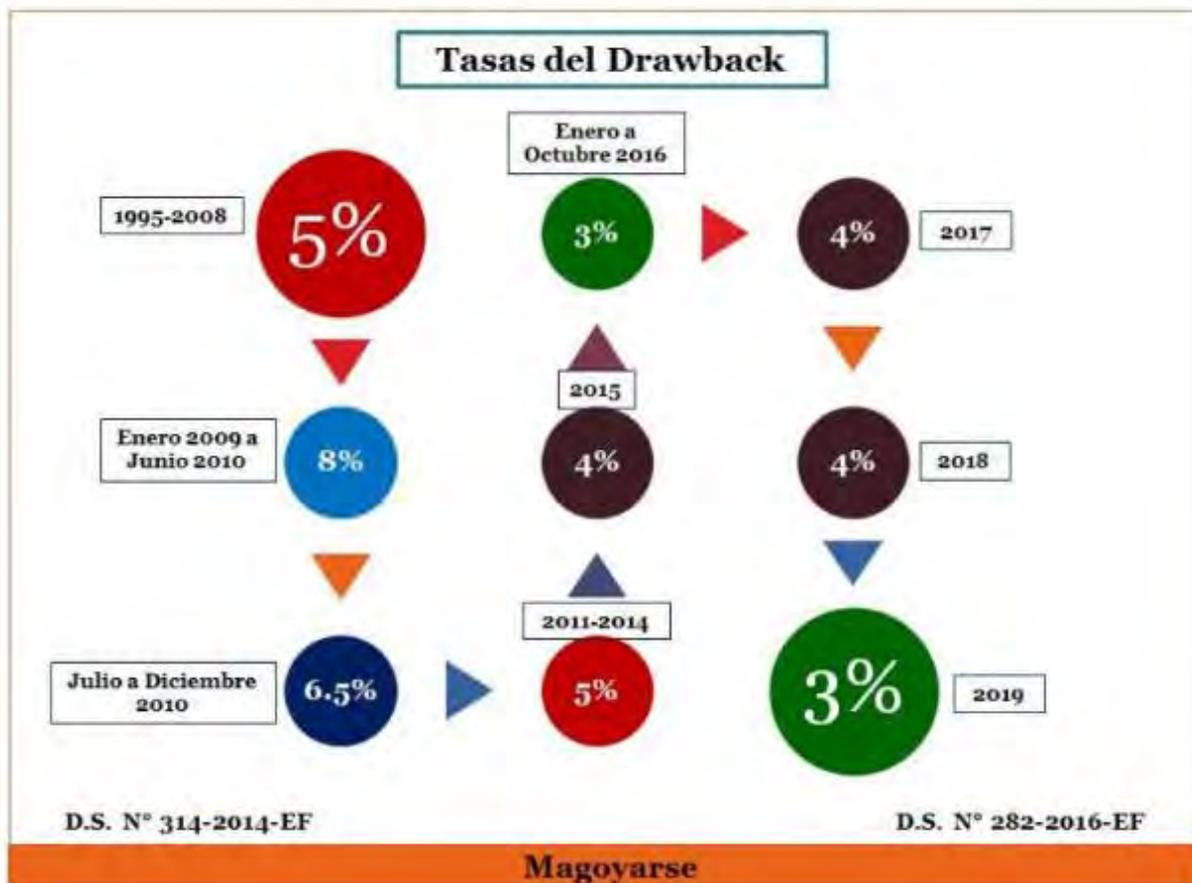
4/ Para los años 1980 a 1984 incluye artículos de joyería de oro y plata, maderas y papeles. Para los años siguientes incluye pieles y cueros y artesanías, principalmente.

Fuente: BCRP y Sunat.

Elaboración: Gerencia de Información y Análisis Económico - Subgerencia de Estadísticas Macroeconómicas.

Fuente: BCRP - <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Estadisticas/Cuadros-Estadisticos/cuadro-102.xlsx>

ANEXO N° 05: EVOLUCIÓN DE LAS TASAS DEL DRAWBACK DESDE EL 2010 AL 2019



Fuente: Parthenon <http://www.parthenon.pe/columnistas/javier-oyarse-cruz/las-tasas-del-drawback-en-el-tiempo/>

Autor: Dr. Javier Oyarse

ANEXO N° 06: TEXTO DEL INFORME 098-2007-SUNAT/2B000

SUMILLA:

1. Tratándose de operaciones de exportación realizadas entre partes no vinculadas, cuyo valor de venta sea mayor al que se determinaría conforme al segundo párrafo del artículo 64° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, el valor que debe considerarse para efecto de dicho impuesto es el valor de venta asignado por las partes a tales operaciones.
2. La salida del territorio aduanero nacional de la mercancía exportada configura una exportación definitiva, *siempre que* se cumplan con las formalidades aduaneras establecidas para dicho régimen.
3. No obstante, de verificarse en una fiscalización la existencia de una simulación absoluta en la celebración de un contrato de compra-venta internacional que sustente una declaración (fraudulenta) de exportación, conllevaría al legajamiento de la DUA-Exportación; máxime si al amparo de ésta se obtiene un beneficio devolutivo.

INFORME N° 098-2007-SUNAT/2B0000

I. MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Cuál es el importe que debe considerarse para el cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta, tratándose de operaciones de exportación realizadas entre partes no vinculadas, cuyo valor de venta es mayor al que se determinaría conforme al segundo párrafo del artículo 64° de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria?
2. Si en una fiscalización se detectan operaciones de exportación simuladas, es decir, se comprueba que la mercancía exportada no es desaduanada y es abandonada en el país de destino por el importador, ¿constituiría la misma una operación de exportación? De considerarse que es una exportación, ¿cuál sería el valor a asignar para efectos tributarios?

II. BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 129-2004-EF, publicado el 12.9.2004, y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2005-EF, publicado el 26.1.2005, y normas modificatorias.
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

III. ANÁLISIS:

1. Impuesto a la Renta. Valor asignado a las operaciones de exportación.

El segundo párrafo del artículo 64° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para efectos de dicho TUO, el valor asignado a las mercancías o productos que sean exportados **no podrá ser inferior** a su valor real, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los gastos, en la forma que establezca el Reglamento ⁽¹⁾, teniendo en cuenta los productos exportados y la modalidad de la operación. **Si el exportador asignara un valor inferior al indicado**, la diferencia, salvo prueba en contrario, será tratada como renta gravable de aquél.

Añade que las disposiciones señaladas en el párrafo precedente serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en las operaciones de importación o exportación; y que, de verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32° de dicho TUO.

Como puede advertirse, para efecto del Impuesto a la Renta, tratándose de operaciones de exportación realizadas entre partes no vinculadas, el valor asignado a

las mercancías o productos exportados no puede ser inferior al valor real de las mismas, entendiéndose por tal el vigente en el mercado de consumo menos los conceptos señalados en el inciso b) del artículo 37° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según la modalidad de la operación de que se trate (valor CIF y valor FOB)⁽²⁾.

Así pues, de asignarse a dichas mercancías o productos un valor inferior al real, para efecto del Impuesto a la Renta, deberá tomarse este último valor.

Como puede apreciarse, la norma bajo análisis establece una regla específica de valoración para el caso de operaciones de exportación, cuyo propósito es evitar la evasión que se produciría por la subvaluación de exportaciones⁽³⁾; por lo que, tratándose de operaciones de exportación realizadas entre partes no vinculadas cuyo valor de venta sea mayor al que se determinaría conforme al segundo párrafo del artículo 64° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, no tendría que efectuarse ajuste alguno del valor de venta de la operación para efecto de dicho impuesto.

2. Régimen de exportación definitiva. Simulación de una operación de exportación.

Al respecto, el artículo 54° del TUO de la Ley General de Aduanas precisa que la exportación: *"Es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior."*

Asimismo, el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros -Convenio de Kyoto- considera en el Anexo Específico C, Capítulo 1, que la *"exportación a título definitivo es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que abandonen el territorio aduanero y que estén destinadas a permanecer definitivamente fuera de éste"* agregando en el numeral 3, referido a la "Prueba de llegada a destino", que la aduana no exigirá sistemáticamente una prueba de llegada de las mercancías a un país extranjero.

De los textos legales glosados, puede advertirse que la acción comprendida dentro del precepto legal que configura la exportación es la salida física de la mercancía exportada del territorio aduanero, cuya finalidad es el *uso o consumo* definitivo en el exterior.

Complementariamente a lo señalado, en las regulaciones del Reglamento de la Ley General de Aduanas se establecen disposiciones sobre la salida de la mercancía de exportación (artículo 84°) y sobre la regularización del régimen (artículo 85°), la misma que debe realizarse dentro de los quince (15) días siguientes al término del embarque de la mercancía. Sin embargo, no existen disposiciones que regulen acciones en el exterior, posteriores a la salida de la mercancía, pues por definición, el "régimen aduanero" constituye un tratamiento aplicable a las mercancías que se encuentren bajo potestad aduanera.

A mayor abundamiento, el Tribunal Fiscal mediante RTF N.º 06413-A2005 y 06451-A-2005 señala lo siguiente: *"...no procede que se exija al exportador que pruebe el desaduanamiento de las mercancías exportadas en el país de destino y menos aún el consumo final de las mismas para dar por configurado el régimen de exportación definitiva ya que ello implicaría que el despacho aduanero de dicho régimen culmine con formalidades que debe cumplir una persona distinta del exportador (el importador extranjero en el país de destino) y en consecuencia en un territorio en donde las autoridades peruanas no tienen jurisdicción (territorio aduanero de destino), lo cual contradice abiertamente el concepto de despacho aduanero previsto en el Glosario de Términos Aduaneros de la citada Ley General de Aduanas, debiendo precisarse más bien que el desaduanamiento de las mercancías exportadas en el país de destino depende de la voluntad del consignatario de la misma y no del exportador que ya no tiene ninguna injerencia sobre ella".*

Asimismo, la acotada RTF indica que la exportación definitiva se configura al culminarse el despacho aduanero del precitado régimen, toda vez que el USO y CONSUMO en el exterior, únicamente es el *propósito o fin* con el que el exportador solicita la salida de la mercancía, y como tal debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero según la normativa aduanera.

En consecuencia, si existe una mercancía que es declarada como exportación y se verifica su salida física al exterior cumpliendo con las formalidades establecidas, debe presumirse que se ha realizado una exportación, como régimen aduanero definitivo, lo cual no impide que, al amparo de su facultad de fiscalización, la Administración pueda verificar la veracidad de la información y documentación proporcionada por el exportador. En tal virtud, el hecho que la mercancía luego de su salida al exterior no sea desaduanada y sea abandonada en el país de destino por el importador, no desvirtúa la realización de la salida del territorio aduanero nacional de la mercancía y por tanto de la exportación.

No obstante, el supuesto señalado determina un *indicador de riesgo* que nos haría presumir la realización de una operación de exportación simulada con el fin de obtener un indebido acogimiento a algún beneficio o incentivo económico otorgado por el Estado con motivo de la exportación, en cuyo caso, podría colegirse que dicho beneficio o incentivo sería mayor que el propio valor de la mercancía exportada no desaduanada y, en consecuencia, configurarse una sobrevaluación de la misma que podría tipificarse en el artículo 5° inciso c) de la Ley N° 28008, "Ley de los Delitos Aduaneros".

Al respecto, la doctrina conceptúa como simulación "*aquella declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo*"⁽⁴⁾.

La simulación es *absoluta* cuando recae en la existencia del acto, es decir, cuando no existe voluntad de celebrar un acto jurídico y sólo en apariencia se celebra; detrás del acto aparente no existe ningún acto jurídico. (...) las partes, además de no tener la voluntad que declaran, no tienen ninguna otra (se declara vender, pero en realidad no se quiere vender; por consiguiente, a base del acuerdo simulatorio, la cosa ficticiamente vendida, permanece en el patrimonio del fingido enajenante, mientras que en el patrimonio del fingido adquirente queda el que se dice ser precio de la cosa)⁽⁵⁾.

Son notas características de la *simulación* las siguientes⁽⁶⁾:

a. Disconformidad entre la voluntad real y la declaración.

En la simulación se evidencia una discrepancia consciente y voluntaria entre la declaración (del negocio simulado) falsamente querida orientada a no tener eficacia jurídica y la voluntad real (interna), con intención y designio de ocultar algo, engañando a terceros, de quienes se espera que crean en el negocio aparente.

b. Concierto entre las partes para producir el acto simulado (acuerdo simulatorio).

El concierto entre las partes para producir la simulación está dirigido a privar al acto jurídico de sus propios y naturales efectos, es decir la simulación es o supone un acto jurídico unitario, querido en esa forma por una voluntad única y no el resultado de dos voluntades contradictorias, podrá ser contrario al contenido de ambas declaraciones,

pero de lo que no existe duda es de que ambas no hacen sino poner de manifiesto una misma y sola voluntad. La doctrina considera igualmente el caso de la reserva mental (*in mente retentus*) como simulación absoluta, toda vez que una de las partes pretende engañar u ocultar algo a la contraparte.

c. Propósito de engañar.

Como la simulación se dirige a producir un acto aparente, el propósito de engañar es una característica inherente. El engaño va dirigido a los terceros, aunque sea un engaño no necesariamente reprobado por la ley.

No podemos dejar de referirnos a lo señalado por el tratadista argentino Carlos Enrique Edwards que señala que:

"Simular es representar algo, fingiendo o imitando lo que no es. (...) dicha simulación debe practicarse ante el servicio aduanero u otro organismo que cumpla la función de controlar el tráfico internacional de mercadería. Lo simulado debe ser una operación o destinación aduanera, es decir el acto por el cual se le da un destino, desde la perspectiva aduanera, a la mercadería de que se trate. (...)

Para que la simulación tenga trascendencia delictiva es menester que presente cierta entidad, por lo que se requiere que sea idónea para generar el error en el servicio aduanero y que como consecuencia se impida o dificulte el control. (...)

Esta maniobra de simulación es utilizada frecuentemente en el régimen de reintegros y reembolsos. Así, se simula una exportación de determinada mercadería incluida en él, a fin de obtener de este sistema de estímulo a la exportación la restitución total o parcial de los importes pagados en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exporte para consumo⁽⁷⁾".

En el contexto legal descrito, podemos mencionar algunos indicadores de riesgo que pueden hacer presumir a la Administración la simulación de una operación de compraventa internacional por parte de una empresa exportadora que permitiría evidenciar que la causa del negocio exportador no está en la utilidad generada por una transacción comercial, sino en el hecho de obtener indebidamente del Estado un beneficio devolutivo:

- a. El capital social de la *empresa exportadora* no guarda relación con el valor FOB exportado.

- b. La *empresa exportadora* tiene un margen de utilidad extremadamente alto y no cumple con el pago del impuesto a la renta, situación que evidenciaría el propósito sobrevaluar el valor FOB en las declaraciones de exportación para obtener de manera ilícita un beneficio devolutivo mucho mayor.
- c. La *empresa exportadora* no cumple con acreditar el pago del precio por las mercancías exportadas.
- d. La *empresa exportadora* deja de operar desde que la administración tributaria dispuso una fiscalización aduanera.
- e. No se ha verificado el uso y consumo de las mercancías en destino, es decir la introducción de las mercancías exportadas al circuito económico del país de importación.
- f. El consignatario de las mercancías exportadas que realiza una operación de compraventa internacional de mercancías con la *empresa exportadora* no tiene la calidad de adquirente.
- g. Exista vinculación económica entre la *empresa exportadora* con sus clientes del exterior.

De verificarse la ocurrencia de alguno o más de los supuestos mencionados constituirían indicios razonables para aseverar la inexistencia de un contrato de compraventa internacional que sustenta la declaración de exportación definitiva (DUA) y que eventualmente pueda ser presentada por una empresa exportadora ante la Administración para acogerse indebidamente al régimen devolutivo.

Cabe señalar, que al estar ante un acto jurídico (compra-venta internacional) que adolece de una *simulación absoluta*, toda vez que según se precisa en el artículo 190° del Código Civil "*Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.*" y que es sancionada con la *nulidad* según lo preceptuado por el numeral 5) del artículo 219° del precitado texto legal, existiría adicionalmente por parte del declarante en la DUA-Exportación una declaración fraudulenta⁽⁸⁾(falsedad ideológica) que conllevaría a la nulidad de la Declaración Única de Importación y en consecuencia su legajo sin cargo ni valor fiscal⁽⁹⁾, **con lo que llegaríamos a la conclusión que no se habría configurado una operación de exportación al sustentarse en una declaración fraudulenta.**

Así podríamos señalar -por ejemplo- que el artículo 76° del TUO de la Ley General de Aduanas, señala que el Drawback: "*Es el Régimen Aduanero que permite, como consecuencia de una exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las*

mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción".

En esa línea argumental, podemos concluir que, al no existir exportación, como supuesto de hecho para acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios según lo normado por el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 104-95-EF, se configuraría un indebido acogimiento al beneficio devolutivo.

IV. CONCLUSIONES:

1. Tratándose de operaciones de exportación realizadas entre partes no vinculadas, cuyo valor de venta sea mayor al que se determinaría conforme al segundo párrafo del artículo 64º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, el valor que debe considerarse para efecto de dicho impuesto es el valor de venta asignado por las partes a tales operaciones.
2. La salida del territorio aduanero nacional de la mercancía exportada configura una exportación definitiva, *siempre que* se cumplan con las formalidades aduaneras establecidas para dicho régimen.
3. No obstante, lo anterior, de verificarse en una fiscalización la ocurrencia de alguno de los supuestos mencionados en el presente informe que determine la existencia de una simulación absoluta en la celebración de un contrato de compraventa internacional que sustente una declaración (fraudulenta) de exportación, conllevaría al legajamiento de la DUA-Exportación; máxime si al amparo de ésta se obtiene un beneficio devolutivo.

Lima, 29 de mayo de 2007

Original firmado por:

CLARA URTEAGA GOLDSTEIN

Intendente Nacional Jurídico

⁽¹⁾ El inciso b) del artículo 37º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a los efectos de lo dispuesto en el artículo 64º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el valor de venta de los bienes exportados se determinará como sigue:

1. Valor CIF, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos los derechos y otros tributos que graven la internación de dichos bienes en el país de destino, así como los gastos de despacho de Aduana y demás gastos incurridos hasta el ingreso de los bienes a los almacenes del destinatario; y,
2. Valor FOB, por el valor vigente en el mercado de consumo, menos todos los conceptos referidos en el numeral anterior, así como el flete y el seguro.

Asimismo, se indica que, por el valor vigente en el mercado de consumo, se entiende el precio de venta al por mayor que rija en dicho mercado. En caso de que el referido precio no fuera de público y notorio conocimiento o que su aplicación sobre bienes de igual o similar naturaleza pudiera generar duda, se tomará los precios obtenidos por otras empresas en la colocación de bienes de igual o similar naturaleza, en el mismo mercado y dentro del ejercicio gravable.

⁽²⁾ Es importante destacar que el artículo 64° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 37° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sólo tienen incidencia en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta y no en otros aspectos tributarios.

⁽³⁾ Pues al alterarse el valor de venta de las exportaciones, disminuyéndolo, se estaría sustrayendo de la base imponible del Impuesto a la Renta, materia gravable de fuente peruana.

⁽⁴⁾ LOHMANN LUCA DE TENA, Juan Guillermo, "El Negocio Jurídico" 2da. Edición, 1987.

⁽⁵⁾ VIDAL RAMIREZ, Fernando "Teoría General del Acto Jurídico", Editorial Cuzco, Primera Edición, 1985.

⁽⁶⁾ VIDAL RAMIREZ, Fernando "Teoría General del Acto Jurídico", Editorial Cuzco, Primera Edición, 1985.

⁽⁷⁾ "Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero" EDWARDS, Carlos Enrique, Editorial ASTREA, 1995.Bs.As.

⁽⁸⁾ El numeral 32.3 del artículo 32° de la Ley N.º 27444 "Ley del Procedimiento Administrativo General", publicada el 11.4.2001 y normas modificatorias, señala que: "En caso de comprobar fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación presentada por el administrado, la entidad considerará no satisfecha la

exigencia respectiva para todos sus efectos, procediendo a comunicar el hecho a la autoridad jerárquicamente superior, si lo hubiere, para que se declare la nulidad del acto administrativo sustentado en dicha declaración, información o documento; imponga a quien haya empleado esa declaración, información o documento una multa en favor de la entidad entre dos y cinco Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de pago; y, además, si la conducta se adecúa a los supuestos previstos en el Título XIX Delitos contra la Fe Pública del Código Penal, ésta deberá ser comunicada al Ministerio Público para que interponga la acción penal correspondiente.

⁽⁹⁾ El literal m) del artículo 68° del Reglamento de la Ley General de Aduanas señala que la autoridad aduanera, a petición expresa del interesado o de oficio, dispondrá que se deje sin efecto, las declaraciones numeradas tratándose de *Otras que determine el Intendente de Aduana*.

gfs.

A0287.1-D6 / A0055-D7

Impuesto a la Renta: Operaciones de exportación – Valor asignado y simulación de exportaciones.

Otros: Configuración de operaciones de exportación.

DESCRIPTOR:

IMPUESTO A LA RENTA

10 DEL RÉGIMEN PARA DETERMINAR LA RENTA

Valor de las Exportaciones.

IX. ADUANAS

RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA

Simulación de una Operación de Exportación.

Fuente: SUNAT- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0982007.htm>

ANEXO N° 07: SUMILLA DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL QUE SON MATERIA DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN.

Resolución Nro.	Controversia	Resolución
794-A-2017	La controversia surge en determinar si la empresa se acogió de forma indebida al Drawback, la cual es sustentada por SUNAT en cuatro incidencias detectadas en su fiscalización, de las cuales una incidencia corresponde a la sobrevaloración del valor FOB de exportación de acuerdo al cruce de información con la Aduana de México, por lo que requiere se devuelva lo indebidamente restituido de acuerdo.	El Tribunal Fiscal confirma la Resolución de SUNAT, señalando que no se ha cumplido con los requisitos que exige el Decreto Supremo N° 104-95-EF, así como de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15 y la Resolución Ministerial N° 195-95-EF/15, en sus argumentos señala que cuando se presenta elementos de juicio de carácter objetivo como la información remitida por la Aduana de destino que hace dudar de lo declarado por el beneficiario, este debe confirmar la veracidad del mismo, por lo que corresponde acreditar los pagos recibidos por las exportaciones realizadas y que estas sean conformes al valor declarado ante la Administración para efectos del Drawback.
5568-A-2014	La controversia surge en determinar si la empresa se acogió de forma indebido al régimen de Drawback, las cuales son sustentadas por la SUNAT en cinco incidencias detectadas en la fiscalización de las cuales cuatro son referentes a las	El Tribunal fiscal respecto a esta incidencia de sobrevaluación del valor FOB revoca la Resolución de SUNAT, que ordenaba el reembolso del monto indebidamente restituido con las Solicitudes de Restitución, señalando que está acreditado que la recurrente ha cumplido con los requisitos que señala el Decreto Supremo No. 104-95-EF y modificatorias, debido a que la Aduana no ha presentado prueba o elemento de juicio alguno que indique que las

	<p>materias primas incorporados a la mercancía a exportar, es la cuarta de estas, que versa sobre una sobrevaluación del valor FOB de exportación de acuerdo al cruce de información con la Aduana de México.</p>	<p>transacciones a las que se refiere las Facturas de Exportación no sean reales.</p>
4546-A-2014	<p>La controversia surge en determinar si la empresa se acogió de forma indebido al régimen de Drawback, producto de la fiscalización por parte a la Administración Tributaria, donde se detectaron dos incidencias, que conducen a que SUNAT disponga el reembolso de lo indebidamente restituido, que versan sobre la sobrevaluación del valor FOB y la condición de la empresa como productora exportadora.</p>	<p>El Tribunal confirma este extremo de la Resolución SUNAT, considera que la información remitida por la Aduana de destino como un elemento de juicio que justifica el inicio de las investigaciones para determinar el valor FOB realmente pagado por la mercancía exportada, sin embargo, tal situación no constituye el fundamento para considerar que la recurrente no acredita el valor FOB de exportación, no obstante, este hecho hace dudar del valor real de exportación, teniendo en cuenta que esta no acredita el pago de las facturas de exportación lo lleva a concluir que no acreditar el valor FOB de exportación supone un acogimiento indebido al régimen de Drawback, el cual afecta de forma parcial el régimen</p>

<p>2908-A-2014</p>	<p>La controversia surge en determinar el acogimiento indebido al Drawback, detectado por SUNAT producto de una fiscalización y en consecuencia se requiere el reembolso de los importes indebidamente restituidos, tiene como principal incidencia la sobrevaluación del valor FOB de acuerdo a lo informado por la Aduana de Venezuela y no se haya acreditado el pago por las facturas de exportación, esta decisión cuenta con el voto discrepante del vocal Martel Sánchez.</p>	<p>Se declara nula la resolución apelada, en lo referido al reembolso y otros; el Tribunal Fiscal señala que teniendo en cuenta que el valor FOB de las exportaciones que se sustentan en las Facturas de exportación, constituyen la base imponible para el cálculo del beneficio del Drawback; la falta de pruebas sobre su cancelación así como de respuesta al requerimiento por el cual Aduana exigió a la recurrente presente toda la documentación relacionada a los cobros efectuados por su empresa, además durante la tramitación del procedimiento, tampoco ha presentado las indicadas pruebas; por lo que se sigue el criterio vertido en la Resolución N.º 06413-A-2005; por lo que corresponde que la Aduana realice las acciones a fin de verificar que el valor FOB consignado en las exportaciones y que sustentan las solicitudes de drawback, es real, para que en caso de verificar que no es así, proceda a determinar cuál es el valor FOB de exportación real y, consecuentemente, el monto restituido indebidamente y la multa aplicable. Voto discrepante. Porque se confirme la apelada pues la recurrente no ha presentado descargo o argumento alguno intentando justificar por qué todo el precio de venta de las mercancías que retiró del país, no fue pagado por el respectivo comprador; por ello, la Administración se encontraba facultada para que, en aplicación del</p>
--------------------	--	--

		segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, desconociera los efectos de exportación; no obstante, el análisis efectuado permite concluir que la ratio legis contenida en dicho precepto normativo fue observado adecuadamente.
1577-A-2012	La controversia surge en determinar si existió un acogimiento indebido al régimen de Drawback acotado por SUNAT en un proceso de fiscalización, que tiene como incidencias la sobrevaluación del valor FOB de exportación de acuerdo al cruce de información con la Aduana de Colombia, por lo que requiere se devuelva lo indebidamente restituido.	Se confirma la Resolución SUNAT; El Tribunal verifica y realiza un análisis integral de los medios probatorios, donde se observa que se importaron mercancías adquiridas a la recurrente declarando ante la DIAN y SENIAT valores FOB mucho menores que los declarados ante la SUNAT; de manera que si el Valor FOB de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios (sustentadas en las facturas de exportación) sirvió de base de cálculo para emitir las notas de créditos a favor de la recurrente, se tiene que obtuvo la restitución de derechos arancelarios de las Solicitudes de Restitución por un importe mayor al Valor FOB real exportado (sobrevaloración del Valor FOB), contraviniendo lo previsto en los artículos 2º y 3º del Decreto Supremo N° 104-95-EF.
1539-A-2008	La controversia surge en determinar si existió un acogimiento indebido al Drawback, por declaración de	El Tribunal Fiscal confirma la Resolución de SUNAT, en el extremo que se refiere al reembolso del monto restituido en las Solicitudes de Drawback en la parte que excede al que correspondía restituir, en

	<p>datos falsos o errados en la solicitud de Drawback y corresponde en consecuencia el reembolso de lo restituido de forma indebida, esta controversia busca verificar si se ha incumplido con algún requisito establecidos en los artículos 1° y 2° del Decreto Supremo 104-95-EF</p>	<p>razón que la recurrente no cumplió con los requisitos del Decreto Supremo No. 104-95-EF. Se revoca la propia apelada en el extremo que se refiere al reembolso del monto restituido en las Solicitudes de Drawback en la parte que no excede al que correspondía restituir, en razón que si se cumplió con los requisitos que señala el Decreto Supremo No. 104-95-EF, relacionado al tema de restitución.</p>
--	--	---

Fuente: Elaboración propia

