

## INFORME N° 76 -2015-SUNAT/5D1000

### I. MATERIA:

Se consulta si durante el trámite de una declaración de exportación definitiva, es factible aplicar el criterio expuesto en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, que describe algunos indicadores de riesgo que hacen presumir la simulación del contrato de compraventa internacional que sustenta una operación de exportación.

### II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas; en adelante RLGA.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 137-2009/SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento de "Exportación Definitiva" INTA-PG.02 (versión 6); en adelante Procedimiento INTA-PG.02.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

### III. ANÁLISIS:

En principio debemos indicar, que el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica, se encuentra inmerso en el contexto de acciones de fiscalización tributaria, en cuyo curso se comprueba la existencia de una operación de exportación fraudulenta; a partir de las cuales se estandarizó algunos indicadores de riesgo que podrían evidenciar que la causa del negocio exportador no es la utilidad generada por la transacción comercial, sino la simulación de una operación de compraventa internacional con la finalidad de obtener indebidamente del Estado un beneficio devolutivo.

Los indicadores mencionados en el citado informe son los siguientes:

- El capital social de la empresa exportadora no guarda relación con el valor FOB exportado.*
- 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.*
- La empresa exportadora no cumple con acreditar el pago del precio por las mercancías exportadas.*
- La empresa exportadora deja de operar desde que la administración tributaria dispuso una fiscalización aduanera.*
- 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.*
- El consignatario de las mercancías exportadas que realiza una operación de compra-venta internacional de mercancías con la empresa exportadora, no tiene la calidad de adquirente.*
- Exista vinculación económica entre la empresa exportadora con sus clientes del exterior.*

Precisa el citado informe, que de verificarse la ocurrencia de alguno o más de los indicadores de riesgo que detalla, éstos constituirían indicios razonables para aseverar la inexistencia de un contrato de compraventa internacional que sustenta la declaración de exportación definitiva (DUA); concluyendo que si en una **fiscalización se verifica** la existencia de una simulación absoluta en la celebración del contrato de compraventa internacional que sustenta una declaración (fraudulenta) de exportación, ello conllevaría



al legajamiento de la DUA-Exportación, máxime si al amparo de ésta se obtiene un beneficio devolutivo.

Es así que en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000 se hace referencia a un procedimiento de fiscalización, que permite **verificar** la veracidad de la información y documentación proporcionada por el exportador, como parte de la función fiscalizadora de la Administración que incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, conforme a lo previsto en los artículos 61°, 62° y 62-A° del Código Tributario, que a dicho efecto regulan las facultades discrecionales de la Administración, así como los plazos de fiscalización, detallando el inicio de su cómputo, efectos, vencimiento, causales de prórroga y suspensión.

Este procedimiento de fiscalización también se rige por lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que en su artículo I inciso e) lo define como aquel procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o parte de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ella, y lo diferencia del control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías, al señalar que "(...) **No se encuentran comprendidas las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al Sujeto Fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones a que se refiere el artículo 78° del Código Tributario y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías**".

De otro lado, tenemos que el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000 parte de la premisa de que **se haya acreditado la simulación** del contrato de compraventa internacional, lo que conllevaría a la nulidad de la declaración de exportación al amparo de la cual se obtuvo un beneficio devolutivo, en cuyo caso señala procede su legajamiento por la causal descrita en el literal m) del artículo 68° del anterior RLGA<sup>1</sup>, que se repite en el literal n) del artículo 201° del actual RLGA, como "Otras que determine la determine la Administración Aduanera".

En ese contexto, se consulta lo siguiente:

1. **¿El criterio desarrollado en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, puede ser aplicado por la aduana operativa respecto a declaraciones de exportación que no han sido materia de fiscalización, si es que ésta detecta en el control concurrente que opera durante la regularización de las declaraciones, alguno o un conjunto de los elementos de riesgo detallados en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000?**

Al respecto debemos señalar, que según lo dispuesto en los artículos 60° y 61° de la LGA, el régimen de exportación definitiva permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior, siendo posible diferenciar las siguientes etapas de dicho proceso<sup>2</sup>:

- a) Numeración de la declaración de exportación definitiva por parte del despachador de aduana a nombre del exportador.
- b) Embarque de la mercancía, considerada ésta como la salida física de la mercancía al exterior.
- c) Regularización del régimen.

<sup>1</sup> Dispositivo aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF.

<sup>2</sup> De acuerdo al criterio expuesto por esta Gerencia en el Informe N° 33-2011-SUNAT/2B4000.



En lo que concierne a la etapa de regularización, ésta se da con posterioridad a la salida de las mercancías del país, teniendo por objeto la recepción, vía transmisión y/o presentación física de la información complementaria de la Declaración y de la documentación que sustentaron la exportación conforme lo establece el artículo 83° del RLGA<sup>3</sup>.

En igual sentido, el numeral 58 del literal A de la Sección VII del Procedimiento INTA-PG.02 señala que la regularización de la declaración de exportación definitiva se realiza con 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 debe presentarse físicamente la DUA (40 y 41) y la documentación que sustenta la exportación a satisfacción de la autoridad aduanera.

Precisamente, recién cuando el despachador de aduana o el exportador transmite electrónicamente o presenta según corresponda la DUA (41), es que la manifestación de voluntad del declarante adquiere carácter definitivo, siendo factible que la Autoridad Aduanera en dicha etapa y con motivo de la revisión documentaria sustentatoria, pueda detectar que en la transacción se presentan uno o más de los indicadores de riesgo descritos en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, esto en ejercicio de su potestad aduanera<sup>4</sup>, por la que se encarga de aplicar y velar por el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero.

No obstante, debe tenerse en cuenta que no basta con la identificación de estos indicadores, sino que debe acreditarse de manera fehaciente la simulación del contrato de compraventa internacional que sustenta la operación de exportación. Por lo que si a dicho efecto se requiere de una investigación, corresponderá que la Aduana Operativa comunique a la Gerencia de Investigaciones Aduaneras de la Intendencia de Control Aduanero (ICA), los indicadores de riesgo detallados en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, que pudo detectar durante la regularización de la declaración de exportación, a fin de que esta Gerencia proceda conforme a su competencia funcional, regulada en los artículos 254° y 255° del ROF de la SUNAT.

Es de relevarse al respecto, que el criterio desarrollado en el mencionado informe es de aplicación en los procesos de fiscalización posterior, en los que se cuenta con todos los medios de investigación y probatorios que logran acreditar de manera cierta que se ha presentado la simulación del contrato de compra-venta internacional, por lo sus alcances no pueden extenderse a supuestos de control concurrente, en los que si bien podrían presentarse los indicadores de riesgo señalados en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, la simulación no se encuentra probada, debiéndose en ese casos derivarlos para la investigación correspondiente a la Gerencia de Investigaciones Aduaneras de la ICA conforme a lo señalado en el párrafo precedente.

2. **¿El criterio desarrollado en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, puede ser aplicado por la aduana operativa respecto a declaraciones de exportación que no han sido materia de fiscalización, si durante el trámite de una exportación la División de Gestión de Riesgo Operativo o la División de Control Operativo de la**

<sup>3</sup> El artículo 83° del RLGA precisa que la "regularización del régimen la realiza el declarante con la transmisión electrónica de la información complementaria de la declaración y de los documentos digitalizados que sustentaron la exportación, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, con la presentación física de la declaración y de los documentos que sustentaron la exportación, a satisfacción de la autoridad aduanera. En caso de las exportaciones con embarques parciales el plazo para la regularización del régimen se computará a partir del día siguiente de la fecha del término del último embarque parcial".

<sup>4</sup> De conformidad con lo señalado en los artículos 164° y 165° de la LGA.



## Intendencia de Aduana Aérea y Postal detecta alguno o un conjunto de los elementos de riesgo detallados en el mencionado Informe?

Se plantea el supuesto en el cual la División de Gestión de Riesgo Operativo o la División de Control Operativo de la Intendencia de Aduana Aérea y Postal (IAAP), encuentran en el marco de una acción de control extraordinario, algunos de los indicios señalados en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000.

Sobre el particular, debemos señalar que según la definición del artículo 2° de la LGA las acciones de control extraordinarias son *"aquellas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización, entre otros. La realización de estas acciones no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para dicho fin"*<sup>5</sup>.

En ese sentido, si como parte de la competencia funcional de la División de Gestión de Riesgo Operativo y de la División de Control Operativo de la IAAP descritas en los artículos 616° y 618° del ROF de la SUNAT<sup>6</sup>, se llevan a cabo acciones de control extraordinario sobre el trámite de una exportación definitiva, debe tenerse en consideración que las mismas sólo podrán adoptarse sobre declaraciones regularizadas o que se encuentren en proceso de regularización, ya que en ese momento la manifestación de voluntad del declarante adquiere carácter definitivo.

Así, si las mencionadas Divisiones detectan en dicha etapa de regularización, la existencia de algunos de los elementos de riesgo señalados en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, nos encontraremos ante la misma situación planteada en el numeral anterior, puesto que a fin de aplicar el criterio de dicho informe no basta con identificar los indicadores, sino que se requiere acreditar la simulación del contrato de compraventa internacional que sustenta una operación de exportación, la misma que solo podrá ser constatada en base a una fiscalización posterior al despacho aduanero desarrollada conforme a la competencia funcional de la Gerencia de Investigaciones Aduaneras de la ICA, reiterando que el marco en el que se emitió el mencionado informe fue el de acciones de control posterior, no pudiendo extenderse sus alcances a otras situaciones.

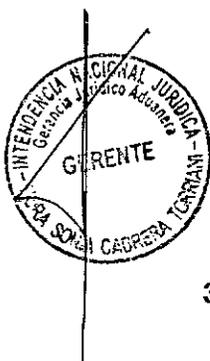
3. Si no es de aplicación el criterio del Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000 ¿Corresponde aun contando con el o los elementos de riesgo detectados dentro de una acción de control concurrente-ordinario, proseguir con las acciones de regularización de la declaración y con ello permitir el acceso al beneficio del drawback o del saldo a favor del exportador?

En relación a lo consultado, partimos de la premisa que aún no ha culminado el despacho de exportación definitiva, correspondiendo legalmente la regularización de la declaración si es que el administrado cumple con la transmisión y/o presentación física

<sup>5</sup>El artículo 226° del RLGA precisa que las acciones de control extraordinario se inician desde el momento que la autoridad aduanera lo dispone.

<sup>6</sup>El artículo 616° del ROF de la SUNAT señala que la División de Gestión de Riesgo Operativo de la IAAP es la unidad orgánica que se encarga de analizar y evaluar la información de riesgo, así como de la programación de acciones de control extraordinario y medidas preventivas en zona primaria, orientadas a la prevención y represión del fraude aduanero.

El artículo 618° del ROF de la SUNAT establece que la División de Control Operativo de la IAAP es la unidad orgánica "encargada de administrar las acciones de control aduanero en zona primaria para las mercancías, medios de transporte, personas que ingresan y salen del país, aplicando las sanciones que correspondan de acuerdo a la normatividad aplicable, así como los servicios complementarios relativos a los regímenes aduaneros en sus distintas modalidades y de los destinos especiales o de excepción, en los horarios y días no habituales de la prestación normal del servicio".



de la información complementaria de la declaración y de la documentación que sustenta la exportación, salvo que la misma no se haga a satisfacción de la Administración, por carecer de requisitos legales.

Debiéndose relevar que el mencionado proceso de regularización no puede parar por la existencia en general de los indicadores previstos en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, dado que los mismos sólo constituyen indicios de riesgo que ameritan ser investigados a profundidad, pero que no acreditan por su sola presencia la existencia de una simulación del contrato de compraventa internacional.

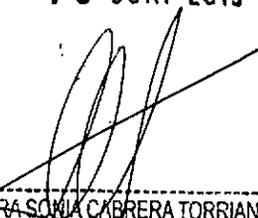
No obstante, al ser como su nombre lo señala "indicadores de riesgo", la detección de su presencia debe ser inmediatamente comunicada a la Gerencia de Investigaciones Aduaneras de la ICA y a la Intendencia de Programación y Gestión de Operaciones a fin de que procedan conforme a su competencia funcional, tomando la alerta correspondiente y la adopción de medidas que prevengan un acogimiento indebido a beneficios tributarios, sumado a lo cual, en el caso específico del drawback, el artículo 10° del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios<sup>7</sup> también regula indicadores de riesgo que hacen presumir el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios, permitiendo a la SUNAT la realización de una fiscalización especial, que extenderá hasta seis (06) meses el plazo para resolver la solicitud de restitución de derechos arancelarios.

#### **IV. CONCLUSIONES:**

Por lo expuesto, se concluye lo siguiente:

1. A fin de aplicar el criterio expuesto en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, no basta con identificar los indicadores de riesgo que describe, sino que debe acreditarse de manera fehaciente la simulación del contrato de compraventa internacional que sustenta la operación de exportación.
2. Si se requiere de una investigación para acreditar la referida simulación, ésta solo podrá llevarse a cabo mediante una fiscalización posterior, debiéndose comunicar los indicadores de riesgo a la Gerencia de Investigaciones Aduaneras de la Intendencia de Control Aduanero, así como a la Intendencia de Programación y Gestión de Operaciones, a fin de que procedan conforme a sus competencias funcionales.
3. Lo señalado en el numeral anterior, no afectará la regularización de la declaración de exportación definitiva si es que el administrado cumple con la transmisión y/o presentación física de la información complementaria de la declaración y de la documentación que sustenta la exportación, a satisfacción de la Administración.

Callao, 16 JUN. 2015

  
-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/Jar  
CA0213-2015  
CA0214-2015  
CA0215-2015

<sup>7</sup> Dispositivo aprobado mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF.

**MEMORÁNDUM N° 213 -2015-SUNAT/5D1000**

A : **ALEXANDER ROBERT ALVAREZ LINARES**  
Gerente de Regímenes Aduaneros – IA Aérea y Postal

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Consulta sobre los alcances del Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000

REFERENCIA : Informe Técnico Electrónico N° 00005-2015-3Z1200

FECHA : Callao, 16 JUN. 2015

---

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se consulta si durante el trámite de una declaración de exportación definitiva, es factible aplicar el criterio expuesto en el Informe N° 098-2007-SUNAT/2B0000, que describe algunos indicadores de riesgo que hacen presumir la simulación del contrato de compraventa internacional que sustenta una operación de exportación.

Al respecto, le remitimos el Informe N° 76 -2015-SUNAT-5D1000 que absuelve la consulta formulada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/Jar  
CA0213-2015  
CA0214-2015  
CA0215-2015