

INFORME N° 36 -2016-SUNAT/5D1000

I. MATERIA:

Se formula consulta respecto a la aplicación de sanciones sobre las solicitudes de restitución simplificada de derechos arancelarios cuyo valor FOB es rectificado mediante una nota de crédito.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 104-95-EF, que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y sus modificatorias; en adelante Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 00118-2014-SUNAT-300000, que aprueba el Procedimiento General "Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios" INTA-PG.07 (Versión 4); en adelante Procedimiento INTA-PG.07.
- 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.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago.

III. ANÁLISIS:

En principio debemos señalar que, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 82° de la LGA y 104° del RLGA, el drawback es el régimen aduanero que, como consecuencia de la exportación de mercancías, posibilita que las empresas exportadoras obtengan 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, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Asimismo, el artículo 83° de la acotada ley señala que los procedimientos simplificados de restitución arancelaria podrán ser establecidos mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Es así, que mediante el Decreto Supremo N° 104-95-EF se aprobó el procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios (drawback) que de conformidad con lo dispuesto en sus artículos 1° y 2°, resulta aplicable a las empresas productoras-exportadoras que han visto incrementado su costo de producción con el pago de los derechos de aduana que gravaron la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que su valor no supere el 50% del valor FOB del producto exportado.



Precisa el segundo párrafo del artículo 2° del mencionado Decreto Supremo, que "se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares americanos", estableciendo en su artículo 3° la tasa de restitución, la misma que si bien ha ido variando con el tiempo, ha quedado fijada en el tres por ciento (3%) del valor FOB del bien exportado¹ para el año 2016.

De lo antes mencionando podemos apreciar, que para determinar el monto del beneficio devolutivo que deberá ser restituido, se requiere de la previa determinación del valor FOB del bien exportado, siendo que dicha información es extraída de la Declaración con la que se efectuó la exportación de la mercancía, la que a su vez se encuentra sustentada con la respectiva factura comercial o boleta de venta, conforme a lo señalado en el artículo 60° inciso d) del RLGA.

Por su parte, el Reglamento de Comprobantes de Pago reconoce como un medio válido para modificar el valor consignado en los comprobantes de pago, la emisión de notas de crédito y débito, señalándose en los numerales 1.1. y 2.1 de su artículo 10°, que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, mientras que las notas de débito se emiten para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros. Estas notas de crédito y de débito podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

En forma concordante con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago², el numeral 1 de la Circular INTA-CR.50-2002 prescribe que el valor FOB declarado en la DUA de Exportación puede ser modificado en la base de datos de la administración, siempre que la variación se sustente en una Nota de Crédito o de Débito emitida de acuerdo a los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago - SUNAT, según lo siguiente:

- **Nota de Débito:** cuando el valor se incremente.
- **Nota de Crédito:** cuando el valor disminuya; en este caso si el exportador hubiere gozado del beneficio devolutivo del drawback, precisándose en este caso, que **previamente a la modificación del valor**, debe procederse a la **devolución del monto restituido en exceso** incluyendo los intereses correspondientes.

Igualmente, el Procedimiento INTA-PG.02 regula en su Sección VII, literal A, numeral 77, la rectificación de la declaración aduanera de exportación con posterioridad a la regularización del régimen de exportación definitiva, señalando que "Mediante acto resolutivo, la intendencia de aduana autoriza las modificaciones de la DUA en el SIGAD producto de la emisión de notas de crédito o de débito a las que se refiere el Reglamento de Comprobantes de Pago. Para tal efecto, el despachador de aduana presenta ante el área de Exportación el expediente, adjuntando la respectiva nota de crédito o de débito. (...)"

Precisamente, estas notas de crédito o de débito que se emiten por las razones descritas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, reflejan el incremento o disminución del valor consignado en la factura, boleta de venta u otro comprobante de pago. De ahí que dichos documentos constituyan el sustento legal para la variación del valor FOB señalado en la factura de exportación, con la consecuente rectificación de la

¹ Decreto Supremo N° 314-2014-EF estableció dicha tasa "A partir del 01 de enero de 2016".

² Conforme se ha señalado en el Informe N° 44-2015-SUNAT-5D1000 (Publicado en el portal institucional)



declaración de exportación definitiva, conforme a lo prescrito en el numeral 77 del literal A, Sección VII del Procedimiento INTA-PG.02.

En ese contexto normativo puede apreciarse que el valor FOB declarado de una solicitud de rectificación puede ser reducido en virtud de una Nota de Crédito, aun cuando el beneficiario ya hubiera obtenido el reembolso de conformidad con el valor inicialmente declarado, correspondiendo absolver las consultas planteadas:

1. Al haberse disminuido el valor FOB declarado como consecuencia de una Nota de Crédito ¿Se configura la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 3 de la LGA por la consignación de datos incorrectos en la Solicitud de Restitución?

Sobre el particular debe señalarse, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 189° de la LGA, en materia de infracciones se aplica el principio de objetividad, lo que implica que bastará la sola comprobación de la realización del hecho tipificado como tal en la Ley para su configuración, sin revestir importancia los elementos de dolo o negligencia para tal fin.

En ese sentido, para determinar si el supuesto bajo consulta configura la comisión de la infracción prevista en el inciso c) del numeral 3 del artículo 192° de la LGA, corresponde analizar el tipo legal de la mencionada infracción, el mismo que señala lo siguiente:

"Artículo 192°.- Infracciones sancionables con multa

Cometen infracciones sancionables con multa:

c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando:

(...)

3. *Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de drawback;(...)"*

De la norma glosada se desprende que este tipo legal contiene en realidad dos infracciones:

- a. **Consignar datos incorrectos en la Solicitud de Restitución;**
- b. **No acreditar los requisitos y condiciones para acogerse al Régimen.**

Para efectos del presente informe, analizaremos sólo el primero de los mencionados supuestos, verificando si el hecho de modificar el valor FOB como consecuencia de una nota de crédito, se subsume dentro de ese tipo infraccional.

Al respecto debemos señalar, que la acción de consignar datos incorrectos en la solicitud de restitución, supone necesariamente que la información que se declaró en ésta, no guardaba conformidad con los datos **que a la fecha de formulación o transmisión de la solicitud** correspondían a la mercancía y operación realizada.

Bajo esa línea argumentativa, no se configurará la infracción bajo análisis, cuando se presentan situaciones posteriores al momento de la formulación de la solicitud que determinan una consecuente modificación del valor FOB de exportación consignado en la declaración y que inicialmente era correcto, como sería el caso de la expedición de notas de crédito o de débito emitidas por causales sobrevinientes que varíen el valor de la mercancía exportada, en razón a que al momento de su numeración la solicitud fue formulada correctamente y conforme a los documentos que sustentaban la realidad de la transacción.



Ello se explica y sustenta en el efecto jurídico que producen los mencionados comprobantes de pago, que de acuerdo a lo previsto en el numeral 4) del artículo 10° del RCP, no es otro que el de MODIFICAR el comprobante de pago en relación al cual se emitan, modificación que siempre que no se trate de una anulación, produce sus efectos jurídicos a partir de su expedición, corroborando la tesis que en su momento la factura que sustentaba la DUA de exportación era válida y por lo tanto también el valor consignado en la declaración, tal como señaló esta Gerencia Jurídica Aduanera en el Informe N° 37-2012-SUNAT/4B4000³.

No obstante, cuando se verifique que la expedición de la nota de crédito o de débito se origina en un error producido con anterioridad o durante la presentación o transmisión de la solicitud de restitución, nos encontraremos frente a un supuesto de errónea consignación de datos, por cuanto el valor declarado no correspondería al valor real de la mercancía exportada, aspecto que deberá ser evaluado en cada caso a través de la verificación de las razones que sustentaron la emisión de la nota de crédito.

Cabe señalar al respecto, que el criterio antes señalado es compartido por el Tribunal Fiscal, que en sus Resoluciones N° 01315-A-2008 y 2790-A-2012 (entre otras), señala que si de acuerdo con los términos del contrato, el valor FOB que el vendedor consigna en la factura y en la declaración única de aduanas puede variar, sea porque el precio se determina en destino o por cualquier otra razón (se entiende razones sobrevinientes) y a consecuencia de ello el exportador acepta dicha modificación y emite la respectiva nota de crédito, corresponde que solicite a la Administración Aduanera la rectificación del valor FOB consignado en la Declaración de exportación y en la Solicitud de drawback respectiva, procediendo a devolver el monto del beneficio recibido en exceso como consecuencia de esa modificación, precisando que "(...) **en tales circunstancias no corresponderá la aplicación de ninguna multa porque los hechos no configuran el supuesto de infracción establecido en la Ley General de Aduanas**" (Énfasis añadido).

Añade el propio Tribunal Fiscal, que en esos casos corresponderá al solicitante fundamentar las razones por las cuales se declaró dicho valor en la solicitud, admitiéndose únicamente que se justifique causales sobrevinientes⁴.

Por lo expuesto, la modificación del valor FOB declarado en la Solicitud de restitución simplificada de derechos en virtud de una Nota de Crédito, no configurará la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 3 de la LGA, en aquellos supuestos en los que la modificación del valor se sustente en un evento que sea sobreviniente a la presentación de la declaración de exportación y de la solicitud de restitución, toda vez que, de sustentarse en razones previas a los mencionados momentos, sí nos encontraríamos objetivamente frente a un supuesto de solicitud con datos incorrectos, cuestión que deberá verificarse en cada caso con la documentación correspondiente.

En ese sentido, el procedimiento INTA.PG.07 señala que cuando el valor FOB del bien exportado disminuye, el beneficiario debe cancelar el monto indebidamente restituido o la multa cuando corresponda y para ello presentar un escrito o formato de autoliquidación adjuntando la fotocopia de la nota de crédito⁵.

³ Publicado en el Portal de SUNAT.

⁴ En la RTF 2790-A-2012 se señala que "no habiendo probado la recurrente su argumento en relación al monto del valor que se debió tomar en cuenta para la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, en consecuencia se verifica que se acogió indebidamente la recurrente encontrándose arreglado a ley el reembolso de lo indebidamente restituido y la multa aplicada"

⁵ El Procedimiento INTA.PG.07 en su numeral VII.G.2 señala que: "Cuando el valor FOB del bien exportado disminuye, el beneficiario debe devolver el monto indebidamente restituido y cancelar la multa de corresponder, incluidos los



En cuanto al momento en que se produce la infracción, debemos señalar que en los casos en los que ésta se configure, el hecho generador de "consignar datos incorrectos" produce sus efectos a partir del momento en que esa solicitud conteniendo datos incorrectos es presentada o transmitida a la autoridad aduanera, momento a partir del cual deja la esfera personal del solicitante y produce efectos frente a la administración, configurándose a partir de ese momento la comisión de la infracción.

2. ¿Cuál es la fecha que debe considerarse para la devolución de lo indebidamente restituido, a efectos de contabilizar los intereses?

Sobre este aspecto de la consulta debemos señalar, que de conformidad con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4696-A-2005⁶, el monto indebidamente restituido es el "importe que la Administración Aduanera haya restituido al beneficiario del régimen de Drawback, en la parte que supere al monto que válidamente correspondía restituir", para el caso en consulta, el monto que se entregó como restitución que excede al monto que debió en realidad restituirse una vez deducido del valor FOB declarado el valor de la Nota de Crédito.

Respecto de dicho monto el procedimiento INTA.PG.07 señala que debe devolverse incluidos los intereses moratorios, los cuales, conforme el artículo 151° de la LGA se calcularán desde la fecha de entrega del documento de restitución hasta la fecha en que se produzca la devolución de lo indebidamente restituido.

En ese sentido, teniendo en cuenta que en la actualidad el importe que la administración restituye al administrado conforme el procedimiento INTA.PG.07, se efectúa mediante la autorización de abono o la entrega de un cheque no negociable⁷, debe entenderse que la fecha en que se realice una de estas actuaciones equivale a la fecha de entrega del documento de restitución y en consecuencia constituirá el punto de partida para el cómputo de los intereses moratorios que resulte aplicables sobre el monto indebidamente restituido.

IV. CONCLUSION:

Por lo expuesto podemos concluir, que en el Régimen de restitución simplificada de derechos cuando el valor FOB declarado en la solicitud se reduce mediante una nota de crédito:

1. La modificación del valor FOB declarado en la Solicitud de restitución simplificada de derechos en virtud de una Nota de Crédito, no configurará la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 3 de la LGA siempre que la variación del valor se sustente en un evento que sobreviniente a la presentación de

intereses moratorios, sin perjuicio de solicitar la rectificación del valor FOB en la DAM de exportación de conformidad con el Procedimiento General INTA-PG.02".

"Para obtener la liquidación de cobranza que le permita cancelar el monto indebidamente restituido o multa, el beneficiario debe presentar un escrito o formato de autoliquidación ante la unidad de recepción documental de la intendencia de aduana donde se aprobó la Solicitud consignando el número y fecha de la Solicitud, DAM de exportación definitiva y serie, así como el monto indebidamente restituido o la multa de corresponder, adjuntando la fotocopia de la nota de crédito, de ser el caso. El área de Recaudación genera la liquidación de cobranza correspondiente.

⁶ Resolución del Tribunal fiscal 4696-A-2005 (jurisprudencia de observancia obligatoria (Publicada en el "Diario Oficial El Peruano el 09.08.2005)

⁷ INTA.PG.07: VII.F.5.

la declaración de exportación y de la solicitud de restitución, cuestión que deberá verificarse en cada caso con la documentación correspondiente.

2. En los supuestos en los que la emisión de la nota de crédito no se origine eventos sobrevinientes a la declaración y a la transmisión de la solicitud de restitución, se configura la comisión de la infracción prevista en el artículo 192° inciso c) numeral 3 de la LGA, desde la fecha de transmisión de la solicitud con datos incorrectos.
3. Los intereses moratorios a cobrar por el monto indebidamente restituido se generan a partir de que la administración aduanera efectúa la autorización de abono o la entrega de un cheque no negociable.

Callao, 04 ABR. 2016



.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURIDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

CA00104-2016
CA00124-2016
SCT/FNM/efcj

000710

MEMORÁNDUM N° 108 -2016-SUNAT/5D1000

A : **MIGUEL ANGEL YENGLER IPANAQUE**
Intendente de la Aduana de Paíta

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

ASUNTO : Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios
Reembolso y sanciones por la emisión de Nota de Crédito

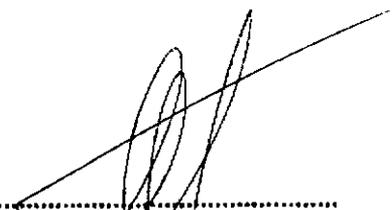
REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 0025-2016-3K0000

FECHA : Callao, 04 ABR. 2016

Me dirijo a usted en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formula consulta referida al reembolso y la sanción que correspondería aplicar respecto de una solicitud de restitución simplificada de derechos arancelarios cuyo valor FOB declarado se reduce posteriormente a través de una Nota de Crédito.

Al respecto, adjunto al presente se remite el Informe N° 36 -2016-SUNAT-5D1000 que absuelve las consultas formuladas, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,


.....
NORA SONIA CABRERA TORRIANI
GERENTE JURÍDICO ADUANERO
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA


SUNAT
GERENCIA DE SECCIÓN DE SERVICIOS ADUANEROS
DIVISIÓN DE SERVICIOS GENERALES
DESPECHO Y REINSAJERÍA JURÍDICA
05 ABR. 2016
RECEBIDO
Reg. N° | Hora | Firma