

I. MATERIA:

Se formula una consulta referida a la procedencia de legajar declaraciones aduaneras de exportación definitiva, acogidas a beneficios tributarios de restitución de derechos arancelarios y de restitución del saldo a favor del exportador, cuando después de regularizadas, la mercancía exportada es devuelta al país.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009- EF, Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante TUO del Código Tributario.
- Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General y sus normas modificatorias, en adelante TUO de la LPAG.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, en adelante TUO de la Ley del IGV e ISC.
- Decreto Supremo N° 104-95-EF, que aprueba el Reglamento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, en adelante Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 137-2009/SUNAT/A, Procedimiento General Exportación Definitiva DESPA-PG.02, Versión 6, en adelante Procedimiento DESPA-PG.02.

III. ANÁLISIS:

¿Procede legajar declaraciones aduaneras de exportación definitiva, acogidas a beneficios tributarios de restitución de derechos arancelarios y de restitución del saldo a favor del exportador, cuando después de regularizadas, la mercancía exportada es devuelta al país y entregada al sector competente?

El régimen aduanero de exportación definitiva, se encuentra contemplado en el artículo 60° de la LGA como el régimen que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas **para su uso o consumo definitivo en el exterior**, no estando afecto a ningún tributo.

Asimismo, en el segundo párrafo del artículo 61° de la misma LGA se establece que dicho régimen está sujeto a **regularización**, dentro del plazo de treinta (30) días calendario a partir del día siguiente de la fecha del término del embarque, precisando el artículo 83° del RLGA que dicha regularización 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.

De las disposiciones mencionadas se aprecia que el proceso del régimen aduanero de exportación definitiva comprende fundamentalmente tres etapas:

- a) Numeración de la declaración de exportación: es la destinación aduanera de la mercancía por el despachador de aduana a través de medios electrónicos, remitiendo la información de la declaración con el código 40.
- b) Embarque de la mercancía: se produce la entrega física de las mercancías al medio de transporte para efectos de su salida del territorio aduanero con destino al exterior, correspondiendo esta salida a la fecha del último embarque realizado¹.
- c) Regularización del régimen: esta etapa se da con posterioridad al embarque de las mercancías y consiste en la transmisión de los documentos digitalizados que sustentan la exportación y de la información complementaria de la DAM, y en aquellos casos que la Administración Aduanera lo determine, adicionalmente se debe presentar físicamente la DAM (40 y 41) y la documentación que sustenta la exportación.

En relación al trámite de regularización, se desprende del Procedimiento DESPA-PG.02 (numeral 58 al 72 del literal A), Sección VII), que esta acción consiste fundamentalmente en la confirmación de la exportación realizada, mediante la determinación de los datos definitivos que deben quedar consignados en la DAM, referidos a la descripción, pesos, cantidades y valores de las mercancías, la fecha del último embarque, los regímenes precedentes, así como los códigos para el **acogimiento posterior a beneficios arancelarios y tributarios**, entre otros.

En ese orden de ideas, con la regularización se confirma la salida de la mercancía para su consumo en el exterior así como la información de la operación, entre ella el acogimiento a los beneficios devolutivos, produciéndose la conclusión del régimen.

No obstante, la consulta planteada se encuentra referida a una declaración de exportación definitiva² en la que se consignó el código 13 para el acogimiento a la restitución simplificada de derechos arancelarios y por la que según se señala, el exportador se habría acogido al beneficio de saldo a favor del exportador; que si bien se encontraba **regularizada** y por tanto confirmado y concluido su trámite, la Autoridad verifica con posterioridad a dicha regularización, que la mercancía que fue objeto de dicha operación retornó al territorio nacional (fue devuelta), habiendo sido entregada al sector competente, entendemos que por encontrarse en abandono legal al no haber recibido destinación aduanera que formalice su reingreso al país.

Es dentro del marco descrito que se pregunta, si teniendo en cuenta que se verificó que la mercancía fue devuelta y que por tanto en realidad no fue exportada de manera definitiva, procedería legajar la declaración de exportación definitiva inicialmente numerada y regularizada, a fin de evitar pueda ser usada para sustentar a un indebido acogimiento a los beneficios que la legislación vigente otorga al exportador.

Cabe señalar al respecto, que el reingreso o devolución al país de la mercancía exportada no forma parte regular del procedimiento de exportación definitiva, resultando necesario evaluar cómo influye dicha acción sobre la declaración de la exportación definitiva confirmada con la regularización y los riesgos que reviste mantener esa declaración vigente teniendo en cuenta que existen beneficios tributarios que se derivan de su trámite.

Al respecto debemos señalar, que la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y el Saldo a Favor del Exportador, son beneficios tributarios devolutivos legalmente previstos por el Decreto Supremo N° 104-95-EF y el artículo 34° del TUO de la Ley del IGV e ISC como mecanismos de promoción a las exportaciones, cuyo derecho se obtiene

¹ Numeral 31 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PG.02

² Es decir, la salida del territorio aduanero de las mercancías para su uso o consumo definitivo en el exterior.

precisamente a partir de la exportación de mercancías realizadas con carácter definitivo hacia el exterior. Confirma lo antes mencionado, lo dispuesto en el artículo 51° de la LGA, norma en la que se señala de manera expresa que la reimportación de la mercancía exportada genera la pérdida de los beneficios a la exportación, señalando a la letra lo siguiente:

“Artículo 51°.- Reimportación en el mismo estado

*Régimen Aduanero que **permite el ingreso al territorio aduanero de mercancías exportadas con carácter definitivo** sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con la condición de que no hayan sido sometidas a ninguna transformación, elaboración o reparación en el extranjero, **perdiéndose los beneficios que se hubieren otorgado a la exportación** (...).” (Énfasis añadido).*

Precisamente en relación al artículo transcrito, el artículo 68° del RLGA dispone que *“en caso de haber gozado de un beneficio vinculado a la exportación definitiva, el beneficiario **deberá devolver los beneficios obtenidos**, caso contrario deberá presentar una garantía por un valor equivalente al monto restituido, por un plazo máximo de treinta (30) días calendario, transcurrido el mismo se procederá a su ejecución.”*

Resulta claro en consecuencia, que ha sido voluntad del legislador que en los casos en los que la mercancía exportada definitivamente al exterior reingrese al territorio nacional, se pierde el carácter definitivo del régimen, correspondiendo por tanto que el exportador pierda el derecho al goce de los beneficios otorgados, habiéndose previsto que sea mediante el trámite de reimportación que formalmente se determine la mencionada pérdida, trámite que según fluye de la presente consulta no se ha realizado por el exportador, quien dejó caer las mercancías en situación de abandono legal.

En ese sentido, si en ejercicio de la potestad aduanera se constata que la mercancía inicialmente exportada con carácter definitivo reingresa físicamente al país, se desvirtúa objetivamente su exportación definitiva, resultando de ello que aun cuando formalmente el exportador no hubiere efectuado el trámite para su reimportación, en la práctica, debería tenerse en cuenta a dicha exportación definitiva como no realizada, porque en la realidad de los hechos la salida de las mercancías no tuvo ese carácter, debiendo por tanto dejarse sin efectos la declaración, con lo cual los beneficios devolutivos percibidos carecerían de sustentación legal.



Debe recordarse a tal efecto, que el ejercicio de las actuaciones de la Autoridad Aduanera se encuentra regido por el principio de verdad material consagrado en el numeral 1.11 del TUO de la LPAG³ y de primacía de la realidad reconocido por la Norma XVI del TUO del Código Tributario⁴, cuyo uso en la toma de decisiones de la Administración Aduanera es ampliamente reconocido por reiterada jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, e informes emitidos por la Gerencia Jurídica aduanera⁵, según los cuales la verdad material debe primar sobre la verdad formal en el procedimiento administrativo, siendo que según Roberto Jimenez Murillo *“(...)la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público”*.

Así, en torno al principio de verdad material señala Moron Urbina, que *“En aplicación de este principio las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y*

³ “1.11. **Principio de verdad material.**- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas (...).”

⁴ “**NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN**

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.(...)”

⁵ Entre las que podemos citar a las RTFS N° 1394-A-2008, RTF N° 8326-A-2001, 00553-A-2015 y a los Informes N° 061-2008-SUNAT/2B4000, 86-2006-SUNAT/2B4000, 136-2015-5D1000, 40-2014-5D1000, 41-2014-5D1000.

comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y en su caso probadas por el administrado (...)” lo que precisa no sólo aplica en las actuaciones de evaluación previa, sino también las de fiscalización posterior⁶ apuntando en relación al principio derivado de la Norma XVI del TULO del Código Tributario, Francisco Ruiz de Castilla, que “(...) la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente se realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios (...)”⁷

En consecuencia, teniendo en cuenta lo antes señalado, podemos señalar que la verdad material que subyace al supuesto planteado como consulta determina que la operación de exportación consultada no pueda tenerse como una exportación definitiva realizada, debiendo por tanto dejarse sin efecto.

Para tal efecto, en la normatividad aduanera se encuentra prevista la posibilidad de dejar sin efecto una declaración en el artículo 137° de la LGA y en el artículo 201° del RLGA, los cuales disponen lo siguiente:

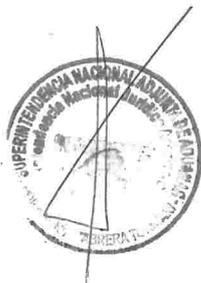
“Artículo 137°.- Legajamiento

La declaración aceptada podrá ser dejada sin efecto por la autoridad aduanera cuando legalmente no haya debido ser aceptada, se acepte el cambio de destinación, no se hubiera embarcado la mercancía o ésta no apareciera, y otros que determine la autoridad aduanera, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento.

Artículo 201°.- Legajamiento

La autoridad aduanera, a petición expresa del interesado o de oficio, dispone que se deje sin efecto las declaraciones numeradas tratándose de:

- a) Mercancías prohibidas;*
- b) Mercancías restringidas que no cumplan con los requisitos establecidos para su ingreso o salida;*
- c) Mercancías totalmente deterioradas o siniestradas;*
- d) Mercancías que al momento del reconocimiento físico o de su verificación en zona primaria después del levante, se constate que no cumplen con el fin para el que fueron adquiridas, entendiéndose como tales aquellas que resulten deficientes, que no cumplan las especificaciones técnicas pactadas o que no fueron solicitadas.*
- e) Mercancías solicitadas a los regímenes de importación para el consumo, reimportación en el mismo estado, admisión temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, depósito aduanero, tránsito aduanero, transbordo, reembarque, envíos de entrega rápida en abandono legal y cuyo trámite de despacho no se haya culminado;*
- f) Mercancías a las que no les corresponde la destinación aduanera solicitada;*
- g) Mercancías que no arribaron;*
- h) Mercancías no habidas en el momento del despacho, transcurridos treinta (30) días calendario siguientes a la numeración de la declaración.*
- i) Mercancías no embarcadas al exterior durante el plazo otorgado;*
- j) Mercancías solicitadas con declaración simplificada de importación, cuyo valor FOB ajustado exceda de tres mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 3 000,00);*
- k) Mercancías con destinación aduanera en dos o más declaraciones.*
La Administración Aduanera determina qué declaración se dejará sin efecto.
- l) Paquetes postales objeto de devolución a origen, reexpedición o reenvío, al amparo del Convenio Postal Universal;*
- m) Mercancías que se hayan acogido al sistema de garantía previa en todas las series de la declaración, sin corresponderle.*
- n) Otras que determine la Administración Aduanera.***



⁶ MORON URBINA, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Tomo I, Gaceta Jurídica, Decimo segunda edición, Octubre 2017, página 112- 113.

⁷ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, Javier, en Código Tributario, Doctrina y Comentarios, Volumen I, Editorial Instituto Pacífico, tercera edición, 2014, pag. 104.

La autoridad aduanera dispone se deje sin efecto estas declaraciones, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones por infracciones incurridas por los operadores de comercio exterior en las declaraciones que se legajan.” (Enfasis añadido).

Así, siendo que en el caso propuesto se presentan elementos objetivos que determinan que en la realidad no se ha producido la exportación definitiva, y teniendo en cuenta que el trámite de reimportación de la mercancía que retornó al país no se ha efectuado por el exportador, lo que podría determinar su acogimiento indebido al goce de beneficios al exportador, en aplicación a los principios de verdad material y primacía de la realidad antes mencionados, se configura la necesidad de dejar sin efecto la declaración aduanera correspondiente a la exportación definitiva cuya realización objetivamente se ha desvirtuado, a través de su legajamiento al amparo de lo dispuesto en el literal n) del RLGA.

Cabe relevar, que la medida de legajamiento conduce necesariamente a la restitución por parte del exportador de los beneficios devolutivos percibidos, siendo que al no efectuarse voluntariamente, corresponderá adoptar las medidas necesarias para su recuperación.

IV. CONCLUSION:

Por lo expuesto, se concluye que cuando se produce la devolución al país de una mercancía exportada definitivamente, cuya declaración se encuentra regularizada, se configura en los hechos una situación que desvirtúa su existencia, lo cual conduce, en aplicación de los principios de verdad material y de primacía de la realidad, a la necesidad de dejar sin efecto la declaración regularizada mediante su legajamiento, quedando asimismo sin sustento legal los beneficios tributarios de restitución de derechos arancelarios y de restitución del saldo a favor del exportador a los que pudiera haberse acogido el exportador.

Callao, 27 AGO. 2018



NORA SANTA CABRERA TORRIANI
Intendente Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

SCT/FNM/jtg
CA0231-2018

MEMORÁNDUM N° 329-2018-SUNAT/340000

A : **MOISES ABRAHAM CARLOS CARLOS**
Intendente de la Aduana de Iquitos

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**
Intendente Nacional Jurídico Aduanera

ASUNTO : Legajamiento de DAM de exportación

REF. : Memorándum Electrónico N° 00178-2018-3L0400

FECHA : Callao, **27 AGO. 2018**

Me dirijo a usted con relación a la comunicación de la referencia, mediante la cual se formula una consulta referida a la procedencia de legajar declaraciones aduaneras de exportación definitiva, acogidas a beneficios tributarios de restitución de derechos arancelarios y de restitución del saldo a favor del exportador, cuando después de regularizadas la mercancía exportada es devuelta al país.

Sobre el particular, esta Intendencia ha emitido el Informe N° 192-2018-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelve la consulta planteada, el mismo que se le remite adjunto para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
Intendente Nacional Jurídico Aduanera
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

SCT/FNM/jtg
CA0231-2018

