

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS QUE SE OPONEN A
LA PROGRESIVA REDUCCIÓN DE LA TASA DEL DRAWBACK EN
EL PERÚ 2013- 2016”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

GRACCE GINA DIAZ ANGELES

ASESOR

JAVIER GUSTAVO OYARSE CRUZ

Agosto, 2017

RESUMEN

El Régimen de Restitución Arancelaria denominado Drawback entró en vigencia en el Perú en junio de 1995 con la publicación del Decreto Supremo N° 104-95-EF. Más de 20 años han transcurrido desde que nuestro ordenamiento introdujo la posibilidad de obtener la restitución de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de mercancías que posteriormente fueran incorporadas en los bienes exportados o, en su defecto, consumidas durante su producción. Ciertamente, en todos los años que se ha otorgado este beneficio se han suscitado modificaciones y ajustes en el procedimiento de devolución e incluso en los elementos sustanciales del régimen. No obstante, ningún cambio afecta tan severa e inminentemente al beneficio como lo hace la reducción de la tasa de devolución. En ese sentido, si bien se abordarán los elementos conformantes del régimen centraremos nuestro análisis en el elemento cuantitativo del beneficio y en cómo es que la reducción del mismo carece de sustento, ello de cara a los resultados generados por esta política tributaria perniciosa para el productor exportador y en general para la economía nacional. En el presente trabajo de Tesis dilucidaremos si existían razones que sustenten esta política tributaria que se dejó sentir en los años 2015 y gran parte de 2016, así mismo, se abordará la problemática vinculada al recorte del beneficio y los efectos de su posible eliminación. A manera de adelanto, le anticipamos que en las siguientes líneas usted hallará un postura contraria a la reducción que operó en el referido periodo, toda vez que consideramos que no existen fundamentos jurídico-tributarios para una medida de esta naturaleza, más aun cuando el contexto internacional en el que se desenvuelven nuestros productores exportadores les resulta adverso, lo que ciertamente contribuye a la contracción de las exportaciones de mercancías no tradicionales y a la disminución de la competitividad de nuestra oferta internacional.

SUMMARY

The Duty Restriction Regime called Drawback began to be enforced in Peru as of June 1995. On this date, the Supreme Decree N° 104-95-EF was published. Over 20 years have passed since our legislation contemplates the possibility of having a full or partial rebate of the customs duty charged to the import of goods that are later contained in exported goods, or consumed during their manufacturing process. Certainly, in all the years that this benefit has been granted to the exporting producer, there have been adjustments and modifications in the rebate procedure and even on substantial elements of the regime. Nevertheless, none of these changes affect the benefit so deeply as the reduction of the rebate rate. In this sense, even though the elements that compose the regime will be addressed, our analysis focuses on the quantitative element of the benefit, and how its reduction is unfounded. This with regard to the results generated by this pernicious tax policy for the exporters and the national economy in general. In the present Thesis we will explain if there are any reasons that support this tax policy, whose impact was felt on 2015 and during most of 2016. We will also address the problems related to the reduction of the benefit, and the effects of possibly eliminating the regime. We would like to let you know beforehand that in the following lines you will find a posture against the reduction that occurred during the period mentioned above, every time we consider that there are no legal-tax bases for a measure of this nature, particularly when the international context in which our exporting producers operate is adverse, which surely has contributed to the contraction of exports of non-traditional goods, and meant the regress in the progress made related to our international offer competitiveness.

DEDICATORIA

A mi amada familia, en especial a Ivana e Iván de quienes incondicionalmente recibo la fuerza, motivación e inspiración necesarias para concretar este reto profesional, sobre todo personal, en el que me embarqué cuando ellos más me necesitaban. Por todo el tiempo y dedicación que les resté, mi infinito agradecimiento.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	8
CAPÍTULO I	12
RÉGIMEN DE RESTITUCIÓN ARANCELARIA – DRAWBACK	12
1. DEFINICIÓN.....	12
2. NATURALEZA JURÍDICA.....	14
3. BENEFICIARIOS	18
3.1 Producción por encargo	20
3.2 Colaboración empresarial sin contabilidad independiente.....	23
4. TASA DE RESTITUCIÓN.....	24
5. REQUISITOS.....	29
5.1 Requisitos sustanciales	29
5.2 Requisitos formales	31
6. INSUMOS BENEFICIADOS	33
8. INFRACCIONES Y SANCIONES	36
9. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	38
CAPÍTULO II	41
EL TRATAMIENTO DEL DRAWBACK EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA	41
1. REGLAMENTACIÓN DEL DRAWBACK EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN.....	41
1.1 Normativa Ecuatoriana.....	42
1.2 Normativa Colombiana.....	44
1.3 Normativa Boliviana	45
2. REGLAMENTACIÓN DEL DRAWBACK EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL MERCOSUR	46
2.1 Normativa Argentina	47
2.2 Normativa Brasileira.....	48
2.3 Normativa Paraguaya	49
2.4 Normativa Uruguaya	50
3. LA REDUCCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN Y LA POSIBLE ELIMINACIÓN DEL DRAWBACK ..	50
3.1 Argumentos a favor de la reducción de la tasa de restitución y la posible eliminación del Drawback.....	50
3.2 Argumentos en contra de la reducción de la tasa de restitución y la posible eliminación del Drawback.....	54

CAPÍTULO III	59
ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA VINCULADA A LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS Y LA POSIBLE ELIMINACIÓN DEL BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LOS EXPORTADORES	59
1. FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS DE LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS	59
2. EFECTOS JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS QUE GENERA LA CONSTANTE MODIFICACIÓN DE LAS TASAS DEL DRAWBACK	65
2.1 La afectación a la seguridad jurídica y la predictibilidad en el sector exportador	66
2.2 La contribución a la contracción de las exportaciones	68
3. LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS Y SU INCIDENCIA EN LA TRAMITACIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DRAWBACK	69
4. ASPECTOS FORMALES Y SUSTANCIALES DEL DRAWBACK QUE SE DILUCIDAN EN LA VÍA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL TRAS LA MODIFICACIÓN DE LAS TASAS DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS	71
4.1 Controversia vinculada a las formalidades propias de la solicitud de restitución	72
4.2 Controversia vinculada a la suspensión del plazo de 180 días para presentar la solicitud de acogimiento al Drawback	73
4.3 Controversia vinculada a la acreditación del traslado de los insumos importados al punto de producción	75
4.4 Controversia vinculada a la acreditación del servicio de producción por encargo	77
4.5 Controversia vinculada a la determinación del valor FOB sobre el que debe calcularse el Drawback	78
5. EFECTOS QUE PRODUCIRÍA LA ELIMINACIÓN DEL BENEFICIO TRIBUTARIO DRAWBACK	80
CONCLUSIONES	83
BIBLIOGRAFÍA	84

ANEXOS

Anexo 1: Evolución de los aranceles en el Perú 1993-2016

Anexo 2: Tasa del beneficio vs Tasa efectiva arancelaria 1995-2015

Anexo 3: Relación proporcional entre el importe devuelto y los aranceles efectivamente pagados

Anexo 4: Devolución de tributos aduaneros 2013 -2016

Anexo 5: Variación porcentual real del Drawback 2016 respecto del mismo mes del año anterior

Anexo 6: Drawback restituído por sectores 2013-2016

Anexo 7: Exportación de productos no tradicionales 2014-2016

Anexo 8: Drawback devuelto por departamentos 2013-2016

Anexo 9: Valores FOB de principales productos exportados 2013-2016

Anexo 10: Principales productos exportados por los que se otorgó Drawback 2013-2016

INTRODUCCIÓN

Ampliar los horizontes y abrirse paso en nuevos mercados ha sido y será siempre una de las mayores preocupaciones de aquellos gobiernos que aspiren a un posicionamiento expectante en el comercio internacional, para ello impulsan una serie de políticas con el único objetivo de hacerse competitivos más allá de sus fronteras.

Ya lo decía el renombrado economista Gregory Mankiw *el verdadero héroe de los empleados norteamericanos es la productividad*, y en efecto, existe consenso en que cuanto más productiva es la economía de una nación mejor calidad de vida gozarán sus habitantes; sin embargo, siendo el mercado nacional limitado se hace indispensable optar por nuevos y mejores escenarios comerciales, emprendiendo para ello retos en aras de elevar los estándares de todos los que componen la cadena productiva.

El Perú no ha sido ajeno a la motivación de tener presencia competitiva fuera del país y entre las medidas que se pusieron en marcha para lograr incursionar exitosamente en el mercado internacional, en 1995, se impulsó la creación del Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback para permitir la devolución, parcial o total, de los aranceles pagados en la importación de insumos que se utilizan o consumen en la elaboración de otra mercancía que posteriormente habrá de ser exportada.

El principal objetivo del Drawback es evitar que se afecte la competitividad en el mercado internacional, para lo cual se restituye al productor exportador los derechos arancelarios pagados con ocasión de la importación de mercancías que van a usarse y/o consumirse en la producción del producto compensador o mercancía a exportar, con lo que se impide que esta incremente su costo de producción y, consecuentemente, su precio final.

No obstante, si bien se persigue suprimir la exportación de los aranceles pagados con ocasión de la importación de insumos, tal política de comercio exterior se debilitó con la promulgación del Decreto Supremo N° 314-2014-EF, mediante el cual se dispuso que el monto a restituir para el 2015 se reduzca del 5% al 4% del valor FOB del bien exportado, mientras que para el 2016 se estableció una tasa del 3%, lo que puso de manifiesto una tendencia a disminuir e incluso desaparecer la restitución arancelaria pese a que ello no resulta coherente con la realidad económica de nuestro país ni los fundamentos jurídico-tributarios que dieron origen al Régimen del Drawback.

En ese contexto, nos centraremos en el periodo comprendido entre los años 2013-2016, toda vez que si bien la progresiva reducción operó a partir de 2015, es de vital importancia hacer un comparativo con los años que antecedieron a esta medida. Así, se busca indagar sobre la existencia de argumentos jurídicos y, especialmente tributarios, que amparen esta medida más aun cuando no se implementaron políticas conexas que pudieran atenuar los efectos de reducir el beneficio ni se ofrecieron alternativas de modo que el productor exportador no se viera afectado.

En ese sentido, tenemos por objetivo medular determinar en qué medida la progresiva reducción de la tasa del Drawback en el Perú, periodo 2013-2016, carece de fundamentos jurídico-tributarios que la sustente.

Resulta necesario aclarar que la doctrina nacional no ampara ni contradice nuestra tesis, toda vez

que se trata de un fenómeno que por ser relativamente reciente, todavía no ha sido abordado en extenso por los entendidos en la materia, sin embargo, existen abundantes artículos de opinión de los principales afectados por esta reducción, como es el caso de la Cámara de Comercio de Lima y la Asociación de Exportadores, entre otros, quienes se oponen a las medidas implantadas por el Poder Ejecutivo en lo que va de los últimos ejercicios.

En contraposición, Alonso Segura, ex titular del Ministerio de Economía y Finanzas en el periodo en que se redujo la tasa de devolución, expresó públicamente y en reiteradas ocasiones que sería aconsejable reducir e incluso desaparecer el procedimiento de restitución de derechos arancelarios toda vez que lo considera un “subsidio ciego” pernicioso para la economía nacional y la imagen internacional del Perú, opinión que es compartida principalmente por especialistas en economía.

Como puede verse, existen posturas aparentemente irreconciliables que la doctrina nacional todavía no ha abordado y que hacen de esta tesis un aporte a la materia, sobre todo porque puntualmente al respecto no se ha desarrollado un trabajo académico que aborde pormenorizadamente el tema, tan es así que los libros e incluso las tesis consultadas se concentran en aspectos como la legalidad del régimen o su relación con el desarrollo económico del país, pero sin tener presente el particular escenario que se presentó con la reducción de la tasa de devolución a partir del año 2015.

De otro lado, en lo referido a los pronunciamientos administrativos, es de indicar que los contribuyentes no han cuestionado en sedes administrativas (SUNAT y Tribunal Fiscal) la considerable disminución de la tasa de devolución, por lo que los casos que han motivado la emisión de Resoluciones de SUNAT o Resoluciones de las Salas del Tribunal Fiscal responden a aspectos sustanciales y/o formales del indebido acogimiento al beneficio devolutivo del Drawback.

En ese sentido, nuestra investigación se orienta a demostrar que carece de fundamento jurídico y tributario reducir la tasa de restitución, más aun en un contexto de disminución de partidas arancelarias de arancel 0, desaceleración económica y reducción de las exportaciones en un mercado internacional cada vez más agresivo y competitivo. A lo indicado se suma que la progresiva reducción de la tasa de devolución del Drawback en el Perú va en línea opuesta a las legislaciones comparadas y de espaldas a los lineamientos que rigen a la OMA, OMC, el Convenio de Kyoto entre otros organismos internacionales.

De esta manera, como objetivos de la investigación se propuso determinar en qué medida la reducción de la tasa del Drawback en el Perú se sustentó en el cumplimiento de los acuerdos de la OMC, OMA y el Convenio de Kyoto Revisado sobre subvenciones y medidas compensatorias subsidios; verificar si los países latinoamericanos adoptaron, al igual que el Perú en el periodo comprendido entre el 2013-2016, la tendencia a la reducción de la tasa del Drawback o su eliminación; establecer si los exportadores que recurrieron hasta la vía judicial lograron fijar criterios jurisprudenciales que demuestren que el Drawback no es un subsidio ciego y si los diferentes pronunciamientos del Tribunal Fiscal refuerzan las acciones de fiscalización del Drawback.

Teniendo en cuenta los objetivos a los que se apunta en esta tesis utilizamos la metodología de carácter descriptivo observacional por lo que nos centraremos en detallar las razones jurídicas que sostienen porqué resulta contrario a Derecho que se persista en reducir de la tasa de devolución.

En lo que atañe al procesamiento de la información podemos afirmar que el presente desarrollo académico responde a uno de carácter cualitativo no experimental, puesto que no hemos visto conveniente ni necesario recurrir a cifras ni estadísticas para la demostración de nuestra hipótesis, toda vez que las razones en las que esta se fundamenta son de carácter jurídico, así pues, si bien haremos referencias de corte numérico, las que se consignan como anexos, no pretendemos que nuestro desarrollo se torne uno de tipo cuantitativo.

Es de resaltar que también nos centraremos en analizar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial en lo referente a los criterios vertidos para la solución de controversias entre los productores exportadores y la Administración. Así, procurando tener una visión amplia y comparada de la regulación internacional del beneficio recurriremos a las legislaciones de los países miembros de la CAN y el MERCOSUR, así como a lo dispuesto en esta materia por los organismos internacionales como la OCDE, OMC, OMA y el Convenio de Kyoto.

Cabe precisar que la presente investigación está organizada en tres capítulos, los que en su conjunto pretenden demostrar el desacierto que ha significado que el Poder Ejecutivo del Perú haya optado, por reducir la tasa de restitución que beneficia a los productores exportadores nacionales, medida que repercutió en las importaciones realizadas durante el 2015 y los diez primeros meses de 2016.

De esta manera, en el primer capítulo se detallará el desarrollo de la reglamentación del régimen de restitución arancelaria, para lo cual ahondaremos en la definición, naturaleza jurídica, beneficiarios, tasa de restitución, requisitos, insumos beneficiados, mercancías excluidas, infracciones aduaneras vinculadas y el procedimiento administrativo del Drawback, ello con la intención de que el lector se contextualice en el marco jurídico que rige al beneficio en la actualidad.

Seguidamente, el segundo capítulo se centrará en exponer en qué medida nuestros socios comerciales latinoamericanos adoptaron la tendencia jurídica que dispuso la reducción de la tasa del Drawback. Analizaremos las legislaciones comparadas de los países miembros de la CAN y del MERCOSUR, con lo que tendremos un acercamiento a otras realidades jurídicas y económicas, en cierta manera, comparables a la nuestra. Del mismo modo, a la luz de la tendencia peruana encaminada hacia la desaparición del beneficio se abordarán los argumentos a favor y en contra de la eliminación del Drawback.

Finalmente, en el tercer capítulo se analizarán los principales efectos que produce la constante variación de la tasa de devolución de manera que queden en evidencia los resultados negativos de la política fiscal adoptada por el Poder Ejecutivo en los últimos años, la que ha incidido principalmente en el ejercicio 2015 y gran parte de 2016.

En ese sentido, se abordarán los efectos de la disminución del beneficio en contraposición a los elementos que delatan las carencias asociadas a las deficientes condiciones a la que los productores exportadores deben hacer frente. Del mismo modo, se tendrá un acercamiento a los pronunciamientos del Poder Judicial y de la Administración.

Estimado lector, le invitamos a constatar si se logró demostrar la hipótesis planteada, esto es, que tomando como referencia el periodo 2013-2016 se hace palpable que la progresiva reducción de la tasa del Drawback que ha operado en el Perú carece de fundamentos jurídico-tributarios que la

sostenga, más aun en el contexto actual del comercio internacional donde la escasa competitividad del productor exportador nacional se traduce en exportaciones cada vez más contraídas.

CAPÍTULO I RÉGIMEN DE RESTITUCIÓN ARANCELARIA – DRAWBACK

El objetivo primordial al que apunta este primer capítulo es que el lector acceda a un panorama completo y pormenorizado de la reglamentación del Drawback en el Perú, lo que implica un acercamiento a su problemática, casuística y perspectiva. Con este fin, proponemos abordar aspectos sumamente relevantes como son la definición, naturaleza jurídica, beneficiarios, tasa de restitución, requisitos, insumos beneficiados, mercancías excluidas, infracciones aduaneras vinculadas al Drawback y el procedimiento administrativo a seguir para su obtención.

De otro lado, si bien se desarrollará toda la reglamentación del Drawback, se hará especial énfasis en la evolución de la cuantía del beneficio, para ello nos centraremos en los cambios que ha sufrido la, cada vez más reducida, tasa de restitución y las razones jurídico tributarias que se oponen a tal medida.

1. DEFINICIÓN

El Drawback forma parte del sistema aduanero peruano desde marzo de 1992, al que se incorporó mediante la promulgación del Decreto Legislativo N° 722, no obstante, su aplicación fue diferida hasta 1995, año en que mediante el Decreto Supremo N° 104-95-EF se le reglamenta. Así, el artículo 1° del referido decreto definía al Drawback como el mecanismo que permitía, que en virtud de la exportación de mercancías, se obtenga la restitución total o parcial de los derechos de aduanas, que hayan gravado la importación de mercancías contenidas en los bienes exportados, o consumidos durante su producción.

Ahora bien, debe resaltarse que el Drawback definido en el artículo 159° del Decreto Legislativo N° 722, Ley General de Aduanas vigente a la fecha de la promulgación del beneficio, era bastante más amplio que el contemplado en Decreto Legislativo N° 809 Ley General de Aduanas posterior, y las que le sucedieron como fueron los Decretos Legislativos N° 951 y N° 1053. Destacamos tal recorte pues inicialmente se le concibió como el régimen aduanero que permitía, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios e impuestos que hayan gravado la importación de dichas mercancías contenidas en los bienes exportados, o consumidos durante su producción.

Como puede verse, el Drawback inicialmente se concibió con un beneficio integral y totalizador, puesto que englobaba la restitución de todos los impuestos que gravaran la importación de los bienes que se incorporarían a la mercancía a exportar, y no solamente los aranceles como ocurre actualmente.

Dicho en otras palabras, con este “nuevo” Drawback el productor exportador perdió la oportunidad de solicitar mediante en ese régimen la devolución del IGV pagado¹, como el caso de otros impuestos y tasas que se pagan con ocasión de la importación² (Impuesto Selectivo al Consumo, Derechos Antidumping y Compensatorios, Derechos Variables, Derechos Específicos,

¹ Lo que eventualmente se satisface por el saldo a favor del exportador.

² <http://www.sunat.gob.pe/orientacionaduanera/pagosgarantias/>

Sobretasas Arancelarias, entre otros).

Es así que en la actualidad, de acuerdo a lo establecido en el artículo 82° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, el Drawback se constituye en un régimen aduanero que permite a los productores exportadores obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que gravaron la importación de los insumos contenidos o consumidos en la producción de los bienes exportados.

Es de destacar que la Ley General de Aduanas no delimita ninguno de los aspectos sustanciales que conforman este régimen sino que por el contrario, conforme consta en su artículo 83°, delega tal responsabilidad al Ministro de Economía y Finanzas quien mediante decreto supremo normará el o los procedimientos simplificados de restitución arancelaria, lo que sin duda responde a la especialidad de la materia y el dinamismo del que está dotado el comercio exterior. No obstante, está siempre latente el riesgo de que las variaciones a la reglamentación respondan más a factores de corte político que técnicos como lo son los sustentos jurídicos y económicos.

En efecto, existe quien considera que en realidad en el Perú existen dos Drawback³ uno normado por la Ley General de Aduanas que lo define como un Régimen Aduanero que otorga la devolución de los aranceles pagados y otro que es el Drawback definido en su Reglamento Simplificado, Decreto Supremo N° 104-95-EF que reconoce la devolución de un porcentaje del valor FOB del producto exportado, al que incluso califica de subsidio estatal.

Al respecto, aclarar que discrepamos de tal posición. En primer lugar, no consideramos que existan dos regulaciones para el Drawback, sino que al marco que delimita la Ley General de Aduanas se le complementa con una reglamentación establecida por norma de rango inferior como es Decreto Supremo N° 104-95-EF, que lejos de desconocer la devolución de aranceles simplifica el cálculo de los mismos relacionándolos con un porcentaje del valor FOB de la mercancía exportada.

En segundo lugar, como se desarrollará en el capítulo 2, el Drawback lejos de ser un subsidio estatal es un beneficio tributario, el que actualmente resulta indispensable para fomentar la competitividad del productor exportador, lo que denota que es imperiosa la intervención del Estado fin de dotarlo de mayores y mejores condiciones, ello claro está sin llegar al extremo de incurrir en subvenciones prohibidas expresamente por la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Naturalmente, ceder a la tentación de conceder subvenciones contrarias a lo dispuesto por la OMC acarrearía el cierre de mercados o el incremento de las dificultades en la incursión a otras economías, lo que tendría que revertirse mediante el pago de derechos compensatorios que contrarresten cualquier subsidio concedido directa o indirectamente en el país de origen que cause o amenace con causar perjuicio a la producción del país de destino.

En ese sentido, resulta relevante tener en consideración que el Drawback es uno de los cuatro regímenes de perfeccionamiento que la legislación nacional ha puesto a disposición de los usuarios aduaneros para hacerles posible la suspensión o exoneración de los derechos arancelarios, de manera que pueda favorecéseles dotándolos de mayor competitividad en el mercado internacional.

³ Vásquez Nieva, Oscar.2009, p.41

En ese contexto, el Régimen del Drawback junto con el de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, el de Exportación Temporal para Perfeccionamiento Pasivo y el de Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria constituyen regímenes aduaneros de Perfeccionamiento Activo que persiguen el efectivo facilitamiento del comercio exterior a través de la supresión o disminución del importe desembolsado por aranceles logrando de esta manera una reducción de costos y el fomento de las exportaciones.

En ese sentido, el Drawback se enmarca dentro del contexto de los regímenes aduaneros que contemplan tratamientos legales especiales aplicables a las mercancías que ingresan o salen del país otorgado así un tratamiento específico que permita vender los bienes intermedios de origen nacional a precios más competitivos, dotando con ello de mayor dinamismo al aparato productivo de la economía nacional, esto en atención a los fundamentos técnicos imperantes en las prácticas del Comercio Internacional.

De esta manera, la finalidad que se persigue con el Drawback es que la estructura de costos de producción no se incremente por el pago de los aranceles que gravan la importación de insumos que posteriormente habrán de incorporarse al proceso productivo, así, se pretende vender a precios más competitivos que incentiven las exportaciones y el dinamismo a la economía nacional.

Resulta importante precisar que la legislación nacional, particularmente la Ley General de Aduanas, recoge una definición bastante similar a la contenida en el Convenio de Kyoto Revisado⁴, que describe a este incentivo a las exportaciones como **“el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de las mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos y los impuestos a la importación que hayan gravado ya sea las mercancías mencionadas o los productos contenidos en las mismas o consumidos durante su producción”**.

No obstante, si bien hay una gran similitud entre las definiciones reseñadas, en nuestro país el Drawback se materializa siguiendo un procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria, desarrollado en normas especiales emitidas por el Ministerio de Economía y Resoluciones de Intendencia Nacional de la SUNAT, que en la práctica dista mucho de lo inicialmente contemplado en el Convenio de Kyoto.

2. NATURALEZA JURÍDICA

En lo referente a su naturaleza jurídica se tiene que en efecto la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053, en su artículo 82° define al Drawback como el régimen aduanero que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados, importe calculado en función al valor *incoterm*⁵ FOB⁶ de exportación de dichos bienes.

⁴ Convenio de Kyoto Revisado: Anexo F. Capítulo 3. Definiciones.

⁵ Incoterms (international commercial terms, 'términos internacionales de comercio') son términos, de tres letras cada uno, que reflejan las normas de aceptación voluntaria por las partes compradora y vendedora, acerca de las condiciones de entrega de las mercancías y/o productos.

⁶ Abreviatura del término en inglés: *Free On Board*, «Libre a bordo, puerto de carga convenido». Incoterm utilizado para operaciones de compraventa en las que el transporte de la mercancía se realiza por barco, incluye únicamente el valor de la mercancía y su traslado al lugar de fabricación hasta el puerto de la estiba.

Como puede extraerse, el cálculo del beneficio no depende del importe al que ascienden los aranceles pagados, los mismos que se calculan en función al *incoterm* CIF⁷ de la mercancía importada, sino que la devolución se calcula en base al valor FOB del bien exportado, cifra totalmente distinta de la anterior no solo en *incoterm* sino sobre todo en base de cálculo.

De manera que, dado que los aranceles pagados y los devueltos se calculan en base a dos mercancías distintas en naturaleza e incluso en el *incoterm* pactado⁸ se debe reparar en que aun cuando la norma que regula el Drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero.

Así, de acuerdo a la tasa vigente para cada periodo, el importe de lo restituido ascendió al 8 %, 6.5 %, 5%, 4 % o 3% del valor FOB de la exportación, dejándose siempre de lado el quantum de los aranceles pagados con ocasión de la importación de los bienes o insumos incorporados a la mercancía consolidadora.

En efecto, de ninguna manera se puede afirmar que el monto recibido por el exportador corresponda a los derechos *Ad Valorem*⁹ efectivamente pagados en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual en rigor no califica como una devolución de impuestos. Este criterio también ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18624-9- 2011, 03170-1-2006 y 01307-5-2015, entre otras.

En esa línea la RTF N° 3205-4-2005 expuso: *“aun cuando la norma hace referencia a “restitución” no se refiere en estricto a la devolución o reembolso de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a restituir parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, esta es el 5% del valor FOB de exportación, por lo que **el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al ad valorem pagado en la importación, con lo cual no necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, pudiendo inclusive suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación”***.

El referido criterio se ha mantenido en la actualidad, así, la RTF N° 01307-5-2015 dispone¹⁰: *“Que en efecto, 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**. Esto es así toda vez que dichos impuestos no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes*

⁷ Abreviatura del término en inglés: Cost, Insurance and Freight, «Coste, seguro y flete, puerto de destino convenido». *Incoterm* usado en las operaciones de compraventa, en que el transporte de la mercancía se realiza por barco (mar o vías de navegación interior).

⁸ El valor CIF es por definición un valor si bien no necesariamente superior al valor FOB de la exportación sí es en definitiva un valor mucho más completo y representativo de lo efectivamente se ha desembolsado por concepto de aranceles.

⁹ Derecho arancelario que grava la importación de las mercancías tomando como base imponible el valor CIF aduanero determinado según el Acuerdo del Valor de la O.M.C. cuya tasa impositiva puede ascender a cuatro (04) niveles: 0%, 4%, 6% y 11%, según la subpartida nacional en la que se asigna la mercancía importada.

¹⁰ Los subrayados son nuestros.

exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado”.

La misma resolución concluye que: **“el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma legal antes aludida); por ello su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido, pues conforme se ha indicado no se trata de una devolución de impuestos pagados con anterioridad y menos que el ente fiscal haya acreditado que dicho importe hubiere afectado íntegramente los costos de producción y posteriormente el costo de venta de tales bienes enajenados”.**

En ese entendido, para el Tribunal Fiscal, el monto “restituido” no tiene por qué afectar la renta neta obtenida por el contribuyente: productor exportador, esto en la medida que el importe abonado por el Estado no responde en estricto a los aranceles pagados con ocasión de la importación de los insumos incorporados a las mercancías exportadas.

Dicha postura es compartida por gran parte de la doctrina. De este modo, haciendo un análisis jurisprudencial de la referida RTF, el Diccionario de Jurisprudencia Tributaria¹¹, concluye que la suma restituida no constituye renta gravada en la medida que es puesta a disposición por mandato de la Ley y derivada de un sujeto (Estado peruano) que no puede considerarse de manera alguna un tercero, por lo que el monto restituido no califica como renta gravada para ninguna de las teorías de la calificación y clasificación de las rentas sujetas a impuesto. Complementariamente, refiere que *el Drawback no es un mecanismo de devolución de los derechos arancelarios porque nada tiene que ver con estos en la medida que su base de cálculo es distinta.*

No obstante, es de destacar que esta postura no es compartida por SUNAT, como consta en sus Informes N° 318-2005-SUNAT/2B0000 y N° 019-2014-SUNAT/5D0000. En los referidos documentos sostiene que, procediendo de acuerdo a lo establecido en la NIC 2¹², se repara el costo de adquisición de los insumos importados cuando estos han dado lugar a Drawback, toda vez que a su entender el costo de producción debe ser reducido en correlación con el beneficio obtenido.

Así pues, para SUNAT, de obtenerse el Drawback correspondería que el contribuyente refleje el importe devuelto reduciendo de manera proporcional el costo de adquisición. En esa línea, sostienen en sede administrativa, incluso judicial, que el importe devuelto debe incidir en el costo de adquisición de la materia prima hasta el monto de los derechos arancelarios efectivamente pagados.

En efecto, SUNAT ha demandado en procesos contenciosos administrativos al Tribunal Fiscal argumentando que mediante el Drawback ha operado una suerte de devolución de aranceles que origina un reparo inmediato en la base imponible del Impuesto a la Renta por exceso de costo/gasto derivado de la restitución de derechos arancelarios.

Sobre el particular mencionar que para el Tribunal Fiscal, tal como lo expone en la RTF N° 2206-2-2016¹³, “el Drawback es un ingreso, sujeto al cumplimiento de los requisitos de Ley, cuya percepción no genera la obligación de parte del beneficiario de extornar del costo de producción

¹¹ Staff Tributario. Diccionario de Jurisprudencia Tributaria. Instituto Pacífico, p. 180.

¹² Norma Internacional de Contabilidad denominada “Existencias” (Versión 1993).

¹³ Dicha RTF se ventila en sede Judicial. Proceso N° 11143-2016-0-1801-JR-CA-21, pendiente de sentenciar.

el importe que corresponde al beneficio por no ser en estricto una restitución de aranceles". Esta misma línea argumental siguen las resoluciones N° 18624-9- 2011, 03170-1-2006 y 01307-5-2015.

Por otra parte, sin mayor sustento, SUNAT inadvierte que los ingresos obtenidos como producto del acogimiento al régimen aduanero del Drawback no se encontrarían afectos al Impuesto a la Renta, dado que no califican en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco se derivaban de operaciones con terceros.

A nuestro entender, el Estado peruano, quien otorga esta supuesta "renta", no es un tercero, en efecto no se puede equiparar el importe restituído a los ingresos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones tributarias.

En efecto, siendo que para SUNAT el Drawback es una restitución de derechos arancelarios que conlleva el desconocimiento del gasto que representan los mismos, lo que se traduce en una errada reducción del costo de producción en proporción a lo devuelto, esperamos que sus demandas sean debidamente analizadas por los Juzgados y Salas Contencioso Administrativas Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros a fin de obtener un pronunciamiento que finiquite esta absurda controversia en la que SUNAT pretende que el exportador tribute por un beneficio creado justamente para hacerlo más competitivo en el mercado internacional.

En otros términos, la SUNAT interpretando equivocadamente el marco legal involucrado pretende incorporar artificialmente un condicionamiento no establecido en ninguna norma legal. Así, en lugar de que la Administración concentre sus esfuerzos en la labor de fiscalización y verificación del cumplimiento de los requisitos para acogerse válidamente al beneficio, cómo son el corroborar que el beneficiario sea realmente un productor exportador o si este participa de la totalidad del proceso productivo, o si ciertamente no se hizo uso de mercancías nacionalizadas con beneficios arancelarios, se concentra equivocadamente en sostener que el importe devuelto debe incidir en el costo de adquisición de la materia prima en proporción a los derechos arancelarios desembolsados.

Suscribir la postura de SUNAT resulta imposible toda vez que 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.

Esto es así toda vez que dichos impuestos no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado. En tal razón, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores, claro está siempre condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa nacional.

Así pues, de ninguna manera su percepción genera la obligación por parte del beneficiario de extornar al costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido, pues conforme

se ha indicado no se trata de una devolución de impuestos pagados con anterioridad y menos que el ente fiscal haya acreditado que dicho importe hubiere afectado íntegramente los costos de producción y posteriormente el costo de venta de tales bienes enajenados.

De otro lado, retomando lo referido a la naturaleza del Drawback, se tiene que expertos nacionales como Cosio Jara¹⁴ no dudan en calificar al llamado “Drawback peruano” como una modalidad “*sui generis*” del modelo de Drawback contemplado en el convenio de Kyoto por cuanto el referente empleado para la restitución no son los aranceles pagados sino un porcentaje, por cierto cada vez menor, del valor FOB de los bienes efectivamente exportados.

También existen los que alineados a la postura del Tribunal Fiscal, como es el caso de Vásquez Nieva¹⁵, califican al Drawback reglamentado en el Decreto Supremo 104-95-EF como un subsidio, ello por no existir coincidencia entre el arancel pagado y lo recuperado, en contraposición con el Drawback efectivamente devolutivo que enuncia la Ley General de Aduanas.

De lo indicado podemos concluir que la naturaleza jurídica del Drawback no es la de una restitución arancelaria en sí misma, sino la de un beneficio que en procura de fomentar las exportaciones toma como base de cálculo el valor de los bienes efectivamente exportados prefiriéndolos sobre los aranceles efectivamente pagados.

En ese sentido, siendo que en puridad el Drawback es un incentivo a las exportaciones, su paulatina reducción, sumado a la absurda postura de SUNAT, atentaría directamente contra aquello que se ha querido promover y fomentar desde su nacimiento: la mejora de la competitividad de las mercancías peruanas (bienes intermedios) en el mercado internacional.

3. BENEFICIARIOS

De conformidad con el artículo 1° del Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por el Decreto Supremo N° 104-95-EF, se consideran beneficiarios del Drawback las **empresas productoras exportadoras**, cuyo costo de producción se haya incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado.

En un afán de hacer extensivo el beneficio a todas las esferas de la economía nacional el artículo 13° del Reglamento define la empresa productora exportadora como “*cualquier persona natural o jurídica que elabore o produzca las mercancías a exportar, sin distinción ni calificación sectorial previa*”. Asimismo, entiéndase por empresa productora exportadora a la que efectúa directamente la exportación de los bienes que elabora o produce, lo que también incluye a aquella que encarga a terceros la producción o elaboración de los bienes que exporta.

En ese sentido, la norma exige participar, controlar y/o monitorear todas y cada una de la etapas del proceso productivo, lo que no es igual a que se lleve a cabo de manera efectiva cada una de ellas, pues como ya se ha adelantado resulta posible delegar alguna o incluso todas las labores que anteceden a la exportación, siempre que se dé un minucioso seguimiento de las mismas y se

¹⁴ Cosio Jara, Fernando. p.46

¹⁵ Vásquez Nieva, Oscar.2007, p.20

demuestre fehacientemente que hubo un encargo de producción plenamente documentado. De otro lado, resulta oportuno aclarar que si bien la norma delimita claramente cuándo estamos frente a un productor exportador la configuración fáctica de tal condición presenta uno de los puntos álgidos y sobre los que más recurrentemente se ha pronunciado la Administración, toda vez que gran parte de las solicitudes rechazadas e incluso de las que dan lugar a una devolución indebida responden a cuestionamientos sobre la acreditación de este requisito.

En efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1° de la Resolución Ministerial N° 195-95-EF, y siguiendo el criterio establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 1907-A-2004, *“el beneficiario del régimen de Drawback debe acreditar la calidad de productor-exportador de la mercancía, para lo que debe probar que produjo la mercancía en su totalidad y no sólo una parte de ella, es decir, que participó en todas las etapas del proceso productivo”*.

Sin embargo, existen situaciones en las que por la misma naturaleza de la mercancía a exportar o las particularidades del giro del negocio resulta materialmente imposible participar en la totalidad del proceso productivo, es el caso de la exportación del recurso hidrobiológico calamar gigante, más conocido como pota.

Así pues, en este caso puntual, para evitar la autólisis¹⁶ de la especie y garantizar la conservación de la materia prima se debe recurrir a un oportuno eviscerado en alta mar, lo que lógicamente implica la intervención de terceros ajenos a la exportación. Sin embargo, tal y como lo ha recogido el Informe de SUNAT N° 017-2013-SUNAT/4B4000, en este caso excepcional se mantiene el beneficio aun cuando no se cumpla con uno de los requisitos para ser considerado beneficiario como es el participar de todas las etapas de la cadena productiva, pues se considera que la pota eviscerada y/o fileteada sigue siendo una materia prima susceptible de acogerse la beneficio.

Hacemos hincapié en que este análisis se aplica únicamente al caso de la pota más no a otros productos hidrobiológicas como es el caso de las anguilas y lenguas de erizo, entre otros. En esa línea, el referido informe dispone que, *queda absolutamente claro que no le corresponde a la Administración Tributaria aplicar el mismo criterio expuesto para el recurso pota (Dosidicus gigas) a la anguila (Ophichthus remiger), toda vez que por razones de competencia, únicamente PRODUCE¹⁷ puede determinar en un nuevo pronunciamiento si es factible esta posibilidad desde el punto de vista técnico*.

Por otra parte, un tema que también ha motivado pronunciamiento expreso de la Administración a fin de escalear quiénes son potenciales beneficiarios del Drawback es qué debe entenderse como proceso productivo, sobre todo en lo referido a la complejidad del mismo. En efecto, no existía certeza sobre si un proceso productivo sencillo y hasta rudimentario como sería el secado, selección manual y envasado de pecanas en pequeños sacos de yute o el zarandeo para retirar impurezas, piedras y pajillas de la quinua o el orégano con su posterior envasado podía calificarse como un cabal proceso de producción en el que se aporte un valor agregado por creación y

¹⁶ Proceso biológico por el cual una célula se autodestruye, es decir, es un proceso de lisis celular espontánea, normalmente debida a la actividad de proteínas líticas llamadas autolisinas. Definición extraída de Wikipedia. <https://es.wikipedia.org/wiki/Autolisis>

¹⁷ SUNAT, antes de emitir el Informe 017-2013 recurrió en consulta a PRODUCE obteniendo el pronunciamiento técnico contenido a través de los Oficios N.° 157-2013-PRODUCE/DGCHD-Depch y N.° 7842-2012-GRP-420020-100-400; donde abordan únicamente los protocolos de conservación del recurso pota “Dosidicus gigas”, no haciendo mención alguna al otro recurso anguila “Ophichthus remiger”.

suministro de bienes y servicios.

La referida interrogante fue resuelta por el Informe N° 047-2014-SUNAT/5D1000 en el que se calificó a los referidos procesos como actividades de agroindustria, ello haciendo una aplicación cuasi analógica de lo dispuesto por la Ley de Promoción y Desarrollo Agrario y su respectivo reglamento, lo que los califica como procesos productivos susceptibles de acogerse al beneficio, siempre que se cumpla con todos los otros requisitos exigidos para obtener el Drawback.

De otro lado, en lo concerniente a la acreditación de la adquisición de los insumos importados e incorporados al proceso productivo se tiene lo reglamentado por el artículo 3° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF, modificado mediante la Resolución Ministerial N° 195-95-EF, que establece que complementariamente a la solicitud que debe presentar la empresa productora exportadora, ésta deberá adjuntar con carácter de declaración jurada, para admisión a trámite, lo siguiente:

“1. En el caso de importación directa: Copia simple de la Declaración de Importación y de la Hoja de Liquidación de Tributos, debidamente cancelados.

2. En el caso de compras internas de mercancías importadas por terceros: Copia de la Factura del proveedor, la misma que deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

3. En el caso de producción o elaboración por encargo: Copia de la Factura que acredite el servicio prestado”.

Ahora bien, habiendo abordado lo referente a los beneficiarios efectivos del Drawback, nos concentraremos en lo concerniente a las modalidades de producción por las que puede optar un productor exportador que no participa en la totalidad del proceso productivo. Así tenemos:

3.1 Producción por encargo

Dado que el reglamento considera la posibilidad de un **encargo parcial o total de la producción**, se exige la comprobación del mismo mediante el contrato y comprobante de pago que acrediten la efectiva e irrefutable prestación del servicio.

Sin embargo, cuando la Administración Aduanera en el marco de un procedimiento de fiscalización detecta elementos de juicio de carácter objetivo que le hagan dudar de la efectiva realización del servicio de encargo de producción, se hace necesario que el beneficiario confirme la veracidad de la operación con documentación sustentatoria adicional (guías de remisión, kardex, entre otros) pesando sobre él la carga probatoria de su condición de productor exportador en esta modalidad de producción por encargo.

En efecto, cobra especial importancia la probanza del acuerdo de voluntades para lo que actualmente se exige la suscripción de un contrato y el correspondiente comprobante de pago del servicio, así el Informe N° 10-2012-SUNAT/2B4000 especifica que *“(...) el beneficiario está obligado a presentar para sustentar el encargo de producción a terceros, copia de la factura del servicio de producción emitida en fecha anterior al embarque y más específicamente en fecha anterior al ingreso de la mercancía en zona primaria”.*

En este punto es necesario precisar, conforme al criterio expresado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06118-A-2006, 05592-A-2005 y 08763-A-2004, que *un contrato de prestación de*

servicios de producción por sí sólo no acredita ni es prueba fehaciente de la prestación de un servicio de producción, ya que el locador puede finalmente no cumplir con su obligación de prestar el servicio de producción.

Así, es obligación del exportador acreditar indubitadamente que acordó con un tercero la prestación del servicio de producción y que con motivo de dicho acuerdo el tercero llegó a materializar el servicio, lo que la Administración Aduanera se encuentra facultada a verificar en ejercicio de la potestad aduanera.

Ciertamente, el contrato de prestación es complementario a la factura que el locatario emite cuando ha cumplido con prestar el servicio de producción, por lo que ambos constituyen prueba idónea de la prestación de dicho servicio, de ahí que la factura sea exigida por el numeral 3 del artículo 3° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, modificado por la Resolución Ministerial N° 195-95-EF.

Por su parte, mediante el Informe N° 231-2013-SUNAT/4B4000, abordando lo concerniente a los efectos de detectar una posible infracción al Reglamento de Comprobantes de Pago en la factura del servicio la SUNAT precisa que *“(...) el propósito de exigir la presentación de una copia de la factura de servicio de producción por encargo para sustentar la solicitud de restitución (...) se centra específicamente en acreditar de manera objetiva la existencia real del precitado servicio, por lo que la labor de verificación del cumplimiento de todos los requisitos mínimos impresos y no impresos previstos en el artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago (...) no debe ser una causal de rechazo de la precitada solicitud.”*

Consideramos oportuna la aclaración de SUNAT puesto que un beneficio de esta naturaleza no debería perderse por haberse detectado algún tipo de incumplimiento de carácter formal en los comprobantes de pago sustentatorios, lo que no descarta la imposición de otra sanción por esta infracción.

De otro lado, atendiendo a la naturaleza de algunas operaciones comerciales que se suscitan muchas veces en un mercado todavía en vías de formalización, como son la compra de materia prima a los pescadores artesanales o pequeños agricultores, SUNAT brinda las facilidades del caso para que mediante guías de compra se sustente la adquisición de insumos que por su misma y natural informalidad, es el caso de las adquisiciones de lenguas de erizo, conchas negras, ente otros recursos hidrobiológicos no resulta factible acceder a un comprobante que cumpla con todos los requisitos que tendría, por ejemplo, una factura.

Como puede irse concluyendo, debe queda claro que para acogerse al régimen de Drawback no basta que el beneficiario acredite la efectiva exportación de mercancía en cuya producción se haya utilizado o consumido insumos, materias primas, productos intermedios o partes y piezas de recambio importadas, sino que para ello tiene que probar que fue él quien produjo la mercancía exportada, ya sea que lo haya hecho directamente o haya encargado el servicio de producción a terceros.

Esta exigencia se correlaciona con uno de los requisitos fundamentales para acogerse al beneficio: la demostración de que se ostenta la condición de productor exportador. No obstante, dado que en la práctica, se dan supuestos en los que pese a la existencia de un contrato y una factura del locador del servicio por encargo subsiste duda sobre la fehaciencia del mismo, se recurre a otros documentos conexos que pudieran acreditar la producción por encargo que se le exige al exportador que pretenda beneficiarse con el reintegro arancelario.

En ese sentido, sin perjuicio del contrato de servicios y la factura, cobran especial relevancia las guías de remisión que demuestren el traslado de los insumos al local del tercero que va a realizar el servicio, ya que sin ello es materialmente imposible la prestación del servicio de producción por encargo en cuestión.

En esa línea, se exige la presentación de la guía de remisión que acredite el traslado efectivo de insumos de los almacenes o depósitos del exportador que encaró la producción a los talleres del productor, ello responde a que no basta la formalidad de un contrato o de un comprobante del supuesto servicio de fabricación por encargo, sino que se busca que no se burlen los controles posteriores de la Administración y se demuestre fehacientemente la prestación del servicio para lo que es indispensable que la fabricación haya sido antecedida por la remisión de los insumos sustentada en la correspondiente guía de remisión.

Del mismo modo, se exige acredite el traslado de los insumos a las plantas de producción o procesamiento en el caso de que el beneficiario sea el que se encargue directamente de la elaboración de la mercancía consolidadora, así reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal¹⁸ ha ido en esa línea, lo que compartimos.

En buena cuenta, la relevancia de las guías de remisión no radica en que sustente la adquisición de las materias primas, lo que efectivamente se puede demostrar con otros documentos (facturas, inventarios, etc.), sino en que son las guías de remisión el documento idóneo para demostrar que en efecto el beneficiario del Drawback es realmente un productor exportador. Nótese que cuando el beneficiario se arroga la condición de productor está obligado a demostrar que ciertamente produjo los bienes que exporta, lo que naturalmente supone que cuente con las materias primas e insumos importados en las instalaciones declaradas como centros de procesamiento.

Es de destacar que muchos exportadores que fueron sancionados por haberseles detectado un indebido acogimiento al beneficio apelaron infructuosamente ante el Tribunal Fiscal, como se puede ver en diversas RTFs (N° 10864-A-2015, N° 01490-A-2016, entre otras). Los administrados esgrimieron como argumento principal de sus recursos de reclamación e, incluso de apelación, que al exigírseles acreditar el traslado de los insumos importados con las guías de remisión se contravenía lo reglamentado introduciéndose subrepticia y artificioosamente un requisito adicional que contravenía la reglamentación del beneficio.

¹⁸ RTF N° 11396- A-2015, que resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/ 2012-000419 emitida el 23 de agosto de 2012 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.

En este contexto, SUNAT emite el Informe N° 135-2013-SUNAT/4B4000, con el que zanja la controversia aclarando que *las guías de remisión, en lo absoluto, constituyen requisito documental obligatorio para sustentar la solicitud de restitución de derechos por no estar consideradas como tales en el Procedimiento de Restitución*, no obstante, recalca que *la verificación de los requisitos que deben cumplir las guías de remisión son materia de la fiscalización sobreviniente a la solicitud de acogimiento, lo que se alinea perfectamente con el Principio de Prevalencia de los Controles Posteriores en aras del Facilitamiento del Comercio Exterior*.

De esta manera, nos reafirmamos en que las guías de remisión no constituyen un requisito adicional no normado como erradamente quieren entender los usuarios aduaneros, sino que son documentos que la Administración, con ocasión de una fiscalización posterior, se encuentra plenamente facultada a requerir mientras no haya operado el plazo prescriptorio. Por ello, si el insumo importado e incluso las materias primas son adquiridos localmente a terceros, el beneficiario del régimen se encuentra obligado a acreditar tal adquisición con la factura respectiva y su efectivo traslado hasta el lugar de producción donde se incorporará o consumirá.

En efecto, el referido traslado debe ser probado con las correspondientes Facturas y Guías de Remisión, las que deberá tener información correcta y cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, ya que de lo contrario, tales documentos carecerán de mérito probatorio suficiente.

Así, las guías de remisión que no cumplan los requisitos mencionados, no pueden probar que los insumos fueron trasladados y que se encontraban físicamente en el lugar de producción donde debían incorporarse o consumirse, de manera que sería materialmente imposible que tales insumos hayan incrementado el costo de producción de la mercancías exportadas. Criterio que ha sido reconocido en sendas RTFs como son las N°: 12565-A-2015, 10864-A-2015 y 01490-A-2016.

En ese sentido, se sanciona con la pérdida del beneficio, la exigencia de la devolución de lo indebidamente restituido, más los correspondientes intereses y el pago de una considerable multa (equivalente incluso hasta el doble de lo indebidamente restituido) no por incumplir con el Reglamento de Comprobantes de Pago, sino precisamente porque no se logra acreditar que los insumos efectivamente llegaron al centro de producción bien del beneficiario o del tercero al que se le encarga la producción del bien a exportar.

3.2 Colaboración empresarial sin contabilidad independiente

De otro lado, se conoce que en ocasiones la complejidad del proceso productivo o simplemente las variables consideradas por el productor exportador hacen necesario recurrir a la celebración de contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente. Así, la Tercera Disposición Final de la Ley N° 28438, publicada el 28 de diciembre de 2004 precisa que los bienes exportados por este tipo de asociaciones no pierden la posibilidad de acogerse a la restitución simplificada de derechos arancelarios - Drawback.

En ese entendido, la referida norma aclara que mantienen la calidad de productor exportador, quienes de acuerdo con lo acordado en el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad

independiente, actúen como operadores de los citados contratos, siempre que importen o adquieran en el mercado local insumos importados o mercaderías elaboradas con insumos importados para incorporarlos en los productos exportados.

Adicionalmente, conforme a lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06915-A-2003 y 06251-A-2009, entre otras, lo señalado en el considerando anterior no afecta el derecho del beneficiario de acreditar su condición de productor de la mercancía cuando encarga parte o toda la producción a un tercero, en cuyo caso, el beneficiario se encuentra obligado a probar la prestación de dicho servicio de conformidad con el numeral 3, del artículo 3° de la Resolución Ministerial 195-95-EF/15, es decir, con la copia de la factura que acredite el servicio prestado.

Conforme a lo señalado, queda claro que para acogerse al régimen de Drawback no basta con que el beneficiario acredite la exportación de mercancía en cuya producción se haya utilizado o consumido insumos, materias primas, productos intermedios o partes y piezas de recambio importadas, sino que para ello tiene que probar que fue él quien produjo la mercancía exportada, ya sea que lo haya hecho directamente o haya encargado el servicio de producción a uno o varios terceros.

Como puede irse adelantando, la realidad siempre nos sobrepasará con una serie de variantes que rebasan los conceptos tan perfectamente delimitados en la norma, lo importante es constatar que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal han ido precisando los alcances, la documentación sustentatoria y las características que debe reunir un agente económico que pretenda ser productor exportador para los efectos del beneficio, dotando con ello de mayor seguridad jurídica el otorgamiento del Drawback.

4. TASA DE RESTITUCIÓN

Como ya lo hemos anticipado, el aspecto central que queremos desarrollar en la presente tesis está referido al elemento cuantitativo del beneficio, en esa medida, siendo que estamos frente a un beneficio tributario, cobra especial relevancia el quantum de la devolución y los efectos de las variaciones de la tasa de restitución.

Este es el elemento primordial de nuestra investigación, sobre todo lo concerniente a la progresiva y sistemática reducción que ha venido sufriendo la tasa en los últimos años, periodo comprendido entre los ejercicios 2013 y 2016.

Inicialmente, *el reglamento* contempló que la tasa de restitución aplicable sería el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias durante 1994, no hayan superado los US\$ 10, 000,000.00 (diez millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica).

Dado que el referido límite podía reajustarse de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas por el Artículo 1 del **Decreto Supremo N° 072-2001-EF** publicado el 25-04-2001, se sustituye lo dispuesto en el párrafo precedente por el siguiente texto:

“Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de los productos cuyas

exportaciones por partida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada¹⁹, no superen anualmente los US\$ 20,000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.” (El subrayado es nuestro).

Así pues, toda vez que se le duplicó el monto anual máximo de las exportaciones, se consideró un nuevo límite, con un margen más beneficioso para el productor exportador. Del mismo modo, en la referida sustitución se contempló un supuesto nuevo que es el de las empresas exportadoras no vinculadas, de lo que habría de inferirse que si estuviéramos frente a empresas vinculadas, entre todas las que conformaran el grupo económico no podrían exceder el tope de US\$ 20 000 000,00, lo que de ser el caso significaría una limitación en ocasiones mayor a la que fue el primer tope de los US\$ 10, 000,000.00.

Posteriormente el párrafo fue nuevamente modificado esta vez por el Artículo 1 del **Decreto Supremo N° 001-2003-EF**, publicado el 08-01-2003, cuyo texto fue el siguiente:

“Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.” (El subrayado es nuestro).

Como puede notarse, esta modificatoria pese a que no incrementa el tope máximo de US\$ 20 000 000,00 sí significa una mejora al productor exportador, en la medida que ya no se exige no superar la referida cifra, por lo que sobrepasarla no acarrea la pérdida del beneficio como ocurría con la primera norma. Sino que favorablemente a sus intereses, independientemente de a cuánto asciendan sus exportaciones anuales posteriores a los US\$ 20 000 000,00 por subpartida arancelaria, no se verá privado del acceso al beneficio por esta limitante anual, claro está hasta por la referida cifra.

En ese sentido, el panorama descrito resultó auspicioso en la medida que se debía tomar en cuenta el monto anual de las declaraciones de exportación que se acogían válidamente al Drawback, independientemente del volumen total de las exportaciones realizadas.

Así, a manera de ilustración, tenemos el caso de un exportador que de enero a agosto, podría haber exportado sesenta millones de dólares pero únicamente ha solicitado restitución por catorce millones de dólares, siendo que aún le faltarían seis millones de valor FOB de exportación en los que solicitar el Drawback, lo que podría hacer sin impedimento alguno.

Sin duda es un escenario más auspicioso que no “castiga” el volumen de las exportaciones, por el contrario las incentiva e impulsa al otorgar un margen más amplio de US\$ 10 000 000,00 a US\$ 20 000 000,00 de exportaciones anuales por subpartida nacional sin dejar de lado los intereses del erario público.

¹⁹ La vinculación se determina en función al concepto de conjunto económico o vinculación económica establecido en el artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tres años más tarde, el Artículo 3 fue modificado por el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 077-2004-EF, publicado el 12-06-2004, cuyo texto fue el siguiente:

“Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Sin perjuicio de ello, con ocasión de la presentación de la solicitud de restitución de derechos arancelarios, el exportador deducirá del valor FOB de exportación señalado en el párrafo anterior, el monto de los insumos importados y adquiridos de terceros que:

- a) Hubiesen ingresado al país con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros; o,*
- b) El exportador considere que no ha podido determinar adecuadamente si la importación de estos insumos, a la fecha En de presentación de la solicitud de restitución, se ha realizado mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros”.*

En efecto, si bien no hubo variación de la tasa de restitución que siguió siendo de 5% del valor FOB, sí se normó expresamente qué conceptos habrían de deducirse al calcular el valor FOB; llama especialmente la atención que incluso ante la duda de si un bien ingreso con algún tipo de beneficio arancelario (*mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros*) se haya optado por excluirlos del valor FOB, disminuyéndose así la base de cálculo del beneficio.

Concordamos con esta reglamentación que no hizo más que dar una solución a situaciones que venían dándose en la realidad, con lo cual se reafirmó el objetivo de este beneficio, que se otorgaba solo en tanto y en cuanto se tenga plena certeza de un incremento en el costo de los bienes exportados a causa de los aranceles pagados por los insumos o materias primas incorporadas y/o consumidos en el proceso productivo.

En buena cuenta, con esta nueva reglamentación se sinceró el beneficio, respondiendo acertadamente a casos en los cuales los exportadores a pesar de no haber hecho uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales de manera directa, habían adquirido insumos o materias primas importadas por terceros, ingresados al país con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales, o por los cuales no han podido determinar fehacientemente las condiciones y/o modalidades de importación, lo cual podría afectar el acogimiento al Drawback o suponer un uso abusivo del mismo.

Con esta medida se buscó equiparar las condiciones entre los exportadores de manera que los que hayan adquirido bienes importados por terceros que ya obtuvieron beneficios arancelarios de otro tipo, no se vean doblemente beneficiados con una devolución arancelaria que recaiga sobre bienes que no pagaron aranceles.

Posteriormente, lo regulado por el Decreto Supremo N° 077-2004-EF fue modificado por el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 135-2005-EF, publicado el 13 -10 - 2005, cuyo texto fue el siguiente:

“Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción”.

“La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.”

Sin perjuicio de lo expuesto, en lo que refiere al monto de los 20 millones, complementariamente, la INTA PG.07 establece que tal cifra resulta de sumar los valores FOB de las exportaciones acogidas a la restitución, considerando las fechas de embarque de las exportaciones realizadas de enero a diciembre de cada año calendario, por subpartida nacional y por beneficiario no vinculado.

En esa misma línea la referida INTA precisa que tratándose de empresas que han sido fusionadas en el marco de la Ley General de Sociedades, los 20 millones se calculan sumando los valores FOB de las mercancías exportadas acogidas a la Restitución por subpartida nacional, por las empresas que se fusionan y por la nueva empresa creada de corresponder²⁰.

Este tipo de especificaciones resultan necesarias toda vez que no debe quedar sujeta a interpretación la conformación de los límites cuantitativos del beneficio, ello atentaría contra la seguridad jurídica y la predictibilidad de la que debe estar embestido este régimen aduanero que tiene la intención de facilitar, promover y reforzar el comercio internacional dotando de competitividad al productor exportador nacional.

Con la nueva regulación, Decreto Supremo N° 135-2005-EF, se introduce una condición limitante adicional; así se sujeta la devolución no solo al monto de las exportaciones anuales por subpartida nacional sino que se exige que esta no supere el 50% del costo de producción de los bienes a exportar, dicha política respondería a la intención de incentivar la adquisición de insumos peruanos favoreciendo al productor nacional.

En lo que a la tasa de restitución respecta se tiene que permaneció en el 5% del valor FOB, hasta que, de conformidad con el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 018-2009-EF, publicado el 30 enero 2009, para el período comprendido entre la vigencia de la citada norma y el 31 de diciembre de 2009, la tasa de restitución se elevó a 8%. El significativo incremento de la tasa de restitución respondió a la crisis económica internacional que afectó a las principales economías del mundo, en especial la europea y la estadounidense.

²⁰ La sociedad absorbente debe comunicar la fusión por escrito a la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera de la SUNAT, adjuntando la ficha registral de absorción vigente y documentación sustentatoria de corresponder, para la actualización correspondiente en el sistema institucional de la SUNAT.

En ese sentido, se entendía que a partir del 1 de enero de 2010, la tasa de restitución volvería a ser 5%, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 3 del citado Decreto Supremo N° 018-2009-EF. No obstante, de conformidad con el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 288-2009-EF, publicado el 08 diciembre 2009, la tasa de restitución del 8% se extendió para el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2010, de manera que se diera tiempo a una suerte de estabilización.

Esta nueva tasa, ciertamente más beneficiosa para el productor exportador, se mantuvo por seis meses adicionales a los inicialmente considerados; de esta forma, para el período comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2010 se consideró una nueva tasa de 6.5% que si bien representó un 1.5% menos que la tasa inmediatamente anterior todavía estaba por encima del acostumbrado 5%.

Es de destacar que la mayor tasa de devolución que se ha registrado, esto es de 8%, se haya otorgado ante un contexto internacional sumamente adverso en el que la crisis económica mundial golpeó fuertemente los mercados de países desarrollados y en vías de desarrollo. De ahí que se justifique un incremento de la restitución para fomentar las exportaciones ante una natural y esperable contracción del mercado internacional y consecuentemente del nacional.

En esa línea, capeado el temporal económico internacional y en atención una concurrente estabilidad de los mercados, se ajusta nuevamente la tasa de restitución, por lo que de conformidad con el Artículo 3 del referido Decreto Supremo N° 288-2009-EF, a partir del 1 de enero de 2011, la devolución volvería a ser 5% del valor FOB, lo que se mantuvo constante durante todo el ejercicio 2012, 2013 y 2014.

En efecto, es a partir del ejercicio 2015 que se puede notar una reducción significativa en lo que a la tasa de restitución corresponde. Así, con el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 314-2014-EF, publicado el 18 noviembre 2014, se dispone que a partir del 01 de enero de 2015 la tasa de restitución será de 4%, y de 3% a partir del 01 de enero de 2016, tasas con las que discrepamos por considerar que carecen de sustento jurídico y tributario como se desarrollará en el segundo y tercer capítulo de la presente Tesis.

Simplemente, anticiparemos que ha resultado tan desacertada la reducción de la tasa de devolución que hemos presenciado los últimos años que el nuevo gobierno del recientemente electo Presidente Pedro Pablo Kuczynski Godard ya ha manifestado expresamente que para los ejercicios 2017 y 2018, la tasa será incrementada en 1% y que paulatinamente volverá en principio al 5% en el que empezó su descenso, con lo que el actual Ejecutivo se aparta drásticamente del argumento del entonces Ministro de Economía Alonso Segura²¹ quien afirmara que el Drawback representa una suerte de subsidio ciego²².

De esta manera, a modo de conclusión preliminar podemos afirmar que la tasa de restitución ha pasado por una serie de ajustes, algunos técnicos, sustentados y de cara a la realidad económica

²¹ Diario el Comercio. Publicación del 18 de noviembre de 2014.

²² Del mismo modo, a manera de adelanto hemos recogido las opiniones de los principales actores involucrados como son la Asociación de Exportadores, la Cámara de Comercio de Lima, la Dirección Ejecutiva que promovió la reducción de la tasa de restitución, la Administración Aduanera encargada de la gestión del beneficio.

a la que hicieron frente, otros para precisar aspectos en los que el quehacer aduanero iba encontrando imprecisiones y vacíos que subsanar y otro grupo, al que pertenecen las más recientes reducciones que carecerían de sustento jurídico tributario que los avale, como ya se expondrá en su oportunidad.

A manera de resumen tenemos:

NORMATIVA VIGENTE	PERIODO DE APLICACIÓN	TASA DE RESTITUCIÓN
D.S N° 104-1995-EF	Desde JUNIO 1995	5%
D.S N° 018-2009-EF	Desde ENERO 2009	8%
D.S. N° 288-2009-EF	De ENERO a JUNIO 2010	8%
D.S. N° 288-2009-EF	De JULIO a DICIEMBRE 2010	6.5%
D.S. N° 288-2009-EF	Desde ENERO 2011	5%
D.S N° 314-2014-EF	Desde ENERO 2015	4%
D.S N° 314-2014-EF	Desde ENERO 2016	3%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2017	4%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2018	4%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2019	3%

5. REQUISITOS

En primer lugar, aclarar que el Procedimiento de Restitución de Derechos Arancelarios reglamentado en la INTA PG07-Versión 04 al referirse propiamente a requisitos de acogimiento solo recoge exigencias de carácter netamente formal, no obstante, con la intención de darle al lector un panorama más completo, reseñaremos también las sustanciales.

5.1 Requisitos sustanciales

Calificamos como tales a aquellos requisitos sin los que sería imposible pretender siquiera solicitar el acogimiento al Drawback, se diría que son presupuestos lógicos y necesarios para el otorgamiento de la restitución. Así, como primer requisito sustancial tenemos la *adquisición de cuando menos un insumo importado que haya pagado aranceles al ingresar al territorio nacional*, aquí se permite tanto la importación directa del beneficiario como la adquisición a proveedores locales del insumo importado.

En efecto, el acogimiento al beneficio supone que el exportador utilice en el producto exportado, un insumo o material de embalaje importado que haya pagado derechos arancelarios. No obstante, pueden diferentes formas de adquirir estos bienes²³, por lo que no todos tienen los mismos requisitos. En ese sentido, se pueden configurar los siguientes supuestos de hecho:

- a) El productor exportador puede importar directamente el insumo. Esto se denomina importación directa.

²³ Esta clasificación de insumos importados está reconocida por SUNAT-Aduanas mediante el Informe N° 080-2005-SUNAT/2B4000 emitido por la Intendencia Nacional Jurídica.

- b) El productor exportador puede adquirir mercancía importada a un tercero. Esto se denomina importación indirecta.
- c) El productor exportador puede adquirir de un proveedor local un producto elaborado en base a insumos importados, el que se conoce como “producto intermedio”.

Al respecto conviene tener presente que cada supuesto tiene sus propias reglas. Así pues, cuando el exportador únicamente cuente con insumos importados directamente por él en su totalidad, todas sus importaciones deben haber pagado derechos arancelarios, de manera que en este caso de existir cuando menos una sola importación acogida a beneficios arancelarios, no podrán acogerse al Drawback las mercancías elaboradas con los referidos insumos (importados directamente).

No obstante, cuando el potencial beneficiario esté tanto en el primero, como en el segundo supuesto, las importaciones indirectas que se hubieren acogido a beneficios arancelarios podrán deducirse del valor FOB sujeto a restitución, es decir, se permite restar de la base de cálculo el beneficio (valor FOB de exportación) los insumos importados por terceros que ingresaron con beneficio arancelario.

En esa misma línea, cuando el productor exportador únicamente haya hecho importaciones indirectas, es decir, solamente se encuentre en el segundo supuesto, las importaciones del indirectas acogidas a beneficios arancelarios podrán deducirse del valor FOB, siempre que al menos una importación del supuesto indirecta se haya concretado previo pago de derechos arancelarios.

Por otra parte, cuando el potencial beneficiario haya recurrido tanto a la importación directa como a la indirecta y adicionalmente haya usado productos intermedios estos últimos son considerados insumos locales y no se consideran para el Drawback.

Finalmente, cuando el productor exportador se acoja al Drawback únicamente por productos intermedios se encontrará obligado a verificar que la totalidad de los insumos o materias primas importados utilizados en la producción de todos los productos intermedios, hayan cancelado sus derechos arancelarios.

Como puede verse ni cuando se haya hecho únicamente importaciones directas, ni cuando se haya recurrido únicamente a productos intermedios, se puede hacer un descuento de los insumos que ingresaron con beneficios arancelarios, ya que esta posibilidad únicamente está contemplada para el caso en el que el productor exportador haya optado por las importaciones indirectas. Cabe precisar, que los insumos o materia primas importados que tengan tarifa arancelaria 0% en el Arancel de Aduanas, no se considerarán importados con beneficios arancelarios.

En ese sentido, concordamos con el Doctor Sorogastúa²⁴ cuando recomienda: *“todo exportador que se viene acogiendo al Drawback o pretende acogerse a este régimen de manera correcta y quiera poder afrontar una posterior fiscalización que no le implique devolver el Drawback y la*

²⁴ Dr. Jose Luis Sorogastúa Ruffner. En: <https://pymex.pe/emprendedores/tramites/regimen-del-Drawback-principales-errores-cometidos-por-los-usuarios>

aplicación de multas, debe listar todos sus insumos que participan en la producción del producto exportado y seguidamente clasificarlos en los supuestos a) b) o c) indicados, para posteriormente atendiendo a lo señalado verificar si está realizando un debido acogimiento al Drawback”.

El segundo requisito sustancial sería la *producción del bien a exportar*, lo que como ya se ha adelantado puede recaer directamente en el beneficiarios actuando como un productor en todo el sentido de la palabra o mediante encargo de producción a terceros con lo que se convierte en un productor exportador en el sentido más amplio, para lo que ha de mediar un contrato escrito de producción por encargo y el correspondiente comprobante de pago del servicio encomendado, así como documentos conexos como es el caso de la guías de remisión entre otros que demuestren fehacientemente que se encargó el servicio y que esté realmente se llegó a prestar de manera efectiva.

Finalmente, como tercer requisito sustancial se exige la circunstancia detonante del beneficio como es el concretar la exportación del bien que tenga incorporado o consumido el insumo importado; en este punto a diferencias de los otros dos requisitos no se permite que ningún tercero intervenga suplantando al beneficiario, pues se exige que el embarque y la exportación sean realizadas única y exclusivamente por él.

5.2 Requisitos formales

Con arreglo al principio de presunción de veracidad la solicitud de restitución tiene carácter de declaración jurada, en ella el beneficiario deberá declarar que en efecto sus costos se han visto incrementados a causa del pago de aranceles, lo que se traduce en que no haya hecho uso de otro régimen de perfeccionamiento, así como de franquicias aduaneras especiales y/o exoneraciones o rebajas arancelarias de cualquier tipo, por lo que cuando incluso dude de si algún insumo incorporado o consumido en el proceso productivo ingresó al territorio nacional sin pagar aranceles este debe ser descontado del valor FOB del bien exportado, conforme al detalle que se precisó al abordar el primer requisito sustancial.

Las solicitudes deben ser presentadas por montos iguales o superiores a US\$ 500,00 (Quinientos y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América), si se tuvieran montos menores se acumularán hasta alcanzar y/o superar el mínimo antes mencionado, con lo que opera una suerte de supuesto excepcional a los plazos perentorios que la normativa contempla (180 días hábiles, computados desde la fecha de embarque consignada en la DAM de exportación regularizada para presentar la solicitud de acogimiento) ello en aras de no fomentar devoluciones poco significativas que generen un sobrecosto administrativo que supere el beneficio otorgado.

De esta manera, si lo que está reglamentado es un mínimo de devolución que asciende a US\$ 500,00 (Quinientos y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) se entiende que para el 2016 se exige que el valor FOB de la DUA-Exportación sea cuando menos de US\$ 16,667. Es de destacar que si la tasa de restitución hubiese seguido siendo del 5% del valor FOB el mínimo exigido sería US\$ 10,000 de valor FOB de la DUA-Exportación.

En ese sentido, la disminución de la tasa de restitución genera un efecto colateral que es que cada vez menos exportadores puedan acceder al beneficio, toda vez que, habiéndose elevado en más del 50% el mínimo del valor FOB de la DUA-Exportación para acceder a la restitución, la posibilidad de acceder al Drawback se verá perjudicialmente diferida, cuando no suprimida.

Es importante observar que si la tasa de restitución disminuye no solo hay un menor beneficio sino que se dificulta el acceso a mismo a los nuevos pequeños productores exportadores con lo que se les resta la competitividad de la que se les debería dotar, más aun si se repara en que recién incursionan en el mercado internacional y lo hacen con pequeños envíos, muchas veces de prueba, sea por precaución estratégica o porque aún no cuentan con una demanda mayor, no por ello exentos de todos los costos de transacción que la exportación puede implicar.

Adicionalmente al plazo de 180 días hábiles, computado desde la fecha de embarque consignada en la DAM de exportación regularizada para presentar la solicitud de devolución, se tiene que considerar que los insumos utilizados hayan sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la exportación definitiva, lo que opera tanto para los insumos importados directamente por el exportador como para los comprados a proveedores locales, sean estos de importación indirecta o mercancías elaboradas con insumos importados adquiridos de proveedores locales (productos intermedios).

En este último caso, tratándose de insumos importados por terceros o productos intermedios, para acogerse a la restitución se requiere la factura que acredite la compra del insumo o mercancía y una Declaración Jurada del proveedor local donde consigne no haber hecho uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles.

Otro requisito que merece comentario aparte es el referente a la expresión de voluntad de acogerse al beneficio, en la declaración para exportar, esto en virtud a que existen criterios disímiles entre SUNAT y la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal; por un lado SUNAT solo ampara la manifestación de voluntad hecha oportunamente, esto es, en la declaración de la exportación, mientras que por su parte el referido colegiado le reconoce efectos de expresión de voluntad a la factura comercial que sustenta la operación de compra venta internacional, cuya copia fedateada por la SUNAT ampara la exportación y que ha sido declarada correctamente al momento de la regularización de la misma.

Efectivamente, en las Resoluciones N° 1262-A-2001, 04109-A-2002, 02832-A-2006 y 21496-A-2011, se ha resuelto a favor del exportador, lo que ha sido confirmado en las demandas contencioso administrativas²⁵ impulsadas por SUNAT pues ha imperado la subsistencia del beneficio en razón a que aprecia que la codemandada del Tribunal Fiscal (productor exportador) ha manifestado su voluntad de acogimiento al régimen aduanero del Drawback mediante la consignación de la expresión "se acoge a DS. 104- 95-restitución de derechos arancelarios" en el formato de la factura comercial emitida a su cliente en el exterior.

Finalmente, por el dinamismo operativo que caracteriza al nuevo procedimiento WEB, para acogerse a la Restitución el beneficiario ha de encontrarse inscrito en el RUC y no tener la condición de "No habido", contar con clave SOL y con una cuenta corriente o de ahorro del sistema financiero nacional vigente en moneda nacional, la que debe haber registrado con el número de su Código de Cuenta Interbancaria -CCI en el Portal del Operador de la página web de la SUNAT.

²⁵ Lo referente a los criterios jurisprudenciales se abordará detalladamente en el punto 4 del Capítulo III.

6. INSUMOS BENEFICIADOS

En este punto nos referiremos a los insumos objeto de la restitución, como ya se ha adelantado en los puntos 3 y 5 del presente capítulo, para que la empresa productora- exportadora obtenga la pretendida restitución es requisito indispensable que previamente se hayan importado materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado. A fin de precisar los alcances de los bienes objetos de restitución se tiene que el artículo 13° del reglamento precisa que el término insumos incluye las materias primas, productos intermedios, partes y piezas.

Así, se considera *Materia Prima* a toda sustancia, elemento o materia necesaria para obtener un producto, incluidos aquellos que se consumen o intervienen directamente en el proceso de producción o manufactura, o sirven para conservar el producto de exportación. En ese sentido, se considerarán como materia prima las etiquetas, envases y otros artículos necesarios para la conservación y transporte del producto exportado.

Como *Productos intermedios* se tiene a aquellos elementos que incorporando insumos importados requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final antes de ser incorporados al producto exportado.

Por su parte, se considera *Pieza* a aquella unidad previamente manufacturada, cuya ulterior división física produzca su inutilización para la finalidad a que estaba destinada; mientras que, se califica como *Parte* al conjunto o combinación de piezas, unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a constituir una unidad superior.

Cabe precisar que, no se considerarán como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado. Tampoco se considerarán materia prima los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

Concordamos en que los combustibles, demás fuentes energéticas, repuestos y útiles de recambio no den lugar a Drawback, ello en la medida que finalmente se terminarán consumiendo en su totalidad en el país con ocasión de la producción de la mercancía, de manera que en estricto no opera en este caso la exportación de aranceles como sí ocurriría en el caso de importar insumos que incorporados al bien consolidador son exportados por lo que no se hace necesario devolver aranceles de un bien que ya se consumió por completo. La misma lógica se sigue para repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

Del mismo modo, atendiendo a que la intención del Drawback consiste en devolver parte de los aranceles desembolsados para la producción de los bienes a exportar con la finalidad de no encarecer los productos locales que posteriormente competirán en el mercado internacional se tiene como presupuesto necesario que tal beneficio solo procederá en la medida que haya mediado un desembolso por derechos arancelarios.

En efecto, no se puede solicitar el acogimiento a la Restitución, cuando el bien exportado tenga incorporado insumos extranjeros que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos²⁶:

²⁶ En todos los casos cuando éstos sean los únicos insumos importados.

a) Insumos ingresados al país bajo mecanismos aduaneros suspensivos, salvo que hubieren sido nacionalizados pagando el íntegro de los derechos arancelarios antes de ser incorporados o consumidos en el bien exportado.

b) Nacionalizados al amparo del régimen de Reposición de Mercancías con Franquicia Arancelaria.

c) Nacionalizados con exoneración arancelaria, preferencia arancelaria o franquicia aduanera especial.

d) Nacionalizados con tasa arancelaria cero.

En lo que a la modalidad de adquisición de los insumos refiere, ya hemos adelantado que se tiene que estos pueden ser importados directamente por el beneficiario, importados por terceros o incluso puede tratarse de mercancías elaboradas con insumos importados adquiridos de proveedores locales. Sin perjuicio de ello, con ocasión de la presentación de la solicitud de restitución de derechos arancelarios, el exportador deducirá del valor FOB de exportación, el monto de los insumos importados y adquiridos de terceros que:

a) Hubiesen ingresado al país con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros; o,

b) El exportador considere que no ha podido determinar adecuadamente si la importación de estos insumos, a la fecha de presentación de la solicitud de restitución, se ha realizado mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros.

Del mismo modo, de conformidad con el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 176-2004-EF, publicado el 07-12-2004, se precisa que para efecto de la deducción del valor FOB de exportación, sólo procederá respecto del monto de los insumos importados por terceros, ingresados al país con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros, o por los cuales no se ha podido determinar adecuadamente las condiciones y/o modalidades de importación, que hubieren sido adquiridos en el país por el exportador.

No obstante y pese a que pareciera no existir duda en cuanto a que el valor FOB de exportación no supone gastos de fletes y seguros como sería el caso del INCOTERM CIF no han sido escasa las demandas contencioso administrativas en las que los exportadores, sobre todo del rubro textil, pretenden beneficiarse abusivamente tergiversando los alcances de los contratos de compra venta internacional suscritos con sus clientes, lo que no ha prosperado gracias a minuciosas labores de fiscalización cuyos actos determinativos se han confirmado en el Tribunal Fiscal.

Tal es el caso de exportadores que pretendían tomar como FOB una cifra a la que adicionaban el flete que se comprometieron a pagar como penalidad por los envíos extemporáneos de mercancías, para ello pretendieron cuestionar los alcances de los artículos 2° y 3° del D.S 104-95-EF, no obstante se ha resuelto infundada al demanda de nulidad de la RTF N°00846-A-2015.

Por otro lado, en lo que al valor FOB refiere se tiene que se han presentado casos en los que por eventualidades propias del giro del negocio los productores exportadores se han visto en la

obligación de emitir notas de crédito en favor de sus compradores extranjeros, con lo cual el valor FOB declarado en las solicitudes de restitución se ve reducido.

La situación descrita en el párrafo anterior ha merecido un pronunciamiento esclarecedor de la SUNAT, así se ha emitido el Informe N° 36-2016-SUNAT/5D1000 en el que en atención a una posible infracción del productor exportador beneficiado se ha dispuesto que lo descrito no configurará la comisión de la infracción prevista en el artículo 192º inciso c) numeral 3 de la Ley General de Aduanas siempre y cuando la variación del valor se sustente en un evento sobreviniente a la declaración de exportación y de la solicitud de restitución.

No obstante, a fin de evitar suspicacias y manipulaciones de parte de los usuarios aduaneros, se hará una verificación de la indicada sobrevinencia y se cargará al usuario aduanero los correspondientes intereses moratorios a cobrar por el monto indebidamente restituido contados a partir de que la administración aduanera efectúa la autorización de abono o la entrega de un cheque no negociable.

La situación inversa, en la que operaría un incremento del valor FOB, también ha dado lugar a un pronunciamiento de la Intendencia Nacional Jurídica, de esta manera, el Informe N° 44-2015-SUNAT/5D1000 dispone que en el nuevo Drawback Web se permita el incremento del valor FOB de una solicitud de restitución ya aprobada lo que ha sido resuelto tomando dicho incremento como una ampliación del procedimiento primigenio, por lo que no sería necesario tramitar una nueva solicitud de restitución, claro está que operaría una devolución sujeta a la tasa de restitución vigente al ingresarse la solicitud aprobada, lo que suponemos responde a que los productores exportadores no abusen de esta preferencia modificando según su interés los valores FOB sobre los que se calculará el beneficio.

Otro punto que es pertinente tener en cuenta es que no existe la exigencia de consumir totalmente un insumo importado durante el proceso productivo, así se permite que el insumo importado con una Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) o adquirido en el mercado local con factura, pueda ser utilizado parcialmente en el proceso productivo del bien exportado y su saldo puede ser destinado a otro proceso productivo para acogerse a la Restitución al realizar otra exportación.

7. MERCANCÍAS EXCLUIDAS

En contraposición a los bienes cuya importación da lugar al beneficio se tiene que el propio Reglamento ha considerado establecer que ciertos bienes se encuentran excluidos de acogimiento al Drawback, por lo que anualmente y mediante Resolución Ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas se fijará una lista de las mercancías excluidas por monto de exportación, clasificadas según las partidas arancelarias.

Cabe destacar que es tal la versatilidad del comercio exterior y de los procesos productivos que la segunda disposición final del reglamento contempla la posibilidad de que en cualquier tiempo, las

listas de exclusión del beneficio incorporen nuevas partidas arancelarias respecto de una determinada mercancía.

Como ya lo indicamos, no dan lugar al beneficio los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado, toda vez que no se les considera materias primas; la misma suerte corren los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estos bienes.

Así de conformidad con el Artículo 1 de la Resolución Ministerial N° 141-2001-EF-15, publicada el 28-04-2001, se aprueba la lista de partidas arancelarias excluidas de la restitución de los derechos arancelarios, la que fuera modificada por los Decretos Supremos N° 056-2003-EF y N° 098-2006-EF.

Adicionalmente a lo reseñado, téngase presente que el productor exportador que desee beneficiarse con el Drawback no es libre de incorporar en su proceso productivo todos los insumos importados que desee no solo por el limitante de las mercancías excluidas del beneficio, sino porque los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son solo aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado.

8. INFRACCIONES ADUANERAS VINCULADAS

En lo que a la detección de las conductas infractoras refiere se tiene que en el nuevo escenario del Drawback WEB se tiende a privilegiar los controles posteriores, por lo que en principio imperan las autorizaciones automáticas, lo que de ninguna manera ha de confundirse con una indiscriminada e irresponsable aceptación de solicitudes de devolución sin filtro alguno o fiscalización posterior que permita corroborar el cabal cumplimiento de los requisitos para el acogimiento.

En ese sentido, siguiendo los indicadores de riesgo establecidos por el Decreto Supremo N° 135-2005-EF SUNAT sanciona severamente el acogimiento indebido para lo cual está facultada a suspender el plazo para la atención de la Solicitud de Restitución hasta por seis meses, de manera que pueda efectuar un escrutinio sumamente pormenorizado denominado finalización especial.

Taxativamente se consideran indicadores de riesgo los siguientes:

- a) No haya numerado declaraciones de exportación en un período mayor a 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.*
- b) Cuenten con un capital social suscrito y pagado a la fecha de presentación de la Solicitud de Restitución menor al 5% del volumen de exportaciones acumuladas en el año en que se presenta la solicitud.*
- c) Los bienes exportados correspondan a las subpartidas arancelarias de alto riesgo señaladas por SUNAT.*
- d) No haya proporcionado la documentación y/o información requerida por la administración para su fiscalización; o de haberla presentado, ésta sea inconsistente.*
- e) No haya cumplido con sus obligaciones formales y/o sustanciales respecto a los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta y/o contribuciones a ESSALUD y ONP, correspondientes*

a los últimos doce meses, incluido el mes en que se realizó la exportación que sustenta la Solicitud de Restitución.

f) Cuando el porcentaje de Utilidad Bruta entre el Costo de Producción del bien exportado sea mayor al 350%.

Es de resaltar que, con arreglo a la Primera Disposición Final de la Ley N° 28438, siendo la restitución indebida un beneficio netamente económico obtenido sin cumplir los requisitos exigidos por Ley, no se configura la infracción tipificada en el inciso i) del artículo 103° de la Ley General de Aduanas si los beneficiarios no hubieren recibido o retirado el cheque o nota de crédito de la restitución pese a que estos valores se hayan puesto a su disposición o en su esfera de control.

De otro lado, en lo que refiere al monto por el cual se sancionará al infractor se tiene que con Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, RTF N° 4696-A-20005, se ha reconocido que cuando el beneficiario del régimen del Drawback se acoge al mismo sin cumplir los requisitos establecidos en el D.S. N° 104-95-EF y la R.M. N° 138-95-EF, proporcionando información falsa o errónea en su solicitud de restitución de derechos arancelarios, éste debe reembolsar a la Administración Aduanera el importe que le haya restituido en la parte que supere al monto que válidamente correspondía restituir”, de manera que puede advertirse que no se sanciona el total de lo solicitado sino únicamente la parte no sustentada.

En cuanto a la sanción de multa por consignar datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de Drawback²⁷ se tiene que esta asciende al 50% del monto indebidamente restituido, con un mínimo de 0.2 UIT, cuando tenga incidencia en su determinación; 0.1 UIT cuando no tengan incidencia en su determinación.

Además, se sancionará con el doble del monto indebidamente restituido cuando exista sobrevaloración o simulación de hechos, lo que puede significar una suerte de apartamiento al criterio determinación objetiva de las sanciones, puesto que se incrementa el “castigo” si medió un accionar doloso para simular hechos.

Así, las infracciones y sanciones aplicables a los beneficiarios del Régimen de Drawback están previstas en el artículo 192° literal c) numeral 3) de la Ley General de Aduanas, D.L. No. 1053 y en la Tabla de Sanciones aprobada por el D.S No. 031-2009-EF, conforme figura en el siguiente cuadro:

50% del monto indebidamente restituido (mínimo de 0.2 de la UIT)	Cuando se consignen datos incorrectos o no acrediten los requisitos y condiciones que tengan incidencia en su determinación.
Equivalente al doble del monto indebidamente restituido	Cuando los datos incorrectos en la solicitud o la no acreditación de requisitos y condiciones provengan de sobrevaloración o de simulación de hechos para gozar del beneficio del Drawback.
0.10 de la UIT	Cuando los datos incorrectos en la solicitud o la no acreditación de requisitos y condiciones no tengan incidencia en la determinación del monto restituido.

Finalmente, dada la incidencia de caso en los que se solicitaba, e incluso obtenía, el beneficio pese

²⁷ Artículo 192° Literal c), Numeral 3 del Decreto. Legislativo N° 1053

a que los productos exportados tenían incorporados insumos importados mediante algún régimen devolutivo o suspensivo de aranceles, mediante la Ley No. 29326, se establecieron dos nuevos supuestos de infracción por acogimiento indebido al Drawback.

a) Cuando los insumos han sido importados por el propio exportador empleando algún régimen devolutivo o suspensivo de aranceles. En este caso, la sanción asciende al 50% del monto del Drawback, sin perjuicio de la obligación de devolver el beneficio.

b) Cuando dichos insumos fueron adquiridos de proveedores locales que los adquirieron empleando algún régimen devolutivo o suspensivo de aranceles. En este caso, la sanción asciende al 25% del monto del Drawback, sin perjuicio de la obligación de devolver el beneficio.

9. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

En lo que al procedimiento administrativo que el productor exportador ha de seguir se tiene que en la actualidad y a partir de la publicación del Decreto Supremo N° 213-2013-EF se incorporó el Drawback al sistema Integrado de Gestión Aduanera (SIGAD) lo que significó un gran avance en la modernización y simplificación del mismo.

Evidentemente un cambio de paradigma de esta naturaleza demanda de una progresiva y paulatina implementación, la que se rigió por el cronograma aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 075-2014/SUNAT que fijó como meta la implementación en el año 2014 del llamado Drawback WEB, así dispuso que primero regiría para Arequipa y Paita, a partir del 29 de mayo; para la Aduana Aérea del Callao, desde el 29 de junio y para la Aduana Marítima y todo el Perú del 30 de agosto en adelante.

En esa línea con la intención de reducirle costos administrativos y financieros a las empresas productoras-exportadoras se privilegió el uso de medios electrónicos que simplificaran el trámite para acceder al beneficio devolutivo, de esta manera el 25 de marzo de 2014 se aprobó la Versión 4 de la INTA-PG.07- Procedimiento General “Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios”.

Es de destacar que los cambios que se introdujeron responden básicamente al plano procedimental, respetándose los elementos y requisitos sustanciales del Régimen, al respecto el Dr. Oyarse²⁸ concluye que si bien se mantienen los mismos lineamientos sustanciales exigidos para acceder al beneficio si hay manifiestas y beneficiosas diferencias en lo que al procedimiento refiere.

Concordamos con lo referido, sobre todo en la medida que haciendo un comparativo con el procedimiento reglamentado por el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 104-95-EF y sus modificatorias, indudablemente estamos frente a un trámite automatizado que por vía electrónica posibilita una aprobación automática que prioriza los controles posteriores o en su defecto una revisión documentaria que de no tener mayor observaciones acelera enormemente el acceso al tan ansiado monto restituido.

No es nuestra intención detallar pormenorizadamente los pasos que se deben seguir, ni la

²⁸ Oyarse Cruz, Javier. Bienvenida la Modernidad: Drawback Web

operatividad que antecede al otorgamiento del beneficio, no obstante, es de resaltar como una vez que la Solicitud es seleccionada a aprobación automática, inmediatamente se continúa con el proceso de verificación de deudas, sin perjuicio de las acciones de fiscalización especial toda vez que se en un contexto de facilitamiento del comercio exterior se privilegian los controles posteriores, naturalmente con los límites temporales que impone la prescripción de las facultades de la Administración.

De este modo, cuando la solicitud es aprobada, SUNAT autoriza al Banco de la Nación a abonar en la cuenta bancaria del beneficiario o emite y entrega el cheque no negociable dentro del plazo de cinco (5) días hábiles computados a partir del día siguiente de la fecha de: la numeración de la Solicitud, si no fue seleccionada a revisión documentaria, o; la presentación de la documentación sustentatoria, si fue seleccionada a revisión documentaria.

Como es lógico, dado que no todas las solicitudes de restitución serán admitidas a la aprobación automática se tiene supuestos en los que se exigirá una revisión documentaria en la que eventualmente cabrían omisiones, errores y/o incumplimiento de los requisitos y condiciones, en cuyo caso se encuentra facultado para rechazar la solicitud por contener error subsanable o no subsanable, situación que es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

Así, son rechazos subsanables: a) El error de transcripción o de cálculo que se verifique entre la información transmitida y el documento digitalizado en la solicitud; b) La digitalización incompleta o ilegible, omisión de digitalización o de presentación de documentación que sustente la información transmitida en la Solicitud; c) La omisión del registro en la solicitud de restitución de derechos de la información contenida en la documentación digitalizada; d) La omisión de sello o firma en la documentación presentada ante la SUNAT.

Por su parte, califican como rechazos NO subsanables: a) El incumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento del Procedimiento de Restitución de Derechos; b) El rechazo subsanable que no fue respondido dentro del plazo concedido por la SUNAT.

Ahora bien, cuando la solicitud es calificada como rechazo subsanable, se le otorga el plazo de dos días hábiles computado a partir del día siguiente de la fecha del depósito del mensaje en el Buzón SOL del beneficiario, para que solicite la subsanación electrónica o documentaria.

Téngase en cuenta que durante este requerimiento queda suspendido el cómputo del plazo de cinco días que tiene la Administración Aduanera para atender dicha solicitud de restitución de derechos, vencido el cual sin que el beneficiario haya presentado la subsanación de la solicitud de restitución de derechos, se considerará como un rechazo no subsanable, teniéndose por no presentada la referida solicitud, situación que es notificada a través del Buzón SOL del beneficiario.

Resulta muy positivo y nos pone a la par de Administraciones más modernas, eficientes y “amistosas” el disponer de un procedimiento totalmente WEB, lo que deja atrás los años en los que el Drawback se atendía centralizada y presencialmente, con abundante documentación a cuesta, en la Aduana del Callao, lo que solo generaba sobre costos y trabas administrativas que atentan contra la promoción y facilitamiento del comercio exterior.

En esa línea el Dr. Oyarse advierte que se está a tiempo de implementar nuevas mejoras en el procedimiento que permitan apuntalar al fortalecimiento y crecimiento de nuestras exportaciones

y no caer en la tentación de que la nueva forma de tramitación WEB acarree la obsoleta centralización de las solicitudes en una sola dependencia.

CAPÍTULO II EL TRATAMIENTO DEL DRAWBACK EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

Desarrollando la legislación comparada de la mayoría de países latinoamericanos con los que hemos celebrado pactos comerciales multilaterales, como es el caso de la CAN y el MERCOSUR, buscaremos demostrar que no adoptaron la misma línea jurídica que dispuso la reducción de la tasa del Drawback con tendencia a su eliminación, como lo viene haciendo el Perú.

Así, se desarrollará la reglamentación del Drawback en los países miembros de la CAN con especial incidencia en lo dispuesto por las normativas ecuatoriana, colombiana y boliviana, para luego hacer lo propio con los países miembros del MERCOSUR, con lo que abordaremos lo referente a la normativa brasilera, argentina, uruguaya y paraguaya.

Del mismo modo, a la luz de la tendencia peruana hacia la disminución e incluso eliminación del beneficio se expondrán los argumentos a favor y en contra de tal política tributaria, de manera que podamos tener un acercamiento a la polémica que este beneficio genera y a la mejor alternativa para nuestra economía e intereses.

1. REGLAMENTACIÓN DEL DRAWBACK EN LOS PAISES MIEMBROS DE LA CAN

La Decisión 671 de la Comunidad Andina denominada ARMONIZACIÓN DE REGÍMENES ADUANEROS, adoptada durante el periodo noventa y siete de sesiones ordinarias y celebrada en la ciudad de Lima el 13 de julio de 2007, se sustenta entre otras normas comunitarias, en la Decisión 618 que establece la incorporación progresiva en la normativa comunitaria de los principios, normas y recomendaciones del Anexo General Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, Convenio de Kyoto revisado, para lo que toma como referencia los anexos específicos del mencionado Convenio en la elaboración de la precitada Decisión sobre Armonización de Regímenes Aduaneros.

De este modo, la Decisión 671 en sus artículos 39°, 40° y 41° aborda los Regímenes Aduaneros de Perfeccionamiento Activo, regulando únicamente los regímenes de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, Reposición de Mercancías en Franquicia Arancelaria y Transformación bajo Control Aduanero. No obstante en su Tercera Disposición Transitoria estipula: *“Los Países Miembros, según corresponda, continuarán regulando de acuerdo con su legislación nacional los regímenes o destinos aduaneros que a continuación se indican:*

Bolivia:

Tiendas Libres de Tributos (Dutty free shops)

Ferias Internacionales y muestras

Material para uso aeronáutico

Restitución de derechos de aduana (Drawback)

Colombia:

Depósito Franco (Tiendas Libres)

Zonas Francas Transitorias (Ferias, exposiciones y eventos internacionales)

Perfeccionamiento activo para bienes de capital
Restitución de derechos de aduana (Drawback)

Ecuador:

Ferias Internacionales

Almacenes Libres (Dutty Free shops)

Restitución de derechos de aduana (Drawback)

Perú:

Almacén Libre o Dutty Free Material para uso aeronáutico

Ingreso y salida de contenedores para el transporte internacional de mercancías

Exposiciones o Ferias Internacionales

Transporte Multimodal Internacional Material de Guerra

Material Especial para la carga, descarga, manipulación y protección de las mercancías en el tráfico internacional acuático o terrestre.

Restitución de derechos de aduana (Drawback)". (Énfasis añadido).

En ese sentido, mediante esta Decisión 671 se reconoce la existencia del régimen de restitución de derechos de aduana en cada uno de los países miembros de la Comunidad Andina, por lo que se permite a cada una de las naciones que continúen regulando en su legislación nacional, dicho procedimiento, conforme a su propia realidad económica y tributaria, lo que consideramos sumamente acertado y concordante con que los regímenes como el Drawback han de responder a las circunstancias particularísimas cada país afronta tanto en su mercado nacional como en el internacional.

Por este motivo, en las siguientes líneas, procederemos a exponer la forma en que se viene regulando el régimen aduanero de restitución de derechos arancelarios en los diferentes países miembros de la Comunidad Andina.

1.1 Normativa Ecuatoriana

En la legislación ecuatoriana, este régimen de devolución condicionada fue creado mediante el Artículo N° 88 de la Ley Orgánica de Aduanas del 2010 y reglamentado mediante la Resolución COMEX N° 013 – 2015 del 20 de Marzo del 2015. Los organismos responsables de tramitar este beneficio son el Servicio Nacional de Aduana y el Comité de Comercio Exterior.

Las mercancías que pueden acogerse a este beneficio son: las sometidas en el país a un proceso de transformación, las incorporadas a la mercancía y los envases o acondicionamientos. Es oportuno mencionar que dicho beneficio comprende, en líneas generales, la tasa de reintegro de 5% del valor FOB exportado.

No obstante, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, el Drawback ecuatoriano ha contemplado tasas de devolución disímiles para el caso del banano, la cual dependerá del país de destino de las exportaciones.

Así se tiene:

- Banano: 2% para las exportaciones a la Unión Europea;
- Banano: 3% para las exportaciones a Rusia;

- Banano: 4% para las exportaciones a China

Del mismo modo, en el caso de algunos productos elaborados de la pesca (atún) se ha considerado una devolución del 3% para todo destino, justamente porque en este caso la transformación es mínima y de ahí que la restitución responda básicamente a los elementos conexos como son los fletes y seguros internacionales a los que deberá hacer frente el productor exportador ecuatoriano.

Como puede verse, la tasa de restitución es mayoritariamente del 5% valor FOB exportado, mientras que las tasas diferenciadas y de menor beneficio se reservan a productos que por sus características particulares como es el caso de mercancías primarias poseen un valor agregado mínimo, justamente por haberse mantenido casi en su totalidad la condición de la materia prima.

En efecto, en el país vecino la tasa de restitución arancelaria protege el comercio y los niveles de exportación mermados por los bajos precios del petróleo y la apreciación del dólar que impacta en las exportaciones no tradicionales, ello con el fin de que esos bienes no pierdan competitividad en los mercados internacionales, así lo publicó la agencia de noticias Andes: *“Queremos disminuir el riesgo que tenemos por una crisis externa y lo que necesitamos es mantenernos en el mercado y mantener ese crecimiento que hemos venido generando con las exportaciones no tradicionales”*, afirmó Vallejo en entrevista en el canal público Ecuador TV.

Según explicó Vallejo, a pesar de que el volumen de las exportaciones ecuatorianas creció un 8% en lo que va del año, el valor de exportaciones permanece casi igual que en el mismo período de 2014 de ahí que se justifique mantener el beneficio y su tasa del 5%.

Prueba de la efectividad de este incentivo es que el país exportó el año pasado unos 25.732,3 millones de dólares, un 3,6% más que el año previo, donde el 51,7% corresponde a exportaciones petroleras y el resto a no petroleras, según refiere el Banco Central del Ecuador.

Por su lado, el ministro de Comercio Exterior, Diego Aulestia, expuso que el gobierno ha activado una serie de medidas responsables, como las salvaguardias y la activación de una medida de fomento a los exportadores, como elementos de una estrategia integral. En esa línea afirma que: *“No se trata únicamente de controlar el volumen de importaciones que realiza el Ecuador; si no también, generar la mayor cantidad de divisas para la economía ecuatoriana”* indicó Aulestia.

El ministro de Comercio Exterior dio a conocer que el Drawback *“es una medida conversada y dialogada con los representantes de los sectores privados y que hace relación a un régimen de devolución ágil y eficiente de los tributos al comercio exterior, que han sido pagados por aquellas actividades exportadoras”*.

La implementación de este sistema simplificado de devolución de impuestos al comercio exterior, está dirigido a los exportadores de productos no tradicionales, quienes recuperarán un 5% del valor FOB de sus exportaciones; adicionalmente, se apoyará a sectores como flores (5%), atún (3%) y banano (2% Unión Europea – 3% Rusia – 4% China), que se han visto afectados por externalidades.

De otro lado, cabe precisar que para acogerse a este beneficio tributario, se deberá presentar la solicitud en un plazo no mayor a 180 días contados a partir de la fecha de la declaración aduanera de exportación, con lo que existe coincidencia en relación al caso peruano.

1.2 Normativa Colombiana

En lo que al país cafetalero respecta se tiene que aplican el Certificado de Reembolso Tributario (CERT), creado mediante la Ley N° 48 en el año 1983, el cual reemplaza a un antiguo mecanismo llamado CAT (Certificado de Abono Tributario). Los organismos encargados de su tramitación son el Ministerio de Comercio Exterior y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Las mercancías que se encuentran beneficiadas con este régimen son todas aquellas que participan del proceso de fabricación de un bien para la exportación. Están restringidas las operaciones que impliquen re-exportación de mercancías, exportación temporal, exportación de muestras y en cantidades no comerciales y las exportaciones de petróleo, derivados de petróleo y el café.

Mediante este régimen aduanero se restituye al exportador la suma pagada por concepto de impuestos indirectos, tasas y contribuciones que intervinieron en el proceso de exportación. Dentro de los impuestos indirectos se encuentran el IVA y el Impuesto a la Industria y Comercio.

El beneficiario tiene hasta un plazo de seis meses desde que se realizan los gastos de importación, para solicitar este beneficio tributario. El certificado tiene vigencia de dos años contados a partir de su fecha de expedición.

El Certificado de Reembolso Tributario – CERT- es un instrumento flexible de apoyo a las exportaciones cuyos niveles fija el Gobierno Nacional de acuerdo con los productos y mercados a los cuales los empresarios colombianos están vendiendo, por lo que se tienen tasas de devolución diferenciadas en función a los productos exportados y a los países de destino de los mismos. Por medio de este mecanismo el Gobierno estimula las ventas internacionales mediante la devolución total o parcial de impuestos indirectos u otros impuestos cancelados por los exportadores, dentro del proceso de producción o comercialización de los productos objeto de comercio internacional.

Podrán beneficiarse con el CERT las personas naturales o jurídicas que produzcan y vendan mercancías al exterior, las personas y sociedades de comercialización internacional que vendan al extranjero mercancías colombianas fabricadas por otras empresas y las personas naturales o jurídicas que provean a otras empresas mercaderías que finalmente serán comercializadas en el exterior.

No podrán acceder al CERT aquellos que: reexporten mercaderías, exporten temporalmente, exporten muestras y/o productos en cantidades no comerciales, o aquellas exportaciones vinculadas al petróleo (incluidos sus derivados) y al café. Los porcentajes del Certificado de Reembolso Tributario se ubican entre el 0 al 4.5%, dependiendo del país al que se dirige la exportación, la fecha en que se embarcó la mercadería y la subpartida arancelaria.

Un ejemplo de esa flexibilidad es que el gobierno colombiano haya decidido otorgar un nivel del Certificado de Reembolso Tributario CERT del 4% para las exportaciones que se embarcaron desde el 1 de febrero de 2008 hasta el 31 de marzo de 2008, ello con la intención de beneficiar a los sectores: textil, confecciones, madera y sus manufacturas, manufactura de hierro, acero, aluminio y zinc. Así como también, las exportaciones de vehículos y material para vías férreas y los barcos y demás artefactos flotantes.

Incluso, ciertos productos cuentan con mayores ventajas dentro del CERT, entre ellos se destacan: el azúcar, el banano, los camarones, el aceite de palma, los atunes, los textiles, las flores, la celulosa y sus derivados, los productos editoriales, los cementos hidráulicos, el compuesto de oro, entre otros.

1.3 Normativa Boliviana

La Ley de Aduanas aprobada mediante Ley N° 1990 por el Honorable Congreso Nacional de Bolivia precisa en su artículo 123° que la devolución del gravamen arancelario, Drawback, es el régimen aduanero que, en casos de exportación de mercancías, permite obtener la restitución total o parcial del gravamen arancelario que haya gravado a la importación de mercancías utilizadas o consumidas en la actividad exportadora. Este régimen se regirá por las normas y los procedimientos establecidos en los Acuerdos Comerciales Internacionales, la legislación aduanera y otras leyes especiales.

Así, mediante Decreto Supremo N° 25465 de fecha 23 de julio de 1999, se establece el Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones que, en el marco de las disposiciones de la Ley N° 1489 de 16 de abril de 1993, Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones y de la Ley N° 1963 de 23 de marzo de 1999, reglamenta la devolución del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Específicos y el Gravamen Arancelario.

El precitado Decreto Supremo N° 25465 estipula que el gravamen arancelario consolidado (GAC) será devuelto por operaciones de exportación, en base a los aranceles pagados por el exportador o por terceros, en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial. Para la devolución del GAC existe un procedimiento automático y otro determinativo.

En el caso del procedimiento automático se restituye al exportador el 4% del Valor FOB de exportación siempre que se trate de productos clasificados en subpartidas arancelarias nuevas o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación menor a un millón de dólares estadounidenses. En caso supere este tope anual de exportación, sólo se le restituye el 2% del valor FOB de exportación.

La presentación de la solicitud devolución impositiva debe realizarse el primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación ante el Sistema de Ventanilla Única de Exportación. A partir de esa fecha los exportadores tienen 180 días para solicitar la devolución del GAC.

Como puede verse la actual tendencia de los países conformantes de la CAN no es a reducir ni mucho menos a desaparecer el beneficio del reintegro arancelario, sino que por el contrario se ha visto la necesidad de fomentar el comercio exterior brindando a las exportaciones este incentivo.

Es de destacar que en lo que a la reglamentación e implementación del Drawback se haya dado entera libertad a cada país miembro lo que se ha traducido en una marcada tendencia a mantener tasas de restitución arancelarias mayores a las que ha procurado el gobierno anterior incluso el actual que solo ha otorgado un incremento temporal para en el 2019 retornar a una tasa de 3% ciertamente mucho menor a la que, en promedio, se maneja en la región por nuestros aliados, y a la vez competidores comerciales.

2. REGLAMENTACIÓN DEL DRAWBACK EN LOS PAISES MIEMBROS DEL MERCOSUR

En lo que al MERCOSUR respecta se tiene que guardando sintonía con lo acordado por la CAN se ha hecho el esfuerzo de unificar las mercancías de la región en una Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) que es un sistema que permite individualizar y clasificar a las mercaderías comerciadas entre los Estados Parte del MERCOSUR y entre estos y el resto del mundo.

Así pues, la NCM está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, el que se plasma en el Arancel Externo Común (AEC) adoptado en el año 1994 mediante la Decisión 22/94 del Consejo Mercado Común (CMC), el que en la actualidad cuenta con un sistema que permite realizar búsquedas en la NCM brindando información de la descripción de cada ítem, del AEC asociado e indicando si el mismo está considerado como bien de capital (BK) o de informática y telecomunicaciones (BIT).

Adicionalmente, téngase presente el Acuerdo de Complementación Económica Nº 18 celebrado entre Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay donde se refiere al Drawback como un incentivo a la exportación por los mencionados países.

Los representantes oficiales de la República Argentina, de la República Federativa del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Uruguay, acreditados por sus respectivos Gobiernos según poderes que fueron otorgados en buena y debida forma, depositados oportunamente en la Secretaría General de la Asociación, consideraron los compromisos del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) que en materia de incentivos a las exportaciones haya sido asumidos por los países signatarios. Así, se vio la conveniencia de admitir algunos de estos incentivos en el comercio intrarregional, hasta tanto queden armonizadas las condiciones tributarias en el MERCOSUR.

De esta forma, los países signatarios podrán conceder a sus exportadores esquemas de "Drawback" o admisión temporaria según la terminología utilizada al efecto hasta el presente en los países signatarios, comprendiendo la suspensión, exención o restitución de los impuestos que inciden sobre las mercaderías destinadas al perfeccionamiento, fabricación, complementación o acondicionamiento de otra a ser exportada.

El régimen de "Drawback" en la *modalidad suspensiva* consistirá en la suspensión del pago de los impuestos exigibles por la importación de mercaderías destinadas al perfeccionamiento, fabricación, complementación o acondicionamiento de otra a ser exportada. El plazo máximo de la suspensión será de dos años, salvo en los casos de importación de mercaderías destinadas a la producción de bienes de capital de largo ciclo de producción, en cuyo caso el plazo será de hasta cinco años.

El régimen de "Drawback" en su *modalidad de exención* consistirá en la exención de los impuestos exigibles por la importación de mercaderías, en cantidad y calidad equivalente a las utilizadas para el perfeccionamiento, fabricación, complementación o acondicionamiento de productos exportados. El régimen de "Drawback" en su *modalidad de restitución* consistirá en la restitución, parcial o total, de los impuestos que hubieran sido pagados para la importación de mercaderías o utilizadas en el perfeccionamiento, complementación o acondicionamiento de otras exportadas.

Ahora bien, en lo concerniente propiamente al tratamiento del Drawback y el MERCOSUR se tiene

que, si bien, haciendo denodados esfuerzos por unificar los tratamientos y reglamentaciones aduaneros de los países miembros, el Consejo del Mercado Común, mediante la Decisión CMC N°27/10, aprobó el Código Aduanero del Mercosur, este cuerpo normativo no se encuentra vigente por encontrarse en proceso de internalización a los ordenamientos jurídicos de los estado parte, como lo indican en la página web oficial del Mercosur²⁹.

En ese sentido, no existiendo un marco unificado para la restitución arancelaria procederemos a reseñar muy brevemente la legislación de cada país miembro, con excepción de la legislación de Venezuela³⁰ que por lo convulsionado de su panorama actual no resulta un referente comparativo en lo que a comercio internacional refiere. A continuación, los alcances más relevantes para nuestro estudio en lo que respecta del Drawback.

2.1 Normativa Argentina

El régimen está legislado en el Código Aduanero³¹, en la Ley de Promoción de Exportaciones N° 23.101 y reglamentado por el Decreto N° 177/85 modificado por el Decreto N° 1.012/91 que establece una nueva exigencia consistente en que sea un mismo sujeto el que importa y finalmente exporta, por lo que no se admite lo que sí en el caso peruano, que el exportador haya adquirido en el mercado nacional los insumos importados que darán lugar al beneficio.

Al igual que ocurre en el Perú existe una delegación expresa³² por la que se le faculta al Poder Ejecutivo³³ para determinar qué mercadería puede acogerse a este régimen; fijar el plazo dentro del cual debe efectuarse la exportación para consumo, el que al igual que en nuestro país se contabilizará desde el libramiento de la mercadería importada para consumo; establecer el plazo y las demás condiciones que deberán cumplir los exportadores para acogerse a este beneficio, así como fijar las bases sobre las cuales se liquidara el importe que correspondiere en concepto de Drawback.

El cálculo del importe a restituir se basa en una "tipificación" que es la pormenorizada enumeración de los insumos y envases importados empleados para cada bien a exportar, con la consiguiente asignación de cantidades y valores arancelarios y tributarios, netos de las mermas recuperables, de ahí que, el Drawback derive de una operación aritmética casi exacta.

Cabe destacar que la tipificación una vez realizada, se convierte en genérica y de utilización por parte de cualquier exportador que venda un producto igual con igual contenido de insumos importados.

En los casos en que la resolución de tipificación reconociese un monto inferior al cobrado, las

²⁹ <http://www.mercosur.int/innovaportal/v/3753/11/innova.front/inicio>

³⁰ El Tratado de Asunción (tratado firmado por los estados fundadores del MERCOSUR: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay) está abierto a la adhesión de otros Estados miembros de Asociación Latinoamericana de Integración. Así, Venezuela se constituyó en el primer estado latinoamericano en adherir al tratado constitutivo, en 2006, y más recientemente Bolivia, en 2015.

³¹ <https://www.aduanaargentina.com/leyes/ca.php>

³² Artículo 821° del Código Aduanero Argentino

³³ El Poder Ejecutivo podrá delegar el ejercicio de las funciones y facultades previstas en el Ministerio de economía.

diferencias quedarán sujetas al régimen general dispuesto por la devolución de estímulos a la exportación percibidos indebidamente.

Las mercaderías sujetas al régimen son las materias primas que se utilicen para elaborar los bienes exportables o sus embalajes; los productos que se incorporen directamente sin transformación al bien exportable y además los envases o embalajes.

2.2 Normativa Brasileña

Con la promulgación de la Ley N° 8.402, de 8 de enero de 1992, se restablecen en Brasil una serie de incentivos tributarios a las exportaciones que, como consecuencia de algunas normas transitorias de la Constitución brasileña de 1988, habían sido suspendidos.

En atención a ello Brasil, se contemplan tres tipos de Drawback, respetando determinados términos y condiciones, en las modalidades de restitución, suspensión o exención de tributos sobre la importación. La exención y la suspensión están a cargo del Banco de Brasil con fiscalización de la Secretaria de la Receita Federal (SRF), mientras que la restitución depende directamente de la Secretaria de la Receita Federal (SRF).

En las tres modalidades, el beneficio será otorgado a mercaderías importadas para su procesamiento en el país y posterior exportación, lo que puede incluir mercaderías, materias primas, productos semi-elaborados o acabados, empleado para la fabricación de otro bien exportado o a exportar; mercaderías destinadas a embalaje, acondicionamiento o presentación de productos exportados o a exportar; piezas, partes y máquinas complementarias de máquinas, vehículos o equipamientos exportados o a exportar; animales destinados a faena y posterior exportación.

La modalidad de restitución corresponde al concepto de "Drawback" vigentes en los otros países, incluido el Perú, se basa en la devolución total o parcial de los tributos incididos sobre la importación de mercaderías exportadas después de cierto beneficio industrial, o empleadas en la fabricación, complementación o acondicionamiento de otro bien exportado.

Para obtener el crédito fiscal, el exportador está obligado a demostrar la relación de insumo importado, por unidad de producto exportado; comprobar el desembarco aduanero de la mercadería importada, con sus respectivos tributos pagados; y presentar el comprobante de las exportaciones referentes a los bienes producidos, por los cuales se solicita el beneficio de la restitución de tributos, todo ello en un plazo no mayor a los noventa días, contados los mismos a partir de la fecha de exportación de la mercadería.

La Legislación Brasileña a diferencia de los demás países latinos el beneficio se efectiviza mediante un crédito fiscal por el importe correspondiente, que es consignado en un Certificado de Crédito Fiscal a la Importación.

El certificado constituye un documento hábil que asegura al beneficiario su utilización o aplicación directa a cualquier importación futura, cualquiera fuese su modalidad existe un límite mínimo para la aplicación de este régimen en cada solicitud, y éste se basa en que el valor del impuesto de importación no sea inferior a diez veces o más, el valor de referencia vigente en el país.

La restitución será otorgada por un monto equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del producto exportado que figura en la Declaración Aduanera de Mercancías – Formato DUA o DS de exportación, con un tope de cincuenta por ciento (50%) de su costo de producción.

2.3 Normativa Paraguaya

El Drawback paraguayo está regulado en el artículo 129° de la Ley N° 1173, los tributos que se devuelven por este régimen son los gravámenes aduaneros y otros tributos a la importación. El organismo que interviene en la autorización del régimen es la Dirección Nacional de Aduanas, no se especifica sobre el organismo que realiza la restitución, ni sobre la forma de acreditación y de pago.

El Poder Ejecutivo determinará las mercaderías cuyos tributos de importación pueden ser devueltos al importador, siempre que su destino final del producto sea el mercado internacional, después de un proceso de industrialización en el país y que los insumos importados hayan sido utilizados en el acondicionamiento o envasado de mercaderías que se exporten. No está previsto el sistema de exención ni de devolución, sólo el Drawback de restitución.

El Código Aduanero del Paraguay, define el concepto del Drawback y delega que será el Poder Ejecutivo el que determinará cuáles serán las mercaderías que podrán beneficiarse con este régimen de promoción.

Según el referido código el régimen de Drawback consiste en la devolución al importador de los tributos abonados en el momento de la importación, siempre que el producto ingresado al país retorne al exterior en alguna de las siguientes formas:

Después de haber sido sometido a un proceso de industrialización en territorio paraguayo; que haya sido utilizado para el acondicionamiento o envasado de bienes que se exporten. El Decreto N° 15.813/86 reglamentario del Código Aduanero, no contempla en su artículo el régimen del Drawback, razón por la cual a la fecha el mismo no es operativo. “En el caso de la Legislación Paraguaya en la actualidad no es operativo dicho beneficio.

Como se verá, los instrumentos de promoción de las exportaciones en el Paraguay son creados por la dinámica de las reformas económicas iniciadas durante la primera fase de la transición democrática, tras la cancelación del régimen autoritario en 1989, y luego por la dinámica de participación del país en el proceso de integración iniciado con la firma del Tratado de Asunción en 1991, en el nuevo escenario de la construcción del Mercosur.

Esos instrumentos de promoción de las exportaciones que aparecen durante la década del noventa son los siguientes: Admisión Temporal, Drawback y Exportación Temporal regímenes aduaneros especiales regulados por el Código Aduanero (Ley N° 1.173 del 5 de diciembre de 1985 reemplazada por la Ley N° 2.422 del 30 de junio de 2004).

La legislación aduanera paraguaya se ocupa del régimen de Drawback, donde su Código Aduanero de 1985 dispone que el Poder Ejecutivo determinará las mercaderías cuyos tributos a la importación podrán ser devueltos al importador siempre que retornen al exterior en los siguientes casos: i) después de haber sido sometidas a un proceso de industrialización en el país; y, ii) que

hayan sido utilizados para el acondicionamiento o envasado de mercaderías que se exporten.

En cambio el Código Aduanero de 2004 se limita a establecer que el Drawback es el tratamiento aduanero que, con motivo de la exportación de las mercaderías, permite obtener la restitución total o parcial del tributo aduanero a la importación pagado por esa mercadería o por los productos contenidos en la misma o consumidos durante su producción. En la Legislación Paraguaya si bien se encuentra legislado en el respectivo Código Aduanero, hasta la fecha no se han dictado las normas reglamentarias que permitan hacerlo operativo.

2.4 Normativa Uruguay

En la Legislación Uruguay el régimen del Drawback data de 1911, cuando mediante la Ley N° 3.816 -del 15 de julio de 1911 - se autoriza al Poder Ejecutivo para acordar el beneficio a aquellas industrias que exporten productos elaborados en el país con materias primas, en todo o en parte, de origen importado.

En Uruguay, la Ley N° 4268 del año 1913, en su artículo 1°, regula la institución jurídica del Drawback. Los tributos que se devuelven son la tasa global arancelaria (TGA), que incluye actualmente los gravámenes a la importación de impuestos aduaneros y recargos cambiarios, además del impuesto al valor agregado cuya tasa es del 2%.

Por medio del reglamento de la mencionada ley se establece que el mismo existe cuando un importador, que ha abonado derechos de importación e impuestos adicionales a la Aduana por el ingreso al país de mercaderías extranjeras, obtiene la devolución de lo pagado por tales conceptos si previamente ha efectuado la reexportación de los bienes, tanto en el estado que se los recibió o después de algún proceso de transformación o elaboración industrial del país.

Los beneficiarios tienen que probar que en la elaboración de los productos exportados han empleado materias primas introducidas del extranjero, sujetas a derechos de Aduana e impuestos adicionales en el momento de la nacionalización de los bienes importados.

Cabe señalarse que con la promulgación del Decreto N° 420/90 en este país existe desde el 11 de septiembre de 1990, un procedimiento alternativo denominado "toma de stock", que consiste básicamente en la posibilidad de exportar anticipadamente a la importación, gozando de idénticos beneficios a los acordados por el régimen de Drawback comentado supra.

La "toma de stock", conforme lo establece el artículo N° 24 del mencionado decreto, puede aplicarse únicamente en aquellos casos donde el producto utilizado en la elaboración de la mercadería a exportar, sea de origen importado. Además, para poder realizar la importación de un bien respecto de la "toma o reposición de stock", la mencionada disposición legal fija como condición que el mismo sea de similares características y nivel de calidad que el utilizado para la elaboración el producto exportado.

3. LA REDUCCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN Y LA POSIBLE ELIMINACIÓN DEL DRAWBACK

3.1 Argumentos a favor de la reducción de la tasa de restitución y la posible eliminación del Drawback

Esta pareciera ser la tendencia del Ejecutivo, quien redujo de 5% a 4% (2015) y posteriormente a 3% (enero a octubre 2016) la tasa de restitución, política que se refuerza al constatar que el alza de 1% que opera mediante el Decreto Supremos 282-2016-EF entre octubre de 2016 y diciembre 2018 es solo una medida temporal para retornar nuevamente el 3% que se anuncia para el año 2019.

Esta política tributaria de reducir paulatinamente, hasta incluso desaparecer, el beneficio se sostiene principalmente en los siguientes argumentos:

El Drawback es un subsidio y como tal se opone a los dispuesto por la Organización Mundial del Comercio lo que hace peligrar nuestro ingreso a los países miembros de la OCDE; desde el punto de vista internacional tenemos que el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias aprobada por la Organización Mundial del Comercio precisa en su artículo 5° que ningún miembro debe causar, mediante el empleo de cualquiera de las subvenciones, efectos desfavorables para los intereses de otros miembros, es decir perjuicio grave a los intereses de otro país miembro.

Reseñando expresamente el literal a) del artículo 6.1° del precitado Acuerdo, se tiene que *se considerará que existe perjuicio grave en el sentido del apartado c) del artículo 5, entre otros, "Cuando el total de subvención ad valorem aplicado a un producto sea superior al 5%"*. Esta es una de las razones fundamentales, por las que el Gobierno Peruano decidió reducir la tasa del Drawback por debajo del 5% para evitar contradecir dicho Acuerdo.

En el caso del Perú, observamos que desde enero de 2009 hasta junio de 2010 la tasa de restitución de derechos se elevó de 5% a 8% para fomentar las exportaciones no tradicionales, y afrontar la crisis financiera en el mercado internacional, originada entre otros factores por la burbuja financiera que experimentó el mercado inmobiliario norteamericano. En este periodo, es fácil demostrar que incumplimos el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, siendo importante mencionar que de Julio a Diciembre de 2010 se redujo la tasa al 6.5%, para luego retornar a la histórica tasa del 5% a partir de Enero de 2011.

Estas variaciones o incrementos en la tasa de restitución de derechos, ponen en cuestionamiento la validez de dicho beneficio tributario y lo convierte en una subvención prohibida por la Organización Mundial del Comercio (OMC). En esa misma línea se pronunció el ex Ministro de Económica Alonso Segura³⁴ quien afirmara que el Drawback representa una suerte de subsidio ciego, pues no existe proporción ni identidad entre los aranceles pagados y el importe efectivamente devuelto.

El Drawback no aporta a la buena imagen del Perú en el mercado internacional; es sabido que la forma en cómo se otorga y fiscaliza la restitución arancelaria en el país genera cuestionamientos a nivel internacional, como muestra de ello se tienen las preguntas formuladas al Perú por algunos países miembros de la Organización Mundial de Comercio dentro del Acta del Examen de las Políticas Comerciales³⁵.

³⁴ En: Diario el Comercio. Publicación del 18 de noviembre de 2014.

³⁵ Acta de reunión de fecha 13 al 15 de Noviembre de 2013. Corresponde al Documento oficial de la OMC codificado como WT/TPR/M/289/Add.1 de 05 de Febrero de 2014. (Páginas 17 y 18).

Así, hay a quienes les resulta preocupante la interrogante planteada por el Gobierno Colombiano, en los siguientes términos: *“¿Cómo se controla la asignación del Drawback de modo que no se hagan devoluciones mayores a las que realmente corresponden? Por los efectos que están teniendo las exportaciones peruanas en Colombia, especialmente en los sectores de papeles y plásticos ¿Será este incentivo un subsidio a las exportaciones?”*

El referido cuestionamiento, sin dudas denota, que existe preocupación y desconfianza del gobierno colombiano respecto a la naturaleza jurídica de la restitución de derechos en el Perú, interrogantes que también fueron formuladas en ese mismo documento por los representantes de Suiza, Singapur y El Salvador.

El importe restituido por el Drawback supera largamente lo desembolsado por aranceles, en efecto, tratándose de un sistema de restitución simplificado de derechos arancelarios, el monto que el Estado Peruano restituye al exportador es eventualmente superior al monto de los derechos arancelarios pagados al realizar la importación de los insumos y materias primas. Por esa razón, se sostiene que se trata de un “subsidio ciego”, debido a que se otorga sin medir otros factores, tales como por ejemplo el tamaño de la empresa exportadora beneficiaria o la medición de su competitividad.

Así, Marcela Saavedra, en su artículo denominado: *“Alza del Drawback incidirá en competitividad de exportadores”*³⁶ refiere que, Carlos Paredes, profesor de la Escuela de Posgrado de la Universidad del Pacífico, considera que *“no es oportuno incrementar la tasa del Drawback, más aun si antes no se reformula la manera en la que se calcula, ya que no es proporcional al abono por aranceles hecho por el exportador”*.

Un gran número de economistas y especialistas en la materia refieren concensuadamente que, de un tiempo a esta parte, dado que se han incrementado las mercancías que ya no tienen que pagar aranceles y que incluso el importe de los mismos se ha reducido considerablemente, el monto restituido a los exportadores en virtud de estos impuestos excede largamente lo que muchos pagan en aranceles, razón por la que suscriben la reducción e incluso eliminación del Drawback.

Al respecto, Enzo Defilippi en su artículo titulado *“La charada del Drawback”*³⁷ refiere: *“El problema es que el monto que el Estado Peruano reembolsa a los exportadores no tiene nada que ver con los aranceles realmente pagados. Lo que se ‘devuelve’ es un porcentaje del valor de lo exportado, que es varias veces mayor que lo pagado en aranceles. Es la charada del Drawback. Es un subsidio, todos saben que es un subsidio, pero nadie lo llama subsidio”*.

Lo expuesto permite sostener que más que restituir los aranceles pagados se trata de un subsidio a la exportación que pagamos todos los peruanos, situación en la que soportamos una “tasa ciega” que restituye un porcentaje del valor exportado, independientemente de cuánto se haya pagado por aranceles en la importación de insumos y de la importancia y necesidad de estos en el proceso productivo.

El Drawback no ha demostrado ser beneficioso para el país ni mucho menos se ha acreditado

³⁶ En: Diario El Comercio versión digital, 06 de septiembre de 2016.

³⁷ En: Diario El Comercio versión digital, 19 de octubre de 2016.

que tenga repercusión en el incremento de las exportaciones, en efecto, se cuestiona la vigencia del Drawback argumentando que desde el año 1995 hasta la actualidad, no existe una evidencia palpable de que el régimen tenga impacto directo en el crecimiento de los volúmenes exportados, a diferencia del tipo de cambio, la demanda mundial y las ganancias de productividad que han sido materia de estudio por diversos especialistas.

Por el contrario, los detractores del Drawback refieren que sí habría evidencia de que con el aumento de la tasa del Drawback de 3% a 4%, como lo dispone el Decreto Supremo N° 282-2016-EF, *se calcula que serán ochocientos millones de soles los que se transferirán anualmente a los empresarios, sin hacer distingo entre los empresarios que necesitan la ayuda y quiénes no*³⁸.

En esa línea, el ex viceministro de Economía Enzo Defilippi, sostuvo que su aplicación es un contrasentido, ya que no existe evidencia de que por sí solo esto eleve el volumen exportable. *“En vez de restituir la tasa a 4%, debería invertirse en mayores programas de apoyo a las pymes”,* señaló. Agrega que *“Las exportaciones dependen de otros factores. No hay evidencia de que se exporte más por elevar el Drawback”,* aseguró Enzo Defilippi, ex viceministro de Economía del gobierno anterior, el que inició un proceso de reducción de este beneficio.

En efecto, **Defilippi, en su artículo titulado “La charada del Drawback”** enfatiza que: *“Otra cosa que todos pretenden ignorar es que no funciona. En efecto, a pesar de que el mecanismo del Drawback se viene implementando desde 1995, no existe evidencia de que tenga impacto alguno en los volúmenes exportados (a diferencia del tipo de cambio, la demanda mundial y las ganancias de productividad, que diversos estudios señalan como determinantes). Con el aumento, serán S/800 millones los que se transferirán anualmente de nuestros bolsillos a los de unos cuantos empresarios con la excusa de promover algo que todos sabemos que no promueve”*.

El Drawback no ha servido para los fines que fue creado, es decir, para generar competitividad en el sector exportador, siendo preocupante, comprobar que algunas empresas exportadoras destinen los montos obtenidos por la restitución, para cubrir el pago de gastos corrientes, con lo cual, se estaría premiando la ineficiencia en el manejo gerencial de los negocios de exportación.

En concordancia con este argumento, Carlos Posada, de la Cámara de Comercio de Lima (CCL), y Jessica Luna, de Comex³⁹, afirman que el incremento de la tasa del “Drawback” no es el camino para recuperar la competitividad. Ambos coinciden en que la burocracia impuesta ha afectado considerablemente a los exportadores y afirman que es necesario fortalecer instituciones claves para el comercio internacional como DIGESA y DIGEMID, entre otras⁴⁰.

Con arreglo a lo expuesto, la Editorial del Diario El comercio del 09 de septiembre de 2016 refiere: *“El tema de fondo es que el Drawback distorsiona el comportamiento y las decisiones de una economía sana. ¿Si el producto exportado es suficientemente competitivo en el exterior, para qué subsidiarlo con dinero de los contribuyentes? Y si no es suficientemente competitivo, ¿no podrían*

³⁸ Opinión de Enzo Defilippi (Profesor de la Universidad del Pacífico) publicada en el Diario El Comercio el 19 de Octubre de 2016 bajo el título “La Charada del Drawback”.

³⁹ COMEX es un gremio privado que agrupa a las principales empresas vinculadas al Comercio Exterior en el Perú. Extraído de: http://www.comexperu.org.pe/quienes_somos.aspx

⁴⁰ Cruz Fiestas, Darwin. “Política económica del país no da incentivos sectoriales”. En: Diario El Comercio versión digital, 13 de enero de 2016.

esos recursos invertidos por los empresarios destinarse a producir algo que sí lo sea? La economía sana, como el músculo, necesita enfrentar resistencia –sin ayudas ilegítimas– para fortalecerse y prosperar en el largo plazo. Y los contribuyentes estamos cansados de comprar las muletas.”

Finalmente, Juan Mendoza, sostiene que *“Es un mecanismo que no es sostenible en el tiempo. No se puede ser eficiente a través de subsidios permanentes”*⁴¹. Lo cual definitivamente, nos conduce a pensar que existe cierto consenso en las opiniones en contra del Drawback, respecto a que se trata de un subsidio ciego dirigido a los exportadores, incumpliendo los compromisos que el Perú tiene pactados en el seno de la OMC, por lo que no faltan los que aplauden que mediante el Decreto Supremo N° 314-2014-EF se aprobará la disminución progresiva de la tasa del *Drawback* en 4% a partir del 1 de enero de 2015, y 3% a partir del 01 de enero de 2016.

A los argumentos expuestos se contraponen los del sector exportador, pues serán ellos los más afectados con esta política tributaria, a ellos se suma la razonable preocupación respecto a una probable eliminación de este beneficio tributario. Sin embargo, ellos no son los únicos adversos a esta perniciosa medida de política fiscal, lo que veremos a continuación.

3.2 Argumentos en contra de la reducción de la tasa de restitución y la posible eliminación del Drawback

En contraposición a los argumentos reseñados, estimamos pertinente que se siga aplicando la restitución arancelaria, claro está, sin desconocer los acuerdos internacionales que el Perú se encuentra obligado a honrar. Consideramos que la reducción de la tasa de restitución, así como su incremento temporal se aprueban dentro de una adversa coyuntura económica en la que se hace frente a una notoria desaceleración económica y a un resultado deficitario en la Balanza Comercial.

El Drawback es un beneficio tributario que incrementando las exportaciones genera crecimiento económico por lo que no debería eliminarse sino reorientarse y afinarse de manera que no se le elimine ni reduzca para que los sectores productivos que estratégicamente necesiten de este beneficio tributario lo puedan aprovechar y maximizar, con lo que deseamos se recupere el incremento de las exportaciones y nuestro sólido encumbramiento en la región. En ese sentido, nos permitimos exponer las razones principales por las que no debería reducirse más la tasa de restitución ni mucho menos eliminarse el *Drawback*.

El Drawback es un beneficio tributario sujeto al escrupuloso cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y conservación, como se ha expuesto para beneficiarse de la restitución el exportador ha de acreditar fehacientemente el cumplimiento de todos los requisitos formales y sustanciales exigidos por la normativa peruana.

Así, el Oficio N° 12-2008-SUNAT/2B4000, sustenta que para la Administración Tributaria el cobro o devolución del importe restituido por acogimiento indebido al Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios tiene naturaleza tributaria; siendo, por lo tanto, aplicables las reglas del Código Tributario para efectos de los procedimientos contencioso, no contencioso

⁴¹ En: Diario El Comercio publicado el 15 de octubre de 2016 en Página 20 de la Sección Economía.

y de cobranza coactiva.

En efecto, el Drawback está sujeto a minucioso controles aduaneros que garantizan el correcto acogimiento de los exportadores, antes, durante y después de otorgada la devolución, tal es la preocupación en que no se haga un uso indebido y abusivo de este beneficio que con el Decreto Supremo N° 135-2005-EF se reglamentaron los indicadores de riesgo que facultan a la Administración Aduanera para suspender la atención de las solicitudes de restitución dando tiempo necesario para realizar una fiscalización especial al exportador.

En ese sentido como afirma el Dr. Javier Oyarse⁴²: *“No es cierto que el Drawback constituya un beneficio de fácil acceso o click here como algunos lo pretenden caricaturizar, mencionando que se trataría de un cajero automático del cual se obtiene dinero fácil del Estado”*. El referido autor sostiene que los exportadores que se acogen a este beneficio saben que se necesita el estricto cumplimiento de formalidades aduaneras para transmitir la solicitud electrónica de restitución de derechos.

De otra parte, repárese en que SUNAT dispone de cuatro años después de otorgada la restitución para que en ejercicio de sus facultades despliegue todas las acciones necesarias para verificar su correcto acogimiento, lo que se condice con la preferencia por los controles posteriores que rigen al nuevo Drawback Web.

Finalmente, no olvidemos que los exportadores que obtengan una restitución indebida serán sancionados con una multa ascendente incluso hasta al doble de lo indebidamente restituido, sumado a las sanciones penales que correspondieran, prueba de ello las muchísimas Resoluciones tanto del Tribunal Fiscal como del Poder Judicial en las que existe una postura unánime que desarrollaremos al detalle en el siguiente y último capítulo.

El Drawback no es un subsidio prohibido. Extendidamente en la doctrina se entiende por tal a la “prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada”. Es decir, se trata en principio de una decisión estatal con fines asistenciales, mientras que en el caso del Drawback su otorgamiento está sujeto a la cabal satisfacción de formalidades aduaneras vinculadas al pago de tributos.

Tampoco se trata de un beneficio temporal, basta con remitirnos al Decreto Supremo N° 104-95-EF que originariamente reglamentó al del Drawback para constatar que no se le concede carácter temporal, de ahí que resulte errado calificarlo de subsidio.

De otro lado, para convertirse en subsidio prohibido, la Organización Mundial del Comercio (OMC) establece que la contribución financiera de un Gobierno debe superar el 5% del valor del producto con lo que perjudicaría a los otros países integrantes. No obstante, en el caso del Perú, desde 1995, se concede el Drawback sin superar dicho porcentaje como se evidencia con los dos últimos Decretos Supremos que han reglamentado la tasa de restitución.

Sin perjuicio de ello, los años en que operó una tasa mayor (6,5% y 8%) respondieron a coyunturas internacionales especialísimas y totalmente excepcionales en las que si bien se sobrepasó el

⁴²Oyarse, Javier. 2015. ¿Debería eliminarse el Drawback?

Extraído de: <http://www.parthenon.pe/columnistas/javier-oyarse-cruz/deberia-eliminarse-el-Drawback/>

porcentaje tope de 5% se justificó la implementación de una medida de esta naturaleza ante la crisis internacional que se enfrentó en esos ejercicios.

El Drawback contribuye a equiparar las condiciones adversas que tienen que enfrentar los exportadores peruanos, como es sabido no gozamos de una posición de dominio en el mercado internacional, ni hemos logrado posicionarnos satisfactoriamente en muchos de los mercados a los que hemos pretendido ingresar entre otras razones porque hacemos frente a sobre costos que nos restan competitividad.

En atención a este argumento podemos citar a José Verona, quien aseguró que *el costo de transporte en exportaciones del Perú en comparación con otros mercados es 6 o 10 veces más alto, principalmente por la falta de infraestructura*, por lo que los incentivos del Drawback contribuyen a corregir esto. Además dijo que, *el costo laboral de Perú es 10 veces mayor al de Singapur, el Drawback es un beneficio que incentiva al exportador y corrige en algo sus sobre costo al momento de competir con otros mercados o países*, anotó⁴³.

Por su parte, en atención al incremento de 1% en la tasa de restitución establecido por el Decreto Supremo N° 282-2016-EF, Óscar Vásquez⁴⁴, sostiene que *en un contexto en el que las exportaciones peruanas no tradicionales aún no se recuperan, permitir una tasa mayor de Drawback es el salvavidas que ayudará a reflotar la actividad exportadora en el corto plazo. (...) Es una medida que puede ayudar a la mejora de la competitividad a través del precio y podría ser el empuje necesario para retomar el ritmo de crecimiento del 2012. Ello, si además se considera facilitar su acceso a las pymes, que en la práctica no pueden gozar de este beneficio*.

El Drawback genera competitividad. El Perú cayó cuatro posiciones en la lista Global de Competitividad 2014-2015 y se ubicó en el puesto 65 del Ranking elaborado por el Foro Económico Mundial (WEF, por sus siglas en inglés), el cual evalúa el desempeño de 143 economías.

Dentro de las razones que explican esta caída destacan la ineficiencia burocrática de gobierno, la corrupción y las restrictivas regulaciones laborales, perdemos competitividad si le sumamos la caída del volumen de las exportaciones con el consiguiente déficit en la Balanza Comercial, por lo que resulta necesario adoptar otro tipo de medidas como el Drawback para fomentar las exportaciones y generar mayor competitividad.

En el mismo sentido y en referencia al incremento de la tasa de restitución, Mario Mongilardi, presidente de la Cámara de Comercio de Lima (CCL), sostiene que la restitución de la tasa de Drawback será oxígeno para las firmas de sectores de mano de obra intensiva, como el textil y el de confecciones.

Ciertamente la noticia fue recibida con sorpresa por los empresarios del sector, pues esperaban su puesta en marcha en enero del 2017 y no para octubre de 2016. “Es una buena señal del gobierno”, afirmó Mongilardi. Sin embargo, el líder gremial recalcó que la notoria falta de competitividad que aqueja al sector no se resolverá solo con elevar la tasa del Drawback.

⁴³ En: Diario Gestión versión digital, 21 de octubre de 2016. “Como entender los cambios en el Drawback”.

⁴⁴ Saavedra P., Marcela. “¿Alza del Drawback incidirá en competitividad de exportadores?”. En: Diario El Comercio versión digital, 06 de septiembre de 2016.

En efecto ha ocurrido ello, tan así que el Centro de Desarrollo Industrial (CDI) de la Sociedad Nacional de Industrias⁴⁵ destaca que la WEF en su informe global de competitividad 2016-2017⁴⁶ destaca que nuestro país se ubica en el puesto 67, con lo que sube 2 posiciones respecto al Informe anterior (2015-2016). Así, en este nuevo escenario de Drawback con tasa de restitución del 4% tenemos la tercera posición a nivel países de Sudamérica detrás de Chile y Colombia y continuamos en la sexta posición entre los países de Latinoamérica y el Caribe.

Es destacar que este ranking se elabora ponderando una serie de factores (pilares), para ser exactos doce. Así, se tiene que presentamos avances en 6 de los 12, entre los que se destaca: Instituciones (del puesto 116 al 106), Salud y Educación Básica (del puesto 100 al 98), Educación Superior y Capacitación (del puesto 82 al 80), Eficiencia del Mercado laboral (del puesto 64 a 61), Sofisticación de mercados financieros (del puesto 30 al 26), Preparación Tecnológica (del puesto 92 al 88), Sofisticación empresarial (del puesto 81 al 78).

Sin embargo, existen 2 pilares en los que hay retrocesos uno de ellos es Innovación (descenso del puesto 116 al 119) y Eficiencia del mercado de bienes (descenso del puesto 60 al 65), como puede verse todavía hay mucho que hacer en lo que refiere a estos aspectos y sin duda otros más. No obstante, confiamos en que generando incentivos a las exportaciones se logrará incentivar las mismas y con ello ganar y mantener nuevos mercados que aporten a la eficiencia del mercado de bienes.

El Drawback lejos de ser un gasto es una inversión y como tal, pese al sacrificio fiscal que representa genera recaudación tributaria. Contrariamente a lo que pudiera pensarse, y pese a que hay quienes sostienen abiertamente que el Estado estaría despilfarrando el dinero recaudado de los contribuyentes (200 millones de soles al año por cada 1% de devolución) al destinarlo para el pago del Drawback, no se debe obviar que la restitución de derechos concedida a los exportadores revierte en el mercado local.

Por citar uno de los rubros más representativos nos remitimos a resultados de las exportaciones pesqueras, las que incluyen los rubros de pescado fresco, congelado, en conservas, así como harina y aceite de pescado, las que conforme informa la Cámara Nacional de Pesquería⁴⁷ en lo que respecta al primer cuatrimestre de 2015 en comparación con el 2016 se registra un decrecimiento interanual del 15,4 por ciento acumulado al mes de abril.

Así, se registra que en valores nominales, la caída de las ventas al exterior sería equivalente a US\$73,4 millones, en el referido informe, se precisa que el principal rubro que es el de preparaciones y conservas de atún, la caída interanual fue del 10,4 por ciento en valores. Esto nos indica que cuando se tuvo un Drawback de 3% coincidentemente se registraron resultados adversos, por las condiciones del mercado externo, así como por el incremento interno de costos de producción, siendo previsible reducciones en el margen de utilidad.

Es en este escenario que el sector pesquero y en general el exportador esperan que el Drawback financiado con las salvaguardias, repercuta favorablemente en sus resultados, lo que se traduzca en mayor utilidad sobre la que imponer carga tributaria en favor del Estado.

⁴⁵ <http://www.cdi.org.pe/InformeGlobaldeCompetitividad/index.html>

⁴⁶ http://www.cdi.org.pe/pdf/IGC/2016-2017/the_global_competitiveness_report_2016-2017.pdf

⁴⁷ <http://camaradepesqueria.com/recaudacion-salvaguardias-Drawback-exportadores/>

En esa línea, el Dr. Oyarse⁴⁸ afirma que con el Drawback se genera el efecto inmediato en el incremento de los ingresos para el fisco, ya sea que se decida destinar dicho beneficio para la reinversión en la empresa exportadora o simplemente se traduzca en el pago de dividendos o utilidades para los accionistas o trabajadores de la empresa beneficiaria.

El Drawback es aplicado unánimemente en Latinoamérica⁴⁹, nuestros socios comerciales de la CAN y los países vecinos conformantes del Mercosur, lo implementaron para fomentar sus exportaciones y fortalecerse en el mercado internacional. Eliminarlo o reducirlo al punto de hacerlo insignificante e imperceptible para los exportadores nos pondría en una situación de clara desventaja más aun cuando nuestros principales aliados y competidores comerciales, sobre todo en lo que a bienes primarios refiere, lo han sabido utilizar para mejorar su competitividad.

Nótese que de eliminarse el Drawback, además de ir de espaldas a la realidad imperante en la región, estaríamos en una situación de franca desventaja que lo único que lograría es desmejorar nuestro posicionamiento en el mercado internacional.

El Drawback ensancha la base tributaria al promover la formalización de los contribuyentes, esto en razón a que el acceso al beneficio exige contar con RUC y cumplir con las formalidades aduaneras previstas en el Decreto Supremo N° 104-95-EF, sus normas modificatorias y el Procedimiento INTA-PG.07.

Asimismo, las empresas que estén ligadas al proceso productivo del bien que se va exportar, ya sea en calidad de proveedores del insumo importado o aquellas que brindan el servicio de producción por encargo, también deben contar con RUC y cumplir con todas las formalidades legales para su constitución y funcionamiento. Recordemos que muchos de los bienes exportados provienen de mercados altamente informales como es el caso del de productos hidrobiológicos en el que el exportador que desee obtener el beneficio actuará como una suerte de formalizador en pro de la acreditación de sus adquisiciones en el mercado nacional.

El Drawback promueve las exportaciones, en los últimos años, en especial en el año 2012, debido básicamente al incremento de la demanda internacional y a la consecuente alta cotización de los minerales el Perú registró el crecimiento sostenido de sus exportaciones.

En efecto, si bien no podemos afirmar que el Drawback sea el único elemento que define el avance o retroceso del volumen de las exportaciones sí podemos afirmar que es un elemento preponderante en el incremento de las mismas, pues el exportador utiliza dicho beneficio para diversificar su oferta exportable y fijar precios de venta competitivos en el mercado internacional.

⁴⁸ En: [www. Parthenon.pe-javier -oyarse-cruz](http://www.Parthenon.pe-javier-oyarse-cruz). ¿Debería eliminarse el Drawback?

⁴⁹ El detalle de su reglamentación en los países miembros de la CAN y el MERCOSUR se encuentra al inicio de este capítulo.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA VINCULADA A LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS Y LA POSIBLE ELIMINACIÓN DEL BENEFICIO TRIBUTARIO PARA LOS EXPORTADORES

Habiendo desarrollado en el primer capítulo de la presente investigación la reglamentación y características más saltantes del Drawback, lo que fue complementado en el segundo capítulo con un análisis de la regulación del beneficio en los países de Latinoamérica con los que se tiene acuerdos multilaterales (CAN y el MERCOSUR), abordaremos lo referido al impacto que tiene disminuir, incluso pretender desaparecer, el beneficio tributario que significa para los productores exportadores nacionales el Drawback.

Así pues, en el presente capítulo se analizarán los principales efectos que produce la constante variación de la tasa de devolución de manera que queden en evidencia los negativos resultados de la política fiscal adoptada por el Poder Ejecutivo en los últimos años, la que ha tenido una incidencia directa, principalmente, en el 2015 y gran parte de 2016. Ello con el propósito de respaldar la hipótesis planteada; esto es, que tomando como referencia el periodo 2013-2016 se hace palpable que la progresiva reducción de la tasa del Drawback que ha operado en el Perú carece de fundamentos jurídicos y tributarios que la sostenga.

Del mismo modo, se tendrá un acercamiento a los pronunciamientos jurisprudenciales del Poder Judicial y de la Administración (SUNAT y Tribunal Fiscal) referidos al beneficio, de manera que tengamos conocimiento de las controversias que suscita el acogimiento al beneficio y la forma de resolver de los referido órganos, con lo que quedará en evidencia que el Drawback lejos de ser un beneficio otorgado irresponsablemente ante la sola presentación de la solicitud de restitución como erradamente se ha sostenido para justificar la reducción de la tasa de restitución, supone siempre controles aduaneros exhaustivos y en muchos casos fiscalizaciones posteriores sumamente minuciosas, todo esto en el marco de la Ley y las facultades conferidas a la SUNAT.

En ese sentido, abordaremos los efectos de la disminución del beneficio en contraposición a los elementos que nos restan competitividad como es el casos de los elevados costos del transporte terrestre; prácticas monopólicas, desleales y no competitivas en el servicio a carga; los elevados costos financieros que representan los seguros de operaciones, sobre todo en lo que refiere al post embarque; el cada vez más difícil e inseguro acceso a los puertos, entre otros que delatan las carencias asociadas a la deficiente infraestructura a la que los productores exportadores deben hacer frente.

Así pues, con este capítulo final pretendemos demostrar que no existen fundamentos jurídicos ni tributarios que sostengan la progresiva disminución de la tasa del beneficio, ni mucho menos su desaparición, toda vez que en el contexto actual del comercio internacional este beneficio se hace necesario e indispensable dada la poca competitividad del productor exportador nacional, lo que se evidencia en las cada vez más contraídas exportaciones.

1. FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS DE LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS

Al respecto, tener presente que para que pueda operar una variación de la tasa de restitución

arancelaria actualmente se recurre a la emisión de un Decreto Supremo de autoría del Ministerio de Economía y Finanzas, el mismo que es suscrito únicamente por el titular del referido Ministerio, ello pese a que se ven involucradas previamente las opiniones técnicas del Ministerio de la Producción y del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

Así, se ha venido impulsando la disminución de la tasa de devolución para los años 2015 y 2016, tendencia que se mantendrá, pues aun cuando mediante el Decreto Supremo 282-2016-EF, emitido el 14 de octubre de 2016, se haya incrementado el beneficio de 3% a 4% tal política tributaria solo estará vigente por poco más de dos años, hasta el 31 de diciembre de 2018, lo que delata que la intención del Ejecutivo sería no mantener el beneficio ni mucho mejorarlo, sino reducirlo a su mínima expresión.

De otro lado, nos llama poderosamente la atención que para dejar de lado lo normado en el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 314-2014-EF, publicado el 18 noviembre 2014, en el Decreto Supremo 282-2016-EF se exponga como escueta razón que en función al *contexto internacional* la tasa del beneficio retornará al 4%.

Mientras que cuando se optó por reducir el beneficio en los considerandos del Decreto Supremo N° 314-2014-EF, se expuso que dicha modificación así como la reducción de aranceles de más de 180 subpartidas nacionales era *consistente con los compromisos adquiridos por el Perú en el marco de la Organización Mundial del Comercio (OMC)*, como si de cierta manera el Perú se hubiera comprometido a reducir el beneficio pese que todos los países de la región, socios comerciales nuestros, se dirigen en la senda de mantener el beneficio.

En ese sentido, bien podríamos preguntarnos si el referido *contexto internacional* ampara el incremento de la tasa de 3% a 4% aun a riesgo de apartarse de los compromisos con la OMC que, en su momento, justificaron la considerable merma del porcentaje de restitución arancelaria (de 5% a 3% del Valor FOB de exportación).

Del mismo modo, resaltar que paradójicamente y en función a esa misma única razón, el *contexto internacional*, se anticipa que para el año 2019 la tasa de restitución retornaría al 3%. Este anuncio si bien puede de alguna manera le permite a los beneficiarios del régimen tomar las medidas del caso y anticipar sus efectos, salvaguardándose la seguridad jurídica de los usuarios aduaneros en lo que a la tasa refiere, nos deja la sensación de que parecería prematuro que ya en el 2016 se pueda anticipar que el referido contexto internacional será más auspicioso de manera tal que se pueda reducir la tasa de devolución sin perjudicar a los productores exportadores.

De otro lado, preocupa que solo se haga referencia al contexto internacional cuando en realidad siendo el Drawback un beneficio tributario responde también en gran medida a la realidad nacional y a las condiciones que circundan a las exportaciones no tradicionales, por lo que a fin de comprender el derrotero que está planteado el Ejecutivo, hemos de asumir que el actual gobierno da por sentado que hará frente exitosamente a las deficiencias internas que restan competitividad a sus productores exportadores y que el panorama internacional será cuando menos prometedor.

De este modo, otorgándole un voto de confianza al flamante gobierno, debemos entender que si bien no es posible predecir con exactitud cuáles son las condiciones que presentará el contexto internacional en el 2019, hemos de asumir que en los próximos cuatro años llevarán a cabo todos

los esfuerzos necesarios para que la realidad nacional no sea un factor en contra de la competitividad de nuestros productores exportadores, más aun, cuando en el propio Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018 Revisado⁵⁰ se reconoce que estamos frente a un contexto de menor demanda externa por parte de América Latina y EE.UU. que son socios comerciales que representan el 65% de la demanda de los productos no tradicionales peruanos de mayor valor agregado.

A lo que se suma que, en el primer semestre de 2015, las exportaciones no tradicionales se contrajeron -7,5%⁵¹, donde los envíos de productos textiles y prendas de vestir se contrajeron hasta en un -27,2%. , fenómeno que además se replicó en el caso de países vecinos como Colombia (-5,2% textiles, -8,9% agropecuarios y -0,2% químicos), Chile (-14,7% alimentos, -12,3% celulosa y papel y -11,7% químicos) y Brasil (-7,8% químicos)⁵².

Frente al contexto descrito, consideramos que sí se podría lograr presencia internacional de calidad pese a que se reduzca la tasa del beneficio siempre que el Estado peruano tome las medidas del caso para reducir los elementos que restan competitividad a los productores exportadores nacionales puesto que la competitividad que se ha perdido en el mercado internacional no se recuperará únicamente mejorando la tasa de devolución, ni mucho menos reduciéndola como se ha anunciado para el 2019.

En esa línea, confiamos en que se concretarán las proyecciones publicadas en el Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019 Revisado⁵³ cuando al referirse a las exportaciones no tradicionales, que son las que se pueden acoger al Drawback, se afirma que contrariamente a lo que ocurrirá durante el 2016 y 2017 en que se las exportaciones no tradicionales se reducirán en - 0.2% a causa de la recesión de América Latina, durante el 2018 y 2019 se espera una gradual recuperación de la demanda (de 6% aproximadamente) principalmente de los productos textiles, agropecuarios y químicos de E.E.U.U. y de América Latina.

No obstante, reiteramos que urge una agenda nacional que contemple otros elementos que hagan que valga la pena sacrificar la recaudación fiscal, manteniendo la restitución arancelaria, en pro de incrementar los contraídos envíos al exterior sobre todo del sector textil y manufacturero, puesto que resultaría ingenuo creer que el solo incremento de la demanda externa nos devolverá la competitividad perdida.

En ese sentido, es indispensable que no solo se hagan esfuerzos por mejorar la cuantía de la devolución sino que este esfuerzo se sincronice con medidas tendientes a generar competitividad a través de mejores condiciones en el transporte de las mercancías a exportar, los servicios portuarios, la infraestructura logística, los procedimientos internos de las mismas Aduanas, la operatividad no solo de la solicitudes de devolución como acertadamente se ha hecho con el

⁵⁰ Página 3 del Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018, se expone que se revisa a la baja la proyección de crecimiento real de las exportaciones no tradicionales (de 4,5% a -2,5%). Fuente: <http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Programa-Economico/mmm-2016-2018-agosto.pdf>

⁵¹ Página 3 del Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018.

⁵² Información proporcionada por los Banco Centrales de Colombia, Chile y del TradeMap para Brasil. Para la elaboración del Marco Macroeconómico Multianual 2016-2018.

⁵³ Página 42. https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2017_2019_Revisado.pdf

procedimiento de Drawback Web, sino también de las exportaciones como tales.

En efecto, la Cámara de Comercio de Lima⁵⁴ es enfática en reconocer que no se remontarán los retraídos índices de exportaciones si no se invierte en eliminar todas las barreras que impiden que seamos competitivos, por lo que no dudan en afirmar que aumentar el Drawback aisladamente de otras medidas correctivas no será más que una especie de paliativo frente a la pérdida de mercados internacionales y de competitividad de nuestros productores exportadores, toda vez que, por citar un ejemplo, actualmente los costos de los documentos en Perú para exportar son cuatro veces los de Chile.

En esa misma línea se encuentra lo expuesto por Juan Varillas Velásquez, presidente del gremio de exportadores ADEX, quien al diario El Comercio⁵⁵ declaró: *“Es positivo que el gobierno piense que el futuro del Drawback vaya de la mano con la mejora de la competitividad (...) hay una alta cuota de responsabilidad del gobierno que redundará en una pérdida de competitividad la cual, a su vez, explica gran parte de la caída de las exportaciones no tradicionales”*.

Ahora bien, naturalmente, no se trata solo de que el Estado haga los esfuerzos necesarios para devolverle competitividad al productor exportador, sino que también es tarea de éste realizar todas las reformas internas que estén a su alcance para lograr una sustancial mejoría en su productividad y estructura de costos, de no procederse así será en vano brindarle mejores condiciones de competitividad internacional, con lo que los usuarios aduaneros que no procuren activamente incrementar su productividad serán expulsados del mercado por su propia incompetencia.

De otro lado, debe tenerse en cuenta cuán pernicioso resulta variar las tasas con relativa frecuencia como se ha venido haciendo en el Perú en los últimos tres años, más aun si se tiene en consideración que un incremento de 1 punto en el beneficio no trae consigo un efecto inmediato sobre el volumen de las exportaciones, toda vez que la nueva y más auspiciosa tasa recién dará sus resultados en el mejor de los casos a inicios del ejercicio 2017 cuando los productores exportadores cuenten en su escala de costos y proyecciones financieras con este nuevo porcentaje de devolución para los nuevos contratos de compra venta internacional que habrán de suscribir.

En esa misma línea se pronunció, Mario Mongilardi, presidente de la Cámara de Comercio de Lima⁵⁶, el líder del gremio empresarial reconoció que este aumento, que impactará en la recaudación fiscal, tendrá un efecto pequeño en el aumento del volumen de envíos al exterior este año y los frutos recién serán visibles en el segundo semestre del 2017, así explicó que "Este año su impacto será muy marginal, pues recién se negociarán nuevos contratos que contemplen esta modalidad ampliada".

⁵⁴ Declaraciones publicadas por el diario El Comercio el día 14 de octubre de 2016.

<http://elcomercio.pe/economia/peru/ccl-sobre-Drawback-primer-paso-falta-siguiente-noticia-1938997>

⁵⁵ Declaraciones publicadas el día 13 de setiembre de 2016.

<http://elcomercio.pe/economia/peru/ccl-y-adex-saludan-decision-elevar-tasa-Drawback-noticia-1929395>

⁵⁶ Ídem.

Por todo lo expuesto, nos preguntamos cuál habrá sido el fundamento jurídico y tributario para reducir la tasa de 5% a 4% en el 2015 y posteriormente a 3% en el 2016 y en qué se habrán basado los especialistas que reglamentaron que la tasa se vuelva a reducir a partir de 2019, previo “periodo de gracia” de poco más de 2 años en que se otorgará la tasa de 4%.

Ante esta interrogante analizaremos las principales razones en las que se basan los partidarios de una disminución e incluso desaparición del beneficio de restitución arancelaria. La principal de ellas es que el beneficio no se encuentra justificado toda vez que con el correr de los años el importe que se paga por aranceles es cada vez menor⁵⁷, a lo que se suma la gran cantidad de Subpartidas Nacionales que han pasado a tener tasas de 0%⁵⁸ o que se encuentran negociadas con preferencias y rebajas arancelarias.

Así, sostienen que si se hiciera un comparativo, entre los aranceles pagados y el importe restituido se tendría que, en el 2015, a una tasa efectiva del Drawback de 4% se le contrapone una tasa arancelaria efectiva de 1.1%, con lo que se generan distorsiones que se traducen en supuestos subsidios de hasta el 70% de lo restituido, como en extenso se detalla en los **anexos 1, 2 y 3**.

En buena cuenta, los partidarios de la reducción del Drawback refieren que este beneficio no tiene sustento porque, mientras que los aranceles siguen reduciéndose e incluso se ha incrementado enormemente la cantidad de Subpartidas Nacionales negociadas y las afectas a una tasa de 0% el beneficio se ha mantenido mayoritariamente constante, salvo lo ocurrido en los años 2015 y 2016.

En ese sentido, los opositores al Drawback sostienen que ya no existe sustento económico para devolver aranceles, justamente porque estos están reduciéndose notoriamente y cada vez son menos los bienes que deben pagar aranceles para ingresar a nuestro país. Añaden que, aun cuando subsistiera el gravamen, este es mucho menor al importe devuelto, de ahí que califiquen de subsidio el porcentaje adicional a la tasa arancelaria efectiva pagada.

Por nuestra parte, consideramos que no es verdad que se está subsidiando indebidamente a los productores exportadores, pues conforme se aprecia en el **anexo 3**, si bien el porcentaje de aranceles pagados en contraposición al importe restituido evidencia que se devuelven sumas que superan largamente el gasto en el que se incurre propiamente por aranceles, no significa ello que con el Drawback se esté regalando el dinero de los peruanos como afirman reconocidos economistas⁵⁹.

⁵⁷ Revisar los datos consignados en el anexo 1.

⁵⁸ Conforme se dispuso en los Decretos Supremos N° 312-2014-EF y N° 314-2014-EF.

⁵⁹ En la publicación del Diario El Comercio, 19 de octubre de 2016, *el Ex viceministro de Economía, Enzo Defilippi en su artículo titulado “La charada del Drawback” refiere: “El problema es que el monto que el Estado Peruano reembolsa a los exportadores no tiene nada que ver con los aranceles realmente pagados. Lo que se ‘devuelve’ es un porcentaje del valor de lo exportado, que es varias veces mayor que lo pagado en aranceles. Es la charada del Drawback. Es un subsidio, todos saben que es un subsidio, pero nadie lo llama subsidio. Oficialmente es una ‘devolución de impuestos’*. En: <http://elcomercio.pe/opinion/mirada-de-fondo/charada-Drawback-enzo-defilippi-noticia-1939913>

En primer lugar, indicar que si bien es incuestionable que en promedio se devuelve un importe en muchos caso mayor al que se pagan por aranceles no son solo los aranceles el único concepto que encarece irregularmente el comercio exterior, en ese sentido el importe adicional a los aranceles tiene como intención contrarrestar los efectos de otros factores perniciosos como son las deficiencias en operatividad y logística que los productores exportadores deben afrontar, lo que justamente se alinea a su condición de beneficio tributario impulsor de la competitividad.

Está claro que como beneficio tributario al calcularse en función al valor de exportación se divorcia del importe realmente desembolsado por aranceles, de manera que no resulta sorpresivo que el Drawback ascienda a una cifra distinta de tal gravamen a la importación, sino que procure abarcar otros conceptos más en los que hace falta un impulso estatal como los ya mencionados líneas arriba.

De otro lado, consideramos incorrecto referirse al Drawback como un subsidio prohibido, una suerte de subsidio ciego, como lo calificara el economista Alonso Segura -Ex Ministro de Economía y Finanza-, al promover la reducción de la devolución arancelaria que operó mediante el Decreto Supremo N° 314-2014-EF durante su gestión. Ello en la medida que conforme a lo establecido por los artículos 1 y 3 (particularmente literal a) inciso 3.1)⁶⁰ del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC⁴⁵ para que una subvención califique de prohibida debe encontrarse sujeta a los resultados de exportación, como condición única o entre varias condiciones.

En efecto, como se ha expuesto en el primer capítulo, el Drawback en el Perú nace como medida frente a una situación previa a la exportación que es la importación de insumos que luego serán materia de transformación en nuestro territorio. No es verdad que el Drawback esté condicionado a la realización de actividad exportadora, la legislación nacional no exige que para otorgarse el Drawback haya una correlación con los resultados de exportación o los ingresos de exportación reales o potenciales, pues el beneficio se otorga con ocasión de la exportación y no por su sola realización.

La nota 4 del literal a del artículo 3.1 precisa que el mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esa disposición, por lo que de ninguna manera se puede interpretar ligeramente y casi en automático que estemos ante una subvención en la que el Drawback peruano se otorgue ante la sola exportación de bienes.

Amparar el errado razonamiento que hemos presentado en el párrafo anterior supondría desconocer que el Drawback no es un beneficio al productor exportador que se otorga por el

⁶⁰ SUBVENCIONES PROHIBIDAS -Artículo 3

Prohibición

3.1 A reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1, se considerarán prohibidas:

- a) las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo 15 ;*
- b) las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.*

3.2 Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.

simple hecho de exportar sino porque las exportaciones se vieron encarecidas por los aranceles que se tuvieron que pagar al importar los insumos que conforman la mercancía objeto de comercio internacional.

De otro lado, de la lectura de los artículos 5 y 6 del referido Acuerdo, se establece que *ningún miembro debe causar, mediante el empleo de cualquiera de las subvenciones, efectos desfavorables para los intereses de otros miembros, es decir perjuicio grave a los intereses de otro país miembro*, los que se precisa en el artículo 6° que establece claramente un límite cuantitativo (*“Cuando el total de subvención ad valorem aplicado a un producto sea superior al 5%”*) que en el periodo de análisis (2013-2016) nunca hemos superado.

De esta manera, no debe confundirse que el beneficio exija como condición que se concrete una exportación con que la sola exportación de mercancías genere de parte del Estado el desembolso de un crédito que califique como subsidio prohibido en los términos de la OMC. Concluir ello, conllevaría a que el Drawback se otorgue incluso sin haberse importado insumos por los que se pagó aranceles, lo cual resulta totalmente errado y opuesto a la naturaleza del beneficio, a su reglamentación y los requisitos sustanciales para su acogimiento.

En consecuencia, en virtud a lo expuesto consideramos que no existen fundamentos jurídicos ni tributarios suficientes que sustenten que la disminución de la tasa de restitución de derechos arancelarios por tratarse de una política de subsidios reñida con lo establecido por la OMC. En ese sentido, la reducción de la tasa de restitución que ha operado en el 2015 y los primeros 10 meses de 2016 resulta una medida tributaria desacertada, más aun en la coyuntura descrita.

2. EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS QUE GENERA LA CONSTANTE MODIFICACIÓN DE LAS TASAS DEL DRAWBACK

En este punto abordaremos los efectos que acarrea la constante variación de la tasa de devolución que se ha tenido en los últimos años, la que a continuación reproducimos⁶¹:



⁶¹ Gráfico tomado del artículo titulado, “La tasa del Drawback en el tiempo” de autoría del Dr. Javier Oyarse, publicado en su blogs: <http://magoyarse.blogspot.pe/2016/10/las-tasas-del-Drawback-en-el-tiempo.html>

Desde nuestra óptica, **dos serían los efectos más saltantes de esta constante práctica** caracterizada por constantes vaivenes en la tasa de devolución. Por un lado la seria afectación a la seguridad jurídica y la predictibilidad en el sector exportador y por otro la contribución a la contracción de las exportaciones.

2.1 La afectación a la seguridad jurídica y la predictibilidad en el sector exportador

Al respecto, inicialmente indicar que, en lo que refiere a la contravención de la seguridad jurídica se tiene que no siempre aquellos decretos supremos que dispusieron una reducción de la tasa generaron un clima de incertidumbre en los potenciales beneficiarios del Drawback, puesto que contrariamente a lo ocurrido con las reducciones que operaron a partir del 2015, el Decreto Supremo N° 288-2009-EF, que redujo la tasa de restitución de 8% a 6.5%, sí dictó las medidas oportunamente, otorgando un plazo medianamente razonable para que los productores exportadores pudieran hacer frente a una tasa menos auspiciosa.

Así, se tiene que el Decreto Supremo N° 288-2009-EF, emitido el 08 de diciembre de 2009, permitió gozar por seis meses de la mejor tasa que se ha tenido en el histórico del beneficio (8%, pero en un contexto de crisis internacional), y con la misma anticipación anunció que esta sería reducida en 1.5% a partir del 01 de julio al 31 de diciembre de 2010, con lo que si bien se redujo la devolución no se generó inseguridad jurídica en los potenciales beneficiarios. Del mismo modo, se les otorgó un plazo razonable para lograr presentar sus solicitudes de devolución mientras aún estaba vigente el mayor beneficio.

En cambio, en el caso de las modificaciones de la tasa publicadas mediante el Decreto Supremo N° 314-2014-EF se tiene que este saludable periodo de 6 meses para prepararse ante la reducción del beneficio no existió pues la referida norma se publicó el 18 de noviembre de 2014 y entró en vigencia el 01 de enero de 2015, esto es, menos de dos meses después, lo que sin lugar a dudas brindó un margen muy estrecho en el que el productor exportador no pudo presentar la totalidad de sus solicitudes o procurar atenuar los efectos de la medida.

Otro punto a considerar es el supuesto de hecho que se configura cuando los productores exportadores presentan una solicitud de restitución de derechos arancelarios antes del 31 de diciembre de 2014, es decir, estando vigente la tasa de 5%, pero dado que el otorgamiento del beneficio queda sujeto a una evaluación documentaria la aprobación del beneficio ocurre cuando ya se encuentra en vigencia la nueva tasa de restitución, esto es la tasa de 4%.

En respuesta la problemática planteada, con fecha 05 de diciembre de 2014, SUNAT publicó el Informe N° 123-2014-SUNAT/5D1000 en el que apelando a la "Teoría de los Hechos Cumplidos" concluye que la tasa de restitución aplicable a las solicitudes de Drawback se calculará en función a la tasa vigente a la fecha de aprobación del acogimiento y no la de la presentación de la solicitud.

Por tanto, en el referido informe se dispone que a las solicitudes de Drawback presentadas hasta el 31.12.2014, cuya aprobación por parte de la Administración Aduanera se obtenga a partir del 01.01.2015, les resultará aplicable la tasa vigente a esta última fecha (4% del valor FOB de exportación).

Al respecto, si bien concordamos con los argumentos expuestos en el referido informe, no

podemos soslayar que variaciones tan intempestivas en la tasa de restitución no le hacen bien a la seguridad jurídica ni mucho menos dota de predictibilidad al beneficio como tal, pues los potenciales beneficiarios desconocen cuándo y en cuánto variará la tasa de restitución.

Tenemos la impresión de que no se ha tomado en cuenta el pernicioso mensaje que se envía al productor exportador nacional y al inversionista extranjero, pues no se les da opción de anticipar en qué momento se optará por una política tributaria que estime eficiente reducir el margen de devolución sin permitirle tener el tiempo suficiente para tomar medidas correctivas y hacerle frente al adverso escenario que se presenta cuando se pierde una parte del beneficio con el que posiblemente se contaba y sobre el cual ya se habían realizado proyecciones y/o estimaciones financieras y comerciales como las estructuras de costos, por citar un ejemplo, o peor aún cerrado futuros contratos de compra venta internacional.

Consideramos que no resulta adecuado a los objetivos que se persigue con este beneficio que se reduzca la tasa constantemente, que se le varíe con relativa periodicidad y más aun dejando tan poco margen de acción a los protagonistas de este régimen aduanero que debiendo velar por la competitividad en el mercado internacional no debería ceder a la tentación de reducir el incentivo basándose en razones más de sesgo político que jurídico y económico.

No obstante, no queremos que se nos malinterprete, pues si bien estimamos que se puede ver afectada la seguridad jurídica de la que debería estar dotada este beneficio, ello tampoco puede llevarnos al extremo que significaría el pretender estabilizar mediante Ley la tasa de restitución al punto de adherirnos lo propuesto en el proyecto de Ley N° 219-2016-CR⁶².

El referido proyecto de Ley busca establecer expresamente, el porcentaje del beneficio tributario del Drawback en la Ley General de Aduanas, para con esto brindarle predictibilidad y estabilidad al sector exportador lo que al entender de la Congresista Paloma Rosa Noceda Chiang, integrante del Grupo Parlamentario Fuerza Popular, revertirá en un incremento de la inversión exportable, la mejora de la competitividad de las exportaciones no tradicionales, la generación de empleos y el consecuente incremento de ingreso de divisas.

En ese sentido, si bien compartimos la preocupación por salvaguardar la seguridad jurídica y la predictibilidad que exigen los productores exportadores nacionales, no somos ajenos a que las tasas de devolución han de tener la suficiente versatilidad como para responder casi inmediatamente a situaciones muchas veces impredecibles del contexto internacional como ocurrió en el año 2009 en que con motivo de la grave crisis internacional se optó por incrementar significativamente la tasa y pasar de un 5% a un 8% de restitución arancelaria.

Consideramos que aun cuando se siga reglamentando la tasa a través de decretos supremos del Ministerio de Economía y Finanzas, lo realmente imperioso es que las variaciones no sean frecuentes ni mucho menos ajenas al contexto nacional e internacional en el que las exportaciones se desarrollan.

En ese escenario, no abalamos el exceso que significaría ponerle una “camisa de fuerza” a la tasa del Drawback, pues fijar el ámbito cuantitativo del beneficio en la Ley General de Aduanas,

⁶² Anteproyecto de Ley para modificar el artículo 82º del Decreto Legislativo N° 1053 "Ley General de Aduanas", presentado el 07 de septiembre de 2016 ante el Congreso de la República.

implicaría perder capacidad de reacción ante eventuales variaciones del contexto internacional y la coyuntura nacional en la que se materializa el beneficio.

2.2 La contribución a la contracción de las exportaciones

Contrariamente lo que afirma los detractores del Drawback quienes son bastante enfáticos en sostener que no se habría demostrado que la restitución arancelaria genere mayores exportaciones y por ende incrementa la presencia de los productos peruanos en el mercado internacional se tiene evidencia plenamente objetiva de que durante los años 2015 y 2016 en los que operó una tasa de restitución de 4% y 3%, respectivamente, se suscitó una marcada desaceleración en las exportaciones.

Así pues, haciendo una revisión de las Notas Tributarias publicadas en la página web de SUNAT, de las que hemos tomado los datos más pertinentes conforme consta en los **anexos del 4 al 10** se puede observar cómo pese a haberse reducido en un 20% el beneficio otorgado las devoluciones han mermado en un porcentaje mayor, con lo que se puede anticipar que en el 2015 hubo menos devoluciones que las otorgadas en el 2014, no solo porque la tasa de devolución fue menor, sino porque se exportó menos que en el año anterior.

En efecto, hay quienes afirman que no se ha demostrado que el Drawback incrementa las exportaciones o genere mayor competitividad, razón que a su parecer justificaría plenamente la reducción e incluso eliminación del beneficio, por citar a uno de los detractores diremos que Enzo Defilippi en el artículo titulado “La Charada del Drawback”, publicado en el Diario El Comercio el 19 de Octubre de 2016, opina que: *“desde el 1995 en que se implementó el Drawback hasta la actualidad, no existen evidencias de su impacto directo en el crecimiento de los volúmenes exportados”*.

Sin embargo, revisando las notas tributarias que publica SUNAT se tiene certeza de que las cifras obtenidas al cierre de cada ejercicio fiscal en nuestra Balanza de Pagos corroboran que del 2001 al 2011 se duplicó el volumen de exportaciones, se mejoró y diversificó la oferta internacional y se logró un mejor posicionamiento en otros mercados en los que antes no se había incursionado, tal es el caso del café, los arándanos, el cacao entre otras exportaciones no tradicionales cuyos volúmenes de envíos incluso se duplicaron en cada quinquenio, debido a diversos factores, entre los que se tiene el otorgamiento de un Drawback más ventajoso.

De otro lado, resaltar que resulta equivocado creer que por el simple y aislado hecho de incrementar el Drawback automáticamente aumentarán las exportaciones como si se tratara de una suerte de efecto mágico. Naturalmente, siendo el mercado internacional el espacio en el que convergen diversidad de fuerzas y elementos es evidente que la variación de uno de ellos, como es el caso de la regulación de un beneficio aparejado a las exportaciones, no será la única causa de una reducción en la oferta internacional de producción peruana no tradicional.

No obstante, ignorar que la limitación del beneficio ha tenido efectos en el volumen de nuestras exportaciones significaría proceder de espaldas a las evidencias que ya se tienen del ejercicio 2015 y gran parte del 2016 en los que se ha puesto en marcha tasas de restitución nunca antes vistas en el Perú.

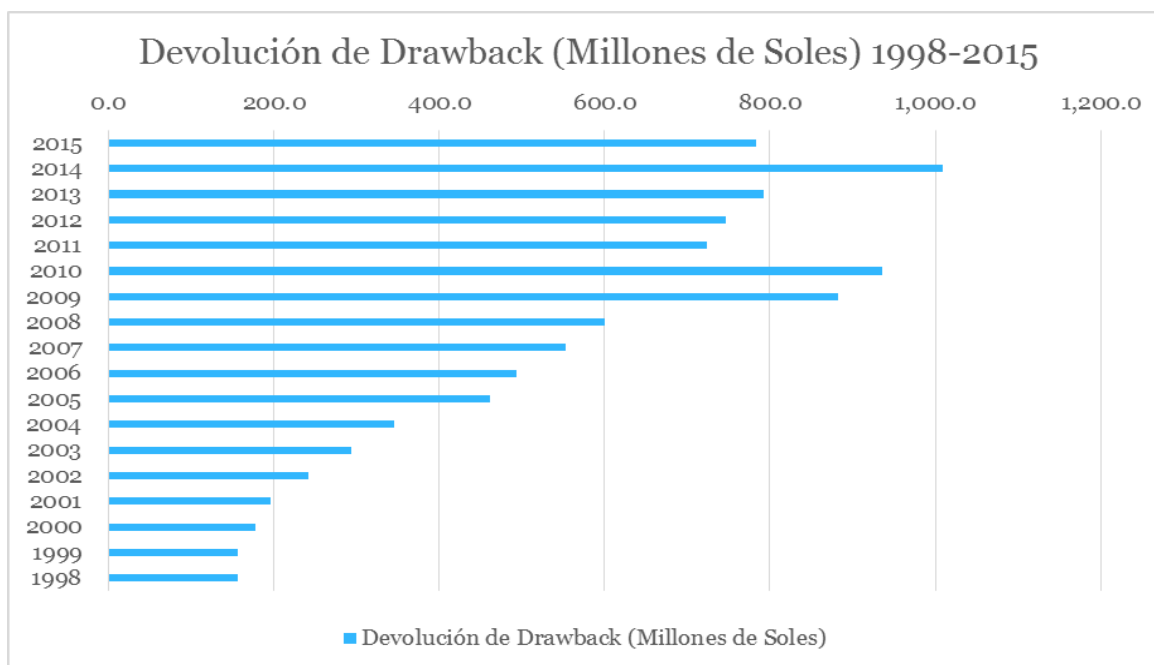
Reiteramos, así como líneas arriba hemos sido enfáticos al referir que el aislado incremento de la tasa no engrosará el número de exportaciones ni nos acercará a la tan ansiada competitividad en el mercado internacional, también afirmamos que la sola reducción de la tasa Drawback no es la única causa de la contracción de las exportaciones.

No obstante, negar que la limitación del beneficio sea una de las razones por la que se han reducido las ventas de productos no tradicionales más allá de nuestras fronteras significaría ignorar la objetiva evidencia estadística recopilada en los **anexo 4 al 10** de la presente investigación.

3. LA DISMINUCIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS Y SU INCIDENCIA EN LA TRAMITACIÓN DE LAS SOLICITUDES DE DRAWBACK

Al respecto, tomando en cuenta el universo de las solicitudes aprobadas por la Intendencia de Aduana Aérea y Postal del Callao, que es el canal por el que más número de exportaciones no tradicionales, durante el 2013 al 2016, se concretaron se tiene la siguiente data⁶³:

Año	2013	2014 ⁶⁴	2015	2016 ⁶⁵
Número de Solicitudes Aprobadas	9,036	13,341	16,105	9799
Montos Restituidos en Dólares Americanos	101,403,933	138,841,240	127,016,162.46	72,069,077.47



⁶³ Fuente: Estadísticas SUNAT. Elaboración propia.

⁶⁴ Incluye Drawback Manual y el Nuevo Drawback Web.

⁶⁵ Información actualizada al 30 de junio de 2016.

De la lectura conjunta de ambos gráficos puede extraerse que contrariamente a lo que podría esperarse la reducción del beneficio no ha significado una contracción del número de solicitudes que se presentan por año, pues si bien hay una notoria merma en el monto devuelto, los productores exportadores han seguido acogidos al beneficio y en un número mayor de oportunidades.

Esto puede deberse a que a partir de 2014, mediante la implementación del Drawback web, se ha facilitado y simplificado el aspecto operativo de acogimiento, lo que ha redundado en un número mayor de exportadores que vea como una alternativa accesible a este beneficio. A ello se suma que aun cuando el beneficio sea menor, y siempre que se cumpla con los requisitos para acceder a él, siempre será preferible solicitar la restitución que no hacerlo.

Así, resulta importante contemplar es que a partir del 2014⁶⁶ propiamente mediante el Decreto Supremo N° 213-2013-EF, se brindó la facilidad de tramitar el “Drawback web”, por lo que gracias a la incorporación del beneficio al SIGAD se podía a realizar todo el procedimiento de devolución a través del sistema electrónico, lo que ciertamente reversionó en un crecimiento significativo del ingreso de solicitudes de devolución, ello en función al Cronograma aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 075-2014/SUNAT que fija como fecha de implementación para Arequipa y Paita el 29.05.2014; para la Aduana Aérea del Callao el 29.06.2014 y para la Aduana Marítima y todo el Perú el 30.08.2014.

En efecto, como lo refiere el Dr. Oyarse⁶⁷, se trata de cambios calificados por él como adjetivos y que permiten en virtud de ajustes procedimentales recurrir a la transmisión electrónica de la solicitud de restitución de derechos, pasar por una selección aleatoria que determinará a una aprobación automática o revisión documentaria, acortándose enormemente el plazo (actualmente de 5 días hábiles) para efectivizar la restitución mediante un abono en la cuenta corriente del exportador.

De lo antes expuesto puede concluirse que consecuencia de la reducción de la tasa de devolución se contrae el volumen de las exportaciones, no obstante, no disminuyen las solicitudes de acogimiento al beneficio, justamente por lo necesario que se hace un apoyo de este tipo, por reducido que este fuere, más aun ante el actual contexto del comercio internacional. Lo expuesto debería sugerirnos la siguiente interrogante, si el beneficio es cada vez menor resulta realmente eficiente otorgarlo, se logra la finalidad para la que fue pensado el beneficio cuando se le reduce a su mínima expresión, vale la pena el sacrificio fiscal que se hace.

Entonces, no resulta cierto que cuanto menor sea el beneficio menor será el número de solicitudes presentadas ante la Aduana, sino que ante un beneficio menor el principal afectado será el volumen de las exportaciones porque como ya se ha visto pese a exportarse menos se tiene un mayor número de solicitudes aprobadas.

Es importante, tener claro que siendo el Drawback un beneficio que ciertamente genera un grado de liquidez en los exportadores, estos pretenderán obtenerlo aun cuando este sea menor al de

⁶⁶ Se ha fijó un cronograma mediante la Resolución de Superintendencia N° 075-2014/SUNAT

⁶⁷ Artículo titulado: “Bienvenida la modernidad: Drawback Web”. Javier Oyarse.

otros ejercicios, ello no está en discusión, lo que sí debe llamarnos poderosamente la atención es que la disminución en lo devuelto no coincide con el porcentaje en que se redujo el beneficio (ese 1% menos en la tasa de restitución, significó el 25% del beneficio) sino que hay una devolución todavía menor, lo que delata que definitivamente una tasa menor de Drawback acarrea una contracción en el volumen de las exportaciones.

En buena cuenta, reducir el beneficio a un 75 % de lo que el año anterior se otorgaba, no significa que el volumen de exportaciones también se reduzca en esa proporción sino que combinada a la disminución del Drawback otros factores externos e internos pueden causar efectos perjudiciales que superen lo aritméticamente esperable ante una reducción de un punto en la tasa de restitución.

De otro lado, saludamos la técnica legislativa implementada en el Decreto Supremo N° 282-2016-EF pues promoviendo una tasa más beneficiosa para el sector exportador no ha diferido su entrada en vigencia como sí ocurrió en el caso de los Decretos Supremos N° 312-2014-EF y 314-2014-EF que recortaban doblemente el beneficio, por un lado, indirectamente, aumentando el número de Sub partidas nacionales que tenían tasa de 0% Ad Valorem y , de modo directo, disminuyendo la tasa de restitución.

Ciertamente el que una tasa más beneficiosa entre en vigencia de manera inmediata como ha ocurrido con el Decreto Supremo N° 282-2016-EF permite dos efectos positivos. Primero, evita que los productores exportadores se abstengan de presentar sus solicitudes de devolución difiriéndolas al periodo en que habrá una tasa más atractiva, con lo que se evitan innecesarias acumulaciones de un número elevado de solicitudes que lo único que ocasiona es menos eficiencia, más costo administrativo en horas hombre, entre otros factores, y demoras en un procedimiento que con la implantación del Drawback web tiene por objetivo dinamizarse y hacerse cada vez más accesible, moderno y amigable.

En segundo lugar, la inmediata vigencia de una tasa más alentadora permite que mayor número de solicitudes pendientes de aprobación puedan acceder al mejorado beneficio, pues como ya se ha explicado, la SUNAT en su Informe N° 123-2014-SUNAT/5D1000 ha dilucidado la suerte que corren las solicitudes que se ingresan con una tasa y se aprueban durante la vigencia de otra.

4. ASPECTOS FORMALES Y SUSTANCIALES DEL DRAWBACK QUE SE DILUCIDAN EN LA VÍA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL TRAS LA MODIFICACIÓN DE LAS TASAS DE RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS

En lo que este punto refiere queremos precisarle al lector que no se cuenta con pronunciamientos expresos ni del Tribunal Fiscal ni del Poder Judicial que puntualmente aborden las consecuencias y/o la problemática que pudiera ocasionar la reducción de la tasa de devolución, toda vez que cuando ello ha ocurrido los exportadores lejos de cuestionar la medida en sede administrativa y/o judicial, han seguido solicitando el acogimiento al recortado beneficio sin que medie recurso impugnatorio alguno en sede administrativa, judicial o constitucional.

En todo caso, traer a colación que en el contexto de la disminución de tasa que operó a partir del 01 de enero de 2015, lo que fue publicado recién el 18 noviembre 2014, mediante el Decreto

Supremo N° 314-2014-EF, se tiene el pronunciamiento, Informe N° 123-2014-SUNAT/5D1000⁶⁸, que determina qué tasa de beneficio se otorgaría a las solicitudes presentadas entre el 19 de noviembre y el 31 de diciembre de 2014 que se encontraran pendientes de aprobación, pronunciamiento que no fuera materia de cuestionamiento ante la sala de Aduanas del Tribunal Fiscal.

No obstante y pese a lo advertido, es propicia la oportunidad para desarrollar las controversias que se han dilucidado en sede administrativa y que agotando esta vía han merecido un pronunciamiento judicial que siente un criterio firme sobre los mismos.

4.1 Controversia vinculada a las formalidades propias de la solicitud de restitución

En lo referente a la declaración de voluntad de acogimiento al beneficio se tiene que existen posturas encontradas, por un lado SUNAT ha denegado el beneficio a aquellos exportadores que no indicaron expresamente su voluntad al no haber consignado en el Casillero 7.28 de Régimen Aplicable, Código 13 y/o en el Casillero 7.37 de Información Complementaria, la frase Restitución de Derechos o el mismo Código 13.

Por su parte el Tribunal Fiscal, tiene una postura mucho más favorable al contribuyente, la que es confirmada por el Poder Judicial⁶⁹, el mismo que con ocasión de la demanda contencioso administrativa interpuesta por SUNAT contra el referido colegiado administrativo y un exportador maderero, ha resuelto:

DÉCIMO CONSIDERANDO.- Que, de los actuados administrativos a que se contrae el expediente su propósito acompañado, concretamente de la declaración de exportación provisional obrante a folios dos y uno, se verifica que, en efecto, la empresa codemandada no expresó su voluntad de acogerse al régimen del Drawback, consignando el código 13 en la casilla 7.28 correspondiente al régimen de aplicación; no obstante ello, la factura comercial N° 003652, de fecha veintitrés de mayo del dos mil once, sustentatoria de la exportación, cuyo ejemplar en copia obra a folios tres, contiene en su parte central la indicación clara e inequívoca de acogerse al régimen del Drawback, lo que sin duda equivale a una manifestación de voluntad en tal sentido; ergo, la información proveniente de la aludida factura resulta relevante a fin de establecer si corresponde rectificar la declaración aduanera, a través de la inserción del código 13 en la casilla 7.28 de esta última; por lo demás, cabe añadir que los datos pertinentes de dicha factura (número y fecha) aparecen consignados en la aludida declaración aduanera, por lo que ambos documentos deben ser valorados en forma conjunta y razonada para el propósito señalado;

⁶⁸ El informe concluye que : “Considerando los argumentos vertidos en el presente documento y lo señalado en el Memorandum N° 49-2009-SUNAT/2B4000, se colige que la fecha en que la Administración resuelve las solicitudes de Drawback determina la tasa de restitución aplicable, puesto que éste es el momento jurídicamente relevante para el otorgamiento del beneficio; razón por la cual, la tasa de restitución aplicable será aquella que se encuentre vigente a tal fecha, con el tope del 50% de su costo de producción”.

⁶⁹ Sentencia emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios Y Aduaneros donde confirma infundada la demanda interpuesta por SUNAT (Resolución N° 18 de fecha 10/06/2015- Proceso N° 1260-2012).

En efecto, se conoce que en lo referente a las formalidades del acogimiento existe un criterio unánime⁷⁰ en sede judicial con el que concordamos, más aun si en la factura comercial que ampara la exportación, cuya copia fedateada por la SUNAT ha sido declarada correctamente al momento de la regularización del régimen, se aprecia que la codemandada ha manifestado su voluntad de acogimiento al régimen aduanero del Drawback mediante la consignación de la expresión "se acoge a DS. 104-95-restitución de derechos arancelarios".

En tal sentido, concordamos con que resultando claro que la correspondiente declaración no ha sido elaborada conforme a la documentación que la sustenta y de acuerdo al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02832-A-2006, correspondía que la Administración efectúe la rectificación de datos a efectos de incluir en la Casilla 7.28-Regimen Aplicable de todas las series el mencionado código 13., pues no se ajusta a derecho que por una formalidad totalmente subsanable y que de ninguna manera generaba dudas sobre la voluntad de acogerse al régimen se pierda indefectiblemente el acceso al beneficio.

4.2 Controversia vinculada a la suspensión del plazo de 180 días para presentar la solicitud de acogimiento al Drawback

Como ya se ha precisado, en cuanto al plazo para solicitar el acogimiento al Régimen Aduanero de Drawback, el artículo 5º del Decreto Supremo N° 104-95-EF dispone un plazo máximo de 180 días desde la fecha de control de embarque para que el potencial beneficiario presente en la Aduana de exportación la correspondiente solicitud de restitución.

No obstante cabe la posibilidad de suspender dicho plazo, de este modo, el artículo 138º de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, norma vigente al momento que la demandante plantea su solicitud, establece que mientras las entidades públicas o privadas obligadas no entreguen al interesado la documentación requerida para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, por causas no imputables a él se suspenderán el plazo de los trámites y regímenes. El referido artículo precisa que cuando la suspensión opere a petición de parte, la solicitud debe ser presentada durante la vigencia del plazo de los trámites y regímenes.

Así, corresponde señalar que la figura jurídica de suspensión de plazos recogida en el artículo 138º de la citada Ley, también estuvo prevista en el artículo 76º del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Supremo N° 011-2005-EF (derogado), como en su antecesor, el artículo 76º del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 121- 96-EF, y lo hacen con el mismo razonamiento lógico. Es decir, dichas normas señalan que *la suspensión del plazo operará únicamente cuando el usuario aduanero, por causas ajenas a su voluntad, se encuentre impedido de cumplir con sus obligaciones aduaneras.*

⁷⁰ Sentencias recaídas en los expedientes N° 2386-2013, 1261-2012 Y 02145-2012, en las que el Juzgado Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia resolvió declarar INFUNDADAS las demandas contenciosa interpuesta por SUNAT con otros importadores que al igual que la codemandada pretende se modifique la DUA y se incluya el código 13 en el casillero 7.26.

Por otro lado, destacamos que la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal al emitir la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02698-A-2006⁷¹ de fecha 19 de mayo de 2006 con relación al mencionado artículo 76° ha establecido: *"Que una interpretación estricta de dicho dispositivo nos permite señalar que la suspensión prevista opera desde que se presentan las causas (ajenas al usuario del servicio aduanero) que le impiden cumplir con sus obligaciones frente a la Administración, es decir, desde que éste solicita a una institución pública o privada la expedición de un documento que se encuentra obligado a presentar a la Administración hasta que este documento sea puesto a su disposición y le permita cumplir con sus obligaciones aduaneras, ya que en este periodo se encuentra impedido de cumplirlas"*.

Así mismo, agregamos que mediante la Resolución N° 02698-A-2006⁷² de fecha 19 de mayo de 2006, con relación al mencionado artículo 76°, el Tribunal Fiscal ha establecido: *"Que una interpretación estricta de dicho dispositivo nos permite se señalar que la suspensión por vista opera desde que se presentan las causas (ajenas al usuario del servicio aduanero) que le impiden cumplir con sus obligaciones frente a la Administración, es decir, desde que este solicita a una institución pública a privada la expedición de un documento que se encuentra obligado a presentar a la Administración hasta que este documento sea puesto a su disposición y le permita cumplir con sus obligaciones aduaneras, ya que en este periodo se encuentra impedido de cumplirlas"*.

En lo que a pronunciamientos judiciales atañe tenemos que el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Lima con ocasión de determinar si correspondía declarar la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05364-A-2015 analizó si correspondía otorgar la suspensión de plazo requerido y consecuentemente se acepte su solicitud de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios.

Así en el referido caso se evidenció que la recurrente no había presentado dentro del plazo de 180 días que tenía para solicitar la suspensión de plazo para la restitución de los derechos arancelarios que reclama, en tanto que, no ha efectuado pedido alguno de suspensión de plazo entre el 28 de junio del 2013 (fecha de embarque) al 28 de diciembre del 2013 (fecha de vencimiento de plazo).

Por el contrario, el pedido de suspensión recién se presentó con fecha 29 de enero del 2015, siendo así, no resulta aplicable la suspensión de plazo previsto en el artículo 138° de la Ley General de Aduanas, ya que la solicitud presentada resulta extemporánea por no haberse formulado dentro de los 180 días a que hace referencia el artículo 5° del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios.

En ese contexto el juzgado estimó que el período correspondiente al trámite de regularización de la DAM N° 118-2013-40- 039447, comprendido desde el 23 de julio del 2013 (fecha de solicitud

⁷¹ Es de destacar que el criterio resulta concordante con el establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11587-A-2008, 4579-A-2010, 03130-A-2009 y 10129- A-2011, entre otras.

⁷² Cabe destacar que el criterio del Tribunal Fiscal al respecto es tan sólido que incluso ha sido reconocido en la Resolución N° 0865-A-2000 de 20 de julio de 2000, publicada en el diario oficial El Peruano el 25 de julio de 2000, la misma que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

de suspensión de plazo para regularizar la DAM de Exportación) al 25 de setiembre del 2014 (fecha en que la Aduana refrenda y regulariza la exportación), no puede ser considerado como un período de suspensión automática del plazo para solicitar la restitución de derechos, toda vez que, la norma en principio no prevé la suspensión automática de algún régimen aduanero, así, resolvió: *no se advierte el cumplimiento de los elementos contenidos en el artículo 138º de la Ley General de Aduanas para considerar la suspensión del plazo de la restitución aduanera. (...) En atención a lo expuesto, se concluye que en el presente caso no resulta aplicable la suspensión de plazo del régimen y trámite aduanero establecido en el artículo 138º de la Ley General de Aduanas.*

4.3 Controversia vinculada a la acreditación del traslado de los insumos importados al punto de producción

Por otro lado, existen abundantes pronunciamientos judiciales en los que se dilucida si en efecto el beneficiario logró sustentar que realmente es un productor exportador en los términos que exige el reglamento, ello en el contexto de minuciosas fiscalizaciones en virtud de los controles posteriores por los que apuesta la SUNAT, las que estimamos sumamente necesarias a fin de dotar al Drawback de la suficiente fuerza disuasiva que evite su uso artificioso y/o simulado.

Al respecto, se ha logrado tener una sola línea argumentativa compartida por SUNAT, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en lo que refiere a la obligatoria sustentación mediante guías de remisión y demás medios probatorios idóneos del traslado de la materia prima o insumo importado de los almacenes del beneficiario, o de su proveedor, a las instalaciones del productor por encargo para la incorporación en el correspondiente en el proceso productivo.

En efecto, con ocasión del cuestionamiento judicial que se hiciera de la Resolución del Tribunal Fiscal número 04546-A-2014, se obtuvo el siguiente criterio⁷³:

Décimo Considerando (...) en lo concerniente a la segunda incidencia, la accionante objeta lo expuesto tanto por el Juzgado como por la Administración Aduanera, en cuanto a que no habría cumplido con acreditar la entrega tanto del insumo importado, Ácido Fórmico al 85%, como de las pieles (insumo local), a Industria Peletera Peruana S.A. (IPPSA), para lo cual aduce que se le pretende imponer un nuevo requisito ("entregar los insumos al productor por encargo") carente de fundamento legal, según lo previsto en el artículo 12 de la Resolución N° 1282005/SUNAT/A, resultando de importancia sobre el particular hacer hincapié en que, si bien es cierto esta norma invocada por la empresa demandante precisa que la obligación señalada en el inciso d) del numeral 3.1 del literal A de la sección VII del procedimiento de "Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback" INTA-PG.07 (versión 2), aprobado por Resolución de Intendencia Nacional N° 00984 y modificatorias, respecto de la entrega del insumo importado materia del beneficio al productor no constituye un requisito, no menos verdad es que el propio precepto señala a continuación, con claridad meridiana y de modo imperativo, que el exportador deberá acreditar la incorporación o consumo de dicho insumo en el producto materia de exportación,

⁷³ Sentencia emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios Y Aduaneros, donde confirma infundada la demanda (Resolución N° 18 de fecha 04/10/2016- Proceso N° 7342-2014).

exigencia que en el caso concreto no ha sido satisfecha a plenitud (el subrayado es nuestro), tal como lo ha fundamentado la Administración a través del Resultado del Requerimiento número 1583-2010-SUNAT/382100, del treinta de diciembre del dos mil diez, basamento de los actos administrativos en cuestión.

Concordamos con esta exigencia que nace cuando la Administración Aduanera en el marco de un procedimiento de fiscalización presenta elementos de juicio de carácter objetivo que hacen dudar de la efectiva realización de este servicio de encargo de producción, situación en la cual el beneficiario, también con elementos de juicio de carácter objetivo, debe confirmar la veracidad del mismo.

En ese sentido, cuando existan poderosos elementos de juicio que permitan dudar de la efectiva realización del servicio de encargo de producción se tornan necesarios además del contrato y la factura que sustenta el servicio de producción encomendado, las guías de remisión que demuestren el traslado de los insumos al local del tercero que va a realizar el servicio, ya que sin éste es materialmente imposible que se preste el servicio de producción en cuestión.

Adicionalmente, referir que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 06251-A-2009 y 09413-A-2010 al abordar los alcances de la factura que acredita la producción por encargo de los bienes exportados, ha expresado que: la factura mencionada en las normas aduaneras es el documento de prueba idóneo, pero que no es el único que se debe tener en cuenta, sino que deben evaluarse en conjunto todos los documentos que presente el beneficiario del régimen para acreditar que ha sido el productor de la mercancía exportada, criterio amparado en los Principios de Primacía de la Realidad y Verdad Material (criterio de calificación económica), reconocidos por la Norma VIII del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF Y el Artículo IV numeral 1.11 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Sin embargo, no ha faltado quien en contraposición afirme que se está desnaturalizando la finalidad del Régimen de Drawback como régimen de fomento a las exportaciones, y lo viene empleando como un mecanismo de formalización no directamente para el exportador sino para los terceros prestadores de servicios y bienes a dichos exportadores, exigiendo el cumplimiento de requisitos formales que no están previstos en la regulación de tal Régimen.

Discrepamos diametralmente de tan sesgada apreciación pues se debe indicar que siendo un requisito para el acogimiento al régimen de Drawback que el costo de producción de la mercancía exportada se haya incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de insumos incorporados o consumidos en su producción, es evidente que para dar cumplimiento a éste, es necesario que se pruebe que dichos insumos estuvieron físicamente en el lugar en que la mercancía exportada fue producida, según la etapa del proceso productivo en el que se incorporan o consumen.

Por ello, si el insumo importado es adquirido localmente de terceros, el beneficiario del régimen se encuentra obligado a acreditar tal adquisición con la factura respectiva y su traslado efectivo hasta el lugar de producción donde se incorporará o consumirá. Evidentemente, el referido traslado debe ser probado con las correspondientes Facturas y Guías de Remisión, las que deberá tener información correcta y cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007- 99/SUNAT,

modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT, ya que de lo contrario, tales documentos carecerán de mérito probatorio suficiente.

Así las guías de remisión que no cumplan los requisitos mencionados, no pueden probar que los insumos o las materias primas fueron trasladados y que se encontraban físicamente en el lugar de producción donde debía incorporarse o consumirse, de manera que sería materialmente imposible que el beneficiario del régimen realice el proceso productivo, siendo este último el requisito del Régimen de Drawback que no se cumpliría.

En consecuencia no se trata de un arbitrario proceder en el que se inventa un nuevo requisito formal no normado, sino que es en el marco de una fiscalización posterior en que se exige la acreditación de la efectiva realización del servicio de producción que antecedió a la exportación por la que se exige el beneficio de la restitución arancelaria, lo que se enmarca en las facultades de la Administración y las obligaciones de los administrados.

4.4 Controversia vinculada a la acreditación del servicio de producción por encargo

De otro lado, se tiene que la normatividad permite que una empresa exportadora encargue la producción de los productos exportados a una tercera empresa productora, para lo cual, en principio es necesario contar con un contrato de producción por encargo por escrito y de preferencia con firmas legalizadas (para que posea fecha cierta) y con la posterior factura por el servicio prestado.

En ese sentido, para que efectivamente se configure el acto jurídico de encargo de producción, es necesario que el exportador proporcione al tercero encargado de la producción materia prima necesaria para la producción, de lo contrario por más que se hubiese celebrado un contrato de encargo de producción y exista la factura que sustente el servicio, dicho acto constituirá, a criterio de SUNAT-Aduanas y del Tribunal Fiscal⁷⁴, una compra venta de bien futuro.

De igual forma, además de la entrega de la materia prima y como un aspecto formal adicional, resulta necesario que la factura detalle el servicio prestado y que tanto el exportador como el tercero productor registren dicha operación contablemente como una prestación de servicio y no como una compra venta.

Igualmente, es necesario que no sea el tercero encargado de la producción quien adquiera e incorpore directamente el insumo importado, dado que dicho insumo importado debe ser necesariamente adquirido por el exportador, en cualesquiera de los tres supuestos (A, B o C) antes referidos⁷⁵. No obstante, los requisitos y obligaciones derivadas de un encargo de producción a terceros no se limitan a lo anteriormente señalado.

En efecto, a criterio de SUNAT, cuando se encarga la producción a un tercero, la acreditación de los costos de producción de dicho encargo de producción, también alcanzan al tercero productor; es decir, si el tercero productor no acredita su costo de producción (no tiene a su personal en planilla o contratado bajo locación de servicios con los correspondientes comprobantes de pago), el exportador tampoco lo acredita y por ende no goza del beneficio del Drawback, lo que

⁷⁴ Ver las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 06915-A-2003 y No. 13494-A-2008

⁷⁵ Revisar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 548-A-2003.

indirectamente incide en la formalización de la economía y el ensanchamiento de la base imponible de los impuestos del gobierno central.

De igual modo, todos los actos de entrega y traslado de materias primas, bienes elaborados, insumos importados, así como el consumo de los insumos en la producción de los bienes elaborados tanto por el tercero como por el exportador cuando éste lo realiza directamente, deben contar con su sustento documentario correspondiente, entendiéndose las guías de remisión, los kardex, los inventarios, etc.

Finalmente, puede darse el caso que sea el mismo tercero encargado de la producción quien le venda al exportador la materia prima o los insumos, para lo cual será absolutamente necesario que el tercero facture por separado la referida venta del servicio prestado. Todos estos criterios han sido desarrollados y confirmados extensivamente en sede judicial.

Como podrá concluirse de los criterios que hemos reseñado y comentado el Drawback constituye un beneficio plenamente regulado y fiscalizado sobre el que cada vez es menos posible hacerse de un reintegro simulando operaciones, falseando información, con lo que debemos tener la certeza que no se trata de un beneficio que se otorgue sin mayor sustento indiscriminadamente al solo pedido del beneficiario, pues priorizándose los controles posteriores, a los que frecuentemente recurre la administración, se logra hacer de este un beneficio al que se accede cuando realmente se tiene derecho al mismo.

4.5 Controversia vinculada a la determinación del valor FOB sobre el que debe calcularse el Drawback

Otro elemento cuya delimitación no ha sido pacífica es la determinación de base sobre la que se aplica el beneficio, así pues, se ha conocido de casos en los que el productor exportador pretende acceder a una restitución mayor de la que le corresponde para lo cual procura sorprender a la Administración incrementando indebidamente el valor FOB de la mercancía a exportar.

Así, se tiene el caso de algunos inversionistas textiles que han procurado encarecer su valor FOB agregándole conceptos como el flete del puerto de origen al de destino, ello bajo el argumento de que tal desembolso responde a un acuerdo asumido frente a sus clientes extranjeros, donde como penalidad por los retrasos en el envío de la mercancía, el productor exportador nacional se obliga a asumir los costos del envío en su totalidad, lo que indebidamente adiciona al valor FOB de los textiles exportados.

En ese sentido, con la intención de que se le reconozca un valor que, lejos de ser en puridad FOB pues más se asemeja a un CIF, los productores exportadores han argumentado que el primer párrafo del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 104- 95-EF tiene como finalidad determinar los bienes que pueden acogerse al régimen de Drawback, indicando que éstos serán únicamente aquellos en cuya elaboración se hayan utilizado insumos importados cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, señalándose que solamente para efecto de realizar el cálculo de dicho límite(es decir de los insumos que pueden dar lugar al Drawback), se entenderá como valor de los productos exportados, el valor FOB de los mismos, *excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación.*

En esa línea, erradamente, sostiene que el artículo 3º del Decreto Supremo Nº 104-95-EF que

tiene como finalidad establecer la base de cálculo del beneficio no establecer que deba realizarse alguna deducción, por lo que concluyen que el valor sobre el que se calcula el Drawback es un FOB en el que no se exige excluir las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, pues dicha indicación solo es aplicable al artículo 2° al establecer un límite a los insumos importados.

Como puede verse, el productor exportador sostiene como argumento principal que no debe aplicarse lo previsto en el artículo 2° al artículo 3°, pues se trata de normas con orígenes y finalidades diferentes lo que contravendría la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que dispone que *en vía de interpretación no puede crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley.*

En ese sentido, para el productor exportador el citado artículo 2° contiene una norma limitativa de derechos y debe ser interpretada de manera restrictiva. Como es lógico, no compartimos dicho razonamiento toda vez que ampararlo implicaría aceptar que existe dos tipos de valores a tomar en cuenta a efectos del cálculo de la devolución uno que siendo FOB excluye el flete pagado por el vendedor y otro que también pretende pasar por FOB pese a que se ve incrementado por el desembolso para el flete o transporte principal.

De la interpretación integral y sistemática de los conceptos contenidos en el Decreto Supremo N° 105-95-EF, se concluye que cuando el segundo párrafo del artículo 2° de esta norma señala lo que se debe entender como valor FOB del respectivo bien, y excluye a las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares de los Estados Unidos de América, se está haciendo mención a todo el cuerpo normativo, lo cual incluye el artículo 3°, y no sólo a una parte del Decreto, para efectos de comparación entre el valor FOB de exportación y el valor CIF de los insumos importados, como erróneamente sostiene la demandante.

No olvidemos que el Reglamento es un cuerpo normativo, es un todo, al que debe aplicarse la interpretación integral y sistemática de los conceptos contenidos en este, pues no incluye un articulado independiente entre sí. De ahí que cuando esta norma, en su artículo segundo, señala qué es lo que debe entenderse como valor FOB del respectivo bien, esto es excluyendo las comisiones o cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, debe entenderse que se está refiriendo a todo el cuerpo normativo, incluido el artículo tercero del mismo; consecuentemente carece de sustento lo alegado por el productor exportador.

En consecuencia, consideramos que si bien el artículo 3° no precisa expresamente la exclusión de comisiones y otros para la aplicación de la tasa de restitución, sí precisa que la restitución aplicable será el valor FOB, y dicho valor es definido en el artículo 2°, sin incluir comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares. En ese sentido, corresponde la interpretación sistemática de ambos artículos y no una interpretación aislada del artículo 3° como pretende hacer el productor exportador.

Sin perjuicio de lo anterior, se tiene que con ocasión del expediente N° 120-2011, donde se ventiló la supuesta nulidad de la RTF N° 01312-A-2008 la Primera Sala Contenciosa Administrativa mediante Resolución N° 17 de fecha 02.12.09 acogió nuestro razonamiento, lo que se ratificó por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia del República, de este modo con la

Resolución de fecha 23.05.12 se confirma la sentencia que declaró infundada la demanda. A mayor abundamiento nos permitimos reseñar su décimo primer considerando:

“DECIMO PRIMERO: Que absolviendo a los agravios “a”, “b”, “c” y “d” invocados por la empresa recurrente, se debe precisar que la interpretación sistemática de los artículos 2° y 3° del Decreto Supremo N° 104-95-EF concordado con los conceptos contenidos en las Resoluciones Ministeriales citadas en el considerando precedente, se advierte que el segundo párrafo del artículo 2° señala lo que se debe entender como valor FOB del respectivo bien, excluyendo comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares; por lo que dicha definición alcanza obviamente a todo el cuerpo normativo, es decir incluye todo el artículo 3° el cual incluso hace referencia a los artículos precedentes señalando: “ la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será...””; en consecuencia si bien el artículo 3° no precisa expresamente la exclusión de comisiones y otros para la aplicación de la tasa de restitución, sí precisa que la restitución aplicable será el valor FOB y dicho valor es definido en el artículo 2°, sin incluir comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares; por lo que corresponde la interpretación sistemática de ambos artículos por emisión del segundo, y no una interpretación aislada del artículo 3° como pretende hacer ver la empresa recurrente”.

5. EFECTOS QUE PRODUCIRÍA LA ELIMINACIÓN DEL BENEFICIO TRIBUTARIO DRAWBACK

No resulta coherente que se camine en dirección a la reducción del Drawback e incluso se plantee la posibilidad eliminar el beneficio y al mismo se pretenda duplicar las exportaciones, como lo ha manifestado en reiteradas oportunidades Eduardo Ferreyros⁷⁶, Ministro de Comercio Exterior y Turismo (Mincetur), y el mismo presidente del Consejo de Ministros Fernando Zavala quien durante su prestación oficial ante el Congreso de la República⁷⁷ fue enfático al anunciar que Gobierno peruano se ha planteado la meta de duplicar las exportaciones locales hasta el 2021.

Así pues, si a partir de 2019 se retorna a una tasa de restitución reducida de 3% del valor FOB de la mercancía exportada, se esperaría una mejoría sustancial en la demanda internacional que vuelva mucho más auspicioso el actual panorama que enfrentan los productores, sumada a acciones concretas del Estado que nos permitan consolidar un posicionamiento competitivo en el mercado internacional en el que nuestra oferta de bienes y servicios cuente con un valor agregado diversificado y altamente apreciado fuera de nuestras fronteras. Sin dejar de mencionar el aporte significativo de este beneficio tributario a la creación de empleo, la formalización de las empresas, su tecnificación permanente logrando aumentar competitividad, lo que también se vería afectado de eliminarse el beneficio.

⁷⁶ La propuesta de Ferreyros se dio a conocer durante la Comisión de Comercio Exterior y Turismo del Congreso de la República. Extraído de diario El Comercio, 18 de agosto de 2016. <http://elcomercio.pe/economia/peru/gobierno-espera-duplicar-exportaciones-locales-al-2021-noticia-1925183>

⁷⁷ Extraído de diario El Comercio, 18 de agosto de 2016. <http://elcomercio.pe/economia/peru/gobierno-espera-duplicar-exportaciones-locales-al-2021-noticia-1925183>

En ese sentido, una reducción en la tasa de devolución solo sería una alternativa de política tributaria acertada si se le acompaña de iniciativas del Ejecutivo que permitan reducir significativamente el sobre costo logístico y revertir las deficiencias que actualmente deben asumir los productores exportadores.

Ahora bien, haciendo el ejercicio académico de situarnos en un escenario en el que no solo se redujera la tasa de restitución sino que se le eliminara completamente tendríamos un resultado absolutamente incongruente con la lógica tributaria que está detrás de los derechos arancelarios, pues como sabemos estos impuestos se pagan por el ingreso de mercancías que será consumida en el país, lo que no ocurre en el caso de las exportaciones no tradicionales mercancías en las que se emplean insumos extranjeros.

Si se eliminara el Drawback se incurriría en el sobre costo de aranceles que encarecerían el precio del bien en el mercado internacional, pues no existiendo posibilidad de descontar los aranceles pagados el exportador no tendrá otra alternativa más que “exportar impuestos”, es decir, incorporarlos en su estructura de costos y trasladarlos a sus compradores perdiendo más competitividad todavía.

Nos preguntamos bajo qué argumento técnico, jurídico y económico se podría sostener la no devolución de aranceles que gravan bienes que no se consumen en el territorio nacional si por otra parte cuando el productor exportador paga el Impuesto General a las Ventas en las compras nacionales sí se le rembolsa un saldo a favor en reconocimiento del crédito fiscal que está imposibilitado de compensar pues no le resulta materialmente posible trasladar al consumidor final tal costo.

Siguiendo esa lógica, de eliminarse el Drawback se atentaría contra el gremio exportador con una incongruente política tributaria que por un lado le permitiría recuperar el IGV que no podrán descontar como crédito fiscal y por otro lado lo gravará con impuestos arancelarios que deberían “exportar” al verse forzados a sumarlos a sus precios de venta internacional, en lo que al parecer no habrían reparado los entusiastas de la eliminación del Drawback.

Recurrir a esta nefasta medida tributaria implicaría omitir que el Drawback se devuelve en parte en compensación por los aranceles pagados por los insumos que se incorporan al proceso productivo del bien consolidador y con ello optar por una práctica totalmente alejada de la de nuestros países vecinos los que no han seguido nuestro derrotero de reducción del benéfico.

En efecto y como ya se desarrolló en extenso en el capítulo dos, en busca de proteger su industria nacional y de mejorar la competitividad internacional de sus productos se han mantenido e incluso diversificado y mejorado el otorgamiento del beneficio. Así, se tiene casos como el de Ecuador, que para el mismo producto (bananos) otorga una tasa de restitución diferenciada y calculada en función al país de destino de la exportación, justamente en atención a que un envío a otro continente no demandará de la misma logística ni inversión que una a latitudes más próximas o en función a los acuerdos comerciales internacionales suscritos.

En esa misma línea se encuentra Oyarse⁷⁸ cuando resalta lo necesario que sería proceder a una

⁷⁸ Extraído el 28 de noviembre de 2016. <http://magoyarse.blogspot.pe/2016/10/las-tasas-del-Drawback-en-el-tiempo.html>

reforma del beneficio de manera que se pueda beneficiar a los que realmente demanden de este apoyo estatal. En el referido artículo se muestra a favor de practicar una reingeniería en el otorgamiento del beneficio, para así crear una restitución que no esté divorciada de la realidad a la que hace frente cada sector comercial.

Así, Oyarce sugiere, reglamentar teniendo en cuenta tomar como referencia la experiencia Boliviana en cuya legislación se contempla que sea a través de procedimiento automático que se restituya al exportador el 4% del Valor FOB de exportación, siempre que exporte productos clasificados en subpartidas arancelarias nuevas⁷⁹, pues de lo contrario sólo se le restituye el 2% del valor FOB de exportación. De ahí que proponga que en el marco de las estrategias para promover nuestras exportaciones, generar estabilidad jurídica y atraer mayor inversión tanto nacional como extranjera, se disponga de tasas diferenciadas (5%, 4% y 3%) se apliquen escalonadamente, lo que consideramos debería ser nuestro objetivo a mediano y largo plazo una vez que se generen las condiciones internas que puedan devolver competitividad al sector exportador, mientras tanto resulta indispensable continuar otorgando el beneficio a una tasa respetuosa del contexto internacional y que no suponga un subsidio prohibido (hasta 5% del valor FOB).

⁷⁹ O las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación menor a un millón de dólares estadounidenses.

CONCLUSIONES

1. La tasa de restitución ha pasado por una serie de ajustes, algunos técnicos, sustentados y de cara a la realidad económica que hicieron frente, y en algunos casos para precisar aspectos en los que el quehacer aduanero iba encontrando imprecisiones y vacíos que llenar; pero en esencia las más recientes reducciones carecen de sustento jurídico tributario que las avale.
2. Dos son los efectos más saltantes de esta constante práctica caracterizada por constantes cambios en la tasa de restitución de derechos arancelarios, por un lado se afecta a la seguridad jurídica y la predictibilidad en el sector exportador que representan y por otro lado obstaculiza el crecimiento de las exportaciones.
3. Contrariamente a lo que podría esperarse, la reducción del beneficio no ha significado una contracción del número de solicitudes que se presentan por año, pues si bien hay una notoria merma en el monto devuelto, los productores exportadores han seguido acogidos al beneficio y en un mayor número de oportunidades. Esto puede deberse a que a partir de 2014, mediante la implementación del Drawback Web, se ha facilitado y simplificado la operatividad del acogimiento, lo que ha redundado en un número mayor de exportadores que vea como una alternativa accesible a este beneficio.
4. Resulta muy positivo y nos pone al nivel de Administraciones Aduaneras más modernas, eficientes y “amistosas” el disponer de un procedimiento totalmente electrónico (Drawback WEB), lo que deja atrás aquellos años en los que el Drawback se atendía centralizada y presencialmente, con abundante documentación impresa, la misma que solo generaba sobrecostos y trabas administrativas que atentaban contra la promoción y facilitamiento del comercio exterior.
5. En la legislación comparada constatamos que de la mayoría de países latinoamericanos con los que hemos celebrado pactos comerciales multilaterales, como es el caso de la CAN y el MERCOSUR, los que son nuestros socios y competidores más cercanos, no adoptaron la misma tendencia jurídica que dispuso la reducción de la tasa del Drawback con tendencia a su eliminación, como sí lo hizo el Perú principalmente entre el 2015 y 2016.
6. Una reducción en la tasa de devolución solo sería una alternativa de política tributaria acertada si se le acompaña de iniciativas del Ejecutivo que permitan reducir significativamente el sobrecosto logístico y revertir las deficiencias que actualmente deben asumir los productores exportadores.
7. Si se eliminara el Drawback se incurriría en el sobrecosto de aranceles que encarecerían el precio del bien en el mercado internacional, pues no existiendo posibilidad de descontar los aranceles pagados, el exportador no tendrá otra alternativa más “exportar impuestos”, es decir, incorporarlos en su estructura de costos y trasladarlos a sus compradores perdiendo más competitividad en sus exportaciones, en clara oposición a lo que ocurre con el IGV que se devuelve al exportador.

BIBLIOGRAFÍA

- **TESIS**

OYARSE CRUZ, Javier Gustavo

2009 *El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país.*

CRUZ MARROQUÍN, Kathia Martha

2013 *Drawback a la luz del principio de legalidad.* Pontificia Universidad Católica del Perú. Escuela de Postgrado. Mención: Derecho de la Empresa.

VÁSQUEZ NIEVA, Oscar

2007 *Los dos regímenes aduaneros de Drawback regulados en el Perú y su explicación dentro del comercio internacional.* PUCP. Facultad de Derecho.

LAZO SALAS, Pablo Rafael

1998 *Acerca del Drawback y su aplicación en el Perú.* Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas.

CORTEZ TANCÚN, Renee Maura

2002 *El Drawback en el Perú 1995-2001.* Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Facultad de Ciencias Contables.

ARANÍBAR BORGÑO, Irma Milagros

1998 *El régimen aduanero del Drawback al procedimiento de restitución simplificada de derechos arancelarios advalorem como mecanismos de promoción a las exportaciones no tradicionales.* PUCP. Facultad de Derecho.

- **LIBROS Y ARTÍCULOS ACADÉMICOS**

ABARCA, Alfredo Ernesto

1999 *Procedimientos Aduaneros.* Buenos Aires: Editorial Universidad 2ª Edición.

ABRUÑA PUYOL, A. Y BACA ONETO, Víctor

2006 *Notas al Curso de derecho Administrativo.* Universidad de Piura.

ALDEA CORREA, VLÁDIK

2009 *Drawback restitución de tributos arancelarios en aduanas*

ALMAJADO GARCES y ALMAJANO PABLOS, José

1992 *Derecho Aduanero, Madrid:* Ediciones Internacionales Universitarias

ARCE RODRIGUEZ, Jorge

2007 “Reseña de algunos Regímenes Aduaneros Especiales usados como estímulo a las Exportaciones”. *Quipucamayoc: Revista de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos*.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar

2009 “Logros y Fracagos de la Regulación”. *Themis 52: Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica*.

AUBREE, Maurice.

1994 *La Armonización de la Legislación Aduanera Comunitaria*. En: La Aduana Española ante la Empresa (III Jornada de Estudios Aduaneros). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

BOLOÑA BEHR, Carlos e ILLESCAS MUCHA, Javier

1997 *Políticas arancelarias en el Perú 1980-1997*. Lima: Institutos de Economía de Libre Mercado.

COSIO JARA, Fernando

2007 *Manual de Derecho aduanero. Doctrina y Jurisprudencia. Segunda Edición* Editorial Rodhas.

DUARTE CUEVA, FRANKLIN

2011 “Reflexiones sobre el Drawback y su efecto sobre las exportaciones” En: *Contabilidad y negocios*.

GUZMAN BARRON, César

1995 *La misión de la Aduana en el Régimen de Apertura del Comercio Exterior*. En: *Themis* N° 31

GUZMAN BARRON, Cesar.

1998 *Mecanismos de equidad de la OMC para preservar las condiciones de equidad en el libre comercio*. En: XII Convención Nacional de Comercio Exterior. Lima: Ediciones CINSEYT.

HIRACHE FLORES, LUZ.

2011 *Promoción al exportador saldo a favor del IGV – Drawback*. Lima: Instituto Pacífico.

SOROGASTÚA RUFFNER, JOSÉ LUIS.

2009 *Manual del régimen de restitución de derechos arancelarios: Drawback*. Lima: CETAD: Lema, Solari & Santiváñez Abogados.

VÁSQUEZ NIEVA, OSCAR.

2007 *Los dos regímenes de Drawback regulados en el Perú*. En: *Revista Advocatus*

- **LEGISLACIÓN Y DOCUMENTACIÓN EXTRANJERA**

1998 El Convenio de Kyoto Revisado Versión Preliminar, traducción de Rosario Ganon. Montevideo: Proyecto OEA-ALADI sobre Modernización aduanera en el proceso de integración.

Uruguay: Ley N° 3816
Paraguay: Ley N° 1173
Argentina: Ley N° 22415
Brasil: Decreto- Ley N° 37
Bolivia: Ley 1990 Ley de Aduanas de Bolivia.
Colombia: Código de Aduanas. Ley N° 48
Ecuador: Ley Orgánica de Aduanas del 2010 y reglamento (Resolución COMEX N° 013 – 2015)
Chile: Ordenanza de Aduanas (DFL N° 30/2004).

- **PAGUINAS WEB**

Diario El Comercio
<http://elcomercio.pe/>

Diario Gestión
<http://gestion.pe/>

MERCOSUR
<http://www.mercosur.int>

Comunidad Andina
<http://www.comunidadandina.org>

SUNAT-Perú
<http://www.sunat.gob.pe>

Organización Mundial de Comercio
<http://www.wto.org>.

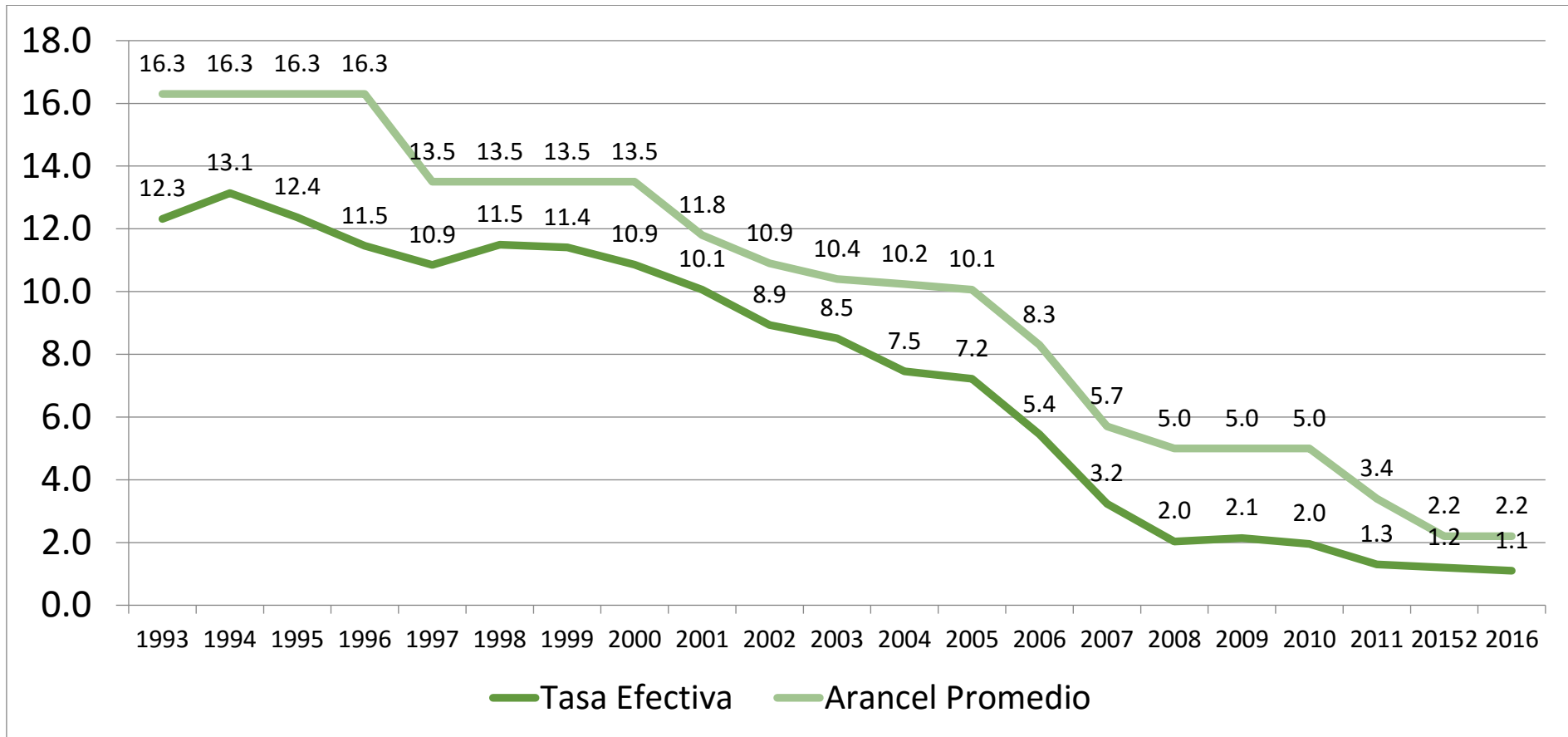
Organización Mundial de la Aduana
<http://www.wcoomd.org/ie/index.html>

Tribunal Fiscal
<http://tribunal.mef.gob.pe>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
<http://www.ciat.or>

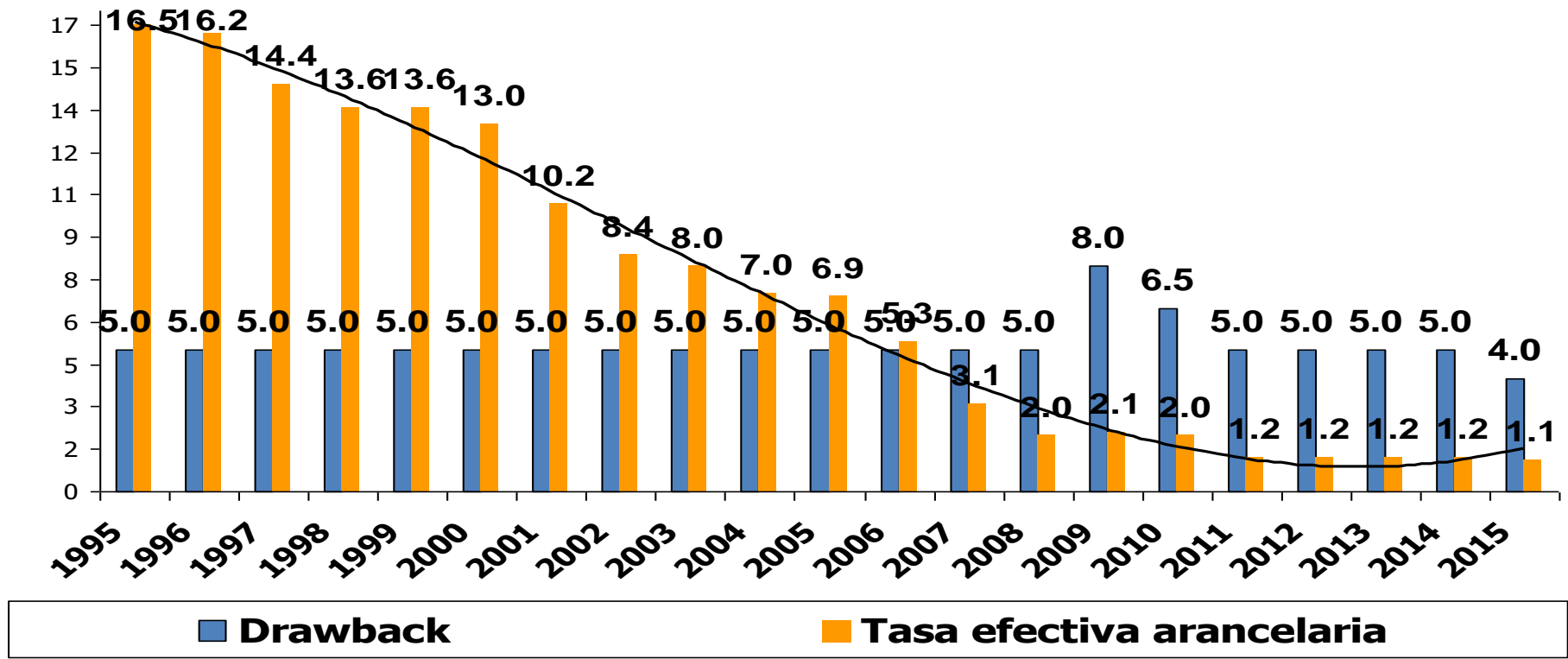
Sociedad Nacional de Industrias
<http://www.sni.org.pe/>

Anexo 1: Evolución de los aranceles en el Perú



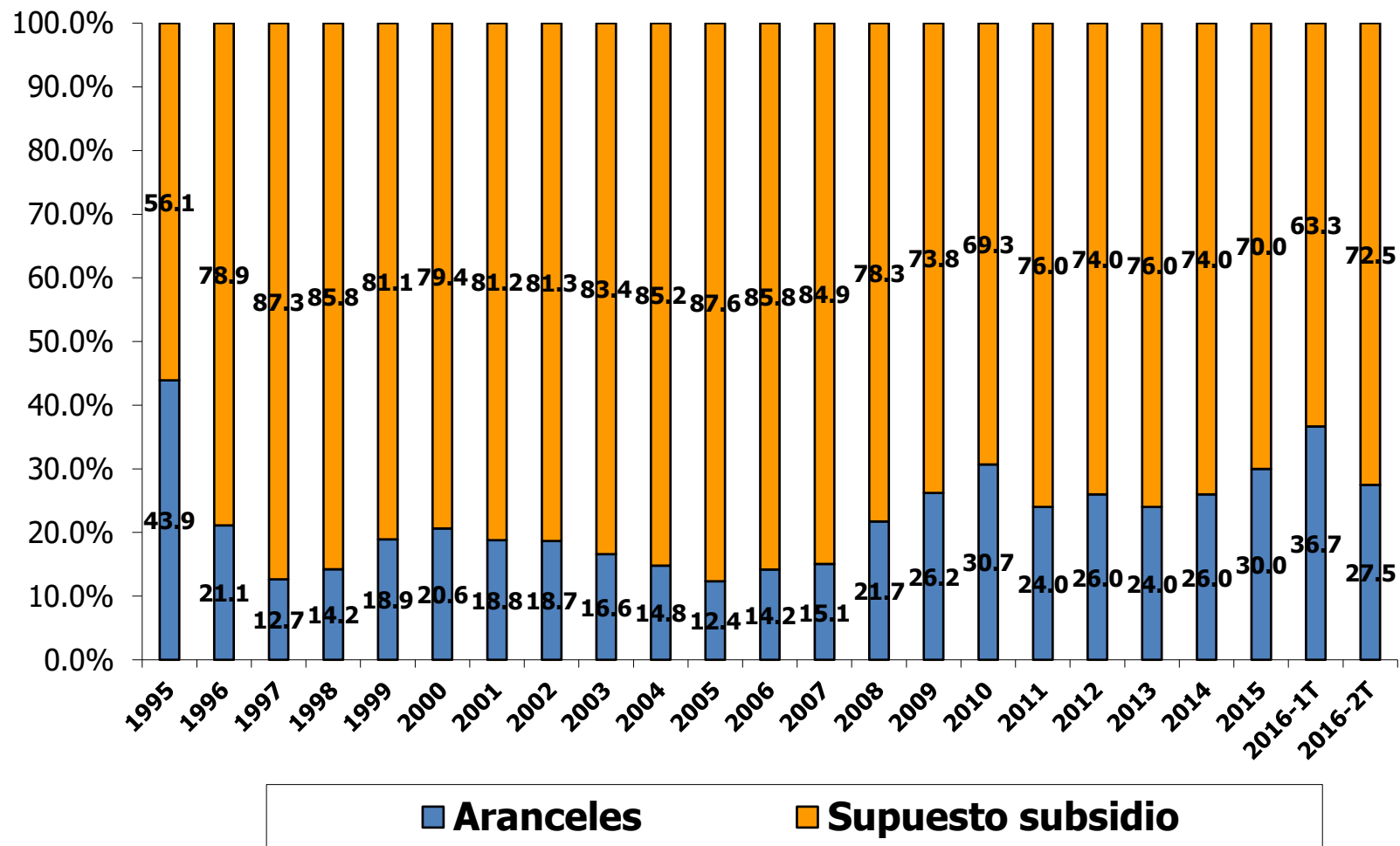
*Fuente: Adaptado de Diapositivas del Curso Política Tributaria- 2016II- Maestría en Derecho Tributario PUCP
Elaboración: Jorge Luis Sánchez Vecorena*

ANEXO 2: Tasa Actual del beneficio vs Tasa Efectiva Arancelaria 1995 – 2015 (En porcentajes)



*Fuente: Adaptado de Diapositivas del Curso Política Tributaria- 2016 II- Maestría en Derecho Tributario PUCP
Elaboración: Jorge Luis Sánchez Vecorena*

ANEXO 3: Relación proporcional entre el importe devuelto y los aranceles efectivamente pagados



Fuente: Adaptado de Diapositivas del Curso Política Tributaria-
 2016 II- Maestría en Derecho Tributario PUCP.
 Elaboración: Dr. Jorge Luis Sánchez Vecorena

ANEXO 4	DEVOLUCIÓN EN MILLONES DE SOLES DE TRIBUTOS ADUANEROS POR FECHA DE SOLICITUD												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.	TOTAL
Beneficio de Restitución Arancelaria - Drawback													
2013	61,0	56,1	46,6	69,6	66,4	65,5	72,1	73,1	75,9	67,2	68,8	74,2	796,6
2014	67,8	61,2	72,3	64,8	90,8	76,2	81,8	80,2	93,2	83,7	91,6	162,8	1.026,4
2015	36,7	46,4	52,4	64,4	65,5	55,9	68,1	62,0	76,0	64,0	83,4	126,8	800,
2016	37,9	34,5	41,5	46,7	49,7	50,2	44,0	42,8	47,4				394,8

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) / Banco de la Nación.

Cuadro 15- Nota Tributaria- SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

Elaboración: propia

ANEXO 5	Beneficio de Restitución Arancelaria - Drawback (Variación porcentual real respecto del mismo mes del año anterior)												
	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.	TOTAL
2013	61,0	56,1	46,6	69,6	66,4	65,5	72,1	73,1	75,9	67,2	68,8	74,2	796,6
2014	67,8	61,2	72,3	64,8	90,8	76,2	81,8	80,2	93,2	83,7	91,6	162,8	1.026,4
2015 Tasa de devolución: 4% del valor FOB	36,7	46,4	52,4	64,4	65,5	55,9	68,1	62,0	76,0	64,0	83,4	126,8	800,
(Variación porcentual real respecto del mismo mes del año anterior)	-47,5	-26,1	-29,7	-3,6	-30,2	-29,1	-19,7	-25,6	-21,5	-26,3	-12,6	-25,4	-24,7
2016 Tasa de devolución: 3% del valor FOB	37,9	34,5	41,5	46,7	49,7	50,2	44,0	42,8	47,4				394,8
(Variación porcentual real respecto del mismo mes del año anterior)	-1,2	-28,9	-24,1	-30,2	-26,7	-13,1	-37,2	-33,0	-39,5				

*Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) / Banco de la Nación. Cuadros 15 y 16- Nota Tributaria-SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.
Elaboración: propia*

ANEXO 6: DRAWBACK POR SECTORES -MONTOS RESTITUIDOS

SECTORES	PERIODO			
	2013	2014	2015	ENE. SET. 2016
AGROPECUARIO	119.722,18	164.534,88	127.714,48	60.834,37
TEXTIL	60.687,83	67.443,97	43.363,32	19.408,58
PESQUERO	43.637,12	53.963,52	33.851,63	14.588,57
QUÍMICO	29.557,45	32.201,95	24.222,53	12.391,81
SIDERO-METALÚRGICO	13.681,04	14.035,73	9.859,39	3.724,89
MINERÍA NO METÁLICA	7.762,79	11.163,23	7.136,62	3.846,20
MADERAS Y PAPELES	10.068,30	10.556,74	6.310,02	2.773,40
METAL-MECÁNICO	6.273,07	5.520,56	3.138,44	1.387,91
VARIOS (INCL. JOYERÍA)	3.265,44	3.114,93	2.048,46	869,37
PIELES Y CUEROS	1.156,90	1.065,47	649,50	308,93
PIELES FRESCAS	108,11	69,15	126,99	102,53
COBRE CONCENTRADOS	-	295,23	82,70	-
ALGODÓN TANGUIS	114,76	139,38	23,52	12,59
CHANCACA	2,29	53,02	62,58	30,26
ARTESANÍAS	1,12	6,98	3,55	-
CAFÉ	-	0,01	0,21	-
Totales US \$	296.038,41	364.164,74	258.593,95	120.279,42

Fuente: Cuadro 45- Nota Tributaria- SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

Elaboración: propia

Anexo 7 Exportaciones de Productos No Tradicionales por sectores	2014	Variación porcentual nominal respecto del año anterior	2015	Variación porcentual nominal respecto del año anterior	2016 (enero a agosto)	Variación porcentual nominal respecto del año anterior
Agropecuario	4.197,0	23,6	4.368,0	4,1	2.696,1	15,6
Textil	1.799,5	-6,6	1.328,5	-26,2	791,0	-9,9
Pesquero	1.188,5	11,6	951,5	-19,9	563,3	40,8
Químico	1.514,6	0,8	1.401,7	-7,5	888,5	-3,7
Metal-Mecánica	589,2	8,7	538,5	-8,6	296,9	-36,9
Sidero-Metalúrgico	1.053,1	-10,1	997,7	-5,3	634,1	-14,0
Minería no Metálica	663,5	-7,9	697,7	5,2	411,8	2,7
Resto	677,2	1,3	586,0	-13,5	347,9	-7,9
Artesanías	1,0	63,5	1,7	68,8	0,5	-91,1
Madera y papeles	416,1	-2,2	352,4	-15,3	198,0	-22,3
Pieles y cueros	36,9	22,3	27,5	-25,4	18,4	3,6
Varios (inc. joyería)	223,2	5,1	204,4	-8,4	131,0	24,8
TOTAL ANUALIZADO	11.682,5	6,3	10.869,6	-7,0	6.629,6	2,4

Fuente: Cuadros 45 y 46- Nota Tributaria- SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

Elaboración: propia

ANEXO 8: DRAWBACK DEVUELTO POR DEPARTAMENTOS	PERIODO			
	2013	2014	2015	ENE. SET. 2016
LIMA	186.585,39	226.163,70	157.001,00	73.924,33
PIURA	25.543,33	31.981,04	25.268,07	12.566,13
CALLAO	22.508,51	26.219,02	18.444,48	8.412,18
ICA	16.563,38	23.736,00	16.918,80	7.623,34
LA LIBERTAD	14.094,54	19.394,89	15.350,21	5.624,90
AREQUIPA	13.043,22	15.771,39	10.622,69	5.612,89
TUMBES	5.738,37	7.527,23	4.546,03	1.628,20
LAMBAYEQUE	2.356,43	2.999,29	2.735,56	1.716,23
UCAYALI	2.430,01	1.735,40	1.242,32	488,65
ANCASH	1.864,56	1.588,07	1.141,46	470,65
SAN MARTIN	834,67	1.416,35	1.291,75	691,48

TACNA	1.058,06	1.380,23	873,29	307,84
LORETO	872,82	853,65	808,15	184,82
JUNIN	816,52	1.026,37	552,69	239,69
HUANUCO	653,13	740,39	310,63	157,14
AYACUCHO	176,36	764,36	620,58	238,39
CUSCO	419,20	360,80	313,24	141,79
MADRE DE DIOS	315,57	251,07	236,05	154,75
MOQUEGUA	138,59	187,55	174,77	4,16
HUANCAVELICA	17,58	67,94	98,06	81,28
CAJAMARCA	-	-	42,56	9,39
PUNO	8,15	-	1,56	1,18
Totales US \$	296.038,41	364.164,74	258.593,95	120.279,42

ANEXO 9: PRINCIPALES PRODUCTOS EXPORTADOS - VALORES FOB (EN MILES DE DOLARES)

SUB-PARTIDA	DESCRIPCIÓN DE LA SUB-PARTIDA	2013	2014	2015	ENE. SET. 2016
1	2603000000 MINERALES DE COBRE Y SUS CONCENTRADOS	7.601.498,46	6.913.471,99	6.607.571,35	5.772.432,95
2	7108120000 ORO EN LAS DEMAS FORMAS EN BRUTO	8.207.187,14	5.740.295,95	5.653.554,08	4.744.879,40
3	7403110000 CATODOS Y SECCIONES DE CATODOS DE COBRE REFINADO	2.104.198,69	1.860.929,27	1.503.351,51	1.074.130,85
4	2301201100 HARINA, POLVO Y <<PELLETS>>, DE PESCADO CON UN CONTENIDO DE GRASA SUPERIOR A 2% EN PESO	1.369.293,39	1.337.913,43	1.148.735,81	859.027,98
5	2608000000 MINERALES DE CINCO Y SUS CONCENTRADOS.	1.038.194,30	1.164.248,24	1.201.999,68	788.188,41
6	2607000000 MINERALES DE PLOMO Y SUS CONCENTRADOS.	1.145.130,22	1.024.406,99	1.086.396,98	870.722,74
7	2710121900 LAS DEMAS GASOLINAS SIN TETRAETILO DE PLOMO	1.467.751,30	1.306.037,15	655.811,26	407.796,55
8	2711110000 GAS NATURAL, LICUADO	1.371.835,69	786.362,00	449.075,25	274.319,30
9	9011190000 LOS DEMÁS CAFÉ SIN TOSTAR, SIN DESCAFEINAR	698.576,29	746.692,29	588.433,02	419.775,87
10	2601110000 MINERALES DE HIERRO Y SUS CONCENTRADOS, SIN AGLOMERAR	856.806,64	646.704,86	349.998,71	244.512,90
11	8061000000 UVAS FRESCAS	442.677,19	642.373,52	700.153,60	206.965,98
12	2710191510 CARBURREACTORES TIPO QUEROSENO PARA REACTORES Y TURBINAS DESTINADO A LAS EMPRESAS DE AVIACIÓN	573.619,79	564.040,54	351.140,67	222.153,02
13	8001100000 ESTAÑO EN BRUTO, SIN ALEAR	527.712,80	541.637,60	340.312,89	236.370,95
14	2616100000 MINERALES DE PLATA Y SUS CONCENTRADOS	481.627,77	396.232,38	451.860,82	305.422,57
15	7092000000 ESPARRAGOS, FRESCOS O REFRIGERADOS	413.585,94	384.490,09	418.048,00	268.560,18
16	2710192210 LOS DEMAS ACEITES PESADOS: FUELOILS (FUEL) : RESIDUAL 6	540.499,66	456.531,09	220.536,12	216.497,54

17	2510100000	FOSFATOS DE CALCIO NATURALES, ALUMINOCALCICOS NATURALES Y CRETAS FOSFATADAS S/MOLER	413.229,48	314.453,55	346.889,43	223.991,93
18	7901110000	CINC SIN ALEAR, CON UN CONTENIDO DE CINC SUPERIOR O IGUAL AL 99,99% EN PESO	375.491,00	339.505,90	304.699,17	194.295,39
19	2709000000	ACEITES CRUDOS DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO	537.895,52	496.337,22	120.071,36	24.015,81
20	8044000000	AGUACATES (PALTAS) , FRESCAS O SECAS	184.033,92	300.110,82	304.688,98	382.790,71
21	2613900000	MINERALES DE MOLIBDENO Y SUS CONCENTRADOS, SIN TOSTAR	355.521,02	362.570,31	219.634,87	195.581,01
22	2710121310	GASOLINAS SIN TETRAETILENO DE PLOMO, PARA MOTORES DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES, CON UN NÚMERO DE OCTANO RESEARCH (RON) INFERIOR A 84	324.078,49	402.668,22	223.209,01	116.220,93
23	7106911000	PLATA EN BRUTO SIN ALEAR	479.251,84	331.076,95	137.796,36	86.525,30
24	3074900000	DEMÁS JIBIAS, GLOBITOS,CALAMARES Y POTAS, CONGELADAS, SECAS, SALADAS O EN SALMUERA	263.173,39	276.114,05	196.741,06	130.599,57
25	1504201000	GRASAS Y ACEITES DE PESCADO Y SUS FRACCIONES EXC. ACEITE DE HIGADO EN BRUTO	229.015,24	281.674,98	204.895,32	136.548,69
26	7408110000	ALAMBRE DE COBRE REFINADO CON LA MAYOR DIMENSION DE LA SECCION TRANSV. SUP. A 6 MM	255.918,78	274.807,88	207.000,46	113.623,65
27	7901120000	CINC SIN ALEAR, CON UN CONTENIDO DE CINC INFERIOR AL 99,99% EN PESO	181.380,68	206.574,24	184.218,22	164.273,66
28	2710192290	LOS DEMÁS ACEITES PESADOS : LOS DEMÁS FUELOILS (FUEL)	282.480,78	232.591,73	182.656,58	23.935,83
29	1605540000	JIBIAS (SEPIAS) Y CALAMARES	132.842,81	229.072,22	157.747,37	81.571,65
30	8045020000	MANGOS Y MANGOSTANES, FRESCOS O SECOS	132.680,32	139.346,14	196.196,70	128.117,77
31	1801001900	LOS DEMÁS CACAO CRUDO	83.754,71	151.886,74	183.034,40	137.835,79
32	6109100031	"T-SHIRT"DE ALGODON PARA HOMBRE O MUJER, DE TEJIDO TEÑIDO DE UN SOLO COLOR UNIF. INCL. BLANQLEADOS	159.593,29	144.343,59	124.585,82	94.326,35
33	2005600000	ESPARRAGOS PREPARADOS O CONSERVADOS, SIN CONGELAR	150.106,92	150.898,70	131.535,83	87.888,48
34	3920209000	LAS DEMÁS PLACAS DE POLÍMEROS DE POLIPROPILENO	132.052,61	162.562,76	133.249,25	91.238,19
35	6109100039	LOS DEMÁS "T-SHIRTS" DE ALGODON, PARA HOMBRES O MUJERES	157.229,44	165.686,60	113.438,25	74.978,53
36	1008509000	LOS DEMÁS QUINUA, EXCEPTO PARA SIEMBRA	79.118,82	196.703,13	144.266,21	78.178,52
37	2309909000	DEMÁS PREPARACIONES UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES	108.707,85	141.337,98	133.127,96	114.004,13
38	7106912000	PLATA EN BRUTO ALEADA	203.822,74	23.449,24	125.669,51	127.466,71
39	8039011000	BANANAS INCLUIDOS LOS PLATANOS TIPO "CAVENDISH VALERY" FRESCOS	88.985,17	119.348,04	145.269,06	116.971,40

40	307291000	VENERAS (VIEIRAS, CONCHA DE ABANICO)	158.534,84	121.641,03	79.650,16	43.643,17
41	1504209000	GRASAS Y ACEITES DE PESCADO Y SUS FRACCIONES, REFINADOS EXCEPTO ACEITES DE HIGADO	113.360,52	113.638,81	95.681,33	77.105,49
42	402911000	LECHE EVAPORADA SIN AZUCAR NI EDULCORANTE	103.765,25	121.265,72	98.838,11	66.064,04
43	6908900000	LOS DEMAS PLACAS Y BALDOSAS, DE CERAMICA, BARNIZADAS O ESMALTADAS, PARA PAVIMENTAR O REVESTIMIENTO, CUB	99.256,58	96.192,58	111.510,15	74.656,54
44	306171300	LANGOSTINOS CONGELADOS: COLAS CON CAPARAZÓN, SIN COCER EN AGUA O VAPOR	82.707,11	109.457,91	79.133,36	68.095,52
45	2710192119	ACEITES DE PETROLEO O DE MINERAL BITUMINOSO (EXCEPTO LOS ACEITES CRUDOS) CON UN CONTENIDO SUPERIOR O IGUAL AL 70% EN PESO EXCEPTO LOS DESECHOS DE ACEITES GASOILS (GASOLEO): DIESEL 2 - LOS DEMAS	58.686,77	97.459,50	80.602,66	93.081,49
46	2005991000	ALCACHOFAS (ALCAUCILES)	88.750,81	93.546,16	88.427,74	41.259,60
47	7214200000	BARRA DE HIERRO O ACERO SIN ALEAR CON MUESCAS, CORDONES, SURCOS O RELIEVES	69.890,54	81.933,22	81.168,91	65.686,03
48	2711120000	GAS PROPANO, LICUADO	146.922,49	92.258,62	28.207,07	20.855,61
49	7801100000	PLOMO EN BRUTO REFINADO	149.302,97	114.513,14	3.415,88	2.651,58
50	2207100000	ALCOHOL ETILICO SIN DESNATURALIZAR CON GRADO ALCOHOLICO VOLUMETRICO >=80% VOL	99.479,20	61.484,30	52.094,94	51.470,34
51	2807001000	ACIDO SULFURICO	89.732,97	55.321,03	76.744,97	35.904,82
52	2005999000	LAS DEMÁS HORTALIZAS Y LAS MEZCLAS DE HORTALIZAS PREPARADAS O CONSERVADAS (EXCEPTO EN VINAGRE O EN ACIDO ACETICO), SIN CONGELAR,EXCEPTO LOS PRODUCTOS DE LA PARTIDA 20.06	54.127,67	60.819,39	82.565,04	55.299,26
53	2710191400	QUEROSENO	57.570,46	184.801,67	9.148,29	-
54	7407100000	BARRAS Y PERFILES DE COBRE REFINADO	66.464,89	79.119,92	66.666,95	31.754,17
55	6105100051	CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARC. PARA HOMBRES, DE TEJIDO TEÑIDO DE UN SOLO COLOR INCL. BLANCOS	59.494,58	75.713,93	60.321,53	42.703,35
56	810400000	ARANDANOS ROJOS, MIRTILOS Y DEMAS FRUTOS DEL GENERO VACCINIUM, FRESCOS	17.386,08	30.230,09	96.801,72	93.083,11
57	3920100000	LAS DEMAS PLACAS,LAMINAS,HOJAS Y TIRAS DE POLIMEROS DE ETILENO	61.651,34	65.546,42	64.029,03	43.048,14
58	703100000	CEBOLLAS Y CHALOTES, FRESCOS O REFRIGERADOS	62.862,79	65.630,85	63.598,38	37.885,80
59	2817001000	OXIDO DE CINCO (BLANCO O FLOR DE CINCO)	58.601,32	74.073,38	58.634,36	38.136,71
60	2001909000	DEMÁS HORTALIZAS,FRUTAS Y DEMAS PARTES COMESTIBLES DE PLANTAS,PREPARADAS O CONSERVADAS EN VINAGRE	50.760,27	69.095,82	64.779,38	42.999,74
61	811909100	MANGO (MANGIFERA INDICA L)	40.111,27	49.134,81	73.067,37	59.771,72
62	805201000	MANDARINAS (INCLUIDAS LAS TANGERINAS Y SATSUMAS) FRESCAS O SECAS	43.147,44	60.218,40	66.412,09	51.933,41

63	6109909000	T-SHIRTS Y CAMISETAS INTERIORES DE PUNTO DE LAS DEMAS MATERIAS TEXTILES	85.206,30	55.978,47	33.863,20	35.224,24
64	904211090	LOS DEMÁS PAPRIKA	50.185,82	45.727,65	52.200,07	42.788,60
65	304890000	LOS DEMÁS FILETES CONGELADOS DE LOS DEMAS PESCADOS	32.941,61	44.282,79	61.967,31	44.473,92
66	5105391000	LOS DEMAS PELO FINO CARDADO O PEINADO: DE ALPACA O DE LLAMA	39.417,52	62.535,43	51.196,52	28.504,35
67	7113190000	ART. DE JOYERIA DE LOS DEMAS METALES PRECIOSOS, INCLUSO REVESTIDOS O CHAPADOS	35.720,60	42.264,17	51.759,18	50.328,97
68	9619001000	PAÑALES PARA BEBÉS	48.579,71	50.882,08	45.608,27	25.364,81
69	4409291000	LAS DEMÁS TABLILLAS Y FRISOS PARA PARQUÉS, SIN ENSAMBLAR	47.005,27	49.226,59	47.800,93	25.943,45
70	3923302000	BOMBONAS DE PREFORMAS	59.540,13	50.607,28	33.457,89	22.089,57
71	3205000000	LACAS COLORANTES;PREPARACIONES ALAS QUE SE REFIERE LA NOTA 3 DE ESTE CAPITULO, A BASE DE LACAS C	31.718,18	41.788,37	42.037,74	46.785,20
72	2005992000	PIMIENTO PIQUILLO (CAPSICUM ANNUUM)	44.878,17	41.135,20	41.720,85	29.109,81
73	2009892000	JUGO DE MARACUYÁ (PARCHITA) (PASSIFLORA EDULIS)	30.443,05	37.845,97	39.610,63	44.753,53
74	710801000	ESPARRAGOS	50.629,97	38.451,15	36.299,25	23.057,34
75	4911100000	IMPRESOS PUBLICITARIOS, CATALOGOS COMERCIALES Y SIMILARES	55.873,04	37.298,56	31.844,89	23.157,39
76	805209000	DEMAS CLEMENTINAS. WILKINGS E HIBRIDOS SIMILARES DE AGRIOS(CITRICOS) FRECOS O SECOS	23.445,38	28.132,80	27.773,26	68.306,11
77	4011101000	RADIALES DE LOS UTILIZADOS EN AUTOMÓVILES DE TURISMO Y LOS DE CARRERA	41.909,38	40.752,36	34.743,60	30.081,08
78	1905310000	PRODUCTOS DE PANADERÍA, PASTELERÍA O GALLETAS, GALLETAS DULCES (CON ADICION DE EDULCORANTES)	39.745,29	42.790,29	38.753,58	25.873,21
79	1902190000	DEMAS PASTAS ALIMENTICIAS S/COCER, RELLENAR NI PREPARAR DE OTRA FORMA	39.655,85	39.537,64	39.035,41	28.471,42
80	4407990000	DEMAS MADERAS ASERRADAS O DESBASTADA LONGITUDINALMENTE, CORTADA O DESENROLLADA	40.254,94	48.679,68	28.956,36	17.699,10
81	1804001200	MANTECA DE CACAO CON UN ÍNDICE DE ACIDEZ EXPRESADO EN ÁCIDO OLEICO SUPERIOR A 1% PERO INFERIOR O IGUAL A 165%	32.441,97	47.718,17	23.467,07	27.922,50
82	1604160000	PREPARAC. Y CONSERVAS DE ANCHOAS ENTERO O EN TROZOS, EXCEPTO PICADO	27.229,08	33.322,37	43.132,38	27.582,30
83	3203002100	CARMIN DE COCHINILLA	21.936,69	28.926,14	35.338,84	44.296,96
84	7404000000	DESPERDICIOS Y DESECHOS, DE COBRE.	36.638,16	41.796,56	31.019,21	20.722,40
85	2835250000	HIDROGENOORTOFOSFATO DE CALCIO ("FOSFATO DICALCICO")	30.358,74	32.907,62	38.258,97	28.357,92

86	3402200000	DEMÁS PREPARACIONES PARA LAVAR Y DE LIMPIEZA ACONDICIONADAS PARA LA VENTA AL POR MENOR	42.243,71	37.031,09	33.843,92	15.964,72
87	6006220000	LOS DEMÁS TEJIDOS DE PUNTO, DE ALGODÓN, TEÑIDOS	36.238,60	43.804,71	29.793,71	18.659,93
88	8012200000	NUECES DEL BRASIL SIN CÁSCARA FRESCAS O SECAS	28.776,26	30.466,12	34.149,64	29.051,37
89	2711130000	GASES BUTANOS, LICUADO	67.761,82	39.557,45	4.344,39	9.170,28
90	3303000000	PERFUMES Y AGUAS DE TOCADOR.	41.642,06	32.520,64	27.248,00	19.029,63
91	1404902000	TARA EN POLVO (CAESALPINEA SPINOSA)	31.772,04	32.936,05	31.413,42	23.759,36
92	6004100000	TEJIDOS DE PUNTO DE ANCHURA SUPERIOR A 30 CM , EXCEPTO LOS DE LA PARTIDA 60.01 CON UN CONTENIDO DE HILADOS DE	54.154,08	53.607,16	7.881,49	3.365,82
93	6111200000	PRENDAS Y COMPLEMENTOS DE VESTIR DE PUNTO PARA BEBÉS, DE ALGODÓN	35.841,92	31.553,99	28.110,47	22.569,04
94	6105100059	LAS DEMÁS CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARCIAL PARA HOMBRES	39.597,15	36.608,79	24.419,28	17.377,20
95	6106200000	CAMISAS, BLUSAS Y BLU.CAMISAS DE PUNTO DE FIBRAS SINTÉTICAS O ARTIFICIALES PARA MUJERES O NIÑA	71.248,06	29.017,86	11.146,35	6.048,94
96	8109090000	LOS DEMÁS FRUTAS U OTROS FRUTOS FRESCOS	16.401,57	25.175,26	31.478,80	39.381,87
97	3907609000	LOS DEMÁS POLITEREFTALATO DE ETILENO CON DIÓXIDO DE TITANIO	33.024,77	37.329,13	25.598,30	15.439,25
98	8119099000	LOS DEMÁS FRUTOS, SIN COCER O COCIDOS EN AGUA O VAPOR CONGELADOS	15.469,06	23.177,53	38.900,99	32.159,48
99	6105100041	CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON ABERTURA DELANTERA PARC. ,C.Y PUÑO DE TEJIDO ACANALADO PARA HOMBRES, TEÑIDO DE UN SOLO COLOR	30.098,36	27.580,58	29.329,19	21.502,65
100	2523290000	CEMENTO PORTLAND, EXCEPTO CEMENTO BLANCO O COLOREADO ARTIFICIALMENTE	19.840,57	28.721,44	32.824,45	27.068,63
SUB - TOTAL			37.492.993,12	33.420.260,19	28.829.428,17	22.035.269,21
DEMÁS PRODUCTOS (5,632)			5.075.954,02	5.225.604,70	4.546.781,61	3.118.927,80
TOTALES			42.568.947,14	38.645.864,88	33.376.209,78	25.154.197,01

**ANEXO 10: RESTITUCION DE DERECHOS ARANCELARIOS: DRAWBACK
PRINCIPALES PRODUCTOS - VALORES FOB RESTITUIDOS (EN MILES DE DOLARES)**

	SUB- PARTIDA	DESCRIPCIÓN DE LA SUB-PARTIDA	2013	2014	2015	ENE. SET. 2016
1	806100000	UVAS FRESCAS	16.323,96	24.708,83	20.270,47	11.137,92
2	709200000	ESPARRAGOS, FRESCOS O REFRIGERADOS	16.575,56	18.957,11	14.557,27	5.366,52
3	307490000	DEMÁS JIBIAS, GLOBITOS, CALAMARES Y POTAS, CONGELADAS, SECAS, SALADAS O EN SALMUERA	11.280,86	12.791,10	8.015,49	2.830,02
4	804400000	AGUACATES (PALTAS), FRESCAS O SECAS	6.534,91	12.992,34	10.061,76	4.616,06
5	1605540000	JIBIAS (SEPIAS) Y CALAMARES	6.547,70	10.406,92	5.991,59	2.242,55
6	804502000	MANGOS Y MANGOSTANES, FRESCOS O SECOS	5.718,85	7.483,07	6.404,44	4.513,05
7	6109100031	"T-SHIRT" DE ALGODÓN PARA HOMBRES O MUJERES, DE TEJIDO TEÑIDO DE UN SOLO COLOR UNIF. INCL. BLANQUEADOS	6.481,00	7.246,50	5.081,40	2.476,45
8	6109100039	LOS DEMÁS "T-SHIRTS" DE ALGODÓN, PARA HOMBRES O MUJERES	5.962,01	7.274,43	4.179,17	2.004,41
9	803901100	BANANAS INCLUIDOS LOS PLATANOS TIPO "CAVENDISH VALERY" FRESCOS	4.334,11	5.694,63	5.865,22	3.133,86
10	1801001900	LOS DEMÁS CACAO CRUDO	3.193,17	6.645,17	6.589,71	2.233,51

11	307291000	VENERAS (VIEIRAS, CONCHA DE ABANICO)	6.279,93	7.403,42	3.496,33	922,41
12	1008509000	LOS DEMÁS QUINUA, EXCEPTO PARA SIEMBRA	2.548,71	7.654,50	4.727,84	2.033,11
13	2005600000	ESPARRAGOS PREPARADOS O CONSERVADOS, SIN CONGELAR	5.389,19	5.612,92	3.995,58	1.542,01
14	306171300	LANGOSTINOS CONGELADOS: COLAS CON CAPARAZÓN, SIN COCER EN AGUA O VAPOR	3.620,48	5.720,22	2.805,48	1.375,09
15	2005991000	ALCACHOFAS (ALCAUCILES)	3.885,46	4.170,56	2.708,44	712,40
16	6105100051	CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN C/CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARC. PARA HOMBRES, DE TEJIDO TEÑIDO DE UN SOLO COLOR INCL. BLANCO	2.588,20	3.823,72	2.388,41	1.183,67
17	2001909000	DEMÁS HORTALIZAS, FRUTAS Y DEMÁS PARTES COMESTIBLES DE PLANTAS, PREPARADA O CONSERVADAS EN VINAGRE	2.519,22	3.460,04	2.293,48	758,19
18	805201000	MANDARINAS (INCLUIDAS LAS TANGERINAS Y SATSUMAS) FRESCAS O SECAS	2.481,07	3.078,44	2.858,87	391,33
19	811909100	MANGO (MANGIFERA INDICA L)	1.925,55	2.461,21	2.249,49	1.743,12
20	2005999000	LAS DEMÁS HORTALIZAS Y LAS MEZCLAS DE HORTALIZAS PREPARADAS O CONSERVADAS (EXCEPTO EN VINAGRE O EN ACIDO ACETICO), SIN CONGELAR,EXCEPTO LOS PRODUCTOS DE LA PARTIDA 20.06	2.371,49	2.399,14	2.329,78	1.236,75
21	904211090	LOS DEMÁS PAPRIKA	2.364,84	2.685,40	1.773,87	1.209,35
22	703100000	CEBOLLAS Y CHALOTES, FRESCOS O REFRIGERADOS	2.041,84	2.866,78	1.969,29	1.078,37
23	5105391000	LOS DEMAS PELO FINO CARDADO O PEINADO: DE ALPACA O DE LLAMA	1.596,36	2.948,13	2.081,52	800,27
24	6908900000	LOS DEMAS PLACAS Y BALDOSAS, DE CERAMICA, BARNIZADAS O ESMALTADAS, PARA PAVIMENTAR O REVESTIMIENTO, CUB	1.004,29	3.318,71	1.931,32	1.039,36
25	2207100000	ALCOHOL ETILICO SIN DESNATURALIZAR CON GRADO ALCOHOLICO VOLUMETRICO >=80% VOL	1.468,88	3.134,07	1.688,27	864,61
26	304890000	LOS DEMÁS FILETES CONGELADOS DE LOS DEMAS PESCADOS	1.371,30	1.941,29	2.420,12	1.379,54
27	3920209000	LAS DEMÁS PLACAS DE POLÍMEROS DE POLIPROPILENO	1.651,83	2.244,38	2.144,13	977,29
28	2817001000	OXIDO DE CINCO (BLANCO O FLOR DE CINCO)	2.189,83	2.001,94	1.599,79	1.033,26
29	710801000	ESPARRAGOS	2.227,93	2.326,26	1.425,63	645,12
30	2005992000	PIMIENTO PIQUILLO (CAPSICUM ANNUUM)	2.202,63	1.816,47	1.783,82	760,09
31	2009892000	JUGO DE MARACUYÁ (PARCHITA) (PASSIFLORA EDULIS)	1.468,17	2.095,50	1.613,69	1.007,80
32	4409291000	LAS DEMÁS TABLILLAS Y FRISOS PARA PARQUÉS, SIN ENSAMBLAR	2.041,98	2.152,94	1.083,84	615,74
33	2309909000	DEMÁS PREPARACIONES UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES	1.005,68	1.498,93	2.274,22	1.029,26

34	6109909000	T-SHIRTS Y CAMISETAS INTERIORES DE PUNTO DE LAS DEMAS MATERIAS TEXTILES	1.693,23	2.070,16	1.215,98	735,26
35	3205000000	LACAS COLORANTES; PREPARACIONES A LAS QUE SE REFIERE LA NOTA 3 DE ESTE CAPITULO A BASE DE LACAS	2.015,62	1.758,96	1.197,44	691,96
36	6105100059	LAS DEMAS CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARCIAL PARA HOMBRES	2.007,10	2.010,26	1.028,11	480,85
37	3920100000	LAS DEMAS PLACAS,LAMINAS,HOJAS Y TIRAS DE POLIMEROS DE ETILENO	1.866,08	1.611,52	1.212,21	765,16
38	4407990000	DEMAS MADERAS ASERRADAS O DESBASTADA LONGITUDINALMENTE, CORTADA O DESENROLLADA	1.887,25	1.976,77	915,48	265,54
39	1804001200	MANTECA DE CACAO CON UN ÍNDICE DE ACIDEZ EXPRESADO EN ÁCIDO OLEICO SUPERIOR A 1% PERO INFERIOR O IGUAL A 165%	1.194,42	2.454,96	849,94	532,73
40	1404902000	TARA EN POLVO (CAESALPINEA SPINOSA)	1.322,83	1.612,45	1.411,12	666,15
41	6006220000	LOS DEMAS TEJIDOS DE PUNTO, DE ALGODON, TEÑIDOS	1.595,87	1.920,32	910,21	388,23
42	6105100041	CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON ABERTURA DELANTERA PARC., C.Y PUÑO DE TEJIDO ACANALADO PARA HOMBRES,TEÑIDO DE UN SOLO COLOR	1.511,38	1.526,19	1.101,02	635,13
43	1604160000	PREPARAC. Y CONSERVAS DE ANCHOAS ENTERO O EN TROZOS, EXCEPTO PICADO	1.289,11	1.224,52	1.550,58	647,72
44	3907609000	LOS DEMÁS POLITEREFTALATO DE ETILENO CON DIÓXIDO DE TITANIO	1.729,17	1.691,36	958,49	325,96
45	6105100052	CAMISAS DE PUNTO DE ALGODÓN CON CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARC. PARA HOMBRES, DE TEJIDO CON HILADOS DE DISTINTOS COLORES A RAYAS	1.701,55	1.795,76	743,16	218,00
46	306171100	LANGOSTINOS CONGELADOS ENTEROS	1.213,34	1.599,38	1.169,66	441,48
47	3203002100	CARMIN DE COCHINILLA	1.325,90	1.311,06	1.070,47	711,64
48	810400000	ARANDANOS ROJOS, MIRTILOS Y DEMAS FRUTOS DEL GENERO VACCINIUM, FRESCOS	335,91	1.215,14	1.957,06	743,35
49	6111200000	PRENDAS Y COMPLEMENTOS DE VESTIR DE PUNTO PARA BEBES, DE ALGODON	1.428,32	1.145,02	1.023,50	427,78
50	306171200	LANGOSTINOS CONGELADOS: COLAS SIN CAPARAZÓN	1.003,03	1.419,67	1.072,40	505,65
51	7907009000	LAS DEMAS MANUFACTURAS DE CINCO	807,45	1.634,55	986,83	541,43
52	801220000	NUECES DEL BRASIL SIN CASCARA FRESCAS O SECAS	1.009,22	1.500,09	941,87	506,06
53	5108200000	HILADOS DE PELO FINO PEINADO SIN ACONDICIONAR PARA LA VENTA EL POR MENOR	1.030,33	1.503,11	869,75	522,84
54	6110209090	LOS DEMAS SWEATERS, PULLOVERS, CARDIGANS, Y ARTICULOS SIMILARES DE PUNTO,DE ALGODON	1.231,05	1.424,04	873,95	386,60
55	7214200000	BARRA DE HIERRO O ACERO SIN ALEAR CON MUESCAS, CORDONES, SURCOS O RELIEVES	998,16	1.117,93	1.151,83	600,00
56	811909900	LOS DEMÁS FRUTOS, SIN COCER O COCIDOS EN AGUA O VAPOR CONGELADOS	726,09	1.097,34	1.223,92	816,82

57	805209000	DEMÁS CLEMENTINAS. WILKINGS E HIBRIDOS SIMILARES DE AGRIOS(CITRICOS) FRECOS O SECOS	331,04	2.126,02	1.067,46	328,48
58	6105209000	CAMISAS DE PUNTO DE LAS DEMAS FIBRAS SINTETICAS O ARTIFICIALES PARA HOMBRES O NIÑOS	1.450,28	983,93	717,79	548,35
59	304990000	LOS DEMÁS: FILETES Y DEMÁS CARNE DE PESCADO	845,40	997,93	856,46	962,85
60	2005700000	ACEITUNAS PREPARADAS O CONSERVADAS, SIN CONGELAR	891,52	1.474,17	794,85	353,41
61	904221000	PAPRIKA (CAPSICUM ANNUUM, L.) TRITURADOS O PULVERIZADOS	1.129,64	1.257,52	931,91	165,22
62	810909000	LOS DEMAS FRUTAS U OTROS FRUTOS FRESCOS	695,09	1.106,43	1.017,02	627,97
63	6110201090	LOS DEMÁS SUETERES DE ALGODÓN	960,65	1.207,61	903,47	339,97
64	6114200000	LAS DEMAS PRENDAS DE VESTIR DE PUNTO DE ALGODON	1.075,34	1.130,78	788,17	392,95
65	303890000	LOS DEMÁS PESCADOS CONGELADOS,EXCEPTO HIGADOS, HUEVAS Y LECHAS	1.140,25	1.087,36	691,13	379,23
66	6104620000	PANTALONES LARGOS, PANTALONES CON PETO, PANTALONES CORTOS (CALZON) SHORTS DE PUNTO, PARA MUJERES O NIÑAS, DE ALGODÓN	1.177,50	1.055,70	761,23	287,94
67	7010902000	LOS DEMAS BOMBONAS (DAMAJUANAS), BOTELLAS, FRASCOS, BOCALES, TARROS, EMBASES TUBULARES Y DEMAS RECIPIENTES PAR	709,47	1.231,13	800,16	537,57
68	805202000	TANGELO (CITRUS RETICULATA X CITRUS PARADISIS)	967,87	1.400,61	786,19	97,44
69	7407100000	BARRAS Y PERFILES DE COBRE REFINADO	1.002,65	1.002,68	800,50	331,53
70	4911100000	IMPRESOS PUBLICITARIOS, CATALOGOS COMERCIALES Y SIMILARES	765,62	1.230,83	618,93	520,54
71	2810001000	ACIDO ORTOBORICO	959,47	998,91	733,87	435,60
72	3923109000	LOS DEMÁS DE PLÁSTICOS	641,57	1.126,03	961,23	379,04
73	7409190000	LAS DEMAS CHAPAS Y TIRAS DE COBRE REFINADO,DE ESPESOR SUPERIOR A 0,15 MM	1.099,14	952,76	863,86	142,69
74	7408210000	ALAMBRE DE COBRE DE ALEACIONES DE COBRE A BASE DE COBRE-CINC (LATON)	1.081,60	1.002,15	802,19	124,53
75	811109000	FRESAS (FRUTILLAS) SIN ADICION DE AZUCAR U OTRO EDULCORANTE, CONGELADOS	714,02	1.258,06	731,14	291,46
76	2523290000	CEMENTO PORTLAND, EXCEPTO CEMENTO BLANCO O COLOREADO ARTIFICIALMENTE	783,53	967,80	701,00	536,14
77	2835250000	HIDROGENO-ORTOFOSFATO DE CALCIO ("FOSFATO DICALCICO")	823,09	1.176,76	799,63	123,44
78	7905000011	LAMINADOS PLANOS DE CINC DE ESPESOR INFERIOR O IGUAL A 0,65 MM	880,74	1.022,11	626,59	352,00
79	5109100000	HLADOS DE LANA O PELO FINO P' VENTA AL POR MENOR CON UN CONTENIDO >=85% EN PESO	680,10	1.081,01	726,60	345,89

80	1209919000	DEMÁS SEMILLAS DE HORTALIZAS	1.003,58	1.230,55	456,24	143,04
81	2815120000	HIDROXIDO DE SODIO EN DISOLUCION ACUOSA (LEJIA DE SOSA O SODA CAUSTICA)	926,99	926,54	774,77	151,40
82	708100000	ARVEJAS (GUISANTES, CHICHAROS) (PISUM SATIVUM) FRESCAS O REFRIGERADAS	618,65	1.288,98	679,43	158,26
83	6104420000	VESTIDOS DE PUNTO PARA MUJERES O NIÑAS, DE ALGODON	735,30	857,22	708,62	361,20
84	6109100041	"T-SHIRT"DE ALGODON PARA NIÑOS O NIÑAS, DE TEJIDO TEÑIDO DE UN SOLO COLOR UNIFORME INCL.BLANQUEADOS	812,49	908,58	707,12	214,90
85	6106100031	CAMISAS, BLUSAS DE PUNTO DE ALGODÓN, PARA MUJERES O NIÑAS, CON CUELLO Y ABERTURA DELANTERA PARC., DE UN SOLO COLOR INCLUIDAS BLANQUEADAS	968,76	902,83	519,75	227,99
86	4805190090	LOS DEMÁS PAPEL PARA ACANALAR EXCEPTO LOS DE PASTA OBTENIDA POR PROCEDIMIENTO QUIMICO-MECANICO Y PESO SUPERIOR	1.177,82	805,05	433,52	158,90
87	2002900000	LOS DEMÁS TOMATES PREPARADOS O CONSERVADOS (EXCEPTO EN VINAGRE)	638,34	1.169,72	595,78	143,33
88	6802210000	MARMOL, TRAVERTINOS Y ALABASTRO, SIMPLEMENTE TALLADAS O ASERRADAS, CON SUPERF. PLANA O LI	940,46	946,05	439,13	204,37
89	7905000012	LAMINADOS PLANOS DE CINCO DE ESPESOR SUPERIOR A 0,65 MM	764,41	875,65	546,82	237,97
90	7905000091	DISCOS, HEXÁGONOS, DE CINCO CUYA MAYOR DIMENSION NO EXCEDA DE 30 MM	740,62	903,47	525,30	235,95
91	7325910000	BOLAS Y ARTICULOS SIMILARES PARA MOLINOS DE FUNDICION DE HIERRO O ACERO	798,13	988,27	534,59	80,99
92	304740020	FILETES CONGELADOS DE MERLUZAS, EN BLOQUES, SIN PIEL, SIN ESPINAS	747,40	838,52	520,67	286,73
93	7010904000	LOS DEMÁS BOMBONAS (DAMAJUANAS), BOTELLAS, FRASCOS, BOCALES, TARROS, EMBASES TUBULARES Y DEMÁS RECIPIENTES PAR	567,12	593,12	772,63	430,90
94	1905310000	PRODUCTOS DE PANADERÍA, PASTELERÍA O GALLETAS, GALLETAS DULCES (CON ADICION DE EDULCORANTES)	1.011,32	481,78	563,48	296,42
95	2008999000	DEMÁS FRUTAS/FRUTOS Y DEMÁS PARTES COMESTIBLES DE PLANTAS, PREPARADAS O CONSERVADAS DE OTRO MODO	499,69	1.019,52	482,11	318,02
96	1302391000	JUGOS Y EXTRACTOS VEGETALES, MUCILAGOS Y ESPESATIVOS, LOS DEMÁS MUCILAGOS DE SEMILLA DE TARA	921,43	689,65	484,43	207,16
97	7007210000	VIDRIO DE SEGURIDAD CONTRACHAPADO P' AUTOMOVILES, AERONAVES, BARCOS U OTROS	753,97	727,71	534,53	284,56
98	6205200000	CAMISAS PARA HOMBRES O NIÑOS, DE ALGODON	802,35	846,03	443,32	184,54
99	3920201000	LAS DEMÁS PLACAS DE POLIPROPILENO METALIZADA HASTA DE 25 MICRONES DE ESPESOR	818,18	809,06	462,28	168,71
100	1209915000	SEMILLAS DE TOMATES (LICOPERSICUM SPP.)	867,63	805,92	298,35	281,47
SUB - TOTAL			208.039,62	273.128,14	196.058,95	90.829,91

DEMÁS PRODUCTOS (1,783)	87.998,78	91.036,60	62.534,99	29.449,51
TOTALES	296.038,41	364.164,74	258.593,95	120.279,42

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT- Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

Elaboración: propia