

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO**



“DRAWBACK: A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD”

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA
EMPRESA CON MENCIÓN EN GESTIÓN EMPRESARIAL**

AUTOR

Kathia Martha Cruz Marroquín

ASESOR

L.L.M. Renee Antonieta Villagra Cayamana

JURADO

Dr. Francisco Javier Ruiz De Castilla Ponce De León

L.L.M. Renee Antonieta Villagra Cayamana

M.B.A Oscar Fernando Osterling Morante

LIMA – PERÚ

2013

RESUMEN EJECUTIVO

El ejercicio de la potestad tributaria en el Perú debe respetar los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad recogidos en el artículo 74 de nuestra Constitución Política. El principio de legalidad establece que sólo por Ley se crea, modifica y deroga los impuestos y beneficios. En ese marco, el régimen aduanero del Drawback es un beneficio tributario otorgado por el Estado a las exportaciones, establecido en la Ley General de Aduanas como una "restitución" de los derechos arancelarios efectivamente pagados que hayan gravado la importación para consumo de mercancías contenidas y/o consumidas en bienes exportados; sin embargo, su reglamentación (Decreto Supremo 104-95-EF) establece un régimen simplificado que dispone la devolución del 5% del valor FOB de los bienes exportados independientemente que dicha devolución pueda ser mayor o menor a los derechos arancelarios efectivamente pagados. Teniendo en consideración que los reglamentos ejecutivos como el presente sólo pueden complementar e integrar las leyes que reglamentan, en el presente caso dicha reglamentación desnaturaliza lo establecido en la Ley General de Aduanas y con ello transgrede el Principio de Legalidad y Reserva de Ley recogidos por nuestra Constitución y sobre los cuales se sustenta la potestad tributaria del Estado. Por tanto, dicho reglamento habría modificado y excedido los alcances establecidos en la Ley General de Aduanas para el reconocimiento del régimen aduanero del Drawback generándose una situación de inseguridad jurídica para las empresas que se benefician con este régimen aduanero ya que en cualquier momento dicho reglamento podría ser modificado o derogado por el Poder Ejecutivo. Verificada la violación de los principios tributarios señalados las posibles soluciones a este problema jurídico serían: La aplicación del control difuso; sin embargo, ello podría realizarse sólo por el Tribunal Fiscal y en cada caso concreto. Una segunda alternativa y por la que se inclina esta investigación, sería a nivel normativo consistiendo en la adaptación del Reglamento a lo dispuesto en la Ley General de Aduanas o el establecimiento de un nuevo régimen de Drawback que guarde armonía con los principios señalados.

DEDICATORIA

A mis padres, a mi tía Juani, a mis angelitos Brunito y Kamilita por brindarme su apoyo incondicional en el logro de esta meta.



INTRODUCCIÓN

El sistema jurídico como conjunto de normas que regulan las relaciones con contenido jurídico es y será objeto de análisis. Un correcto análisis del mismo y sus instituciones jurídicas parte del conocimiento y comprensión de los principios que lo fundamentan.

Los principios jurídicos subyacen a toda norma jurídica pero además sirven como directrices a observarse en todo proceso de creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas. Se constituyen como una norma jurídica fundamental de obligatoria observancia dentro de cualquier estado de derecho.¹

Asimismo, los principios jurídicos muchas veces se constituyen como límites para el ejercicio del poder estatal o como derechos de los ciudadanos de un estado.²

El derecho tributario ha recogido dentro de su campo de aplicación una serie de principios. Algunos de estos principios se encuentran expresamente reconocidos en la Constitución³ siendo denominados principios Constitucionales Tributarios. En el Perú a nivel constitucional se recoge los principios de legalidad, de igualdad, de reserva de ley, respeto de derechos fundamentales y no confiscatoriedad⁴.

Estos principios limitan el ejercicio de la potestad tributaria constituyéndose como valores primordiales que deben ser observados en la fase de creación, modificación y derogación del sistema tributario así como en su fase de aplicación⁵.

¹ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario. Cuarta Edición, Jurista Editores, Lima, 2010. Pág. 111. CASÁS, José Osvaldo, "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 221 a 223. GAMBA VALERA, Cesar. "Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". En: Derecho Tributario, Editorial Grijley, Primera Edición, Lima, 2009. Pág. 34.

² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario Tomo I Parte General, Editorial Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires, 1999. Pág. 219

³ VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996. Pág. 55

⁴ Conforme lo preceptuado en el artículo 74 de la Constitución Política de 1993.

⁵ GAMBA VALERA, César. "Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". Artículo incluido en el libro "Derecho Tributario", Primera Edición, Grijley, Lima 2009. Pág. 35

En el presente trabajo a partir del conocimiento y comprensión de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley pretendemos verificar su cumplimiento y observancia respecto al régimen aduanero del Drawback.

Dicha situación no es de fácil verificación por dos razones. La primera, a diferencia del derecho tributario convencional, el derecho tributario aduanero presenta una serie de particularidades en cuanto a su configuración que deberán ser tomadas en cuenta para armonizar y adaptar su contenido a los principios mencionados.

No obstante, llegaremos a la conclusión que el régimen aduanero del Drawback si se encuentra sujeto a la observancia de dichos principios.

La segunda razón radica en el difícil entendimiento de los beneficios tributarios en general debido a una falta de sistemática en su normativización que no permite establecer reglas claras en su creación y la existencia de elementos estandarizados en su estructura.

Ambas situaciones serán abordadas y aclaradas a través del desarrollo de la presente investigación luego de lo cual estaremos en la capacidad de afirmar si el régimen vigente del Drawback se adapta a los principios de Legalidad y Reserva de Ley verificando las dificultades empresariales que derivan de ello.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

SECCION PRIMERA

POTESTAD TRIBUTARIA: PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

1. POTESTAD TRIBUTARIA.....	01
1.1 Concepto.....	01
1.2 Características.....	07
1.3 Tipos.....	08
1.4 Principios Jurídicos Tributarios.....	10
2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY.....	12
2.1 Principio de Legalidad.....	13
2.2 Principio de Reserva de Ley.....	15
2.3 Principio de Legalidad y Reserva Tributaria en el Perú.....	16
3. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONTROL DIFUSO.....	21

SECCION SEGUNDA

REGÍMEN TRIBUTARIO ADUANERO

1. CONCEPTOS PREVIOS.....	24
1.1 Derechos arancelarios.....	25
1.2 Regímenes aduaneros.....	34
2. DRAWBACK.....	36
2.1 Concepto.....	36
2.2 Características.....	39
2.3 Antecedentes.....	40
2.4 Operatividad del régimen aduanero del Drawback en el Perú.....	44
2.5 Drawback como beneficio tributario.....	46

SECCIÓN TERCERA

ANÁLISIS DEL DRAWBACK EN EL ORDEMAMIENTO JURÍDICO PERUANO

1. EL DRAWBACK EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS.....	50
2. EL DRAWBACK EN EL REGLAMENTO.....	63
3. CRÍTICA AL RÉGIMEN DEL DRAWBACK DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO.....	69
CONCLUSIONES.....	71



A large, faint watermark of the university logo is centered in the background of the page. It features the same circular emblem as the header logo, with the Latin motto "ET LUX IN TENEBRIS LUCET" written around the top half of the circle.

SECCIÓN PRIMERA

POTESTAD TRIBUTARIA: PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

En la presente sección desarrollaremos el concepto, y alcances de la potestad tributaria. Seguidamente veremos que dicha potestad se encuentra limitada por determinados principios constitucionales tributarios; dentro de los cuales encontramos el principio de legalidad y reserva de ley cuyos alcances e interpretación servirá de insumo para la presente investigación.

1. POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 Concepto

Dentro del desarrollo histórico de la estructura y funcionamiento del Estado moderno encontramos que en un primer momento el *Ius Imperium*

fundamentó el ejercicio de la potestad tributaria¹. Ello ha sido superado, y en la actualidad el principal fundamento radica o se inspira en razones de índole democrático.

En un Estado Social y Democrático de Derecho² se considera que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado se basa en el principio de solidaridad que implica el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado³.

Debido a su trascendencia como fuente de recorte de la libertad y de la propiedad, la potestad tributaria se encuentra recogida principalmente en los textos constitucionales de donde emana el poder originario para ejercerla.

El reconocimiento de la potestad tributaria a nivel constitucional pretende asegurar que su contenido y alcances no sean variados en forma alguna por el legislador a través de otra ley posterior y tampoco por otro poder o estamento del aparato estatal.

Nuestra Constitución Política recoge la potestad tributaria en su artículo 74 cuando señala que *"los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (...)"*⁴.

Al realizar un análisis de este precepto constitucional podemos señalar que:

¹ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. Tomo I Parte general. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1996. Pág. 11

² El artículo 43 de la Constitución reconoce al Perú como un Estado Social y Democrático de Derecho.

³ DURÁN ROJO, Luis. "La Noción del deber constitucional de contribuir: Un estudio introductorio" En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público (Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller) Palestra Editores, PUCP, Lima, 2006. Págs. 51 a 95. En ese mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 6089-2006-AA/TC.

⁴ Constitución Política del Perú de 1993, publicada en el Diario Oficial El Peruano, 30 de diciembre de 1993.

El ámbito de protección constitucional de la potestad tributaria se circunscribe a la creación, modificación, derogación de los tributos así como al establecimiento de exoneraciones dejándose fuera de su ámbito todos los demás aspectos de carácter tributario. En consecuencia, la potestad tributaria no protege todos los aspectos del ámbito tributario sino que se limita a proteger aspectos tributarios sustantivos.⁵

La referida protección consiste en establecer que la única fuente de la cual emanan válidamente dichos aspectos tributarios sustantivos son la Ley y el Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades. También las ordenanzas regionales y municipales para el caso de tasas y contribuciones.

Asimismo el constituyente ha establecido otra limitación dentro del ámbito de protección de los aspectos tributarios sustantivos a ser creados por ley o Decreto Legislativo. En efecto, según el texto constitucional los aranceles y tasas podrán ser regulados a través de un Decreto Supremo.⁶

En un nivel doctrinal, la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria, es definida como la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en un ordenamiento legal⁷; en efecto, el ejercicio de la potestad tributaria se circunscribe solo a determinados aspectos relacionados al fenómeno tributario en sus fases de creación, modificación o derogación.

⁵ A nivel doctrinal se conoce como derecho tributario sustantivo.

⁶ Existe una discusión acerca de los motivos y la idoneidad que ello sea así, sin embargo ello escapa a los fines de la presente investigación.

⁷ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario, Editorial Jurista Editores, Cuarta Edición, Perú, 2010. Pág. 108-109

Debemos precisar que si bien un sector de la doctrina⁸ refiere la existencia de una distinción entre poder tributario y potestad tributaria, señalando que la primera de ellas comprende la facultad de crear tributos y la segunda es la facultad de reglamentar y aplicar las leyes que crean dichos tributos. En nuestra opinión dicha distinción carece de sustento porque no estamos ante dos poderes o facultades diferentes, sino ante el ejercicio de una misma facultad en dos momentos sucesivos.

Por ello, debemos distinguir que el poder o potestad tributaria⁹ tiene dos momentos: una relacionada al Estado legislador como creador y fuente de normas tributarias y la segunda referida a la función administrativa que comprende la reglamentación de las normas tributarias.

La primera dimensión generalmente corresponde al poder legislativo concretándose en la creación de normas jurídicas en materia tributaria. En base a esta dimensión "el legislador tiene facultades discrecionales para elegir los hechos a tributar; según los criterios económicos y sociales imperantes a cada tiempo y lugar. Pero esta discrecionalidad está limitada por las normas y principios consagrados en la Constitución".¹⁰

La segunda dimensión está relacionada a la facultad reglamentaria. Respecto a la potestad reglamentaria, debemos señalar que esta consiste en emitir reglas de carácter general y obligatorio, atribuida de manera expresa a un poder público. Dichas reglas tienen jerarquía subordinada o inferior a las leyes o normas con rango equivalente a una ley.

⁸ PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, "Potestad, competencia y función tributarias. Una apreciación crítica sobre la "Dinámica de los tributos"" En: Tratado de Derecho Tributario. Director: Paulo De Barros Carvalho. Palestra Editores, Lima, 2003. Pág. 178

⁹ Como ha sido señalado "poder tributario" y "potestad tributaria" tienen el mismo contenido y significado sin embargo el uso del primero de estos términos poco a poco es dejada de lado a fin de eliminar el significado "autoritario" que puede inspirar.

¹⁰ VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996. Pág. 12

En el ámbito tributario es la "facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos y, como tal, reside en la rama ejecutiva del poder público cuya función primordial es precisamente la de hacer cumplir la ley"¹¹.

Esta potestad implica participación en la formación y creación del ordenamiento jurídico aunque en menor cantidad. De esta manera se configura una indudable distribución del poder normativo del estado: potestad normativa atribuida al poder legislativo que se manifiesta mediante leyes, y por otra parte los reglamentos como expresión normativa subordinada siempre a ley destinada a ordenar y hacerla efectiva, siendo ejercida por el Poder Ejecutivo.

La distinción entre la ley y los reglamentos es relevante en un sistema jurídico donde existe jerarquía normativa y donde la división de poderes delimita las atribuciones normativas de cada uno de dichos poderes propia de los estados constitucionales de derecho. Ello porque, en primer lugar, refleja los límites de actuación válida de cada uno de los poderes del estado conforme al derecho; y en segundo lugar, por la preeminencia y supremacía que se otorga a la ley en la creación del Derecho, en tanto su legitimidad proviene de su creador: el Poder Legislativo.¹²

La competencia del Poder Ejecutivo para dictar reglamentos, generalmente deriva de la propia Constitución. A partir de su relación con esta y con las leyes los reglamentos se pueden clasificar en:

- "a) Reglamentos autónomos*
- b) Reglamentos delegados o de integración*
- c) Reglamentos de necesidad y urgencia,*

¹¹ PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. "Potestad, Competencia y Función Tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos". En: Tratado de Derecho Tributario, Paulo de Barros Carvalho, Palestra Editores, Lima, 2003. Pág. 180

¹² Es importante recordar que en este poder del estado reside la representación de la voluntad popular.

d) *Reglamentos de ejecución*¹³

Estos últimos son aquellos necesarios para la aplicación de la ley, sin embargo los mismos excluyen toda posibilidad de discrecionalidad¹⁴ por parte de la administración.

En nuestro país, la Constitución Política del Perú (en adelante "Constitución") en su Artículo 118 Inciso 8 recoge la potestad reglamentaria del modo siguiente:

"Corresponde al Presidente de la República

(...)

*8.- Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones"*¹⁵

De acuerdo a dicha prescripción constitucional estamos ante una potestad reglamentaria que se enmarca dentro de los reglamentos ejecutivos¹⁶ que son aquellos que se hallan subordinados a las leyes; donde el ejercicio de la potestad reglamentaria que se plasma en un reglamento no puede contradecir, modificar o dejar sin efectos la ley que reglamenta; es decir sin alterar su espíritu o aspectos esenciales.

Estas características inherentes a la potestad reglamentaria no le restan legitimidad y necesidad en tanto no es posible que todos los aspectos

¹³ GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General, Décima Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2009. Capítulo VII. Pág. VII-15

¹⁴ VALDEZ COSTA, Ramón. Ob. Cit. Pág. 143

¹⁵ Constitución Política del Perú de 1993, publicada en el Diario Oficial El Peruano, 30 de diciembre de 1993.

¹⁶ FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Talleres Gráficos de Ital Perú, Primera Edición, Lima, 1982. Pág. 109

normativos se plasmen en la ley¹⁷. Es necesario que ciertas especificidades sean desarrolladas en los reglamentos y ello se debe a que estas no se encuentran dentro de los alcances cognoscitivos del legislador. En cambio la administración si conoce de ellos por su quehacer diario y se encuentra en mejor aptitud para normarlos.

Por otro lado, la potestad tributaria no es una facultad ilimitada y que pueda ser ejercida de manera antojadiza. Antes bien debemos recordar que "los grandes levantamientos, las grandes disconformidades de los sistemas que han dado lugar a grandes revoluciones, han tenido como origen un problema de naturaleza tributaria ya que las imposiciones en un principio no tenían otro sustento que las decisiones de la autoridad, las cuales en muchas oportunidades se regían por el estado de ánimo de un gobernante y las necesidades de una organización voraz"¹⁸. Por ello, actualmente la potestad tributaria se encuentra limitada principalmente por principios y directrices.

En conclusión podemos señalar que en el caso peruano, de acuerdo al artículo 74 de la Constitución, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para poder crear, modificar o derogar tributos, así como para establecer beneficios tributarios.¹⁹ Adicionalmente la norma señala que la ley y los decretos legislativos en caso de delegación de facultades son los instrumentos "que introducen dichos preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico, los cuales al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes".²⁰

Conforme a ello, la potestad tributaria recogida por nuestra Constitución comprende un ámbito que no se limita a la clásica creación de tributos, si no

¹⁷ Al respecto el Tribunal Constitucional peruano en sus Fundamentos 50 y Fundamento 52 de la sentencia recaída en el Exp. 6089-2006-AA/TC señala que por razones técnicas puede remitirse la regulación de algunos aspectos vía reglamentaria, seguidamente señala que en algunos casos no se puede exigir una regulación extremadamente detallista pero dichas remisiones deben estar bien delimitadas.

¹⁸ BARCO, Oscar Iván. Teoría de lo Tributario, Editorial Grijley, Perú, 2009. Págs. 317-318

¹⁹ BARCO, Oscar Ivan. Ídem. Pág. 327

²⁰ BRAVO CUCCI, Jorge., Ob. Cit., Pág. 109

que -cómo hemos desarrollado- comprende su modificación, derogación así como el establecimiento de exoneraciones.

Sobre esto último debemos señalar que al referirse a exoneraciones debe entenderse como referencia a los beneficios tributarios²¹.

Cabe señalar que la potestad tributaria se aplica tanto para los denominados tributos internos como para los tributos aduaneros²² llamados también tributos externos porque gravan el ingreso definitivo de mercancías al territorio de un determinado país.

1.2 Características

a) Es Limitada. No se trata pues de una potestad ilimitada, en su aspecto material o sustancial debe ser ejercida por el Estado respetando determinados límites y principios reconocidos por la Constitución²³.

b) Es condicional en tanto el ejercicio de la potestad tributaria para ser válida debe cumplir y observar todos los preceptos establecidos en el artículo 74 de la Constitución. En consecuencia no surten efectos las normas de carácter tributario que hayan sido dictadas en violación de lo que establece el referido artículo.

c) Es Connatural pues es una potestad inherente al Estado ya que para el cumplimiento de sus principales objetivos, desarrollo de sus funciones y deberes necesita contar con recursos económicos los cuales son recaudados en

²¹ Esta ha sido la interpretación del artículo 74 de la Constitución Política hecha por el Tribunal Constitucional y expresada en el fundamento décimo tercero de la sentencia recaída en el Exp. 0042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril del 2005.

²² LOPEZ ESPINOZA, Leonardo. "Poder tributario para la creación de aranceles aduaneros en el Perú: Necesidad de eliminar una incertidumbre jurídica". En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel, Director: Lara Márquez Jaime. Instituto Peruano de Derecho Tributario, PUCP, Lima, 2010. Pág. 377

²³ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Ob. Cit., Pág. 227

parte a través del ejercicio de la potestad tributaria (recursos derivados o tributarios)²⁴.

d) Es Irrenunciable pues es una potestad de la cual el Estado no puede desprenderse ya que sin ella no podría subsistir²⁵; y

e) Es, en principio, indelegable. La potestad tributaria no admite delegación, solo puede ser ejercida por determinados estamentos del Estado. Esto conforme al principio de indelegabilidad; salvo las excepciones expresamente previstas en la Constitución²⁶.

1.3 Tipos

a) Potestad Tributaria Originaria

La potestad tributaria originaria es aquella que tiene su origen en la norma fundamental del Estado, esto significa que, la propia Constitución establece qué estamento del Estado ejercerá la potestad tributaria, asimismo señalará los límites a los cuales se sujeta el ejercicio de dicha potestad.²⁷

Conforme el artículo 74 de la Constitución, la potestad tributaria originaria es ejercida mediante leyes por el Poder Legislativo en tanto es un órgano de representación de la voluntad popular. Además prevé su ejercicio a través del Decreto Supremo y ordenanzas regionales o municipales (respecto a las tasas y contribuciones).

b) Potestad Tributaria Derivada

²⁴ GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Ob. Cit., Pág. 227

²⁵ ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos. Derecho Tributario Aduanero, Librería y Ediciones Jurídicas, Primera Edición, 1999, Lima. Pág. 48

²⁶ ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos, Ídem. Pág. 48

²⁷ LOPÉZ ESPINOZA, Leonardo. "Poder tributario para la creación de aranceles aduaneros en el Perú: necesidad de eliminar una incertidumbre jurídica". En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel, Instituto Peruano de Derecho Tributario y Pontificia Universidad Católica del Perú, Primera Edición, 2010, Lima. Pág. 378

Considerada como aquella que deriva de la flexibilización de la potestad tributaria originaria. Corresponde a determinados estamentos del Estado pero solo es ejercida dentro de los límites impuestos por el estamento que posee la potestad tributaria originaria.

Este tipo de potestad tributaria se materializa a través de la delegación de facultades para crear tributos por parte del órgano o poder del Estado en quien recae la potestad tributaria originaria a favor de otros órganos o poderes del mismo Estado.²⁸

Al igual que la potestad tributaria originaria, se encuentra establecida por la Constitución.

Según el artículo 74 de la Constitución Política del Perú la potestad tributaria derivada es ejercida por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Legislativo (solo en caso de que se delegue facultades).

Sin embargo esta delegación constituye una excepción a la regla y aún cuando emana de la propia Constitución se encuentra sujeta muchas veces a limitaciones y controles posteriores. Esto de alguna manera busca reivindicar la indelegabilidad que en principio rige a la potestad tributaria.

En este sentido, cuando la potestad tributaria es delegada al Poder Ejecutivo, su ejercicio deberá ser sometido a controles complementarios dentro de los cuales se distinguen:

"1. Control de Contenido: Verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción iuris tantum de constitucionalidad de dichas normas.

2. Control de apreciación: para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo de la norma dictada por el ejecutivo se enmarca

²⁸LOPÉZ ESPINOZA, Leonardo, Ídem, Pág. 378

en los parámetros de la dirección política (tributaria) que asume el Congreso en materia legislativa.

3. Control de evidencia: para asegurar que la norma en cuestión, no solo no sea violatoria de la Constitución por el fondo o por la forma, sino también no sea incompatible o no conforme con los conceptos que se derivan de la misma."²⁹

El control de las normas jurídicas creadas por delegación de facultades (potestad derivada) corresponde en un primer momento al órgano o Poder del Estado con potestad originaria³⁰ y en un segundo momento es ejercido por el Tribunal Constitucional y por el Poder Judicial mediante el ejercicio del control concentrado y el control difuso respectivamente.

1.4 Principios Jurídicos Tributarios

Los principios jurídicos son aquellos que "explican, informan y operan sobre el ordenamiento normativo y las reglas singulares del derecho".³¹

Los principios jurídicos tributarios son una especie de los principios jurídicos y están orientados principalmente a limitar la potestad tributaria, tanto en el proceso de creación como en el proceso de aplicación. Esto último involucra a todos los operadores del Derecho Tributario así como jueces y tribunales. Constituyen una garantía que limita la potestad tributaria y con ello el respeto de los derechos de los administrados.

Los principios jurídicos tributarios pueden encontrarse positivizados (recogidos en la normativa) o ser de carácter suprapositivo o implícito (no positivizados pero que informan, sirven de fundamento y sustento al derecho positivizado).

²⁹ BARCO, Oscar Ivan, Ob.Cit., Pág. 328

³⁰ En el Perú, en materia tributaria dicho control se efectúa en mérito y de acuerdo a lo previsto en el artículo 104 de la Constitución.

³¹ CASÁS, José Osvaldo, "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 220

En suma, no todos los principios tributarios requieren estar plasmados y reconocidos expresamente por algún texto legal, si no que existe la posibilidad de que existan principios tributarios implícitos. Teniendo en cuenta esto, no debemos olvidar que la potestad tributaria debe ser ejercida primordialmente conforme a la Constitución³² así lo establece el Artículo 51 de nuestra Constitución Política. Esto se debe a que nuestra Constitución ha incorporado el principio de supremacía constitucional.³³ En forma general los principios jurídicos tributarios tienen como fuente inspiradora la Constitución.

Así en un nivel positivo, encontramos que el segundo párrafo del Artículo 74 de la Constitución establece que el estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los Principios de Reserva de la Ley; Igualdad, No confiscatoriedad³⁴ y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio, estos constituyen dentro de nuestro ordenamiento jurídico los lineamientos y límites bajo los cuales el Estado puede ejercer la potestad tributaria.

Reafirmando lo señalado, el Tribunal Constitucional se ha manifestado del modo siguiente: La potestad tributaria debe ser ejercida dentro de ciertos límites, consagrados en el artículo 74 de la Constitución³⁵; el Tribunal claramente se refiere los principios consagrados en dicho artículo.

³² Principio de Constitucionalidad

³³ BARCO, Oscar Ivan, Ob. Cit., Pág. 328

³⁴ Principio de reserva de ley: Desarrollado líneas abajo; Principio de igualdad: Según este principio la imposición tributaria debe ser aplicada en forma igual entre sujetos que ostenten una situación económica similar en términos objetivos y en forma desigual a aquellos sujetos ostenten una situación económica diferente. En suma tratar igual los iguales y desigual a los desiguales; Principio de no confiscatoriedad: Implica la interdicción de establecer cargas tributarias exorbitantes. GAMBA VALEGA, César. *Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano* En: Derecho Tributario, Primera Edición, Grijley, Lima 2009, Pág. 41

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 04589-2008-PA/TC LIMA, de fecha 11 de marzo de 2009.

Los principios tributarios no solo deben ser observados en la creación de tributos sino que comprenden todo el fenómeno tributario, dentro del cual se encuentra la potestad reglamentaria salvo las excepciones previstas por la propia Constitución³⁶.

Cabe señalar que los principios tributarios recogidos en el artículo 74 son operativos, esto es, que tienen aplicación directa e inmediata sobre las relaciones intersubjetivas, conductas de los operadores del Derecho Tributario (administración tributaria, sujetos activos y pasivos), no siendo postulados genéricos ni abstractos que necesiten de alguna ley para determinar sus alcances y vigencia.

Para efectos de la presente investigación corresponde avocarnos al estudio del Principio de Legalidad y Reserva de Ley.

2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY

Principios de profunda raigambre democrática, vigente y de pleno reconocimiento en todo Estado de Derecho, su aplicación no es ajena ni excluida al ámbito tributario sino que es aplicable en el ámbito tributario con matices propios.

La doctrina tributaria comúnmente suele distinguir entre Principio de Legalidad y Principio de Reserva de Ley. Esta distinción parte de un análisis derivado de la relación entre derecho positivo (ley formal) y derecho sustancial (ley material). Desde dicha perspectiva, el Principio de Reserva de Ley consiste en una regla relativa a la competencia y legitimación para intervenir en los procedimientos de producción normativa; no es igual al principio de imperio de la ley (legalidad) como última fuente de obligaciones y al de que la

³⁶ BRAVO CUCCI, Jorge. Ob. Cit. Pág. 113

Administración también se ciña a la ley³⁷. Sin embargo, como veremos más adelante, se trata de dimensiones de una misma categoría jurídica.

Por su parte el Tribunal Constitucional también ha reconocido la diferenciación entre ambos principios. Así en la Sentencia recaída en el Expediente Nro. 0042-2004-AI/TC en su fundamento noveno señala: "*A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.*"³⁸ En este sentido procederemos a desarrollarlos separadamente.

2.1 Principio de Legalidad

Este principio tiene orígenes históricos como el principio romano "*nullum tributum sine lege*"; esto es, no hay tributo sin previa ley que lo establezca y la fórmula "*no taxation without representation*" que significa no hay tributación sin representación; es decir, los tributos solo pueden establecerse a través de la actuación de los representantes de los contribuyentes.

Ahora bien, como dijimos existe una distinción entre Principio de Reserva de Ley y Principio de Legalidad. Este último presenta dos dimensiones en su aplicación:

La primera dentro del derecho tributario material o sustantivo³⁹ este principio implica que la causa-fuente de la obligación es la Ley en sentido material gracias a lo cual un tributo es exigible a los contribuyentes; es decir, "el principio de legalidad esta (*sic*) respetado siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga la característica de ley material (acto regla), cualquiera

³⁷ MORDEGLIA, Roberto Mario. "*Capítulo II Fuentes del Derecho Tributario*" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I, GARCIA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 89

³⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente Nro. 0042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril del 2005.

³⁹ Derecho tributario material es aquel que engloba las normas que regulan a la obligación tributaria (nacimiento, sujetos, contenido y extinción de la misma). Comprende además las normas que contienen las sanciones derivadas de infracciones tributarias.

que sea el órgano que lo dicte, siempre que lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución."⁴⁰

La segunda, dentro del derecho tributario formal⁴¹ o administrativo implica que la Administración Tributaria no puede actuar de manera arbitraria o discrecional, sino más bien en estricta observancia de lo que establece la ley tributaria o normas tributarias. Enerva, la preeminencia de la Ley al momento de aplicar la norma tributaria.

En conclusión, por un lado no puede imponerse gravámenes a la ciudadanía sin que previamente hayan sido aprobados por Ley; y, por otro, que las normas tributarias deben ser aplicadas e interpretadas conforme la letra y espíritu de la Ley (preeminencia de la Ley).

Adicionalmente, el principio de Legalidad es un Principio del estado de derecho fundamentado en que la Ley es la soberana, dejándose de lado cualquier presencia de voluntad arbitraria. La referida soberanía de la Ley se conecta y deriva directamente con la representación de la voluntad popular que ejerce el órgano legislativo. En otras palabras solo por la voluntad popular ejercida por sus representantes (órgano legislativo) se pueden imponer obligaciones a las cuales se someterán todos los ciudadanos, no pudiendo ser impuestas arbitrariamente por sus gobernantes.

En este mismo sentido, "este principio debe ser visto como una institución al servicio de un interés colectivo, el de asegurar la democracia en el proceso de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria, que debe ser efectuada por el órgano que mejor asegure la composición de intereses contrapuestos...De manera que el principio de legalidad tributaria

⁴⁰ VALDEZ COSTA, Ramón, Ob. Cit, Pág. 122

⁴¹ Derecho tributario formal es aquel derecho de carácter instrumental y adjetivo. Conformado por las normas que regulan el procedimiento y la forma en que el Estado (representado por la Administración) y los administrados deben aplicar las normas del Derecho Tributario Material (liquidaciones, recaudación, revisión de actos administrativos, procedimientos de sanción)

tiene una fundamentación no unívoca, sino plural, aunque sobresalga la garantía de la democracia".⁴²

A ello debemos agregar que, el principio de legalidad reposa ampliamente en la división de las funciones legislativa y administrativa"⁴³

En el principio de legalidad hay una exigencia para que la Administración Tributaria ajuste su actuación a lo preceptuado en la Ley desterrando toda posibilidad de actuaciones arbitrarias.

Finalmente es necesario precisar que el Derecho Tributario contemporáneo contempla una flexibilización de este principio ejemplo de ello son la delegación de facultades y la regulación de tasas, contribuciones y aranceles mediante normas de menor rango. Dicha flexibilización ha sido acogida por nuestra Constitución que en su artículo 74 prevé la delegación de facultades así como la regulación de los aranceles y tasas mediante decreto supremo.⁴⁴

2.2 Principio de Reserva de Ley

El Principio de Reserva de Ley implica un apoderamiento por parte del legislativo o del respectivo órgano de máxima representación popular. Dicho apoderamiento se circunscribe a que determinados aspectos esenciales deben ser creados exclusivamente mediante una ley o en virtud de una delegación legislativa.

Este principio no significa que toda norma jurídica relacionada al fenómeno tributario, como por ejemplo, el concepto de domicilio fiscal deba emanar de una ley formal. Afirmar ello sería ilógico e ineficiente, antes bien debemos

⁴² MORDEGLIA, Roberto Mario. Ob. Cit., Pág. 91

⁴³ VALDEZ COSTA, Ramón. Ob. Cit., Pág. 151

⁴⁴ LOPÉZ ESPINOZA, Leonardo. "Poder tributario para la creación de aranceles aduaneros en el Perú: necesidad de eliminar una incertidumbre jurídica". En: Libro Homenaje a Luis Hernández GARCIA BELSUNCE, Horacio A. Tratado de Tributación Tomo I, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, 2003, Buenos Aires. Págs. 281 a 282

señalar que la aplicación de este principio implica reservar a la ley el tratamiento normativo de los elementos esenciales de los tributos y de los beneficios tributarios.

En efecto el Principio de Reserva de Ley vela porque determinados elementos y aspectos considerados como esenciales del tributo⁴⁵ y de los beneficios tributarios sean regulados mediante una ley o normas de igual rango⁴⁶.

La justificación de dicha reserva radica en la importancia que de dichos elementos esenciales sean objeto de un análisis, debate y posterior aprobación por parte de los máximos representantes de la población (poder legislativo), sobre la cual recaerá la imposición tributaria.

Por otro lado debemos señalar que la Reserva de Ley se aplica a todo el proceso normativo de los elementos esenciales que son protegidos por la misma. Esto es, la creación, modificación, suspensión y derogación de tributos y beneficios tributarios.

Ahora bien el Principio de Reserva de Ley debe ser observado con mayor énfasis en el ejercicio de la potestad reglamentaria. Existe unanimidad⁴⁷ en señalar que no es posible una remisión de los elementos esenciales cubiertos por la Reserva de Ley a la Administración Pública a través de dicha potestad.

En el caso peruano, el Principio de Reserva de Ley se circunscribe solo al ámbito del tributo y las exoneraciones como veremos a continuación.

2.3 Principio de Legalidad y Reserva Tributaria en el Perú

⁴⁵ BRAVO CUCCI, Jorge., Ob. Cit., Pág. 117

⁴⁶ GAMBA VALEGA, César. "Notas para un estudio de la reserva de Ley en materia tributaria". En: Tratado de Derecho Tributario. Director Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 225

⁴⁷ VALDEZ COSTA, Ob. Cit. Pág. 144

Partiendo de la distinción señalada precedentemente debemos señalar que dentro de nuestro ordenamiento jurídico ambos principios se encuentran recogidos a nivel constitucional y legal.

En el señalado nivel constitucional encontramos que el Principio de Legalidad no es exclusivo del ámbito tributario "puesto que no es sino una especificación del principio de legalidad consagrado en el literal a. numeral 24 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú"⁴⁸ y que el artículo 74 en su primer párrafo recoge cuando preceptúa que los procesos de creación, modificación y derogación de los tributos y el establecimiento de una exoneración se realizan exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades.

Por su parte, el Principio de Reserva de Ley está recogido en forma expresa en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución Política. Debiendo interpretarse como una verdadera reserva de ley en materia tributaria, la cual constituye un mandato constitucional para que de manera exclusiva y excluyente sea una norma con jerarquía de Ley la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas. De esta forma la voluntad del constituyente es que determinado ámbito vital de la vida de los ciudadanos contribuyentes deba ser decidido necesariamente por el legislador y no por la Administración Pública mediante normas reglamentarias o actuaciones singulares.⁴⁹

A nivel legal encontramos, que tanto el Principio de Legalidad como el principio de Reserva de Ley se encuentran especificados en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que señala:

"NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD- RESERVA DE LA LEY

⁴⁸ BRAVO CUCCI, Jorge., Ob. Cit., Pág. 116-117.

⁴⁹ GAMBA VALEGA, César. "Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano" En: Derecho Tributario, Primera Edición, Grijley, Lima 2009, Pág. 41

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código (...).⁵⁰*

Ahora bien conforme hemos desarrollado es posible realizar una distinción teórica entre los rasgos y alcances del principio de Legalidad y el principio de Reserva de Ley pero la aplicación de ambos no puede hacerse de manera separada debido a que ambos se encuentran entrelazados y su distinción reseña las dos caras de la misma moneda.

En este sentido podemos afirmar que determinados elementos sustanciales de la norma sustantiva tributaria (principio de Reserva de Ley) rigen en virtud de una Ley (Principio de Legalidad) la misma que ha sido aprobada por parte de los representantes de la voluntad popular en un procedimiento formal y su aplicación debe ser preeminente frente a otras normas de menor jerarquía (Principio de Legalidad).

⁵⁰ Texto Único ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado en el Diario Oficial El Peruano, 22 de junio de 2013.

Bajo esta consideración nuestro ordenamiento jurídico recoge ambos principios primero a nivel constitucional y luego a nivel legal. Sin embargo entre dichos niveles existe una diferencia en cuanto a los alcances del Principio de Reserva de Ley.

En el nivel constitucional, el artículo 74 circunscribe los alcances del Principio de Reserva de Ley a la creación, modificación y derogación de los tributos y al establecimiento de exoneraciones; mientras que el Artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario realiza una especificación mayor sobre el ámbito de aplicación de la reserva tributaria. Esta situación ha generado una discusión⁵¹ en torno a la interpretación y aplicación del referido Artículo IV la misma que ha quedado más o menos aclarada. Si bien, la discusión de dicho tópico excede los alcances del presente trabajo no obstante es importante resaltar que en ambos niveles (constitucional y legal) el Principio de Reserva de Ley rige para la creación, modificación y derogación de tributos así como para el establecimiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

Consideramos que el contenido de los Incisos a) y b) del artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario es una especificación del artículo 74 de la Constitución Política⁵².

Por otro lado la interpretación y aplicación del Principio de Legalidad y Reserva de Ley dentro de nuestro ordenamiento jurídico se debe realizar en forma conjunta y bajo los siguientes aspectos: El primero como la garantía que los tributos serán creados a través de una ley formal, el segundo que dicha creación será realizada por los órganos competentes encargados por mandato legal de su creación y el tercero que proceso normativo de los elementos

⁵¹ Ver: BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario, Editorial Jurista Editores, Cuarta Edición, Perú, 2010. Pág. 119-126. También GAMBA VALEGA, César. "Notas para un estudio de la reserva de Ley en materia tributaria". En: Tratado de Derecho Tributario. Director Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 241-243

⁵² GAMBA VALEGA, César. "Notas para un estudio de la reserva de Ley en materia tributaria". En: Tratado de Derecho Tributario. Director Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 242

esenciales de los tributos y beneficios tributarios se realice mediante una ley o norma de similar jerarquía.

El primer aspecto señalado lo encontramos recogido en el primer párrafo del artículo 74 de nuestra Constitución cuando señala "los tributos se crean, modifican o derogan (...) exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo".

Esta norma establece un mandato constitucional positivo estableciendo cual es el vehículo normativo que debe ser observado en la creación, modificación o derogación de tributos y exoneraciones. Este mandato implica además la prohibición absoluta que a través de normas jurídicas diferentes a las señaladas se regulen dichas figuras tributarias.

A partir de ello estamos en la capacidad de afirmar que en el ejercicio de la potestad tributaria para el proceso de creación, modificación o derogación de tributos y exoneraciones se encuentra proscrito utilizar otros instrumentos normativos que no sean la ley o los decretos legislativos en caso de delegación de facultades.⁵³

El segundo aspecto implica verificar que los procesos normativos antes señalados sean normados mediante una ley o norma de igual rango asimismo deben emanar del órgano estatal competente y facultado para ello.

Ahora bien, queda por determinar el tercer aspecto relacionado a que determinados elementos esenciales estén regulados por Ley o norma de igual rango.

⁵³ BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario, Editorial Jurista Editores, Cuarta Edición, Perú, 2010. Pág. 119. CASÁS, José Osvaldo, "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 266. También MORDEGLIA Roberto Mario "Fuentes del Derecho Tributario" En: Tratado de Tributación Tomo I Derecho Tributario Volumen I. Horacio García Belsunce. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma SRL, 2003, Buenos Aires. Pág. 94

Conforme se encuentra redactado el artículo 74 de la Constitución no queda claro si el tratamiento normativo relacionado a los tributos y exoneraciones abarca todos sus elementos o se refiere solo a sus elementos esenciales⁵⁴.

Sin embargo, como señalamos es el Inciso a) de la Norma IV del Código Tributario precitada que especifica dichos elementos: el hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible para su cálculo, la alícuota y los sujetos de la obligación tributaria.

Todos ellos, bajo ningún término o circunstancia pueden o deben salir del ámbito reservado a la ley. Respecto a la alícuota es preciso señalar que si bien es cierto se encuentra también dentro del ámbito de la reserva de la ley en los últimos años se ha visto su flexibilización a nivel constitucional en algunos países⁵⁵, permitiéndose que sea regulada por otras normas diferentes a la ley, sacándolos de este modo del su ámbito reservado.

Dicha flexibilización en el caso peruano ha sido recogida en la parte final del primer párrafo del Artículo 74 cuando preceptúa que los aranceles y tasas, se regulan mediante Decreto Supremo. En este caso veremos que por razones y motivos especiales se excluye del ámbito de la reserva de la ley la fijación de la alícuota para el caso de tasas y aranceles⁵⁶.

La flexibilización de este elemento (alícuota) para las tasas y aranceles se ve reforzada y recogida constitucionalmente en el Inciso 20 del artículo 118 de la Constitución que preceptúa que la regulación de la tarifa arancelaria es una facultad que corresponde al Presidente de la República.

⁵⁴ Conforme la interpretación del Tribunal Constitucional el principio de reserva de ley cubre solo a los elementos esenciales y determinantes del tributo. Ver sentencias recaídas en los Expedientes Nros. 2762-2002-AA/TC, 3303-2003-AA/TC, 00042-2004-AI/TC.

⁵⁵ CASÁS, José Osvaldo, "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 276. Este autor señala dentro del sistema de reserva de ley flexible están las constituciones de Italia, Portugal, España, México y Brasil.

⁵⁶ Ver parte final del punto 1.1 de la Sección Segunda

Por otro lado, es importante señalar que los alcances reseñados para la interpretación y aplicación de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley se aplican también para los beneficios tributarios, ello es así en virtud de que lo preceptuado en el Artículo 74 de la Constitución cuando señala "establecer exoneraciones". Los alcances de este precepto se encuentran desarrollados o especificados en el Inciso b) de la Norma IV del Código Tributario cuando señala que únicamente por ley o decreto legislativo se pueden conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Para algunos autores la mención que efectúa el artículo 74 de la Constitución sobre el establecimiento de las exoneraciones dentro del ámbito de la reserva de ley, debemos señalar que ello resulta un tanto redundante, pues como ya dijimos los beneficios fiscales son elementos esenciales del tributo, y, como tales, pueden derivar de los términos "creación" o "modificación" utilizada por el propio precepto.⁵⁷

Así como la ley es la única causa o fuente de donde se origina la obligación de pagar tributos; también es la ley es la única que puede establecer exenciones o beneficios tributarios a dichos tributos. Ello se justifica porque la exención, exoneración o beneficio tributario implica modelar el hecho imponible (tipicidad), en consecuencia solo puede ser establecida por el legislador, y éste es impotente para delegar un aspecto esencial de aquella definición.⁵⁸

Además debemos tener en consideración que toda exoneración o beneficio tributario esté dentro de los alcances del Principio de Reserva de Ley porque las mismas no son neutrales.

⁵⁷ Gamba Valega, César. "Notas para un estudio de la reserva de Ley en materia tributaria". En: Tratado de Derecho Tributario. Director Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 225

⁵⁸ Mordeglia Roberto Mario "Fuentes del Derecho Tributario" En: Tratado de Tributación Tomo I Derecho Tributario Volumen I. Horacio García Belsunce. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma SRL, 2003, Buenos Aires. Pág. 97

En efecto los beneficios tributarios o exoneraciones escapan de la generalidad de la norma tributaria ello debido a razones no neutrales pero siempre objetivas.

Por ello se afirma que en estos casos está en juego, por consiguiente, aparte del principio de generalidad, el Principio de Reserva de Ley que exige que la carga fiscal se reparta sin afectar la propiedad sólo de algunos, lo que requiere un juicio de razonabilidad propio del legislador, sin que pueda resultar una excusa considerar que tendrían estos últimos una legitimidad bastante para oponerse y cuestionar la exención que afecta la generalidad de la Ley.⁵⁹

3. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONTROL DIFUSO

La seguridad jurídica exige regularidad estructural y funcional en la estructura y aplicación de las normas jurídicas e, igualmente, ausencia de arbitrariedad en los actos de creación y aplicación de dichas normas. Es por tanto una garantía frente a la incertidumbre, la imprevisibilidad, la arbitrariedad, la ineficacia y, en general, todo lo que haga peligrar su vigencia.⁶⁰

Es decir que se trata de un principio bajo el cual se busca dotar de certidumbre o certeza a un sistema jurídico tanto en su proceso de creación, interpretación y aplicación de sus normas jurídicas. Esto redundaría en favor de todos los ciudadanos de un estado, quienes quedan librados de la arbitrariedad que supone la inexistencia de seguridad jurídica.

Por otro lado, el Estado a través de sus entes y órganos está obligado a brindar seguridad jurídica en múltiples aspectos ya sea para la protección de los derechos fundamentales, en los procesos judiciales, en los procedimientos administrativos y en la actividad empresarial. Esta última debe ser resaltada

⁵⁹ MORDEGLIA Roberto Mario, Ídem, Pág. 97

⁶⁰ ARCOS RAMIREZ, Federico. La seguridad jurídica: Una teoría formal. Editorial DYKINSON. 2000, Madrid. Pág. 34

porque constituye un elemento esencial para el desarrollo económico de un país.

En este sentido, no solo los jueces en su calidad de intérpretes y aplicadores del derecho están llamados a tomar en consideración la seguridad jurídica al momento de ejercer sus funciones, sino también todos los estamentos/órganos de la administración estatal dentro de los alcances de sus competencias y funciones concedidas por ley.

En el caso de la administración pública al momento de resolver como instancias administrativa está llamada también a la observancia del principio de seguridad jurídica. Esta observancia es mayor cuando se está transgrediendo normas o principios de rango constitucional y para este supuesto la administración cuenta con el mecanismo del control difuso.

El control difuso es un mecanismo de control de constitucionalidad de las normas que faculta a todo órgano colegiado o tribunal de la obligación y la facultad de inaplicar una norma cuando esta vulnera la Constitución⁶¹.

Aunque este mecanismo encuentra algunos obstáculos para su aplicación por parte de los tribunales administrativos ha sido el propio Tribunal Constitucional quien mediante Expediente Nro. 3741-2004-AA/TC ha dispuesto que todo órgano colegiado de la Administración Pública tiene la obligación de cumplir y observar lo establecido en la Constitución y de ser el caso debe inaplicar las disposiciones normativas de inferior rango que la vulneren.

En materia tributaria el Tribunal Fiscal es el órgano que debe aplicar dicho mecanismo teniendo en consideración los alcances fijados por la referida sentencia. Además de ello el propio Tribunal Fiscal en la resolución de observancia obligatoria Nro. 536-3-99 de fecha de 13 de agosto de 1999 indica que el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía cuando el

⁶¹ Ver: Fundamento Jurídico N° 156 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0050-2004-AI/TC de fecha 03 de junio del 2005; y Fundamento Jurídico N° 7 y 8 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC de fecha 14 de noviembre del 2005

reglamento sin habilitación expresa intenta regular una materia que ha sido reservada a la Ley. En tal sentido, con mayor razón, sería jurídicamente posible que el citado Tribunal inaplique una norma reglamentaria cuyos elementos esenciales ya han sido regulados por Ley en términos diferentes.

Pese a ello, hay que tener en consideración que la aplicación del control difuso por parte del Tribunal Fiscal se limita a los casos que sean objeto de procedimientos administrativos y que lleguen a esa instancia, por lo que no constituye una solución de aplicación general.



SECCIÓN SEGUNDA

RÉGIMEN TRIBUTARIO ADUANERO

En la presente sección se profundizará en el estudio de los derechos arancelarios y sus especificidades como elemento esencial del régimen tributario aduanero.

Seguidamente se aborda el estudio de los regímenes aduaneros dentro de los cuales se encuentra la figura jurídica del Drawback. La cual será abordada desde su concepto, características, antecedentes, hasta aplicación actual dentro de nuestro ordenamiento jurídico culminando con un análisis de la inclusión de esta figura jurídica como un beneficio tributario.

1. CONCEPTOS PREVIOS

El régimen tributario aduanero está relacionado al tratamiento⁶² de los tributos que se originan por la entrada, permanencia, traslado y salida de mercancías en un determinado territorio aduanero, siendo el sujeto activo (acreedor

⁶² Al decir tratamiento nos referimos al nacimiento, determinación, aplicación, exigibilidad, prescripción y extinción de la obligación tributaria aduanera.

tributario) el Gobierno Central y los sujetos pasivos los contribuyentes (dueño o consignatario) y responsables de la mercancías (agentes de aduanas y otros).

Estos tributos son aplicados de acuerdo al tipo de mercancías y a su finalidad económica por ello están directamente relacionados con los regímenes aduaneros.

Podemos sistematizar esta explicación con el siguiente gráfico:

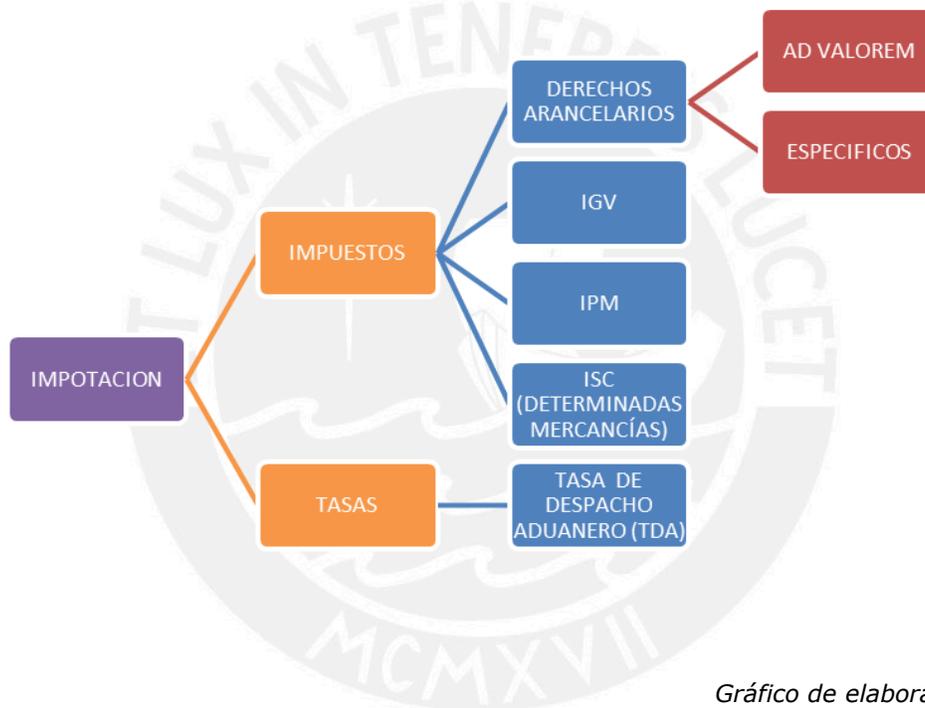


Gráfico de elaboración propia

Para los alcances de la presente investigación nos avocaremos al estudio de los derechos arancelarios y los regímenes aduaneros.

1.1 DERECHOS ARANCELARIOS

Se conoce que estos tributos nacieron con el nombre de derechos de aduana, eran recaudados en las fronteras y se denominaban de este modo al referirlos

o relacionarlos directamente con el ente administrativo que los recaudaba.⁶³ Es decir relacionado al lugar y entidad que los recaudaba.

Actualmente, los derechos de aduana son también denominados derechos arancelarios debido a que sus tipos de gravamen quedan reflejados, junto a la clasificación de las mercancías, dentro del Arancel de Aduana.⁶⁴

En efecto, para la aplicación de los derechos arancelarios se debe distinguir que los aranceles⁶⁵ pueden ser cobrados del modo siguiente:

"Arancel ad-valorem es el que se calcula como un porcentaje del valor de la importación CIF, es decir, del valor de la importación que incluye costo, seguro y flete.

Arancel específico es el que calcula como una determinada cantidad de unidades monetarias por unidad de volumen de importación.

*"Arancel mixto" es el que está compuesto por un arancel ad-valorem y un arancel específico."*⁶⁶

La Organización Mundial de Comercio reconoce los dos primeros tipos de derechos arancelarios.⁶⁷

⁶³ DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo II. Ediciones Molachino, Rosario- Argentina, 1964. Pág. 203

⁶⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan; CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco; QUERALT, Juan Martin; PEREZ ROJO, Fernando; TEJEIRO LOPEZ, José Manuel. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Decimo Séptima Edición. Marcial Pons, Madrid 2011. Pág. 723

⁶⁵ El arancel aduanero es la expresión en dinero de los derechos de aduana. Llamado también tarifa arancelaria o tarifa aduanera.

⁶⁶ Disponible en:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=287&Itemid=100852&lang=es (Visitado el 12.11.2012).

⁶⁷ La Organización Mundial de Comercio señala que los derechos arancelarios son "derechos de aduana aplicados a las mercancías importadas. Pueden ser *ad valorem* (un porcentaje del valor) o específicos (por ejemplo, 7 dólares por 100 kg). La imposición de derechos arancelarios sobre un producto importado supone una ventaja de precio para el producto nacional similar y

En este punto es importante señalar que no debe confundirse las tarifas arancelarias (alícuota del impuesto de Derechos Arancelarios) con la tasa de despacho aduanero-TDA.

En conclusión, los derechos de aduana reciben el nombre de Derechos Arancelarios debido a que la aplicación y determinación de los mismos está intrínsecamente vinculados a los tipos de aranceles existentes.

En el Perú, se reconoce la existencia de Derechos Ad Valorem y Derechos Específicos⁶⁸ sin embargo, existe una errada equiparación entre derechos arancelarios y derechos Ad Valorem.

Así, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante Administración Tributaria), con respecto a los Derechos Arancelarios, señala que los derechos Arancelarios o *Ad Valorem*, son aquellos aplicados sobre el valor que tienen las mercancías que ingresan al país, los mismos que se encuentran en el arancel de aduanas⁶⁹ y que tienen por objeto

constituye para el Estado una forma de obtener ingresos" en Glosario de Términos de la OMC. Disponible en: http://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/tariffs_s.htm (visitado el 19.07.2012).

⁶⁸ Desde el 22 de junio del 2001 el Perú aplica el Sistema de Franja de Precios a cuatro productos agropecuarios: maíz amarillo duro, arroz pilado, azúcar blanca y leche entera en polvo. Estos productos agrupan un total de 47 subpartidas nacionales del Arancel de Aduanas 2007. El Sistema fue aprobado mediante el Decreto Supremo N° 115-2001-EF y modificatorias. Disponible en:

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=289&Itemid=100854&lang=es Visitado el 12.11.2012). Este sistema de franjas agropecuarias permite aplicar aranceles específicos variables (en función de cuán por debajo del precio piso de la banda esté el precio de referencia de importación internacional), así como realizar descuentos en el arancel ad-valorem, cuando el precio de referencia internacional supera el precio techo de la banda. Disponible en: http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=287&Itemid=100852&lang=es (Visitado el 13.11.2012)

⁶⁹ Página Institucional de la SUNAT. Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/tributosadministra.html> (Visitado el 15.07.2012)

gravar el proceso de importación al país de mercancías extranjeras y cuyo cálculo se realiza sobre el valor CIF de la importación.⁷⁰

Conforme a ello se verifica que en algunas ocasiones la Administración Tributaria iguala los términos derechos arancelarios y derechos *Ad Valorem*⁷¹, pero los diferencia del término de derechos específicos, lo cual no es acorde con la clasificación de la Organización Mundial de Comercio y la doctrina antes señalada ya que derechos arancelarios es la generalidad y sus clases son derechos *Ad Valorem* y derechos específicos.

Para el presente trabajo, el término de derechos arancelarios debe entenderse en los mismos términos que señala la Ley General de Aduanas.

Además, es importante resaltar que los derechos arancelarios se establecen en consideración a un doble contenido económico. Por un lado, constituyen un reflejo de la política económica y comercial, conforme a lo cual resaltan las siguientes definiciones doctrinales:

Los Derechos Arancelarios, se imponen a las operaciones comerciales de importación de mercancías que se encuentran recogidas y sistematizadas en el Arancel de Aduanas. Estos se establecen conforme a la política comercial del país.⁷²

Los derechos arancelarios constituyen los montos dinerarios que los operadores comerciales internacionales deben abonar por el ingreso o salida de

⁷⁰ Término de la Comunidad del Inversionista Extranjero. Disponible en <http://inversionistaextranjero.sunat.gob.pe> (visitado el 19.07.2012)

⁷¹ Conforme ha sido señalado los derechos arancelarios en general abarcan tanto a los Derechos *Ad valorem* como a los derechos específicos, siendo estos dos últimos especies de derechos arancelarios. En este sentido la equiparación realizada por la Administración Tributaria es anti metodológica y no sustenta a nivel doctrinario ni legal (no existe normas que así lo establezca). Esta equiparación podría obedecer en que hasta antes de la creación de los derechos específicos del Sistema de Franjas de Precios (vigente desde el año 2001) solo existían los derechos arancelarios del tipo *ad valorem*.

⁷² ZAGAL PASTOR, Roberto, Derecho Aduanero. Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras, Primera Edición, Editorial San Marcos, Lima, 2008, Pág. 39

mercancías⁷³, ya que la actividad comercial de carácter internacional es una fuente de renta, en consecuencia corresponde la aplicación de tributos sobre dichas operaciones porque toda actividad económica que produce lucro, está obligada a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado.⁷⁴

Sobre este punto cabe precisar que, en efecto, los derechos arancelarios en una primera fase eran las técnicas utilizadas con las cuales los países en vía de desarrollo defendían su producción nacional de la excesiva concurrencia de producción extranjera, imponiendo a estas últimas un pago por el ingreso de dichas mercancías en diferentes grados y matices.⁷⁵

Actualmente dicho objetivo proteccionista de los aranceles ha disminuido, sin embargo no se puede ocultar que todas las tarifas o aranceles son protectores por naturaleza en función de las necesidades de su economía particular⁷⁶.

Muestra de esta influencia, la encontramos en la existencia de los derechos antidumping, derechos compensatorios y salvaguardias que son conceptos no tributarios y cuya existencia se sustenta en razones económicas de índole extra fiscal que buscan de un modo u otro brindar cierta clase de protección a la producción interna de un país.

Pero las políticas económicas y comerciales de un país no tienen como único objetivo la protección sino que también buscan la expansión comercial de la producción local.

Así, tenemos que en el marco de las operaciones comerciales internacionales, en la mayoría de casos de países en vías de desarrollo las exportaciones no son gravadas por los Derechos Arancelarios bajo el fundamento de incentivar la producción nacional y su expansión.

⁷³ RAMIREZ P., Arturo; Manual de Derecho Aduanero Importaciones y exportaciones, Editorial TEMIS, Bogotá, 1972, Pág. 7

⁷⁴ Loc. cit., Ídem

⁷⁵ ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos, Derecho Aduanero Tributario. Lima: Primera Edición, Librería y Ediciones Jurídicas, 1999, Pág. 124

⁷⁶ ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos, Ídem, Pág. 124

Asimismo, en la actualidad el proceso de globalización ha generado la necesidad y prioridad de los Estados por promover su comercio internacional incidiendo de este modo en las políticas económicas que buscan integrarse a través de diversos mecanismos.

Dichos mecanismos se basan en la suscripción de tratados de integración comercial. Dentro de ellos, los Tratados de Libre Comercio (TLC's) constituyen un claro ejemplo de renuncia recíproca entre dos países a la imposición de gravámenes aduaneros (derechos arancelarios) a la importación de mercancías que ambos países intercambien.

No obstante dicha renuncia se ve largamente compensada por la potencialidad de desarrollo y crecimiento económico que generan los acuerdos de este tipo. En estos casos son mayores los beneficios que la pérdida de dichos ingresos.

Por otro lado, no debemos olvidar mencionar el otro contenido que tienen los Derechos Arancelarios, es decir, como fuente de ingresos fiscales al tesoro público de un país.

En este sentido, resalta la siguiente definición en la que los derechos arancelarios son considerados como ingresos ordinarios del Estado, y como tales, obviamente se encuentran dentro del concepto de tributo. Conforme nuestro sistema tributario, los derechos arancelarios se clasifican dentro de la categoría de los impuestos.⁷⁷

Tan importante como su finalidad en la política económica y comercial, resalta su contenido fiscal y tributario. Es evidente, que en este caso el Estado ejerce la potestad tributaria cuando impone o establece tributos a la introducción de bienes de su territorio a través del Gobierno Central.

⁷⁷ ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos, Derecho Aduanero Tributario. Lima: Primera Edición, Librería y Ediciones Jurídicas, 1999, Págs. 124-125.

En ese sentido, se les debe entender como un tributo que grava usualmente la importación de mercancías⁷⁸, generando ingresos fiscales con los cuales el Estado es capaz de financiar sus fines y objetivos.

A nivel doctrinal se distingue tres criterios típicos de imposición de estos tributos:

a) Imposición sobre la importación de mercancías, por cuanto esta afluencia de riqueza que llega al país desde el exterior, revela la existencia de capacidad contributiva que permite al estado obtener los recursos del caso, que pasan a integrar el tesoro público.

b) Imposición sobre la exportación de mercancías, aunque la salida de riqueza para el exterior indica también que existe capacidad contributiva, en este caso la imposición se justifica principalmente en razones de protección de la industria (por ejemplo imponiendo altas tasas para evitar que se exporte materias primas necesarias para su industria manufacturera), de escasez previsible de ciertos productos, de protección del patrimonio histórico, cultural y artístico, monopolio de producción o de alta demanda mundial (por ejemplo los países petroleros).

c) Imposición al tránsito de mercancías, repercuten sobre la explotación de las vías nacionales de transporte, debido a su carácter antieconómico no son utilizados.⁷⁹

La aplicación de los criterios de imposición reseñados, depende en gran medida de la política económica de cada país. En países industrializados se observa la aplicación de los dos primeros (imposición a la importación y a la exportación), diferente es el caso de países en vías de desarrollo donde su mayoría solo aplica la imposición a las importaciones, esto está relacionado a la búsqueda y promoción del crecimiento de sus respectivas industrias.

⁷⁸ En países desarrollados o industrializados se grava tanto a las importaciones como a las exportaciones.

⁷⁹ DE JUANO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 206

En el Perú, nuestra LGA define en su artículo 2 define los derechos arancelarios como "impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren el territorio aduanero".⁸⁰

Los derechos arancelarios solo aplican la imposición sobre la importación de mercancías, no existe imposición a la exportación y ni al tránsito de las mismas. Esta situación se corresponde con los fines de la política económica del país.

Además de los aspectos económicos comerciales y fiscales ya señalados que influyen en la determinación de los derechos arancelarios, no debemos olvidar que esta imposición tributaria tiene su fundamento jurídico en la idea que "el gravamen aduanero vendría pues, a poner equivalencia en el sacrificio para la producción nacional que debe pagar el impuesto interno al consumo, pues si un país grava directa o indirectamente la producción y la circulación de ciertos productos, en estado natural o industrializados, habría una falta de equidad en liberar de tal gravamen la introducción de los mismos artículos producidos en el extranjero."⁸¹

Este enunciado pone en relevancia la aplicación del principio jurídico de igualdad, bajo la premisa de tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales pero aplicado a situaciones económicas. En este mismo sentido, no debemos olvidar que los principios jurídicos generales pueden ser acogidos por determinadas ramas del derecho en cuyo caso adquieren determinadas especificidades.

Este es el caso del precitado principio de igualdad que es recogido por el Derecho Tributario en el ejercicio de su potestad tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico se encuentra recogido en el Artículo 74 de la Constitución.

⁸⁰ Artículo 2 del Decreto Legislativo 1053, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 27 de junio del 2008.

⁸¹ DE JUANO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 208

La creación de derechos arancelarios considerando solo uno de estos aspectos generaría incongruencia e ineficacia de los mismos. Por ejemplo los derechos arancelarios que respondan solo a la política económica de desarrollo de un país significaría que el ingreso de cualquier mercancía estaría prohibida en aras de la protección de la industria interna. Dicha prohibición podría realizarse a través de una prohibición expresa o por medio de la imposición de altas tasas o tarifas de derechos arancelarios. El primer supuesto significaría un aislamiento del país dentro de un mundo globalizado, es impensable asumir que un país pueda producir todos los bienes y las cantidades que necesita. En el segundo supuesto, el importador tendrá un costo de compra al que se le sumaría un elevado pago de derechos arancelarios que finalmente resultaría en un precio de venta alto y que no podría ser soportado por el consumidor final. Además esta situación supondría que la población solo se abastezca de la producción nacional en el mejor de los casos, sin embargo en situaciones de escasez interna no podría abastecerse de dichos bienes.

Por otro lado, la creación basada en su aspecto netamente fiscal y tributario generaría del mismo modo una serie de distorsiones. Por ejemplo, gravar la totalidad de bienes que ingresan y salen del país a fin de obtener recursos al tesoro público desincentivaría la producción y comercio de sectores de producción en crecimiento y que no se encuentran consolidados. Esto debido a que las materias primas y bienes de capital necesarios pagarán impuestos por importación y en caso busquen su expansión en mercados internacionales también deberán pagar impuestos por la exportación. Igual situación se presenta en la imposición indiscriminada de bienes de primera necesidad, afectándose a la población más desfavorecida (que es justamente la que busca ayudar el Estado con la captación de mayores recursos) ya al ser costosos no tendrían acceso al consumo de dichos bienes.

Finalmente la aplicación de los derechos aduaneros sin tener en consideración su justificación jurídica implicaría que se trate igual a los desiguales generándose situaciones distorsionadas. Por ejemplo el ingreso de mercancías

extranjeras con pagos de derechos arancelarios inferiores a los pagos que se realizan sobre mercancías nacionales (a través de tributos internos) generaría una desventaja y desigualdad de trato entre mercancías nacionales y extranjeras.

Teniendo en consideración lo señalado, es un error indicar que los derechos arancelarios están esencialmente enfocados en los ingresos fiscales que generan a un Estado, o en su función protectora de la economía de un país, dejando de lado su justificación jurídica, ya que todos estos aspectos no son excluyentes el uno del otro.

En conclusión, no es factible la elección entre uno u otro aspecto, en tanto dichos aspectos están presentes y son tomados en cuenta con mayor o menor dependiendo de las particularidades y circunstancias que surgen dentro de una economía globalizada.

No olvidemos que los derechos arancelarios comprenden los elementos de todo tributo: el hecho imponible, los sujetos de la relación, la base imponible y la alícuota siendo esta última conocida como arancel o tarifa arancelaria.

Este último elemento del tributo como mencionamos precedentemente⁸² ha sido objeto de flexibilización conforme se desprende de la parte final del primer párrafo del Artículo 74 y del Inciso 20 del Artículo 118 la Constitución, permitiéndose su regulación mediante Decreto Supremo por parte del Poder Ejecutivo.

Es extendida la idea que la regulación de este elemento considerado como esencial del tributo se encuentra dentro de ámbito de reserva de ley, sin embargo dicha excepción ha sido recogida en atención al carácter complejo y especializado de materia aduanera y a la fluidez con que deben manejarse las

⁸² Ver Punto 2.3 de la Sección Primera

mencionadas tarifas. En este caso el constituyente eligió lo pragmático en desmedro de los principios tributarios.⁸³

1.2 RÉGIMEN ADUANERO

Nuestra LGA en su artículo 47 señala que las mercancías que ingresan o salen del territorio aduanero por las oficinas de Aduanas deben ser sometidas a los regímenes aduaneros que establece la ley. En base a este precepto legal se puede afirmar que los regímenes aduaneros son el tratamiento legal aduanero⁸⁴ que se aplica a las mercancías que ingresa o salen del país. En consecuencia toda mercancía que ingrese o salga del país debe acogerse a uno de los regímenes previstos legalmente.

Clasificación de los regímenes aduaneros

A nivel internacional existen diferentes clasificaciones de regímenes aduaneros. Nuestra Ley General de Aduanas los clasifica del siguiente modo:

a) Regímenes de Importación. Dentro de ellos encontramos las operaciones de importación definitiva denominada como importación para el consumo, reimportación en el mismo estado y la admisión temporal para reexportación en el mismo estado. Estos regímenes tiene como característica común el ingreso de las mercancías a territorio aduanero diferenciándose en la temporalidad y permanencia de las mercancías en el mencionado territorio.

b) Regímenes de Exportación. Encontramos que dentro de los regímenes de exportación a la exportación definitiva y la exportación temporal para reimportación en el mismo estado. Estos regímenes contemplan dos posibilidades la primera es la clásica exportación de mercancías a otros países

⁸³ ARAOZ VILLENA, Luis Alberto, "El principio de legalidad en la Nueva Constitución política del Estado". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Nro. 25, Lima, diciembre, 1993.

⁸⁴ Este referido tratamiento legal aduanero comprende tanto la regulación de las obligaciones de paso y control de las mercancías como la obligación tributaria que se genera por dicho paso.

producto del comercio internacional. Son mercancías destinadas al consumo de otros países.

La segunda se trata más bien de una exportación de mercancías por un determinado tiempo transcurrido el cual volverán a ser importadas (reimportación). Este régimen se aplica en los supuestos de empresas o grupos empresariales con subsidiarias en otros países que envían algunas de sus maquinarias para su uso en dichas subsidiarias luego del cual retornan a su lugar originario.

c) Regímenes de Perfeccionamiento. Este grupo abarca todos aquellos casos o supuestos en los cuales las mercancías son objeto de algún proceso de transformación, modificación, reparación o elaboración. Son la admisión temporal para el perfeccionamiento activo (mercancías que ingresan temporalmente a territorio aduanero con la finalidad de ser exportadas luego de haber sido objeto de algún proceso de perfeccionamiento), la exportación temporal para el perfeccionamiento activo (donde las mercancías nacionales o nacionalizadas salen del territorio aduanero con el objetivo de ser sometidas a algún proceso de perfeccionamiento luego de lo cual retornarán), Drawback (donde mercancías importadas debidamente nacionalizadas son incorporadas en una nueva mercancía que será exportada y como consecuencia del proceso se obtiene una restitución arancelaria), reposición de mercancías con franquicia arancelaria (hace posible realizar una importación para el consumo que reemplace por otras mercancías equivalentes a mercancías previamente nacionalizadas).

d) Regímenes de Depósito. Solo contempla el supuesto de depósito aduanero para mercancías que no hayan sido solicitadas a ningún régimen de consumo y que no estén en situación de abandono.

e) Regímenes de Tránsito. Comprende el tránsito aduanero, el transbordo y el reembarque de mercancías. Se trata de situaciones en las cuales las

mercancías no pretenden ser introducidas a territorio aduanero sino que como su propia denominación lo indica son objeto de tránsito.

2. DRAWBACK

2.1 CONCEPTO

A nivel doctrinal⁸⁵, algunos autores identifican y resaltan el referido régimen aduanero como mecanismo de promoción, incentivo o beneficio, como veremos seguidamente:

Como mecanismo de promoción a la exportación es importante señalar primero que en nuestro país existe el Sistema de Promoción a la exportación el cual busca el crecimiento y desarrollo de las mismas a través de mecanismos legales tributarios que las incentiven.

Este sistema genera una serie de ventajas al exportador de carácter tributario, dichas ventajas redundan y mejoran la competitividad de los gastos de producción de los bienes a exportar y que se colocan dentro del mercado internacional. Los mecanismos tributarios que conforman este sistema son: el saldo a favor del exportador del IGV y el Drawback.

Bajo esta óptica, el Drawback constituye un instrumento legal de promoción a la exportación de bienes, por cuanto prevé una devolución al exportador de un determinado porcentaje sobre el monto exportado, siempre que este cumpla con determinados requisitos establecidos por ley.⁸⁶ Esto es, permite obtener una subvención determinada por la norma que se calcula en base el valor FOB del producto a exportar, y se sustenta en el hecho que dichos productos han

⁸⁵ En este sentido resalta lo señalado por De JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II, El Sistema Tributario y los tributos en particular, Ediciones Molachino, Argentina, 1964. Pág. 246; VILLEGAS, Hector B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Séptima edición, Tomo Único. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001. Págs 716 y 717; VASQUEZ NIEVA, Oscar. Los regímenes del drawback, o de devolución de aranceles, regulados en el Perú, Asesoría Consultoría Inversión, Lima, 2010. Pág. 66; LEDESMA, Carlos. Principios de Comercio Internacional. Buenos Aires: Machhi, 1998, Pág.138.

⁸⁶ ALDEA CORREA, Vládik, "Drawback restitución de tributos arancelarios en aduanas: práctico de estudio". En: Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011, Pág.05

sufrido un incremento en sus costos de producción como consecuencia del pago de los derechos arancelarios de algunos de los insumos utilizados en la producción de estos productos a exportar.⁸⁷

Sin embargo, otro sector doctrinal prefiere reconocerlo como un régimen aduanero orientado a la restitución o devolución:

El Drawback constituye un régimen aduanero mediante el cual el exportador obtiene la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que gravaron a las mercancías importadas y que se encuentran incorporadas, contenidas o consumidas en las nuevas mercancías a exportar.⁸⁸

Régimen aduanero que prevé el reembolso de los derechos arancelarios que gravaron a los bienes o materias contenidas y/o consumidas en los bienes exportados en su proceso de producción.⁸⁹

En conclusión, podemos afirmar que nos encontramos frente a un régimen aduanero mediante el cual se permite la restitución de los derechos arancelarios pagados por la importación de mercancías que hayan sido utilizadas en las mercancías a ser exportadas.

Finalmente, cabe señalar que este régimen aduanero en su forma clásica solo implica la restitución sólo de los derechos arancelarios, sin embargo, actualmente en algunos países se admite que la devolución alcance a los impuestos internos que gravan dichas materias primas e insumos en general, así como el proceso de producción correspondiente.⁹⁰

⁸⁷ HIRACHE FLORES, Luz, "Promoción al exportador saldo a favor del IGV - drawback", En revista Actualidad Empresarial, Instituto Pacífico, Lima, 2011, Pág. 36

⁸⁸ VASQUEZ NIEVA, Óscar, Los regímenes de Drawback, o de devolución de aranceles, regulados en el Perú, Asesoría Consultoría Inversión, Lima, 2010, Pág. 91

⁸⁹ VASQUEZ NIEVA, Oscar, Ídem., Pág. 99

⁹⁰ RAMIREZ P., Arturo J., Ob. Cit. Pág. 368

En la misma vertiente clásica se señala que debe existir identidad y equivalencia entre los derechos arancelarios restituidos y los derechos arancelarios pagados.

A diferencia de lo que ocurre en otras figuras jurídicas, no existe un concepto uniforme⁹¹, ni un acuerdo sobre lo que significa e implica este régimen jurídico aduanero, por lo que es más adecuado remitirnos a lo que establece la legislación en cada país.

Por otro lado, a nivel normativo, encontramos que la Ley General de Aduanas (en adelante LGA) en su artículo 82 señala que se trata de un: "Régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción".

Por su parte, el D.S. 104-95-EF denominado Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios en su artículo 3 señala:

"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".

Conforme a ello, estamos nuevamente en la capacidad de afirmar que la restitución señalada por la L.G.A. se realiza a razón de un porcentaje uniforme establecido sobre el 5% del precio Free On Board (FOB) del bien exportado.

⁹¹ En efecto, conforme la Decisión 10/94 del Mercosur existen tres modalidades de Drawback: Como suspensión del pago de derechos arancelarios, exención del pago de derecho arancelarios y como restitución del pago de derechos arancelarios.

Sobre este mismo punto, debemos detallar que conforme ha sido estructurado el Reglamento para la aplicación del Drawback se produce una devolución realizada sobre la base fija de un porcentaje del valor FOB de la exportación, esto conlleva a prescindir de la verificación y posterior restitución de los derechos arancelarios pagados por la importación de los insumos asimismo se deja de lado la medición de la proporción en que los bienes importados fueron utilizados.⁹²

2.2 CARACTERÍSTICAS

De acuerdo al concepto establecido en la LGA y su reglamento, se pueden extraer las siguientes características

- a) Restitutivo. Este régimen aduanero tiene como objetivo la restitución al exportador del monto pagado de derechos arancelarios que gravaron a las mercancías importadas que sean utilizadas y/o consumidas en los bienes exportados.
- b) Limitativo. La aplicación de la restitución no es ilimitada y de aplicación a la totalidad de las mercancías importadas que hayan sido utilizadas y/o consumidas, sino que es limitada y otorgada a determinados sujetos, determinadas mercancías, por determinada cantidad y volumen y además su petición es limitada en el tiempo.
- c) Objetivo. La aplicación y otorgamiento del Drawback se realiza en forma objetiva y homogénea sobre todos aquellos sujetos que cumplan con los requisitos establecidos por la norma, es decir no existe una aplicación casuística.
- d) Indefinido. Nos encontramos frente un beneficio tributario reconocido como un régimen aduanero de aplicación indefinida y no como los demás beneficios tributarios que tienen una limitación en el tiempo.

⁹²VÁSQUEZ NIEVA, Oscar, Ob. Cit., Pág. 101.

2.3 ANTECEDENTES

El reconocimiento legal del Drawback como tal dentro de nuestro ordenamiento jurídico, fue introducido en la derogada Nueva Ley General de Aduanas⁹³ dentro de la Sección II del Artículo 159 de la derogada norma. Posteriormente, mediante Decreto Supremo Nro. 104-95-EF⁹⁴, dicha figura fue reglamentada y aplicada.

Sin embargo, algunos autores⁹⁵ ven en el otorgamiento del Reintegro Tributario a la Exportación de Productos No Tradicionales - CERTEX; el antecedente inmediato al Drawback por tratarse de un reintegro a mercancías exportadas no tradicionales.

El análisis de este antecedente sirve como fuente histórica que permitirá comprender algunas de las particularidades o características peculiaridades que presenta la actual estructura normativa del régimen del Drawback.

Mediante Decreto Ley Nro. 21492 de fecha 18 de mayo de 1976, se adoptaron una serie de medidas para incentivar las exportaciones no tradicionales, así el artículo 1 de la mencionada norma señalaba:

"Declárese de preferente interés nacional la exportación no tradicional de productos elaborados en el país, para cuyo fomento y por el término de diez (10) años computados a partir de la vigencia del presente Decreto-Ley se establece el régimen de incentivos siguiente:

a. Exoneración total y automática de los derechos aduaneros y demás impuestos que afecten a la exportación de productos no incluidos en la lista de productos de exportación tradicional;

⁹³ Dicha norma fue promulgada mediante el Decreto Legislativo 722 de fecha once de noviembre de mil novecientos noventa y uno.

⁹⁴ Denominado Reglamento de procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios.

⁹⁵ DUARTE CUEVA, Franklin. Reflexiones sobre el drawback y su efecto sobre las exportaciones. Revista: Contabilidad y negocios - Vol. 6, No. 11, Lima, Jul. 2011. Pág. 100

b. Reintegro tributario compensatorio básico para cada producto de exportación no tradicional en un porcentaje máximo de cuarenta por ciento (40%) sobre el valor a la exportación del mismo;

c. Reintegro tributario compensatorio adicional para productos cuya exportación sea nueva, en un porcentaje de dos por ciento (2%), y para productos elaborados por empresas descentralizadas en un porcentaje de diez por ciento (10%). Ambos porcentajes, se aplicarán sobre el valor de la exportación;

d. Reintegro tributario compensatorio complementario en porcentaje de diez por ciento (10%) sobre el valor de la exportación, que en casos excepcionales y cuando convenga a los intereses de la economía nacional, se otorgará por Resolución Suprema refrendada por los Ministros de Comercio, Economía y Finanzas y por el Titular del Sector correspondiente.

Esta norma fue dada considerando que existían incentivos tributarios a la exportación no tradicional normados en diversos dispositivos desarticulados siendo necesario perfeccionarlos. En ese sentido, considera la necesidad de existencia de un régimen de incentivos tributarios a la exportación no tradicional que responda a los lineamientos de política económica, que ayude al desarrollo de la estructura productiva, concordante con las necesidades del país y lograr maximizar la generación de divisas.

La precitada norma fue modificada por el Artículo Único del Decreto Ley N° 21530 del 30 de junio 1976, donde se sustituye el porcentaje máximo de reintegro tributario de cuarenta por ciento (40%) a que se refiere el Inciso b, por el porcentaje máximo de reintegro tributario de treinta por ciento (30%).

El otorgamiento del referido Reintegro Tributario a la Exportación de Productos no Tradicionales fue regulado mediante Decreto Supremo N° 441-85-EF. Dicha norma consideraba como uno de sus objetivos básicos propiciar el ingreso de divisas al país; por lo que se debían dictar normas que garantizarán dicho

objetivo, como condición previa para el otorgamiento del Reintegro Tributario a la Exportación de Productos No Tradicionales – CERTEX.

En ese sentido, la precitada norma estableció como requisitos previos al otorgamiento:

- a) Acreditar la entrega al Banco Central de Reserva del Perú de la moneda extranjera producto de la exportación respectiva, salvo que se trate de operaciones cuyo pago se efectúe mediante carta de crédito irrevocable y confirmada, con los documentos debidamente negociados.⁹⁶
- b) Presentar una solicitud de CERTEX anexando a la misma, una constancia expedida por el Banco Comercial interviniente que acredite la entrega de las divisas correspondientes al Banco Central de Reserva del Perú.⁹⁷
- c) Para operaciones cuya forma de pago sea mediante carta de crédito irrevocable y confirmada, esta circunstancia se hará constar por el Banco Comercial Interviniente en el respectivo compromiso de entrega de moneda extranjera, bajo responsabilidad del mismo.⁹⁸

Mediante el Decreto Supremo Nro. 135-85-ICTI-CO se dictaron normas para facilitar el otorgamiento del "CERTEX", posteriormente a través del Decreto Supremo Nro. 282-89-EF se simplificaron los requisitos a fin de lograr más beneficios en relación a la obtención del CERTEX sobre Incentivos Tributarios a las Exportaciones No Tradicionales.

La derogación de estos incentivos fue durante los inicios de la década de los noventa. Ello debido a las duras que recibió este mecanismo pues era considerado un subsidio directo y no permitía una eficaz desconcentración de las industrias que lo aprovechaban, ni el mejoramiento de la eficiencia

⁹⁶ Artículo primero del Decreto Supremo N° 441-85-EF (derogado).

⁹⁷ Artículo segundo del Decreto Supremo N° 441-85-EF (derogado).

⁹⁸ Segundo párrafo del Artículo 2 del Decreto Supremo N° 441-85-EF (derogado).

productiva y se sufría los derechos compensatorios impuestos por los Estados Unidos de América en el marco del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Otras razones por las cuales fue criticado el CERTEX fueron los altos porcentajes de devolución de dinero (30%) que otorgaban a las exportaciones con valor agregado lo cual incentivo la realización de malas prácticas como las cobranzas de falsos CERTEX que eran solicitados por "mafias" que exportaban piedras, arena y basura pero que cobran los CERTEX como si hubieran exportado conservas, textiles o artesanías.

Por dichas razones, el CERTEX fue derogado el 29 de noviembre de 1990 mediante D.L. 622-EFC. Durante los cinco años siguientes las exportaciones con valor agregado estuvieron sin ningún tipo de incentivo.

Sin embargo, dada la necesidad de contar con un mecanismo de incentivo de aquellas se planeó introducir el Drawback, la devolución del IGV y el FONAVI.⁹⁹

No podemos negar que entre el régimen del Drawback normado actualmente en la LGA y su Reglamento; y el CERTEX o certificado Tributario de reintegro a la Exportación, existen algunas similitudes que los acercan o asemejan. Sin embargo, no podemos afirmar que se trate de un antecedente directo del precitado régimen.

A partir de ello consideramos que la principal diferencia entre el Drawback y el Certex radica en que el CERTEX se trató de un reintegro de un porcentaje del valor de las mercancías exportadas por la sola verificación de la existencia del ingreso de divisas derivadas de dicha exportación; mientras que el Drawback es una devolución de derechos arancelarios pagados por la importación de mercancías que luego son incorporadas en un producto a exportar.

Dicha diferenciación no impide reconocer que el CERTEX se trata de un mecanismo jurídico, que en su momento sirvió a los fines de política

⁹⁹ DUARTE CUEVA, Franklin Ob. Cit. Págs. 100-101

económica de nuestro país y que además llevó a nuestros legisladores a buscar su reemplazo por un mecanismo similar pero más avanzado y con mayores justificaciones¹⁰⁰ como lo es el Drawback.

2.4 OPERATIVIDAD DEL RÉGIMEN ADUANERO DEL DRAWBACK EN EL PERÚ

El régimen del Drawback recogido en el artículo 82 de la LGA se encuentra reglamentado por el Decreto Supremo Nro. 104-95-EF y normas complementarias, siendo los principales aspectos generales a tener en consideración los siguientes:

a) Primero para aplicación del régimen del Drawback debe existir la exportación de mercancías al exterior.

Excepción: Las mercancías o bienes exportados materia de Drawback no deben formar parte de las partidas excluidas establecidas en los D.S. 127-2002-EF, D.S. 056-2003-EF y D.S. 239-2001-EF.

b) Las mercancías exportadas que pretendan acceder al Drawback serán las realizadas por empresas exportadoras.

c) Las mercancías exportadas deben haber incorporado dentro de su proceso productivo o de transformación, total o parcialmente mercancías importadas que hayan pagados derechos arancelarios.

Excepción: Se excluye a aquellas mercancías importadas que hayan ingresado mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o franquicias aduaneras especiales. También se excluyen las mercancías que tengan como tasa arancelaria 0%.

¹⁰⁰ Es indudable que la Organización Mundial de Comercio permite la existencia del Drawback bajo el entendido de dos premisas: la primera no se trata de una subvención o subsidio a las exportaciones sino de una restitución o devolución de los impuestos pagados; y, la segunda, bajo los alcances del principio de no exportación de tributos.

- d) La incorporación de insumos importados está limitada; esto es, que el valor CIF de los insumos importados incorporados no debe exceder el 50% del valor FOB de la exportación.
- e) Los insumos incorporados en el producto a exportar deberán haber sido importados en los 36 meses anteriores a la fecha de la exportación.
- f) Para ser beneficiario del Drawback se deberá presentar una solicitud donde se señale expresamente la intención de acogerse a este régimen, mediante transmisión electrónica de la Solicitud de Restitución o la presentación documentaria de la Solicitud de Restitución.
- g) Presentar la solicitud de acogimiento dentro del plazo perentorio de 180 días contados desde la fecha de exportación.

Por otra parte la Primera Disposición Complementaria Final del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nro. 010-2009-EF establece que:

La SUNAT aprobará los procedimientos, instructivos, circulares y otros documentos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en la Ley y el presente Reglamento. Todo documento emitido por la SUNAT, cualquiera sea su denominación, que constituya una norma exigible a los operadores de comercio exterior debe cumplir con el requisito de publicidad.

En mérito a dicha delegación mediante Resolución de Intendencia Nro. 984-1999 de fecha 12 de setiembre de 1999 se aprobó el procedimiento general INTA-PG.07 Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback, dicha disposición fue modificada por la Resolución de Intendencia Nacional Nro. 1195-1999 de fecha 03 de octubre de 1999 que aprobó la Segunda versión del Procedimiento INTA-PG.07. Finalmente la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas Nro. 139-2009 aprobó la Tercera Versión del Procedimiento INTA-PG.07 (Versión 3) Restitución

Simplificada de Derechos Arancelarios, esta disposición fue publicada el 18 de marzo del 2009.

2.5 EL DRAWBACK COMO BENEFICIO TRIBUTARIO

Los beneficios tributarios son un concepto genérico o genus, que comprende una multiplicidad de figuras heterogéneas (exenciones, deducciones en la base, detracciones de la cuota, regímenes tributarios sustantivos, remisión a la imposición, suspensiones de su recaudación, etc.) lo cual contribuye a que su relieve tenga características difusas, permite asimismo que se introduzcan nuevos beneficios tributarios bajo nuevas y diversas formas¹⁰¹.

Pese a la dificultad existente en cuanto a determinar sus características comunes y puntos de similitud entre ellos, puede afirmarse que los beneficios tributarios se distinguen en dos grupos.

El primer grupo se ubicará dentro del campo de la erosión del hecho imponible, entendida como la no imposición o una menor imposición respecto del régimen ordinario establecido por el mencionado hecho generador, afectando directamente la estructura de un tributo. Otro grupo se ubica dentro del campo de los gastos fiscales entendido como gastos públicos implícitos que generan una erogación o entrega de recursos por parte de Estado a determinados sujetos sin que ello implique afectar la estructura de un tributo.

Esta distinción se puede sintetizar en beneficios tributarios que tienen su ratio en motivos de extra fiscalidad interna a la disciplina del tributo singular, y medidas que se deben a consideraciones de extra fiscalidad externa a dicha disciplina.¹⁰²

¹⁰¹ LA ROSA, Salvatore "Los Beneficios tributarios". En: Tratado de Derecho Tributario, Tomo Primero El Derecho Tributario y sus Fuentes. Andrea Amatucci, Editorial Themis, Colombia, 2001. Pág. 393

¹⁰² LA ROSA, Salvatore. Ob, Cit. Pág. 401

En este sentido, respecto al primer grupo tenemos que las exenciones y beneficios tributarios se estructuran sobre situaciones de carácter objetivo y subjetivo que neutralizan los efectos que deberían nacer por la realización del hecho imponible, de tal modo que aunque en la realidad se haya producido el hecho generador de la obligación tributaria esta se considera no nacida, será disminuida o se otorga facilidades para su cumplimiento.¹⁰³

Respecto del segundo grupo se ha señalado que los gastos fiscales no son más que los beneficios tributarios considerados desde una perspectiva económica. Considerados como un efecto efecto sobre los ingresos del Estado.¹⁰⁴

Las exoneraciones y beneficios tributarios pueden establecerse por diversos fines (de incentivo económico, social) no son constitutivos sino declarativos, es decir, una vez cumplidos los requisitos deben otorgarse.

Los beneficios tributarios en el sentido amplio del término, son la contrapartida a los tributos.

Siendo las exoneraciones y beneficios tributarios la contrapartida de los tributos, resulta obvio señalar que el proceso de creación de ambos (tributos y beneficios) está limitado por los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria¹⁰⁵.

Con respecto, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley dicha limitación se sustenta en que las "exoneraciones significan una modificación de la situación general en que se hallan las personas frente al presupuesto de hecho, conforme a la ley de creación del tributo.

¹⁰³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. Tomo I, Parte General. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996. Pág. 321

¹⁰⁴ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Editorial COLEX, Madrid, 1990. Pág. 58

¹⁰⁵ De no ser así, dichos beneficios tributarios podrían crear privilegios.

De nada valdría el Principio de Legalidad si las obligaciones establecidas por ley pudieran ser suprimidas por acto administrativo. Estas supresiones significarían una modificación de aquélla, y es dogma jurídico que una ley sólo puede ser modificada por otra ley o por una norma de mayor jerarquía, y nunca por acto administrativo."¹⁰⁶

En efecto, las exoneraciones y beneficios tributarios deben ser creados por ley porque "incide directamente en la existencia o inexistencia obligaciones"¹⁰⁷ lo contrario sería una violación del Principio de Legalidad (*nullum tributum sine lege*) y además violaría el Principio de Igualdad (igualdad en la atribución de cargas tributarias)¹⁰⁸. No pueden ser establecidos por el Poder ejecutivo.

No obstante, hay que precisar que, al igual que en el caso de los tributos, un reglamento emitido por el Poder Ejecutivo (en uso de su potestad reglamentaria y siempre dentro de los límites de la ley) puede hacer efectiva la aplicación de las mencionadas exoneraciones y beneficios tributarios.

Entendido ello, corresponde determinar dentro de cuál de los dos grupos se ubica el régimen de Drawback. En este sentido la LGA señala que se trata de "un régimen aduanero que permite la restitución parcial o total de derechos arancelarios que hayan gravado la importación de (...)" es decir se trata de beneficio tributario que deja sin efecto un hecho imponible previamente verificado que incluso ya se encuentra extinguido.

Sin embargo no debemos olvidar conforme su reglamento *señala que la referida restitución se realiza en base a un porcentaje del precio FOB*. Lo que en términos prácticos y reales constituye en determinados casos un gasto

¹⁰⁶ VALDEZ COSTA, Ramón. Ob. Cit. Pág. 156

¹⁰⁷ VALDEZ COSTA, Ramón Ob. Cit. Pág. 154

¹⁰⁸ La doctrina considera que los beneficios tributarios hacen más eficaz el principio de igualdad ya que permite diferenciar y tratar en forma desigual a los desiguales (aquellos con menor capacidad contributiva) concediéndoles beneficios tributarios.

público considerado dentro del Rubro de Devoluciones de Tributos aduaneros por parte de la Administración Tributaria¹⁰⁹.

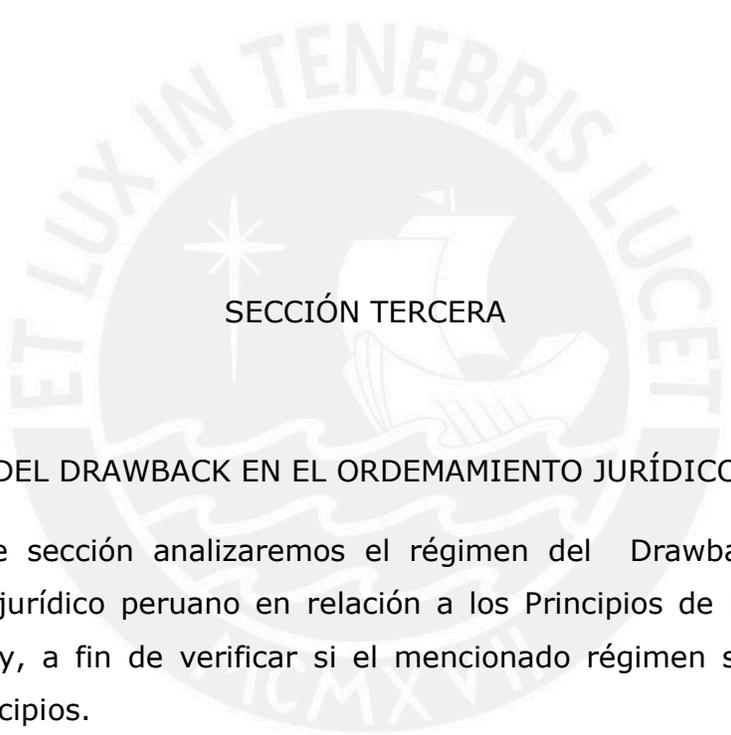
En consecuencia, podemos afirmar que el régimen del Drawback presenta características de ambos grupos. Pero en términos reales y prácticos resalta su inclusión y adaptación en el segundo grupo de los beneficios tributos como gasto público. Esta afirmación puede verificarse dentro del Punto 10.3 del Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015¹¹⁰ donde se consigna la relación de los principales Gastos Tributarios en materia de beneficios tributarios para el 2013 consignando que el monto estimado para el caso del Drawback asciende a 928 056 mil nuevos soles lo que representa el 0.16% del PBI.

Es preciso notar, sin embargo, que el citado Marco aplicable a los ejercicios 2013 a 2015 afirma respecto a los beneficios tributarios una política tributaria de racionalización, admitiendo que éstos distorsionan la economía y evitan una mayor recaudación tributaria por parte del Estado.

Finalmente debemos señalar que mediante RTF 3205-4-2005 el propio Tribunal Fiscal reconoce que el Drawback es un beneficio que nace por mandato legal, proveniente del Estado no encontrándose dentro del concepto de renta y por ende no sujeto al Impuesto a la Renta.

¹⁰⁹ Mediante RTF 3205-4-2005 el Tribunal Fiscal ha reconocido que el Drawback es un beneficio basado en la transferencia de recursos a los exportadores por parte del Estado.

¹¹⁰ http://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM2013_2015.pdf
(Visitado el 12.01.2013)

A large, faint watermark of the university logo is centered in the background of the page. It features the same circular emblem with a ship and a star, and the Latin motto "ET LUX IN TENEBRIS LUCET" around the perimeter.

SECCIÓN TERCERA

ANÁLISIS DEL DRAWBACK EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

En la presente sección analizaremos el régimen del Drawback dentro del ordenamiento jurídico peruano en relación a los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley, a fin de verificar si el mencionado régimen se ajusta a los precitados principios.

1.1 EL DRAWBACK EN LA LEY GENERAL DE ADUANAS

La vigente Ley General de Aduanas, en adelante LGA, fue promulgada a través del Decreto Legislativo Nro. 1053. Dicha norma fue creada en mérito a la Ley Nro. 29157 que previó una delegación de facultades a favor del Poder Ejecutivo con la finalidad que se emitan normas para la facilitación del comercio en el proceso de implementación del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos de Norteamérica y Perú.

En efecto, la LGA recoge los principales aspectos operativos para el desarrollo del comercio exterior asimismo incluye el tratamiento tributario aduanero¹¹¹ que se genera en dicha actividad.

Estamos frente a una norma tributaria con rango de Ley¹¹² que nació en mérito a una delegación de facultades y cuyos alcances en cuanto a los elementos esenciales del tributo y exoneraciones deben ser observados.¹¹³ Por ello podemos afirmar que estamos frente a una norma tributaria plenamente válida en cuanto a la observancia de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley.

Afirmado ello podemos pasar al análisis del régimen aduanero del Drawback regulado en la LGA.

El Artículo 82 de la precitada norma contempla el Régimen del Drawback, señalando que se trata de un régimen aduanero que permite obtener la **restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado** la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados. Se trata pues de una norma tributaria que contempla la posibilidad de restitución total o parcial de los derechos arancelarios.

Dicha norma contiene el establecimiento de un beneficio tributario ya que el precepto "**restitución total o parcial**" se encuentra dentro del concepto de beneficios tributarios desarrollado precedentemente.

El significado de restitución no ha sido definido en la LGA. Por su parte el diccionario de la Real Academia Española define la palabra **restituir** como volver algo a quien lo tenía antes; es decir, devolver lo previamente entregado.

¹¹¹ Los principales aspectos y como se relacionan fueron objeto de estudio en la Sección Segunda del presente trabajo.

¹¹² Principio de legalidad.

¹¹³ Principio de reserva de ley.

El régimen del Drawback es un beneficio tributario relacionado en forma mediata al hecho imponible pero que no lo afecta directamente pues no neutraliza el nacimiento de la obligación tributaria sino que luego de nacida la obligación tributaria y de su cumplimiento por parte del administrado a través del pago de los derechos arancelarios se establece la supuesta devolución total o parcial de lo pagado. En tal sentido cuando efectiviza dicha devolución nace el beneficio tributario.

Es preciso indicar que por el sólo hecho de restituirse una porción pequeña de una obligación tributaria, como son los derechos arancelarios a la importación, ya se está frente a un beneficio. Con mayor razón, cuando el monto efectivamente puesto a disposición del contribuyente en cumplimiento del porcentaje previsto por el reglamento, excede el monto realmente pagado en la importación.

Incluso en el supuesto en que el monto efectivamente puesto a disposición del contribuyente en cumplimiento del porcentaje previsto por el reglamento, resulta inferior al monto realmente pagado en la importación, por el sólo hecho de restituirse parte de una obligación tributaria legítima como son los derechos arancelarios a la importante, estamos frente a un beneficio.

Recordemos que en la Sección Segunda señalamos que si bien los beneficios tributarios presentan algunos rasgos comunes no tienen una estructura estandarizada o común entre todos ellos. En consecuencia el estudio de un beneficio tributario en su configuración y estructura deberá ser analizado en forma individual. Esta situación es aplicable al caso del Drawback, pues se trata de una restitución que se otorga en forma posterior al cumplimiento de la obligación tributaria y que en tal virtud constituye un beneficio tributario.

Por otro lado, no debemos olvidar que en el proceso de **establecimiento** de los beneficios tributarios se aplican los mismos principios que limitan la potestad tributaria en el proceso de creación, modificación y derogación de tributos. Esta afirmación obedece al cumplimiento de un mandato que emana de la propia Constitución (desarrollado en la Sección Primera).

Se trata de un mandato emanado de la norma fundamental donde conjuntamente con el momento de creación de la potestad tributaria se vio por conveniente limitarla por los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no violación de derechos fundamentales y no confiscatoriedad especialmente en la creación de tributos y establecimiento de exoneraciones.

El término exoneraciones recogido en la Constitución ha sido especificado en el Inciso b) de la Norma IV del Código Tributario, estableciéndose de este modo que los beneficios tributarios emanados de la potestad tributaria en su proceso de su establecimiento deben observar los señalados principios.

Por otro lado, el principio de Legalidad y de Reserva de Ley debe ser principalmente observado en su proceso de creación o establecimiento. El principio de legalidad será observado cuando en la creación de un beneficio tributario concurren las tres dimensiones del mismo.

La primera dimensión consistirá en que el beneficio tributario haya sido creado por ley en sentido formal. Nuestra propia Constitución estableció que la creación de los tributos y beneficios tributarios serán creados exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades.

La segunda dimensión está referida a que la creación del beneficio tributario sea realizada por el órgano competente previamente designado por la Constitución.

La tercera dimensión se verificará al momento de la aplicación del beneficio tributario y consiste en que la Administración Tributaria deberá preferir lo que establece la ley por encima de cualquier otra norma de menor jerarquía, conocido también como preeminencia de la ley.¹¹⁴

Conforme a ello vemos que el régimen del Drawback regulado en el Artículo 82 de la LGA se ajusta a dicho principio en las dos primeras dimensiones. Esto es, ha sido emitida en virtud a un Decreto Legislativo que es una norma con

¹¹⁴ Esta dimensión corresponde ser revisada al momento de analizar el Reglamento del Drawback.

rango de ley por delegación de facultades y por el órgano competente a quien fueron delegadas dichas facultades.

Respecto a la tercera dimensión corresponde analizar su cabal cumplimiento en el procedimiento que reglamenta su ejecución y que será analizado en el siguiente punto.

Por su parte el Principio de Reserva de Ley también rige para los beneficios tributarios. Esta proposición también ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional:

*Fundamento Décimo Tercero: El principio de reserva de ley, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios.*¹¹⁵

En este sentido cuando el Estado establece o crea beneficios tributarios se produce una situación de debilitamiento del mandato general que tiene todo ciudadano de contribuir por ello es importante que se encuentre limitada. Igual idea es señalada por el Tribunal Constitucional:

Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su

¹¹⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente Nro. 0042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril del 2005.

seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución).¹¹⁶

Habiendo quedado demostrado que el principio de reserva de Ley se aplica también a los beneficios tributarios surge entonces otra interrogante respecto a cuáles son los elementos esenciales de los beneficios tributarios reservados al ámbito de la ley.

Podría interpretarse que la Norma VII Título Preliminar del Código Tributario es una norma que contiene los elementos esenciales de una norma tributaria que establece un beneficio tributario.

Sin embargo dicho precepto legal prescribe que la dación de normas legales que contengan una exoneración, incentivo o beneficio tributario se sujetarán a las siguientes **reglas**:

- a) Los objetivos y alcances del beneficio deben encontrarse debidamente objetivamente sustentados (datos estadísticos, estudios previos).
- b) Debe analizarse y estudiarse todos los efectos que generará la vigencia de la norma dentro del ordenamiento jurídico vigente.
- c) Debe realizarse una proyección en términos cuantitativos del costo fiscal del beneficio debiendo especificarse de ser el caso el ingreso alternativo con el cual será cubierto.
- d) Debe sustentarse el beneficio económico generado mediante estudios y documentación donde quede demostrado que la medida adoptada es la más idónea para el logro de los objetivos propuestos.

¹¹⁶ Ídem

e) Los beneficios tributarios deberán estar en armonía con los objetivos de la política fiscal consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas.

f) Deberá señalarse de forma clara y detallada el objetivo de la medida, los beneficiarios, el plazo de vigencia que no excederá de tres años.

Conforme se desprende de lo prescrito en la primera parte de esta norma así como del contenido de las referidas reglas, estas no constituyen elementos esenciales de los beneficios tributarios; sino que, como lo señala la propia norma son reglas o requisitos que deben observarse para el proceso de creación de los beneficios tributarios.

El Tribunal Constitucional ha señalado que la Norma VII en mención establece los requisitos que deben cumplir los beneficios tributarios a fin que sean acordes con los principios constitucionales tributarios.¹¹⁷

En este sentido no se puede equiparar los elementos y reglas necesarias para la creación de un beneficio tributario con los elementos esenciales del propio beneficio tributario. Dicha equiparación sería como señalar que los elementos esenciales del tributo son su justificación, su objetivo, su análisis económico.

Por otra parte, vemos que dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario existen normas que establecen beneficios tributarios pero que no cumplen con los requisitos establecidos en la Norma VII. Esta situación no implica la invalidez de los mismos por cuanto dicha norma no sanciona que su inobservancia implique su nulidad o invalidez.

El Principio de Reserva de Ley para los beneficios tributarios es de difícil configuración por cuanto al no estar establecidos cuales serán los elementos esenciales que se encuentran reservados exclusivamente al ámbito de la Ley

¹¹⁷ Ídem

solo queda equiparar y adaptar en la medida de lo posible los elementos esenciales del tributo al ámbito de los beneficios tributarios.

En este sentido serán los equivalentes al hecho generador, la base imponible, los sujetos y la alícuota los elementos reservados al ámbito exclusivo de la ley para los beneficios tributarios.

Los supuestos de vulneración al principio de reserva de ley ocurrirían:

- a) Cuando exista una regulación incompleta o deficiente que no incluya los elementos esenciales.
- b) Cuando exista un remisión que otorgue excesivo poder reglamentario al Poder Ejecutivo.
- c) Cuando el reglamento transgrede lo normado en una Ley.

En el caso del régimen del Drawback verificamos que en efecto el Artículo 82 de la LGA establece como base sobre la cual se otorga el beneficio el monto pagado por concepto de derechos arancelarios. Siendo el sujeto beneficiario el exportador de un bien que haya incorporado una mercancía importada, el monto del beneficio será la restitución total o parcial de lo pagado.

En consecuencia la LGA ha establecido de manera clara y suficiente los elementos esenciales para el otorgamiento del Drawback como beneficio.

Verificadas la observancia y cumplimiento de los principios de Legalidad y Reserva de Ley y demás principios en el caso del régimen del Drawback regulado por la LGA se puede afirmar que estamos ante una norma tributaria constitucionalmente válida.

Ahora bien corresponde analizar su estructura y configuración de forma individual. En este sentido el beneficio tributario de restitución total o parcial

contemplado por el régimen del Drawback y regulado en la LGA necesita la realización y concurrencia de los siguientes supuestos:

- a) La existencia de la obligación tributaria aduanera.
- b) Que se produzca el pago efectivo dicha obligación tributaria.
- c) La exportación de bienes que contengan las mercancías importadas que generaron la existencia y extinción de la obligación tributaria.

Sobre la obligación tributaria en el ámbito aduanero debemos precisar que no se le debe confundir con la obligación aduanera. La primera es una especie de la segunda.

En este sentido la obligación aduanera¹¹⁸ es definida en el artículo 1 de la LGA como la relación jurídica que se establece entre la Administración Tributaria y las personas naturales y jurídicas que intervienen en ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías hacia y desde territorio aduanero.

Bajo esta definición podemos observar que la obligación aduanera comprende todas las relaciones jurídicas que se pudieran generar en el tráfico (ingreso, traslado, salida) de mercancías. Dichas relaciones jurídicas se constituyen en obligaciones de paso y control, obligación de presentación de documentos, obligación de entrega de documentos, obligación de retiro de mercancías y obligación tributaria (obligación de pago de derechos arancelarios y otros impuestos).¹¹⁹

En efecto la obligación tributaria dentro del ámbito aduanero está constituida por el pago de derechos arancelarios y otros impuestos. Como toda obligación tributaria estará constituida por la hipótesis de incidencia que establece la norma, la realización del hecho imponible que será la causa-fuente de la

¹¹⁸ NARBONA VELIZ, Hernán. Aduanas fundamentos cambios y tendencias, Fondo Editorial de Negociaciones Internacionales y Comercio Exterior. Centro de Negocios Internacionales Editores. Pág. 25

¹¹⁹ NARBONA VELIZ, Hernán. Ídem. Pág. 25

obligación tributaria aduanera. La hipótesis de incidencia está constituida a su vez, por los aspectos material, temporal, subjetivo y espacial.

En el caso peruano la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria aduanera ha sido recogida en la Sección Sexta de la LGA donde describe el aspecto material (Artículo 140 de la LGA), subjetivo (Artículo 139 de la LGA), temporal (Artículo 140 de la LGA) y espacial (Artículo 140 de la LGA).

Dado el supuesto de incidencia tributaria establecido en la LGA el hecho imponible necesario para la configuración de la obligación tributaria aduanera vendría a ser la realización de importaciones para el consumo, traslado de mercancías de zona de tributación especial a zonas de tributación común, la transferencia de mercancías exoneradas y la admisión temporal de mercancías para reexportación en el mismo estado o para perfeccionamiento activo por parte de los contribuyentes y responsables. Es decir todo proceso que suponga un ingreso de mercancías a territorio aduanero por parte de un contribuyente o responsable constituye el hecho imponible.

Dentro de dichos supuestos para la configuración de la obligación tributaria aduanera en el caso específico del Régimen del Drawback se requiere existencia de una importación para el consumo esto conforme lo preceptuado en el Artículo 82 de la LGA.

Luego de verificada la existencia de una importación para el consumo el contribuyente o responsable se encuentra obligado al pago de los derechos arancelarios y demás impuestos correspondientes.

Sobre el segundo aspecto referido al pago efectivo de dicha obligación tributaria aduanera, debemos precisar que la obligación tributaria aduanera normalmente se extingue bajo las mismas modalidades de la obligación tributaria pero existe la posibilidad que su extinción ocurra en otros supuestos.

En el caso peruano, las modalidades de extinción de la obligación tributaria señaladas en el Artículo 27 del Código Tributario son el pago, la

compensación, la condonación, la consolidación, resolución de la Administración Tributaria declarando deudas de cobranza onerosa o recuperación onerosa y otras que establezcan leyes especiales.

Este último supuesto parece ser recogido en el Artículo 154 de la LGA cuando señala que además de dichas modalidades la obligación tributaria aduanera se extingue por la destrucción, adjudicación, remate, entrega al sector competente, por la reexportación o exportación en el mismo estado de la mercancía y admisión temporal para perfeccionamiento activo, por el legajamiento de la declaración conforme lo previsto en las normas.

De todas las modalidades señaladas para el caso del régimen del Drawback solo se reconoce el supuesto del pago de la obligación tributaria aduanera.

En este sentido luego de nacida la obligación tributaria aduanera de importación para el consumo (primer supuesto) se requiere la verificación de su extinción pero no se trata de cualquier modalidad de extinción sino que expresamente la ley ordena que se trate del pago.

Ello se desprende del sentido de la propia ley (Artículo 82 de la LGA) cuando preceptúa que el beneficio tributario se sujeta a la restitución de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación para el consumo.

La **restitución** de derechos arancelarios implica en sí misma la existencia de una obligación tributaria aduanera (... *que hayan gravado*) y su extinción a través del pago. Esto último es así porque no se puede concebir una restitución de derechos arancelarios que se hayan consolidado, compensado, condonado y demás.

En todos estos supuestos no hay nada que restituir por parte de la Administración Tributaria por cuanto nada fue recibido y nada fue entregado por parte del contribuyente o responsable.

Sin embargo la sola mención de una restitución podría prestarse a confusión por cuanto las mercancías importadas para el consumo se encuentran

gravadas no solo por derechos arancelarios sino también por otros impuestos como el IGV y el ISC. Por ello la norma es clara cuando señala que se trata de una restitución de los derechos arancelarios excluyéndose de este modo a los demás impuestos.

Por su parte el supuesto "*que hayan gravado*" además de indicar la existencia de una obligación tributaria aduanera ya mencionada sirve para excluir los supuestos en que la Administración Tributaria realiza incautación e inmovilización de mercancías porque estas medidas no constituyen un supuesto de gravamen sino una medida administrativa con diferente contenido al de la obligación tributaria.

Ahora bien para el régimen del Drawback dicho pago debe ser real y efectivo y no tratarse de una mera formalidad.

Esto se refleja en el Inciso b) del Artículo 11 del Reglamento del Drawback donde se excluye la posibilidad de beneficiarse con el Régimen del Drawback cuando las mercancías sean ingresadas mediante el uso de regímenes suspensivos, de mecanismos que exoneran del pago de aranceles o del régimen de franquicias aduaneras de carácter especial.

Todos estos supuestos se encuentran excluidos para acogerse al Régimen del Drawback ya que no existe pago de derechos arancelarios como puede verificarse por ejemplo en el caso de los regímenes suspensivos donde el pago de los derechos arancelarios se encuentra suspendido hasta que se verifique el cumplimiento de una condición futura.

Lo mismo ocurre en el caso de la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y la admisión temporal para el perfeccionamiento activo donde al momento de la importación se produce una exoneración de los derechos arancelarios y otros impuestos pero bajo la condición que sean reexportados dentro del plazo máximo de 18 y 24 meses respectivamente.

Similar situación ocurre en el caso de la reposición de mercancías con franquicia arancelaria donde se excluye del pago de derechos arancelarios y otros impuestos a las mercancías importadas para el consumo de mercancías nacionalizadas que hayan sido usadas para obtener mercancías exportadas previamente con carácter definitivo.

Pero no solo la ley se ha encargado de limitar el acogimiento al régimen del Drawback a los supuestos de pago efectivo de Derechos Arancelarios, así la propia Administración Tributaria ha señalado que no procede el acogimiento al régimen del Drawback cuando el arancel que grava la importación de mercancías sea 0%.

Aún cuando el arancel del 0% no constituye en sí mismo una exoneración, exención o inafectación propiamente dicha produce los mismos efectos que despliegan las mismas. En este supuesto no se puede negar que por concepto de derechos arancelarios no se pagará nada sin perjuicio de los demás impuestos (IGV, ISC). En consecuencia al no existir nada que restituir no es aplicable el régimen del Drawback

Conforme a ello, podemos afirmar que constituye presupuesto básico para el acogimiento al régimen del Drawback la existencia de un pago efectivo de derechos arancelarios.

Sobre el tercer supuesto referido a la exportación de bienes que contengan las mercancías importadas que generaron la existencia y extinción de la obligación tributaria debemos señalar que es el más importante de los tres supuestos necesarios para la configuración del régimen del Drawback.

Su importancia radica en la imposibilidad de solicitar el acogimiento al régimen del Drawback si antes no se ha verificado la exportación de un bien. Pero no se trata de la exportación de cualquier bien sino de aquellos que contengan mercancías importadas previamente y por las cuales se hayan pagado derechos arancelarios.

En este supuesto se presenta una nueva limitación pues no todos los bienes exportados que contengan una mercancía previamente importada podrán acogerse al mismo. En este sentido existe una lista de mercancías excluidas de la referida restitución que otorga el régimen del Drawback, dicho listado fue aprobado mediante Decreto Supremo Nro. 127-2002-EF publicado el 25 de agosto del 2002 y modificado por Decreto Supremo Nro. 56-2003-Ef de fecha 06 de mayo del 2003.

Los tres aspectos señalados son concurrentes pues la inexistencia de uno de ellos excluye la posibilidad de configuración del régimen del Drawback.

Estando frente a un norma válida solo queda su aplicación para ello debemos recordar que el Principio de Reserva de Ley impide que determinados aspectos sean normados por reglamentos, en el ámbito de los beneficios tributarios su establecimiento debe ser realizado por ley o decreto legislativo que para el caso del Drawback se reconoció mediante Decreto legislativo luego de lo cual solo corresponde la aplicación del mismo en los mismos términos que establecía el Artículo 82 de la LGA y que hemos reseñado precedentemente.

Si el legislador ya estableció mediante una ley (Ley General de Aduanas) la existencia y cuantía del beneficio u obligación, el Poder Ejecutivo en el ejercicio de su potestad reglamentaria carecería de legitimidad para modificar dichos elementos. Ello, porque este poder del estado "solo tiene facultades de reglamentación y de aplicación de la norma general al caso concreto, con total sujeción a la Ley".¹²⁰

1.2 EL DRAWBACK EN EL REGLAMENTO

El Artículo 83 de la LGA señala que mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se podrán establecer los procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

¹²⁰ VALDEZ COSTA, Ramón., Ob. Cit. Pág. 141

En mérito a dicha disposición se aprobó el Decreto Supremo No. 0104-95 denominado Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios se trata pues de un procedimiento de restitución simplificada de derechos arancelarios.

En efecto el precitado artículo 83 de la LGA habilitó al Poder Ejecutivo para que establezca los procedimientos simplificados a través del uso de la potestad reglamentaria. Esta afirmación es recogida en el párrafo quinto de la parte Considerativa del mencionado Decreto Supremo.

La potestad reglamentaria se encuentra delimitada por el Inciso 8) del artículo 118 de la Constitución y que como vimos determina un mandato de prohibición de trasgredir y desnaturalizar las leyes al momento de ejercer la potestad reglamentaria.

Conforme dicho precepto legal los reglamentos no pueden apartarse de lo señalado en la ley de la cual nacen. En efecto la atribución reglamentaria del Poder ejecutivo se circunscribe a establecer los modos, formas y procedimientos necesarios para poner en ejecución las leyes, pero sin alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.¹²¹

No debemos olvidar que existe una gran diferencia entre la facultad o potestad de crear, modificar o derogar tributos y la reglamentación de las especificaciones y detalles necesarios para la ejecución de dichos tributos, ello obedece a la conveniencia de que determinados aspectos que tienen carácter muy especializado y operativo deben ser normados por los órganos especializados.

Las modificaciones realizadas a lo previsto por una ley o norma de mayor jerarquía a un decreto supremo vía reglamento colisionan con el Principio de Legalidad pues ningún tributo y/o beneficio tributario puede ser exigible sin la existencia que una ley previa que delimite los alcances del mismo.

¹²¹ LUQUI, Juan Carlos. La obligación Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1989. Pág. 83

Además de esta limitación constitucional encontramos otra en los Principios de Legalidad y Reserva de Ley que nuevamente nos llevan a la conclusión de que ningún reglamento puede modificar, transgredir y aplicarse por encima de una ley.

Por ello, podemos afirmar que las actuaciones de la administración, bajo los alcances de la potestad reglamentaria pero modificando lo establecido en la ley afecta el Principio de Legalidad en su dimensión de aplicación de la norma tributaria bajo el precepto de Preeminencia de Ley¹²² (Principio de Legalidad) y también el Principio de Reserva de Ley en caso se altere alguno de los elementos esenciales reservados al ámbito de la ley.

Conforme a ello cabe señalar que solo cuando la ley o decreto legislativo que crea el tributo o beneficio tributario derive expresamente la regulación de alguno de los elementos esenciales al reglamento podrá hacerlo¹²³, pero no cuando la norma que crea el tributo o beneficio ya establece los elementos esenciales.

A ello debemos agregar que los Principios de Legalidad y Reserva de Ley se integran con la potestad reglamentaria en los términos señalados por el Tribunal Constitucional en el fundamento décimo segundo de la sentencia recaída en el Expediente nro. 0042-2004-AI/TC donde se señala:

"Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de

¹²² No olvidemos que el principio de legalidad también se manifiesta en una fase aplicativa como preeminencia de Ley en este sentido resaltan las enseñanzas de: CASÁS, José Osvaldo, "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I . GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Págs. 262 a 264 quien encuentra respaldo en lo señalado por Gian Antonio Micheli, Eugenio Simón Acosta, Eusebio González García y Narciso Amorós.

¹²³ Esta afirmación es muy discutida en la doctrina, pero si el propio texto de la ley lo establece su cumplimiento constituye un mandato válido.

concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia".¹²⁴

En consideración a estos argumentos la reglamentación del régimen del Drawback debe ceñirse y adaptarse a lo señalado en la LGA.

La verificación de ello solo es posible a partir de la disgregación y análisis de lo previsto en el Reglamento del régimen del Drawback.

En efecto para el acogimiento al régimen del Drawback conforme su reglamentación vigente deben concurrir los siguientes supuestos:

- a) Que el costo de producción del producto exportado se haya incrementado por el pago de derechos arancelarios correspondientes a mercancías importadas.¹²⁵ (Artículo 1)
- b) Que en los bienes exportados se hayan utilizado mercancías importadas cuyo valor CIF sea inferior al 50% del valor FOB del producto exportado.¹²⁶ (Artículo 2).
- c) Se establece como tasa única de restitución por el pago realizado de derechos arancelarios de las mercancías importadas, el cinco por ciento (5%) del valor FOB de los bienes exportados.¹²⁷ (Artículo 3)
- d) Los bienes importados que generaron el pago de derechos arancelarios hayan ingresado dentro de término de 36 meses anteriores a la exportación.¹²⁸(Artículo 4)

¹²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente Nro. 0042-2004-AI/TC de fecha 13 de abril del 2005.

¹²⁵ Decreto Supremo Nro. 104-95-EF, Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 23 de junio de 1995.

¹²⁶ Ídem

¹²⁷ Ídem

e) El acogimiento a este régimen debe ser expresado, no es automático.¹²⁹
(Artículo 7)

De todos los supuestos señalados únicamente el supuesto contemplado en el punto c) parecería contradecir los supuestos precedentemente señalados en el Artículo 82 de la LGA.

En efecto cuando el artículo 3 del reglamento del régimen del Drawback señala: **"tasa de restitución aplicable a los bienes importados será el equivalente al 5% del valor FOB de los bienes exportados"**.

Sobre la *"tasa de restitución aplicable a los bienes importados"* vemos que no desnaturaliza lo señalado en la LGA porque esta última prevé la posibilidad de una restitución total o una restitución parcial. En este último supuesto de restitución parcial es posible que se aplique una tasa de restitución siempre que esta recaiga sobre los derechos arancelarios pagados.

Sin embargo no queda claro si la mencionada tasa de restitución (total o parcial) por tratarse de un beneficio tributario esté dentro de los alcances de la parte final del primer párrafo del Artículo 74 de la Constitución pudiendo ser regulada mediante Decreto Supremo.

Conforme fue señalado en la Sección Segunda no cabe duda que dicho precepto es de aplicación solo a la tarifa arancelaria (arancel) de los derechos arancelarios (tributos). Según nuestro punto de vista no es aplicable al caso de los beneficios tributarios por cuanto estos son totalmente opuestos al establecimiento de las tasas y aranceles como elemento del tributo y no puede equipárseles, pero aun cuando fuese posible debe realizarse respetando lo establecido en la LGA. Por otro lado la LGA no habilitó al reglamento para ello.

Continuando con el análisis vemos que dicha tasa de restitución aplicable a los bienes importados *"será el equivalente al 5% del valor FOB de los bienes*

¹²⁸ Ídem

¹²⁹ Ídem

exportados". Aquí el reglamento establece un nuevo supuesto de aplicación del beneficio opuesto y contrario al supuesto señalado en la LGA.

En efecto el monto equivalente al 5% del valor FOB del bien exportado no coincide bajo ningún término con la restitución de los derechos arancelarios efectivamente pagados que establece la LGA.

Las situaciones que potencialmente se originan desde la perspectiva de la empresa serían:

a) El pago de un arancel de importación INFERIOR al 5% del valor FOB del bien exportado, en cuyo caso el exportador recibe un monto superior al abonado por derechos arancelarios en su importación. En esta situación habrían dos beneficios: a) restitución total del arancel de importación y b) el exportador percibe un monto por encima del arancel¹³⁰.

b) El pago de un arancel de importación MAYOR al 5% del valor FOB del bien exportado, en cuyo caso el exportador se beneficia con una restitución parcial de lo abonado como arancel de importación.

Sucedrán casos excepcionales en los cuales se verifique dicha coincidencia pero ello no obedece a la aplicación de un procedimiento que determine la coincidencia sino más bien será un caso de mera coincidencia.

Porque conforme lo establecido por la LGA, el valor de lo restituido debe determinarse por una valoración, tasación o estimación que refleje el valor real (efectivamente pagado) utilizando para ello procedimientos técnicos.

De lo analizado, vemos que este caso que no se trata de una ausencia de parámetros dentro de la LGA frente a la cual el reglamento tuvo que cubrirla, sino, más bien estamos ante un desnaturalización de la LGA, la cual ha predeterminado claramente la base sobre la cual se calcula la devolución del

¹³⁰ Excede el ámbito del presente trabajo la calificación del monto adicional como "subsidio" u otro término.

beneficio del Drawback y que el Reglamento en base al cual se aplica ha variado.

En consecuencia, el reglamento ha transgredido y desnaturalizado lo señalado por la LGA, verificándose la transgresión a los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley.

Pero ¿es posible justificar dicha desnaturalización y transgresión bajo alguna consideración jurídica o económica diferente a la observancia del Principio de Legalidad y Reserva de Ley? Consideramos que no, porque aún en los casos en que la propia ley habilita al reglamento para regular determinados aspectos lo hace bajo el entendido que la misma no lo ha hecho.

¿En caso exista dificultad práctica para aplicar una norma puede modificarse? Consideramos que sí pero ello solo será posible mediante una modificación o derogación por una norma de igual rango pero nunca por una norma de inferior jerarquía.

Por otro lado el precitado reglamento no ensaya justificación alguna para dicha desnaturalización, limitándose a señalar en el cuarto párrafo de la parte considerativa del Decreto Supremo Nro. 104-95-EF lo siguiente:

*Que, en ese sentido es **conveniente implementar un procedimiento simplificado** de restitución de aranceles para los productos cuya exportaciones sean menores a efectos de reducir el sobre costo que la administración de estos sistemas generan.*

1.3 CRÍTICA AL RÉGIMEN DEL DRAWBACK DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

Dentro del ordenamiento jurídico de un Estado no puede aceptarse la falta de uniformidad en cuanto a su concepción y mucho menos en cuanto a su tratamiento legal por una y otra norma.

Ello se debe a la premisa incuestionable de que el ordenamiento jurídico de un país es un conjunto sistematizado y armónico de normas, donde la coexistencia de normas sobre una misma institución jurídica solo se concibe bajo la forma de complementación e integración.

En el caso del régimen del Drawback no se presenta dicha situación ya que las normas en cuestión (LGA y el Reglamento de Restitución Simplificada de Restitución de derechos arancelarios) evidentemente no se complementan ni integran por el contrario la segunda desnaturaliza a la primera.

En este sentido, la existencia de diversas concepciones a nivel doctrinal, e incluso la existencia de diferentes tratamientos a nivel normativo entre uno y otro país, no puede ser aceptado dentro de un mismo ordenamiento legal.

El supuesto que establece el reglamento del régimen del Drawback no solo desnaturaliza y transgrede el supuesto previsto en la LGA sino que además constituye una violación de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley que prevé nuestra Constitución.

Verificada la violación de los principios de Legalidad y de Reserva de Ley en la reglamentación del régimen del Drawback se presentan dos opciones.

La primera sería la aplicación del control difuso sin embargo ello solo podría realizarse en cada caso concreto y solo por el Tribunal Fiscal como hemos señalado en aquellos casos que sean objeto de análisis por dicho tribunal.

La segunda alternativa y por la que nos inclinamos en esta investigación es la adaptación o derogación del referido reglamento estableciéndose un régimen armonizado y congruente con los principios señalados.

Esto último es necesario caso contrario las empresas que actualmente se acogen a dicho régimen podrían estar sujetas a situaciones de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Al no existir un régimen legal armonizado y congruente cabe la posibilidad que en el futuro se realice y se asuma una nueva interpretación bajo la cual se aplique lo que expresamente establece la LGA, esto es la restitución de lo efectivamente pagado y se deje de aplicar el porcentaje que establece el reglamento. Ello no podría ser reclamado o tachado de inconstitucional o arbitrario pues en aplicación de los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley corresponde la aplicación de la LGA por encima de que establece el reglamento.

Como ya señalamos es obligación de todo estado brindar un mínimo de seguridad jurídica a todas las personas entre ellas a los empresarios para que puedan desarrollar sus actividades bajo la plena seguridad que las reglas de juego no serán cambiadas y que en el caso del régimen del Drawback consiste en que las empresas continúen acogiéndose al mismo pero con la regularidad y certeza que brinda la seguridad jurídica, esto garantiza además el respeto de las garantías de las que gozan los contribuyentes y que emanan de nuestra Constitución.

CONCLUSIONES

1. En el Perú la potestad tributaria se encuentra sujeta a la observancia de los principios constitucionales tributarios de Legalidad, Reserva de Ley, Igualdad, Respeto de los Derechos Fundamentales y No Confiscatoriedad, especialmente en los supuestos de creación, modificación y derogación de tributos y otorgamiento de beneficios tributarios.
2. El Principio de Legalidad dentro de nuestro ordenamiento constituye un mandato orientado a que los tributos y los beneficios tributarios sean creados por una ley formal, por el órgano competente y que sean aplicados con preeminencia a otras normas, en los mismos términos que establece su ley de creación, no pudiendo ser modificado por norma de menor jerarquía.
3. El Principio de Reserva de Ley que recoge nuestro ordenamiento a nivel constitucional y legal establece que los elementos esenciales del tributo así como el establecimiento de beneficios tributarios son materias para ser reguladas exclusivamente por ley.
4. Sin embargo nuestra Constitución establece una excepción a dicha regla en el caso de las tasas y aranceles. Esta excepción debe entenderse como la facultad de regulación de la tarifa arancelaria a través de Decreto Supremo en mérito a la concordancia existente entre el Artículo 74° y el Inciso 20) del Artículo 118° de la Constitución. No obstante, tal regulación mediante Decreto Supremo no incluye el beneficio de restitución total o parcial de los derechos arancelarios.
5. La seguridad jurídica es un principio que consiste en eliminar la incertidumbre jurídica en el proceso de creación, interpretación y aplicación de normas jurídicas, su existencia es esencial para el desarrollo de cualquier estado.
6. Los derechos arancelarios son tributos, bajo la modalidad de impuestos no vinculados que gravan el ingreso, salida o traslado de mercancías de un país. En el caso peruano dichos impuestos solo gravan a las mercancías que ingresan al país.

7. Los derechos arancelarios, a diferencia de otros tributos, tienen una naturaleza especial debido a que en su configuración hay componentes de política económica, de fiscalidad y de juridicidad.
8. Los beneficios tributarios no tienen una estructura estandarizada; sin embargo, se pueden distinguir entre aquellos que afectan directamente al hecho imponible y aquellos que constituyen un gasto fiscal.
9. El régimen del Drawback, en virtud a lo previsto por la LGA, constituye un beneficio tributario que afecta el hecho imponible, ya que una vez verificada la existencia de la obligación tributaria aduanera y el pago de la misma, recién se procede a su restitución total o parcial siempre y cuando exista un bien exportado en el cual se incorpore la mercancía importada de dicho origen a la restitución.
10. La restitución de una obligación tributaria, como son los derechos arancelarios a la importación, constituye un beneficio. Tal beneficio es mayor cuando el monto efectivamente puesto a disposición del contribuyente en cumplimiento del porcentaje previsto por el reglamento, excede el monto realmente pagado en la importación. No obstante, incluso en el supuesto en que el monto efectivamente puesto a disposición del contribuyente en cumplimiento del porcentaje previsto por el reglamento, resulta inferior al monto realmente pagado en la importación, estamos frente a un beneficio.
11. El Marco Macroeconómico Multianual 2013-2015 reconoce la calidad de beneficio del Drawback, al incluirlo en la relación de los principales Gastos Tributarios.
12. El reglamento del Drawback distorsiona el supuesto del beneficio antes señalado previsto en la LGA, cuando su artículo 3° señala que tasa de restitución será el 5% del valor FOB del producto exportado. Verificándose con ello una trasgresión del Principio de Legalidad y del Principio de Reserva de Ley.
13. Al margen del beneficio que significa para la empresa el otorgamiento de un monto por encima de los derechos arancelarios efectivamente pagados por

la importación de insumos, dentro de un ordenamiento jurídico no pueden existir incongruencias y mucho menos puede aceptarse la transgresión a los principios que fundamentan el sistema, en consecuencia corresponde la modificación y armonización de las normas que rigen el régimen del Drawback.

14. Para dotar de seguridad jurídica al vigente régimen de Drawback, en el caso de que la política fiscal de conformidad con el Marco Macroeconómico Multianual decida mantener el beneficio, se considera necesario que su otorgamiento se perfeccione a través de una norma con rango de ley.



BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

- ADRIAZOLA ZEBALLOS, Juan Carlos. Derecho Aduanero Tributario. Lima: Primera Edición, Librería y Ediciones Jurídicas, 1999.
- ALDEA CORREA, Vládik. "Drawback restitución de tributos arancelarios en aduanas: práctico de estudio". En: Ediciones Caballero Bustamante, Lima, 2011.
- ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. "El principio de legalidad en la Nueva Constitución política del Estado", Nro. 25, Lima, diciembre, 1993.
- ARCOS RAMIREZ, Federico. La seguridad jurídica: Una teoría formal. Editorial DYKINSON. 2000, Madrid.
- BARCO, Oscar Ivan. Teoría de lo Tributario, Editorial Grijley, Primera Edición, Perú 2009.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. *Derecho Aduanero: parte general*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.
- BERR Y TREMEAU. Le droi douaner. Paris: Editorial Librairie Generale de droit et de Jurisprudence, 1975. Número 352.
- BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos del Derecho Tributario, Editorial Jurista Editores, Cuarta Edición, Perú, 2010.
- CASÁS, José Osvaldo. "Capítulo IV Principios Jurídicos de la Tributación" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I. GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires.
- COSIO JARA, Fernando. *Manual de Derecho Aduanero*, 2da Edición, Editorial Rodhas, Lima, 2007.

- CHAVEZ ACKERMAN, Pascual. Tratado de Derecho Tributario. Editorial San Marcos- Instituto de Investigación de la Facultad de Ciencias Contables.
- DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario (Tomo I), Segunda Edición Revisada, Ampliada y Actualizada Ediciones Molachino, Rosario, 1964.
- DUARTE CUEVA, Franklin. Reflexiones sobre el drawback y su efecto sobre las exportaciones. Revista: Contabilidad y negocios - Vol. 6, No. 11, Lima, Jul. 2011.
- DURÁN ROJO, Luis. "La Noción del deber constitucional de contribuir: Un estudio introductorio". En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público (Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller) Palestra Editores, PUCP, Lima, 2006.
- FERREIRO LAPATZA Jose Juan, Clavijo Hernandez Francisco, Martin Queralt Juan, Perez Rojo Fernando, Tejeiro Lopez Jose Manuel. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular. Decimo Séptima Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid 2011, Barcelona.
- FLORES POLO, Pedro. Derecho Financiero y Tributario Peruano. Talleres Gráficos de Ital Perú, Primera Edición, Lima, 1982.
- GAMBA VALERA, César. "Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". Artículo incluido en el libro "Derecho Tributario", Primera Edición, Grijley, Lima 2009.
- GAMBA VALEGA, César. "Notas para un estudio de la reserva de Ley en materia tributaria". En: Tratado de Derecho Tributario. Director Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores. Lima 2003.

- GARCIA BELSUNCE, Horacio. Tratado de Tributación Tomo I Derecho Tributario Volumen I, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma SRL, 2003, Buenos Aires.
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. Tomo I Parte general. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1996.
- GIANNINI, A. Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Parte General, Décima Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2009.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Editorial COLEX, Madrid, 1990.
- HIRACHE FLORES, Luz. "Promoción al exportador saldo a favor del IGV - drawback", En revista Actualidad Empresarial, Instituto Pacifico, Lima, 2011.
- JARACH, Dino. Finanzas públicas y Derecho Tributario, 1era Reimpresión de la 1era Edición, Editorial Cangallo S.A.C.I, Argentina, 1985.
- LARA MÁRQUEZ, Jaime y ALTAMIRANO Alejandro. Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Instituto Peruano de Derecho Tributario y Pontificia Universidad Católica del Perú, Primera Edición, 2010, Lima.
- LA ROSA, Salvatore. "Los Beneficios tributarios" en Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero El Derecho Tributario y sus Fuentes. Editorial Themis, Bogota-Colombia, 2001.

- LEDESMA, Carlos. Principios de Comercio Internacional, Editorial Machhi, Buenos Aires, 1998
- LOPÉZ ESPINOZA, Leonardo. "Poder tributario para la creación de aranceles aduaneros en el Perú: necesidad de eliminar una incertidumbre jurídica". En: Libro Homenaje a Luis Hernández. Director: Lara Márquez Jaime. Instituto Peruano de Derecho Tributario, PUCP, Lima, 2010
- LUQUI, Juan Carlos. La obligación Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1989.
- MARTIN, José María. Derecho Tributario General, Ediciones DePalma, Buenos Aires, 1986.
- MORDEGLIA, Roberto Mario. "Capítulo II Fuentes del Derecho Tributario" En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I, GARCIA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires.
- NARBONA VELIZ, Hernán. Aduanas fundamentos cambios y tendencias, Fondo Editorial de Negociaciones Internacionales y Comercio Exterior. Centro de Negocios Internacionales Editores.
- PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. "Potestad, Competencia y Función Tributarias. Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos". En: Tratado de Derecho Tributario, Director: Paulo de Barros Carvalho, Palestra Editores, Lima, 2003.
- RAMIREZ P., Arturo. Manual de Derecho Aduanero Importaciones y exportaciones, Editorial TEMIS, Bogotá, 1972.
- SOROGASTÚA RUFFNER José Luis, Vásquez Nieva Oscar. Manual del régimen de restitución de derechos arancelarios: Drawback. CETAD y Lema, Solari & Santiváñez Abogados, 2009.

- VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones del Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996.
- VASQUEZ NIEVA, Óscar. Los regímenes de drawback, o de devolución de aranceles, regulados en el Perú, Asesoría Consultoría Inversión, Lima, 2010.
- VILLEGAS, Hector B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Séptima edición, Tomo Único. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001
- ZAGAL PASTOR, Roberto. Derecho Aduanero. Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras, Primera Edición, Editorial San Marcos, Lima, 2008.

LEGISLACIÓN:

- Constitución Política del Perú, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 30 de diciembre del 1993.
- Decreto Legislativo Nro. 1053, Nueva Ley General de Aduanas, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 27 de junio del 2008.
- Decreto Supremo Nro. 104-95-EF, Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 23 de junio de 1995.
- Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, Texto Único ordenado del Código Tributario), publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22 de junio de 2013.
- Procedimiento INTA-PG.07 (Versión 3), Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, publicada el 18 de marzo del 2009.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 6089-2006-AA/TC, 17 de abril de 2007.

Sentencia de Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 0042-2004-AI/TC, 13 de abril del 2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 04589-2008-PA/TC LIMA, 11 de marzo de 2009.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 2762-2002-AA/TC, 30 de enero del 2003.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nro. 3303-2003-AA/TC, 28 de junio del 2004.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0050-2004-AI/TC, 03 de junio del 2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, 14 de noviembre del 2005.

Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 3205-4-2005 de fecha del 20 de mayo del 2005.

Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 536-3-99 de fecha de 13 de agosto de 1999

PÁGINAS WEB:

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=287&Itemid=100852&lang=es (Visitado el 12.11.2012).

http://www.wto.org/spanish/thewto_s/glossary_s/tariffs_s.htm (visitado el 19.07.2012).

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=289&Itemid=100854&lang=es Visitado el 12.11.2012).

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=287&Itemid=100852&lang=es (Visitado el 13.11.2012)

<http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/tributosadministra.html> (Visitado el 15.07.2012)

<http://inversionistaextranjero.sunat.gob.pe> (visitado el 19.07.2012)

