

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU

FACULTAD DE DERECHO

TESIS PARA OPTAR POR EL TITULO DE ABOGADO

“Los dos Regímenes Aduaneros de Drawback regulados en el Perú y su
explicación dentro del Comercio Internacional”

PRESENTADA POR:

OSCAR VÁSQUEZ NIEVA

LIMA, Enero - 2007

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I: ANTECEDENTES EXTRAJURIDICOS

- 1.1 La Globalización y el Crecimiento Económico Nacional Sostenible en el Largo Plazo
- 1.2 La Balanza Comercial y los Términos de Intercambio
- 1.3 La Promoción de Exportaciones como Estrategia de Desarrollo Sostenible
- 1.4 Competitividad, Logística y Sobrecostos
- 1.5 Subvenciones y Subsidios
- 1.6 Exportación de Aranceles
- 1.7 Políticas Económicas aplicadas a la Exportación en el Perú desde 1960
- 1.8 Aparición del Drawback en el Perú

CAPITULO II: MEDIDAS DE NEUTRALIZACION FISCAL Y DE INCENTIVO A LA EXPORTACION

- 2.1 Técnicas de Imposición: En Origen y en Destino
- 2.2 Desgravación Fiscal a la Exportación
- 2.3 Técnicas de Ajuste Fiscal a la Exportación
 - 2.3.1 Exoneración y Devolución de Impuestos Internos Directos

- 2.3.2 Exoneración y Devolución de Impuestos Internos Indirectos
- 2.4 Exoneración de Gravámenes Aduaneros a la Importación de Bienes que van a ser utilizados en la producción de Bienes a ser Exportados
- 2.5 Créditos Fiscales o Reintegros
- 2.6 Admisión Temporal
- 2.7 Reposición de Mercancías en Franquicia
- 2.8 Mecanismos Financieros de Promoción a la Exportación
- 2.9 Seguro a la Exportación
- 2.10 EI CERTEX

CAPITULO III: NATURALEZA JURIDICA DEL DRAWBACK

- 3.1 Consideraciones Previas
- 3.2 Titularidad
- 3.3 El Hecho Generador
 - 3.3.1 Elementos del Hecho Generador
 - 3.3.2 Efectos del Hecho Generador
 - 3.3.3 Fundamentos del Hecho Generador
- 3.4 Aspectos Extrajurídicos y Jurídicos
 - 3.4.1 Aspectos Extrajurídicos
 - 3.4.2 Aspectos Jurídicos

3.5 La Desgravación Fiscal

- 3.5.1 La Condonación
- 3.5.2 La Moratoria
- 3.5.3 La Exención
- 3.5.4 La Devolución Fiscal

3.6 Devolución de Tributos

- 3.6.1 Clasificación por su origen
- 3.6.2 Tipología: Reembolso y Restitución
- 3.6.3 Clases de Restitución de Tributos

3.7 Obligación Legal Estatal

3.8 Subvención y Subsidio

CAPITULO IV: LOS DOS DRAWBACKS DEL PERU

4.1 El Drawback de la Ley General de Aduanas y su Reglamento

4.2 El Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria

- 4.2.1 Características relacionadas con el Bien Exportado
- 4.2.2 Características relacionadas con los Insumos que participan en el Proceso Productivo de las Mercancías a ser Exportadas
- 4.2.3 Características relacionadas con los Sujetos Beneficiarios del Régimen.
- 4.2.4 Características relacionadas con los Plazos a ser manejados a los efectos de solicitar el Drawback.

CAPITULO V: EL DRAWBACK NO REGLAMENTADO

5.1 Un Procedimiento cercano: El Saldo del IGV a Favor del Exportador

5.2 Propuesta de Reglamento de Drawback de la Ley General de Aduanas para
la Devolución de los Aranceles Efectivamente Pagados



INTRODUCCIÓN

El Comercio Internacional es una actividad que tal como se plantea en la actualidad debe servir como una importante herramienta de desarrollo económico y por lo tanto tiene implicancias importantes en los niveles de vida de la población del país. Hoy en día, además se vienen produciendo circunstancias que alientan el enriquecimiento de nuestro país con oportunidades comerciales relativamente ventajosas que nos otorgan países desarrollados, como los Estados Unidos y el ATPDEA, y los países de Europa y el SGP, sin perjuicio de los Acuerdos bilaterales y Multilaterales suscritos (y por suscribir) y negociados por el Perú (con Chile, con México, con Singapur, CAN, MERCOSUR, TLC Perú-EE.UU.).

Como sabemos, uno de los mecanismos de promoción a la exportación que el Estado ha implementado es el Drawback, régimen aduanero a través del cual se debería obtener la devolución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado los bienes que hayan sido importados, e incorporados o

consumidos en los productos finales exportados, de acuerdo a lo señalado en el artículo 76 de la Ley General de Aduanas.

En este sentido, el Drawback o Régimen de Restitución Arancelaria, pertenece al grupo de los llamados regímenes aduaneros de Perfeccionamiento Activo. Estos, tal como están planteados sirven para ser utilizados en distintas actividades aduaneras que tienen en común la importación de materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, dentro del territorio nacional, para ser reexportados luego de ser transformados o incorporados a otro producto final o consumido en su producción, con la finalidad de restituir los aranceles efectivamente pagados.

Artículos 76- Es el 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 de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Los Beneficiarios de este régimen aduanero son, según el Reglamento de la Ley General de Aduanas, aquellas empresas que hayan exportado mercancía de la que forme parte materias primas o insumos, incorporados o consumidos en su producción, que hayan importado ellas mismas o a través de terceros proveedores locales. Artículo 128º del Reglamento de la Ley General de Aduanas:

Artículo 131- Podrán ser beneficiarios del régimen de drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Sin embargo, el Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios (Decreto Supremo N° 104-95-EF) regula parámetros distintos, dado que según lo señalado en el artículo 3 del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, de acuerdo a lo planteado, la tasa de restitución no es igual al valor de los tributos efectivamente pagados en la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, sino que es el equivalente al 5% del valor FOB de exportación de los productos finalmente exportados:

Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de sus 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 reajustarse de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

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

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

Anualmente, antes del 31 de marzo, mediante Resolución Ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas, se fijará una lista de las mercancías excluidas por monto de exportación, clasificadas según las partidas arancelarias.

En este sentido, la Ley General de Aduanas, tal como se ha visto, señala el derecho de restitución arancelaria total o parcial dependiendo de si se reexporta o no la totalidad de la mercancía previamente importada y por la cual se cancelaron los respectivos aranceles; sin embargo, el Reglamento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (en adelante el Reglamento del Drawback) establece una tasa de restitución diferente: 5% del valor FOB del producto finalmente exportado, que puede ser un monto mayor o menor a los tributos efectivamente pagados dependiendo de variables tales como la tasa arancelaria correspondiente a los insumos o materias primas importados (en el Perú la importación está gravada por 4 aranceles diferentes: 0%, 4%, 12%, 20% y sobretasas de 5%) y el porcentaje de estos insumos incorporados en el producto exportado o consumido en su producción.

Asimismo, el mencionado Reglamento del Drawback estipula que en la elaboración del bien exportado deben utilizarse materias primas, insumos, productos intermedios o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% de su valor FOB, sin incluir comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, recortando el número de posibles beneficiarios, creando un supuesto restrictivo para el acogimiento al Régimen de Drawback que no tiene cabida de acuerdo al texto de la Ley General de Aduanas, ni a su Reglamento, ni a la naturaleza de dicha institución. También establece otros supuestos restrictivos no contemplados en la Ley General de Aduanas:

Artículo 2°. - Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado.

Para este efecto, se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien, excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación, en dólares de los Estados Unidos de América.

Artículo 11.- No podrán acogerse al sistema de reintegro establecido por la presente Reglamento las exportaciones de productos que tengan incorporados insumos extranjeros que hubieren sido ingresados al país mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exonerados de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con el uso de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros.

Para superar esta limitación, el exportador deberá acreditar con la presentación de la respectiva Declaración Jurada de su proveedor local, en el caso de insumos adquiridos de terceros.

No se considerará incumplido lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el exportador hubiera deducido del valor FOB de exportación el monto correspondiente a estos insumos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3º del presente Decreto Supremo..

En este sentido, pretendemos demostrar las siguientes hipótesis fundamentales:

1. Que no existe correspondencia entre lo expuesto en la Ley General de Aduanas y en el Reglamento del Régimen Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, en lo referente al Drawback.
2. Que no existe un Reglamento, pero debería reglamentarse, el régimen de Drawback de la Ley General de Aduanas.

La realización del presente trabajo de investigación utilizará para su construcción fundamentalmente el Método Funcional en Derecho. Este método parte de la idea de que el sistema jurídico está repleto de conceptos que no pueden ser definidos en términos de experiencia y verificación, pero que se usan en la toma de decisiones empíricas de todo tipo. El centro del análisis funcional está en el hecho en sí y en la indagación sobre su naturaleza concreta, y es eminentemente inductivo.

Los funcionalistas parten de la definición primordial de que “una cosa es lo que ella hace”; es decir, sus consecuencias en la práctica y cómo funciona en los hechos. Por lo tanto, nuestra investigación jurídica partirá del trato directo con la realidad concreta.

En vista de ello, buena parte de las bases que utilizaremos serán de naturaleza empírica, en la búsqueda de una regla de comportamiento de los operadores de comercio exterior, haciendo análisis de la conformidad o dicotomía entre el orden jurídico abstracto y el orden social concreto y descubrir la trama de intereses políticos, económicos o ideológicos que subyacen a la formulación, interpretación y aplicación de las normas e instituciones jurídicas dentro de la operatividad del Régimen Aduanero del Drawback, tema central de nuestra tesis y que consideramos importante para el desarrollo de la actividad exportadora¹.

En el primer capítulo del presente trabajo, realizamos un desarrollo introductorio de las consideraciones necesarias para entender la vital importancia de la actividad exportadora para nuestro país; y se desarrollan los temas y conceptos más comunes al respecto. En vista de ello, constituye una introducción al problema jurídico, y es base de los fundamentos y justificación de las hipótesis cuya validez deseamos demostrar.

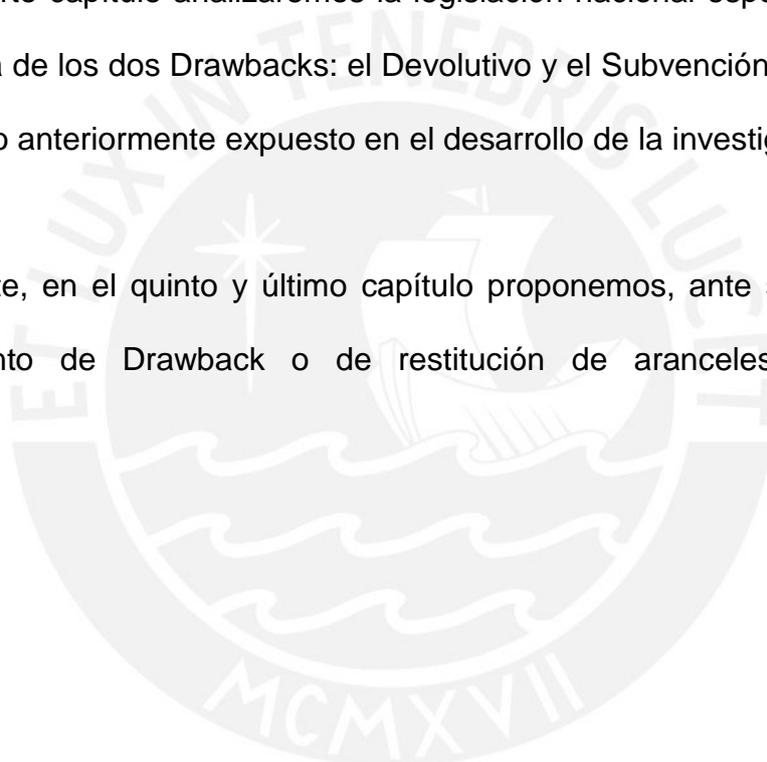
Con la redacción del segundo capítulo nos interesa ir precisando la noción a tratar, explicando los distintos “mecanismos” de incentivo a la exportación, y de “alivio” al problema de la doble imposición arancelaria, teniendo en cuenta su regulación en los países de la región y el nuestro.

¹ RAMOS NUÑEZ, Carlos. Cómo hacer una tesis de Derecho y no envejecer en el intento. Lima, Gaceta Jurídica S.A., Junio, 2000, p.76-78

Durante el tercer capítulo analizaremos la naturaleza jurídica del Drawback, atendiendo y explicando las formas comunes de entender el esta institución aduanera, comparándolas con otras instituciones jurídicas semejantes. Ello, a efectos de ir desintegramos en sus características a este régimen aduanero.

En el cuarto capítulo analizaremos la legislación nacional esperando probar la existencia de los dos Drawbacks: el Devolutivo y el Subvención o Subsidio, con base en lo anteriormente expuesto en el desarrollo de la investigación.

Finalmente, en el quinto y último capítulo proponemos, ante su ausencia, un Reglamento de Drawback o de restitución de aranceles efectivamente pagados.



CAPITULO I: ANTECEDENTES EXTRAJURIDICOS

Se hace necesario durante este capítulo hacer un desarrollo introductorio de los temas que se constituyen como los fundamentos de la existencia del Régimen Aduanero de Restitución de Derechos Arancelarios o Drawback, en ese sentido, se desarrollarán los temas y conceptos más significativos al respecto.

1.1 La Globalización y el Crecimiento Económico Nacional Sostenible en el Largo Plazo

La Historia nos ha permitido observar que en sus distintas épocas, los pueblos de todo el mundo han tendido en algunos periodos hacia la integración y en otros a la atomización. Actualmente, vivimos un periodo de integración tanto económica como cultural debido principalmente al fenómeno conocido como globalización.

Durante las últimas décadas, la globalización se ha traducido, entre otros aspectos, en un mayor intercambio comercial entre los países, lo que habría ampliado los mercados y conllevado a una mayor prosperidad para aquellas naciones que desarrollaron estrategias económicas teniendo en cuenta este proceso integrador.

Actualmente existe consenso entre las diversas escuelas del pensamiento económico sobre los beneficios que se derivan del intercambio comercial entre los países, por lo que las antiguas estrategias de desarrollo basadas en el proteccionismo y la minimización del comercio internacional han sido dejadas de lado y se entienden como doctrinas fallidas.

Asimismo, la gran mayoría de países orienta sus respectivas economías hacia el intercambio internacional debido a que el crecimiento económico sostenible a largo plazo depende significativamente de ello, y este es condición necesaria para la mejora continua de las condiciones de vida de su población.

De otro lado, como consecuencia de la globalización se observa un aumento de la demanda agregada y de la oferta agregada de bienes en el comercio internacional, lo que significa una mayor competencia. Por lo tanto, las naciones que desean obtener algún beneficio de esta tendencia mundial, deben formular estrategias que les permita obtener un porcentaje de la demanda agregada presentando una oferta competitiva tanto en precios como en calidad.

En este sentido, Estado y empresas tienen entre sus prioridades dotar de la mayor competitividad posible a sus bienes y servicios transables para poder así atender satisfactoriamente el aumento continuo de la demanda agregada mundial generada por la globalización, obteniendo beneficios que no hubiesen podido obtener de haberse concentrado exclusivamente en sus respectivos mercados internos.

Una de las características de la política comercial internacional peruana ha sido el fortalecimiento y participación en la creación de nuevos grupos o comunidades: Comunidad Andina - CAN, Asociación Latinoamericana de Integración - ALADI, Foro de Cooperación Económica de Asia y el Pacífico - APEC, Área de Libre Comercio de las Américas - ALCA, TLC con los Estados Unidos, Tailandia, Unión Europea, Chile, etc.

El Perú participa en un proceso denominado Regionalismo Abierto, dado que se viene trabajando en diferentes foros de negociación de varios grupos regionales o multilaterales, los cuales no son excluyentes, pero requieren una coordinada política comercial y arancelaria para definir una adecuada estrategia y participar con éxito en las negociaciones comerciales de estos foros. Esto significa que el Gobierno ha advertido que la globalización es un proceso incontenible e irreversible.

En resumen, la globalización obliga a nuestro país a adoptar estrategias políticas que nos permitan obtener el mayor beneficio posible mediante el fomento de la competitividad internacional de nuestras exportaciones, las cuales servirán para generar las divisas necesarias para cimentar el crecimiento económico sostenible a largo plazo además de brindarnos la capacidad de importar los bienes y servicios que no son producidos en el territorio nacional o lo son de manera ineficiente y por tanto, costosa.

La globalización, tal como lo hemos señalado, no es otra cosa que un proceso regular e histórico determinado; sin embargo, es un importante cambio cualitativo que está operando en la economía mundial y que afecta muchos aspectos de la política económica nacional, incluyendo la política macroeconómica.

Probablemente los flujos de capital se han interrelacionado por cientos de años; no obstante, la globalización que analizamos es la integración económica de los países del mundo o lo que es lo mismo, el crecimiento del comercio internacional, el incremento de los flujos financieros internacionales, la mayor internacionalización de los procesos productivos y un avance hacia la armonización de las instituciones económicas nacionales².

² LARRAIN, Felipe y SACHS, Jeffrey D. Macroeconomía en la Economía Global. Prentice Hall, 2da. Edición 2002, p. 680

De los 4 aspectos mencionados correspondientes a la globalización, el que nos servirá de base para nuestro estudio es el aumento del comercio internacional entre países, el mismo que ha sido mayor al del PIB mundial, en casi todos los años, desde 1960³.

Según señalan Felipe Larrain y Jeffrey Sachs, *"... la segunda guerra mundial dio el "golpe de gracia" al sistema internacional. Cuando terminó el conflicto, la mayoría de los países tenía una moneda inconvertible, de modo que no podía usarse la propia moneda para comprar moneda extranjera. Los aranceles eran muy altos, las cuotas de importación que imponían un límite específico a la cantidad que se permitía importar del exterior, abarcaban múltiples productos durante la posguerra, por lo que comenzaron a eliminarse progresivamente las barreras al comercio; en ocasiones, por la vía de medidas unilaterales de algunos países y otras dentro del contexto de negociaciones bilaterales o multilaterales. El rápido crecimiento del comercio tras la segunda guerra fue el comienzo en un rebote del anterior colapso, aunque con el tiempo llegó a crecer mucho más"*.

Otra razón importante para el crecimiento del comercio internacional es el progreso tecnológico protagonizado desde la década del 40, en especial, los avances en los medios de transporte que produjeron drásticas reducciones en los costos reales de transportes de bienes. Además los adelantos en las telecomunicaciones y en la logística del comercio internacional, dieron el

³ Ibidem.

respaldo para el incremento de los flujos de mercancía, como por ejemplo el transporte de productos en containers o el uso de sistemas computarizados que han sido inventos del último medio siglo.

En este sentido, a partir de la década del 90, muchos países en desarrollo han abandonado el proteccionismo de la década de 1980, y tras el colapso del régimen comunista en los años 90, casi todos los países han liberalizado drásticamente su comercio internacional, de manera que el libre comercio (aranceles bajos o nulos, pocas o inexistentes cuotas de importación y libre convertibilidad de la moneda) es una política casi universal, intensificada aún más con la creación de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en el año 1995⁴, luego de la Ronda de Uruguay.

El crecimiento económico es el aumento sostenido de la Producción en una economía, usualmente se mide como el aumento del Producto Interno Bruto (PIB) en un periodo de tiempo, y equivale a un aumento del PIB per capita, por ende, a un mejoramiento de las condiciones de vida del individuo promedio; sin embargo cuando la población está aumentando, el PIB tiene que aumentar más rápido que la población para que el PIB per cápita aumente y las condiciones de vida mejoren⁵.

⁴ Ratificado por el Congreso Constituyente Democrático mediante Resolución Legislativa No. 26407, publicada el 8 de diciembre de 1994, vigente desde el 1 de enero de 1995.

⁵ LARRAIN, Felipe y SACHS, Jeffrey D. Macroeconomía en la Economía Global. Prentice Hall, 2da. Edición 2002, p. 87

En efecto, una de las reglas de la Economía es que el desempeño económico de los países depende de, entre otros aspectos, de su ubicación geográfica. Se puede observar que históricamente, la industrialización ha tenido lugar en las regiones costeras y cercanas a ríos navegables antes que en el interior del continente, esto porque sería necesario para un desarrollo económico sostenido, un alto grado de división del trabajo entre las empresas que a su vez necesitan de un transporte barato para transportar los bienes de una planta de producción a otra y los productos hacia los mercados de consumo⁶.

Estos efectos de la geografía han sido significativos hasta hoy, aunque probablemente pierdan importancia debido a los avances tecnológicos como el Internet por ejemplo, que podrían disminuir los inconvenientes de regiones que no tienen salida al mar; sin embargo, países como el Perú aún no tienen claro como superar estos problemas, ni como aprovecharse de la tecnología moderna para diseñar un esquema de producción eficiente.

En vista de ello, un problema del Perú pasa por lo costoso que es producir en su espacio por no contar con una logística adecuada a pesar de su riqueza en recursos naturales. Cabe señalar, aunque cabe señalar que en las últimas décadas el hecho de contar con recursos naturales no ha sido un factor importante en el desarrollo de las naciones, más bien hay evidencias de que la riqueza de recursos naturales está asociada con un desempeño económico pobre, ya que las economías que han crecido con mayor rapidez durante los

⁶ Ibidem, p. 96

últimos 30 ó 40 años carecían virtualmente de ellos, como en los casos de Corea y Taiwán⁷⁸.

Cabe resaltar, además, la poca dinámica de las exportaciones peruanas, al señalarse una relación comercial de un 30% de nuestras exportaciones que se canaliza hacia Estados Unidos. La alta dependencia de nuestras exportaciones a un solo mercado es un problema al que se debe buscar solución yendo a otros mercados, a otras demandas, buscando mejorar la oferta exportable peruana, a través, entre otras técnicas, de la reducción de los precios de nuestras ofertas.

Por lo tanto, es necesario impulsar las exportaciones, sobre todo, las que generan mayor valor agregado, ya que en una economía como la peruana es necesario el crecimiento económico para generar divisas y empleos productivos. Una herramienta para ello es la evolución de las exportaciones, que hasta el momento ha sido deficiente en el abanico de productos, dependiendo demasiado de los commodities y también en el destino-país de los bienes, pues unos pocos concentran nuestras ventas, tal como ya se indicó.

Para mejorar la competitividad de la oferta exportable peruana se debe actuar en 3 áreas: *i)* disponer de una infraestructura y servicios adecuados y

⁷ Ibidem, p. 97

⁸ Perú ha tenido por años una estructura de exportación sesgada hacia los commodities que explican sus exportaciones⁸; es decir, mostramos una alta dependencia de las exportaciones de materias primas.

modernos expresados en carreteras, caminos vecinales, puertos, aeropuertos, telecomunicaciones, energías, entre otros; *ii*) una política moderna e integral que cubra el campo productivo propiamente dicho, la distribución física de los productos y la comercialización o marketing; y *iii*) un eficiente y eficaz marco institucional público y privado que sirva de apoyo. Es sobre este último punto que aportará el presente trabajo.

1.2 La Balanza Comercial y los Términos de Intercambio

Analizada la importancia del comercio internacional, daremos un vistazo a la evolución de las exportaciones e importaciones peruanas; es decir, a la balanza comercial que refleja la diferencia que existe entre el total de las exportaciones y el total de las importaciones (Balanza Comercial = Total Exportado - Total Importado).

En este sentido, si la diferencia es positiva se dice que existe un superávit comercial, lo que implica que se vende al exterior más de lo que se compra del exterior y por tanto se están acumulando divisas internacionales que podrán ser invertidas en el desarrollo del país. Si la diferencia es negativa, entonces se dice que existe un déficit comercial, lo que quiere decir que se compra del exterior más de lo que se vende al exterior y por tanto el país está desahorrando y en el peor de los casos se está endeudando.

En el caso de la economía peruana, a pesar de la diversificación de las exportaciones producto de las reformas económicas de los 90, y la vigencia desde 1994 del ATPA (hoy ATPDEA), el resultado exportador aún depende muy significativamente del precio de las materias primas de los cuales somos precioaceptantes por ser una economía pequeña, abierta y escasamente industrializada, por lo que estamos expuestos a shocks externos (adversos o positivos) causados por las fluctuaciones de los precios tanto de nuestras exportaciones como de nuestras importaciones; entiéndase, por las fluctuaciones en los términos de intercambio⁹.

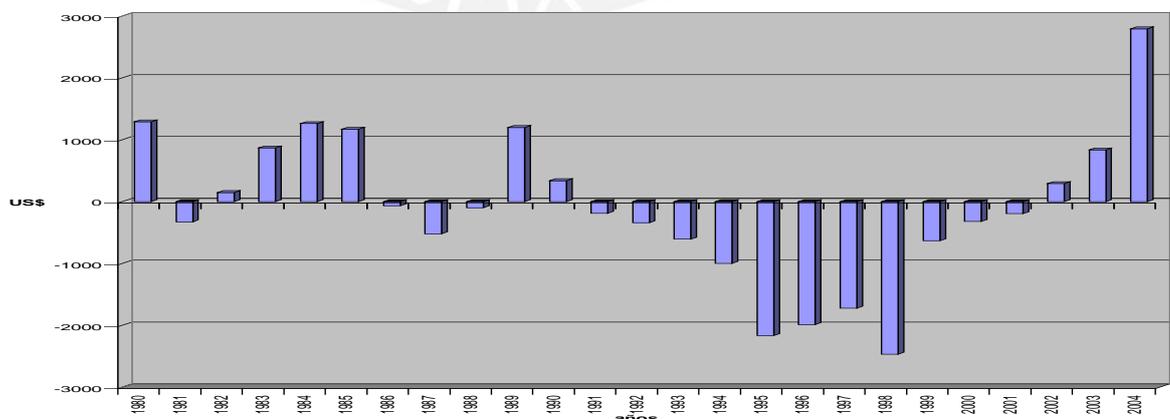
En este sentido, el Perú tiene una oferta exportable constituida principalmente de productos tradicionales y de bajo valor agregado (materias primas) cuyos precios a largo plazo tienden a ser menores a aquellos productos con gran valor agregado (que importamos a cada vez mayores precios); por lo tanto, cada vez tendremos que exportar mayores cantidades de materias primas a cambio de la mismas o menores cantidades de productos industrializados. En consecuencia, al existir un posible déficit comercial futuro se pone en peligro el desarrollo del país puesto que las divisas extranjeras necesarias para financiar

⁹ Con términos de intercambio nos referimos al precio de las exportaciones en relación al precio de las importaciones y se mide a través del índice de términos de intercambio el cual es el cociente entre el índice de precios de las exportaciones y el índice de precios de las importaciones. Una disminución en los términos de intercambio significa que el índice de precios de nuestras exportaciones ha disminuido más (o aumentado menos) que el índice de precios de las importaciones, lo que implica que con la misma cantidad física de exportaciones se puedan importar menos bienes, lo que resultaría (asumiendo una demanda constante externa como de importaciones) en un déficit en la balanza comercial.

la expansión de la industria nacional, la construcción de infraestructura educativa, vial, sanitaria o el fortalecimiento de las instituciones, entre otras medidas prioritarias, se pierden en la importación de productos destinados al consumo final.

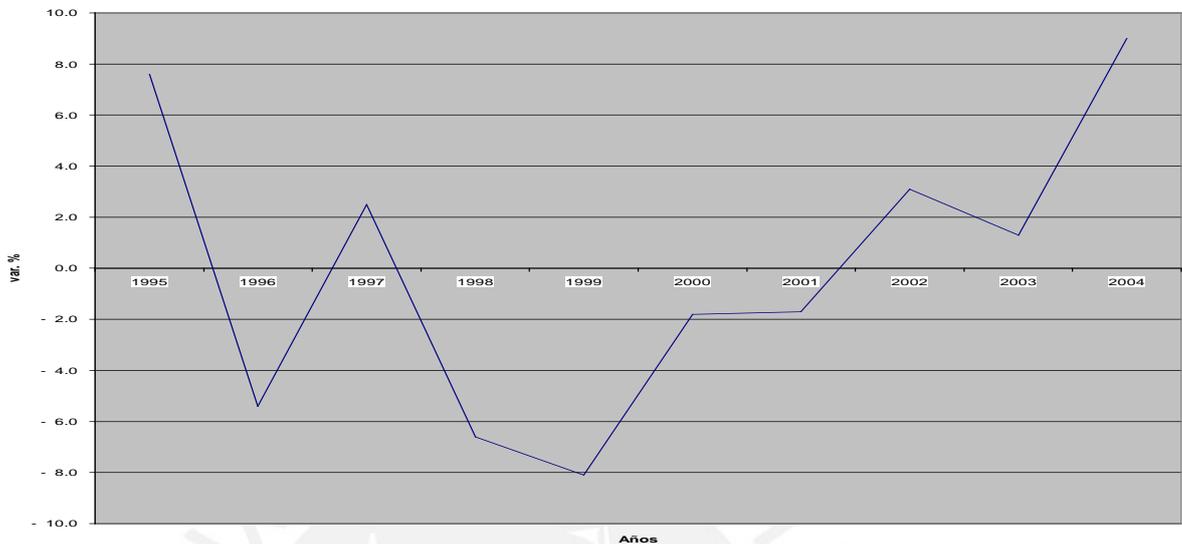
Para mayor información del lector, podemos señalar que en los últimos 25 años los términos de intercambio y la balanza comercial peruana han oscilado significativamente, siendo los resultados negativos (déficits) los de mayor magnitud y frecuencia, tal como se observa en los gráficos 1 y 2. Sin embargo, a partir del 2002 la balanza comercial peruana ha venido experimentando resultado positivos. Para que esta tendencia positiva se mantenga, es necesaria la profundización y mejoramiento de las políticas promotoras de las exportaciones que apunten a una mejora en el largo plazo de los términos de intercambio.

Gráfico 1: Balanza Comercial Peruana 1980 - 2004



Fuente: INEI y BCRP
Elaboración propia

Gráfico 2: Evolución Términos de Intercambio



Fuente: BCRP
Elaboración propia

1.3 La Promoción de Exportaciones como Estrategia de Desarrollo Sostenible

En la actualidad, los sectores peruanos exportadores tradicional y no tradicional enfrentan dificultades como inadecuada infraestructura, altos costos de transporte, inexistencia de políticas sectoriales integrales, altas tarifas y cargos aduaneros, baja inversión en investigación y desarrollo de nuevas tecnologías, entre otros aspectos, que resultan en una baja competitividad (en el caso del sector no tradicional) y una alta dependencia en factores exógenos (en el caso del sector tradicional). Asimismo, no existen iniciativas a largo plazo destinadas a continuar y profundizar la diversificación de la oferta exportable que actualmente se concentra en un 65% en materias primas con bajo valor agregado (nos referimos a la minería, tal como ya se mencionó).

El último informe de competitividad global (GCR) del World Economic Forum, revela que el Perú se ubica en el puesto 68 (de un total de 117 países) en términos de competitividad en el 2006. El problema que origina el bajo nivel de competitividad del país consiste en la existencia de un entorno que no favorece un aumento sostenido de la productividad para competir efectivamente en los mercados internacionales por una serie de factores relativos a políticas institucionales o aspectos culturales que inhiben, obstaculizan o desincentivan la competitividad de las empresas. Su identificación y posterior solución permitirán una mayor productividad y un aumento considerable de la inversión y de las exportaciones. Por ello, es vital establecer un marco institucional y de políticas que promuevan el incremento de las exportaciones de manera efectiva y desarrollar e implementar iniciativas destinadas a promover la entrada y salida de nuevos exportadores al mercado, especialmente de pequeñas y medianas empresas.

No cabe duda que los Estados desempeñan un papel gravitante en los mercados, por lo que es importante que el Estado Peruano desarrolle un rol promotor efectivo sin subsidiar indiscriminadamente ni exportar impuestos. Sobre estos aspectos cabe señalar que el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, establece una lista ilustrativa de subvenciones a la exportación recurribles y permitidas.

Desde la década del 90 se ha venido observando un crecimiento de las exportaciones, incremento que fue de la mano con las reformas en la

legislación aduanera y de comercio internacional realizadas a partir de entonces; de esto se puede suponer que en alguna medida este incremento se debió a tal implementación.

1.4 Competitividad, Logística y Sobrecostos

Existen trabas que se convierten en “sobrecostos” (sería mejor llamarlos ineficiencias) que confrontan las empresas exportadoras para realizar sus operaciones de exportación.

Básicamente, como ya se comentó anteriormente, el problema consistiría en la existencia de un entorno que no incentiva un aumento sostenido de la productividad para competir efectivamente en los mercados internacionales.

Por ello, sería necesario establecer un marco institucional y de políticas que promuevan el incremento de las exportaciones de manera efectiva y eficiente, y desarrollar e implementar iniciativas destinadas a promover la entrada y salida de nuevos exportadores al mercado.

Se debe considerar, para un mejor análisis de las exportaciones, que el proceso de exportación pasa por las siguientes fases previas:

1. Aprovechamiento de materias primas, energía y/o productos semielaborados para introducirlos en el proceso de producción o fabricación.
2. Aprovechamiento de puestos de trabajo.
3. Ejecución de las diferentes operaciones de producción o fabricación.
4. Distribución física de los productos elaborados; es decir, su envío desde la salida de las cadenas de fabricación hasta los compradores, de forma que puedan ponerse a su disposición en el plazo de tiempo deseado, y por las cantidades solicitadas. Todo el circuito logístico de salida comprende las actividades requeridas para vender y entregar los productos al cliente.

En este sentido, cobra importancia la reducción de costos buscando aumentar la productividad, y también en la logística, porque mediante el adecuado manejo de actividades logísticas, como el transporte, almacenaje, control de inventarios, se puede contribuir a reducir costos, teniendo en cuenta que en una economía globalizada las empresas comercializadoras buscan obtener ventajas competitivas, para que sus productos sean preferidos por el consumidor respecto a otros productos ofrecidos en el mercado.

Michel Porter¹⁰, especialista en Management, señala que las empresas pueden obtener ventajas mediante dos estrategias:

¹⁰ PORTER, Michael E. La Ventaja Competitiva de las Naciones, Editorial Vergara, Buenos Aires, p. 40

- Diferenciación: ofreciendo un producto que sea percibido con ventajas adicionales respecto a otros.
- Costos, ofreciendo un producto a precios más bajos respecto a la competencia.

De acuerdo a lo expuesto, debemos resaltar la importancia del sector importador. Aunque éste sea visto como la antípoda del sector exportador, ello resulta equivocado porque el sector importador cumple un papel importante en la generación de ventajas competitivas para la exportación, ya que contribuye a la obtención de ciertos insumos para los productos de exportación que no se producen localmente o se hace a precios muy altos; ello implica la reducción de los costos de producción de los bienes que se ofrecen al mercado.

En el Perú, gran parte del sector industrial requiere de insumos importados para su proceso productivo, además de la necesidad de aprovechar los avances de la tecnología mediante adquisiciones de maquinaria extranjera. En conclusión, debemos decir que el sector importador es un aliado del sector exportador.

La liberación de lo que solemos llamar “sobrecostos” (ineficiencias) es imprescindible para que el país alcance los niveles de competitividad que requiere la presente etapa de la globalización económica.

1.5 Subvenciones y Subsidios

Una Subvención o un Subsidio es la ayuda que un Estado otorga a determinadas industrias u organizaciones comerciales, con la finalidad de favorecer la actividad realizada por éstas. Tal ayuda, podría, por ejemplo, tener como finalidad el compensar las cargas tributarias internas y sobrecostos elevados de producción, los precios no competitivos en el mercado externo, y otros condicionamientos que dificultan el desarrollo de la competitividad externa del producto nacional.

Respecto a este tema, debemos indicar previamente, que el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, establece una lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, las mismas que se clasifican en prohibidas, recurribles y no recurribles.

Respecto a estos “incentivos” a la exportación, generalmente se utilizan los dos conceptos, Subsidio y Subvención, como sinónimos; sin embargo, según algunos autores, tienen una naturaleza diferente que consiste en que el Subsidio, es una medida de emergencia para completar ingresos y subsistir mientras está vigente una situación temporal de emergencia; mientras que una Subvención es la entrega, a fondo perdido, de dinero, efectuada por el Estado, para fomentar una obra de interés público, teniendo carácter discrecional y revocable; asimismo, impone deberes que se establecen por la norma que los otorga y cuyo incumplimiento es causa de su extinción.

En general, los agentes económicos están sujetos a cargas e incentivos que afectan sus decisiones de inversión. En este sentido, los subsidios o subvenciones pueden estimular la inversión privada directamente si se destinan a financiar ciertos gastos públicos que aumentan la productividad en la producción; por ejemplo, un mayor gasto del gobierno en carreteras aumenta la productividad de la inversión en equipos de transporte.

Distintos instrumentos fiscales, consistentes tanto en impuestos como subsidios, se han usado en todo el mundo para alterar las decisiones de inversión de las empresas; verbigracia, cuando la formación de capital se ve insuficiente o la economía está lenta, las autoridades pueden recurrir a aumentos del crédito tributario a la inversión¹¹.

En este contexto surge el derecho económico marcado por la importancia del Estado como centro emisor de normas que regulan la actividad económica, y por lo tanto, con un carácter dominante de derecho público, manteniendo contactos estrechos con el derecho comercial, el derecho tributario y el derecho internacional público¹².

¹¹ Sin embargo, se debe hacer una distinción esencial entre los cambios que se perciben como temporales y los que se perciben como permanentes. Un incremento transitorio del crédito tributario, por ejemplo, provoca una respuesta mayor del gasto de capital que un incremento permanente, porque los agentes económicos corren a invertir mientras les duran los incentivos, en lugar de tomarse su tiempo.

¹² Cabe señalar que en el derecho económico, el derecho no es la fuente primigenia y el fundamento de la regla jurídica, es una técnica subordinada, un instrumento de realización de

1.6 Exportación de Aranceles

Los aranceles son un tributo a los bienes que se importan en un país, que hacen que el precio doméstico del bien importado sea superior al precio mundial del mismo. El cambio de los precios relativos generado por la tarifa arancelaria tiene efectos en la asignación de recursos, en la distribución del ingreso y en el bienestar¹³.

Es habitual que se piense que los aranceles tienen un efecto positivo en la balanza comercial, i) porque reducen las importaciones al encarecerlas, y ii) porque son una fuente de recursos para el fisco. No obstante, estos argumentos no consideran el efecto de las tarifas en las exportaciones, las que se encarecen también, como consecuencia de la aplicación de los aranceles aduaneros, si se utilizan insumos o materias primas importados.

Finalmente, el resultado de la aplicación de aranceles altos es una reducción del volumen del comercio internacional, ya que directa e indirectamente,

un objetivo económico. Actualmente, los juristas y economistas vienen comprendiendo la importancia de las relaciones recíprocas entre el derecho y la economía. La filosofía subyacente en el derecho económico es el dirigismo económico; en otras palabras, la idea de que un Estado puede limitar la autonomía de las partes en razón del interés público.

¹³ En realidad, nos parece difícil señalar que el arancel encaje dentro de las 3 categorías clásicas de tributo, pero este es un criterio a ser trabajado en otra ocasión.

disminuyen las importaciones y las exportaciones en el mismo monto, situando a la economía en un punto intermedio entre el libre comercio y la autarquía.

1.7 Políticas Económicas a la Exportación en el Perú desde 1960

El Perú en su primera etapa republicana se caracterizó por tener una economía de tipo liberal¹⁴ en base a la influencia de una élite exportadora poderosa en la vida económica del país hasta bien avanzada la década de 1960; también, la economía peruana se caracterizó, en dicha época, por la falta de preparación del Estado para aplicar políticas proteccionistas y de industrialización, y por las malas experiencias intervencionistas de la década de 1920 y del periodo 1945 – 1948¹⁵.

Sin embargo, a partir de la década de los 60, a diferencia del periodo anterior, se pueden observar algunas modificaciones menores a la legislación aduanera vigente por décadas¹⁶, como por ejemplo: un impuesto del 5% por timbres que afectaba a la exportación de algodón fue derogado en 1969, en 1970 los impuestos a la exportación de lana de llama y alpaca fueron reducidos en un 80% por dos años, y los impuestos a las exportaciones de azúcar y café fueron también simplificados y reducidos. De esta manera, puede observarse una

¹⁴ ROJAS, Jorge. Políticas Comerciales y Cambiarias en el Perú 1960-1995, Fondo editorial PUCP, 19996, p. 21

¹⁵ Ibidem, p. 34

¹⁶ Ibidem, p. 70

sana tendencia hacia menores impuestos para la exportación a partir de los años 60, en tanto que hacia 1973 los ingresos fiscales por estos impuestos casi carecían de importancia¹⁷.

Fue en esta época también que los subsidios a las exportaciones fueron introducidos por primera vez, durante el primer gobierno del presidente Belaunde, el mismo que aprobó una serie de medidas importantes buscando promover las exportaciones no tradicionales en julio de 1968, introduciendo una serie de concesiones e incentivos tributarios por 15 años. Sin embargo, estas medidas se aplicaron sólo al año siguiente por Decreto del nuevo gobierno militar que las reglamentó.

En efecto, fue mediante Decreto del gobierno militar del General Velasco que se creó el instrumento más importante de incentivo a las exportaciones en la historia del Perú: el Certificado de Reintegro Tributario a las exportaciones o CERTEX, que equivalía en su nivel general al 15% del valor FOB exportado. Y mediante el denominado sistema B, los exportadores podían solicitar una mayor tasa de subsidio para sus productos en razón de características especiales; por ejemplo, en relación al uso de recursos domésticos, por los impuestos pagados, mercados de destino, etc.¹⁸

¹⁷ Ibidem, p. 150

¹⁸ Ibidem, p. 143

El sistema B se hizo efectivo en 1972, y el CERTEX y otros incentivos fue extendido para la artesanía y producción agrícola, observándose que en 1974 el 81% de las exportaciones no tradicionales reciben un subsidio promedio de 19% y representaban un 10% del total exportado¹⁹.

En 1976 se aprobaron nuevas medidas que incrementaron los incentivos dados a las exportaciones no tradicionales y se introdujo un aumento general de 5 puntos en la tasa de CERTEX, estableciéndose una ley que integraba la regulaciones existentes sobre la promoción de exportaciones no tradicionales.²⁰

En ese sentido, se otorgaban incentivos por un periodo de 10 años, entre los que se incluía una tasa máxima de CERTEX de 40%, con un 10% adicional para empresas descentralizadas, un 2% extra para productos nuevos (hasta por dos años después de empezar a ser exportados). De esta manera se elevó la máxima tasa posible de subsidio de 35% a 62%; pero como este incremento buscaba compensar a los exportadores por años de tipo de cambio fijo, sólo un mes más tarde la tasa básica máxima fue reducida de 40% a 30%, el mismo día en el que el sol fue devaluado en un 44% en junio de 1976²¹.

¹⁹ Ibidem,

²⁰ Ibidem,

²¹ Ibidem,

En la década de 1980, los impuestos a la exportación de productos específicos dejaron de ser importantes, mientras que los impuestos a las exportaciones tradicionales en general, ganaron mucha más importancia hasta 1980, cuando se produce una reversión en las condiciones que habían favorecido el crecimiento de esta clase de exportaciones (altos precios de las materias primas en los mercados internacionales y un alto tipo de cambio real).

Las exportaciones peruanas empezaron a caer hacia 1981, por lo que el gobierno del Presidente Belaunde, en febrero de 1981 decidió eliminar el impuesto a las exportaciones para aquellos productos que todavía estaban afectados por éste, es así que se aprobó el decreto que lo reemplazaba, en el caso de las exportaciones de minerales y petróleo, aplicando otros dos impuestos que también afectarían sus ventas internas. El primero era un impuesto temporal que iría declinando hasta desaparecer en julio de 1983 y que podía ser considerado como gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

El segundo era un impuesto adicional de 5% que podía ser deducido del Impuesto a la Renta o cualquier otro impuesto que pagara el exportador, quien recibiría un crédito transferible a otros contribuyentes. Este segundo impuesto sin embargo, se suspendería si el exportador mostraba utilidades netas de impuestos menores al 2.5% en sus ventas de tres meses consecutivos. Este impuesto se fue reduciendo sucesivamente hasta llegar a cero en diciembre de 1983.

Cabe señalar que, en lo referente a los incentivos a las exportaciones, además del CERTEX como instrumento principal del esquema de promoción de exportación no tradicionales, se establecieron otros instrumentos, como el Seguro de Crédito a la Exportación (SECREX) y el Fondo de Exportaciones no Tradicionales (FENT), introducidos en 1972 para brindar apoyo financiero a los exportadores tradicionales.

Respecto a la evolución del CERTEX, podemos señalar que en enero de 1981, el gobierno redujo las tasas básicas del CERTEX a 15%, 20% y 22%. El propósito principal de esta decisión parece haber sido el de simplificar la legislación. No obstante, en diciembre de 1983, los ingresos del CERTEX fueron exonerados del Impuesto a la Renta y al año siguiente fue aprobada una nueva ley de exportaciones no tradicionales.

Sin embargo, desde 1982, los derechos compensatorios impuestos por las autoridades norteamericanas al amparo del Acuerdo de Subsidios del GATT, habían forzado a la industria textil peruana a renunciar no sólo al CERTEX sino también a los beneficios del FENT y del SECREX para sus exportaciones al mercado norteamericano. Esto, en el largo plazo, determinó la derogación del CERTEX en 1990.

Por otro lado, se suspendió el uso del FETN porque los exportadores utilizaban los préstamos obtenidos en esta línea de crédito para comprar dólares en el

mercado paralelo y ganar con el tipo de cambio preferencia, de tal manera que el monto prestado, en dólares, se había duplicado entre diciembre de 1988 y diciembre de 1989.

Posteriormente, a partir de la década de los 90, en el ámbito del sector externo, los objetivos del gobierno fueron la eliminación de los controles cambiarios, la unificación y flotación del tipo de cambio y la liberalización del comercio exterior, a través de una fuerte reducción de tarifas arancelarias y la eliminación de todos los impuestos a las exportaciones y las restricciones cuantitativas, así como la renegociación de la deuda externa con los diversos acreedores –organismos multilaterales, la banca privada y el club de Paris– para reinsertar al país en la economía global.

En este sentido, a fines de la década del 90, el promedio arancelario era de 66%, con una desviación estándar de 25% y un rango que iba de 0% a 110%, siendo el intervalo de 40% a 50% el que concentraba la mayor cantidad de partidas; lo que equivale al 22% del total²².

Los cambios introducidos posteriormente por el gobierno de Fujimori fueron radicales, y para diciembre de 1993 el promedio arancelario era de 16% con una desviación estándar de 3%, y un 87% de las partidas pagando una tarifa de 15%.

Este gobierno redujo el número de tasas arancelarias a solamente tres: 15%, 25% y 50%. Básicamente, la tasa de 15% se aplicaría a la mayor parte de los insumos, la de 25% a los bienes de capital y la de 50% a los bienes de consumo, reemplazando además la sobretasa arancelaria general de 19% por una provisional de 10%, reduciendo con esta sola medida el promedio arancelario a la mitad.

Cabe apuntar que a partir de este momento el arancel empezó a jugar un rol importante como instrumento de la política comercial del país.

Antes de su eliminación, se estableció para el CERTEX una tasa única de 10%, en el caso del CERTEX básico, limitando el pago del CERTEX adicional por un tope de 20% al subsidio total.

Finalmente, en 1990 el gobierno eliminó definitivamente el CERTEX. Sin embargo, posteriormente en reemplazo del CERTEX se introdujo el Drawback, y se dispuso asimismo, que los impuestos a ser devueltos en las exportaciones serían el Impuesto General a las Ventas (IGV), y el Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI).

1.8 Aparición del Drawback como mecanismo de promoción de exportaciones en el Perú

²² Ibidem, p. 192

El Drawback como régimen aduanero fue introducido en la Ley General de Aduanas aprobada mediante Decreto Legislativo No. 722; sin embargo, la reglamentación que permitiría su aplicación fue recién aprobada en el año 1995, mediante Decreto Supremo No. 104-95-EF. Cabe repetir que la derogación del CERTEX, del SECUREX y del FENT fue porque desde comienzos de la década de 1980, el gobierno norteamericano, principal destino de nuestras exportaciones, había decidido aplicar derechos compensatorios a las exportaciones beneficiadas por dichos instrumentos.

Asimismo, se introdujeron, mediante el Decreto Legislativo No. 722, los regímenes aduaneros de Admisión Temporal y de Reposición de Mercancía en Franquicia, tal como los conocemos actualmente.

Cabe señalar que si bien la Admisión Temporal ya existía, prácticamente no era utilizada debido a las dificultades burocráticas que implicaba, tales como autorizaciones previas del Ministerio de Industrias y de Aduanas. Ambas entidades podían dilatar los trámites con observaciones formales y hasta denegar la solicitud, siempre con el riesgo de ser objeto de sanciones, debido a omisiones o errores de carácter formal, y porque el diseño legal de estos regímenes era demasiado restrictivo.

En este sentido, el Estado a fin de mejorar la realidad de nuestras exportaciones, ha empleado o emplea diversos mecanismos tales como el

CERTEX, EL FENT, el SECREX, el Régimen de la Admisión Temporal, el de Reposición de Mercancías en Franquicia y el Drawback; sin embargo, se puede observar la falta de una política integral de promoción de exportaciones.

La Exportación tiende a reactivar al sector industrial existente en la medida en que hay una capacidad instalada ociosa que no se utiliza al máximo. Esto repercute directamente en la generación de empleo, esto es, da ocupación a la mano de obra sin trabajo y permite exportar el valor agregado de ese esfuerzo humano.

Como señalamos anteriormente, la política de promoción de las exportaciones en nuestro país se inicia, en forma efectiva, a mediados de 1969; vale decir, más tarde que en otros países de América Latina, como Argentina, Brasil y Colombia, que lo hacen a principios de la década de los años 60 y, más tarde aún, que en otros países recientemente en desarrollo como Corea, Israel y Taiwán, que adoptan políticas de promoción de exportaciones en los años 50.

El Drawback, junto a la Admisión Temporal y a la Reposición de Mercancía en Franquicia, impulsan la exportación de bienes cuyo proceso productivo se realiza en el país; por esta razón algunas legislaciones como la peruana, los denominan Regímenes de Perfeccionamiento Activo, porque implican una operación que incluye ingreso vía importación de insumos para la obtención mediante la fuerza laboral del país de un producto que finalmente va a ser exportado para consumirlo en el exterior. Otras, generalizan su denominación

como Regímenes Económicos por la incidencia directa que sobre dicho aspecto tienen estos regímenes aduaneros.

El Drawback, en principio, debería ser un procedimiento de devolución de impuestos indirectos, en este sentido, su ejercicio es generalmente de competencia de la administración tributaria o aduanera, por ser de su competencia la recaudación de los tributos que devuelve. En el caso peruano, ha sido una opción del legislador que el Drawback esté referido exclusivamente a los derechos arancelarios, porque si consideramos una definición extensiva, Drawback sería también, lo devuelto por concepto de otros tributos, tales como el IGV como producto de la exportación de bienes (cuya devolución es dispuesta por la SUNAT a favor de los exportadores, a través del procedimiento del Saldo a Favor del Exportador).

En este sentido, el Drawback buscaría evitar la “exportación de aranceles” en la medida que impide que se cargue en el precio del producto exportado (producto compensador) los aranceles que gravaron la importación de los insumos, partes o piezas utilizados en la elaboración de dicho producto.

Por lo tanto, responde a una razón de justicia tributaria, ya que se busca evitar la doble tributación que se podría dar en el caso de los impuestos al consumo i) porque si no se devuelve el IGV o los aranceles que gravaron la mercancía en el Perú, se les gravaría doblemente cuando también se les apliquen estos tributos en el país de destino, y ii) porque en el caso de la mercancía que se

exporta, por definición hablamos de bienes que van a ser consumidos en el país de destino y no en origen.

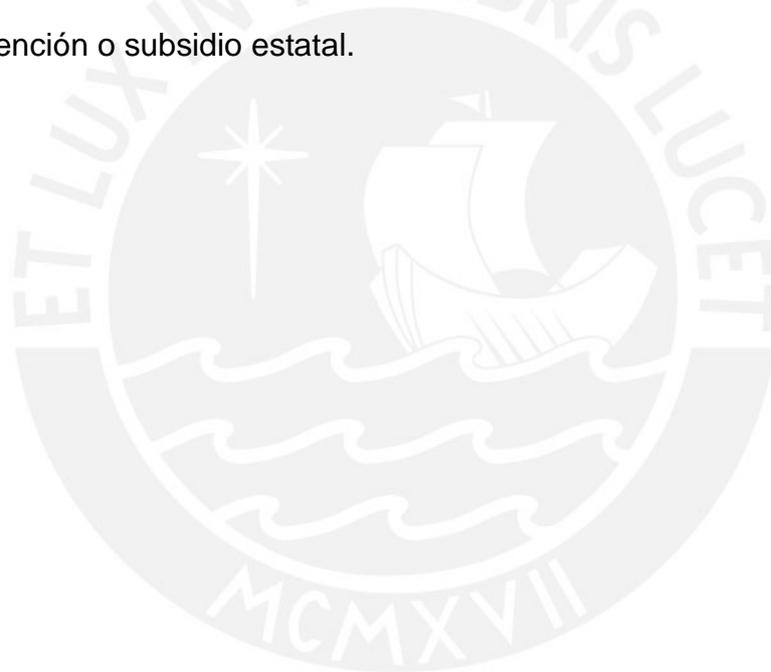
Relacionado con el tema de la competitividad de la oferta exportable nacional, la doble imposición además tiene como efecto la disminución en la demanda del producto, debido al incremento de su precio por los tributos que la hayan gravado tanto en el país de origen como en el país de destino. Esto, sin duda alguna, ocasiona un perjuicio en la oferta exportable nacional.

Cabe preliminarmente señalar que en cuanto la devolución represente lo efectivamente pagado por los insumos incorporados, dicho mecanismo es internacionalmente aceptado y no es considerado un subsidio o subvención a las exportaciones; cosa que sucede cuando dicho monto excede lo pagado en la importación de insumos o materias primas. En este caso, la OMC en su Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias prohíbe la devolución de cargas a la importación en la medida que exceda los gravámenes pagados por los insumos importados para la producción del bien exportado.

Sin embargo, en nuestro país, como sucede en otros, una es la definición de Drawback que nos muestra la Ley General de Aduanas que la define como el régimen aduanero de perfeccionamiento que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidas en su producción; y otra es la definición que el Reglamento Simplificado de Drawback, aprobado mediante Decreto

Supremo No. 104-95-EF, señala, dado que este regula la entrega de un porcentaje equivalente al 5% del valor FOB del producto exportado, el cual puede, en principio, constituir un monto menor o mayor de los derechos efectivamente pagados en la importación de insumos o materias primas incorporados en él.

Entonces, podemos, preliminarmente, afirmar que en el primer caso nos encontraríamos frente a una devolución de tributos, y en el segundo, frente a una subvención o subsidio estatal.



CAPITULO II: MEDIDAS DE NEUTRALIZACION FISCAL Y DE INCENTIVO A

LA EXPORTACION

2.1 Técnicas de Imposición: En Origen y en Destino

Ya Adam Smith proponía que la exportación de mercancías podía presentar el inconveniente de producir una doble imposición internacional: la primera, en el país de origen, sometiendo la mercancía a los tributos internos; y la segunda, en el país de destino, someténdola a los tributos propios de este país.

Ello, además causaría un perjuicio en la oferta exportable, debido a que el precio de una mercancía exportada resulta incrementado, no sólo por los tributos que la hayan gravado en el país de origen, sino también por los correspondientes al país de destino, lo que tiene como efecto la disminución de la demanda del producto.

A partir de la gran depresión del año 1929 se generaron dos técnicas o principios contrapuestos como soluciones al tema, conocidos con los nombres de Principio de Imposición en el País de Origen, y Principio de Imposición en el País de Destino.

El Principio de Imposición en Origen señala que las mercancías objeto de comercio exterior deben ser sometidas a los tributos del país productor de las mismas, y tiene sentido desde que la mercancía exportada “debería” llevar incorporada en sus costos, aquellos tributos que compensan la actividad estatal por los gastos incurridos, mientras que el Principio de Imposición en Destino señala que estas mercancías deberían ser sometidas exclusivamente a los tributos del país consumidor de ellas.

La mayoría de los Estados aplican el Principio de Imposición en el País de Destino, en base a otro Principio, el de Libertad de concurrencia en el Comercio Exterior.

El Principio de la Libre Competencia entiende que el Comercio Internacional no debe ser alterado por las legislaciones nacionales intervencionistas, que mediante la aplicación de tributos distorsionan el precio de los bienes transables (exportables). En este sentido, se desea que el Estado permanezca, en la medida de lo posible, neutral respecto de los intercambios exteriores, en relación a la formación de los precios en el mercado internacional.

Para ello, la neutralidad deseada requiere una planificación fiscal o igualamiento de trato tributario de las mercancías en cada mercado interno.

Se supone entonces que el Principio de Imposición en el País de Destino es el más idóneo para conseguir la neutralidad fiscal en el Comercio Internacional porque elimina las diferencias o distorsiones que engendra la variedad tributaria de cada país, asegurando al Estado de Origen de los bienes que la transacción no será gravada doblemente, ya que este mismo ha renunciado a hacerlo

2.2 Desgravación Fiscal a la Exportación

Conjuntamente con el Principio de Imposición en Destino, es una institución actualmente adoptada casi en todos los países del mundo, la que señala que la exportación no se encuentra gravada por ningún tipo de imposición indirecta o arancelaria (es decir, se encuentra inafecta); la única excepción significativa, la constituyen los países de régimen socialista totalitario en que el comercio exterior lo efectúan directamente organismos estatales, y por lo tanto, no se ve afectado por la incidencia de la tributación fiscal”²³ que se le pudiera aplicar.

²³ DE VICENTE MONJO, B. Desgravación fiscal a la exportación en diversos países. En: Aduanas No. 206, mayo 1971, p. 31

La desgravación fiscal a la exportación consiste en la no aplicación de tributos con el fin de alcanzar la neutralidad del factor fiscal en lo referente a los intercambios de mercancías en el mercado internacional.

La desgravación fiscal a la exportación se encuentra dentro del conjunto de “medidas de tipo fiscal” que constituyen técnicas de intervención en la economía, al lado de las “desgravaciones arancelarias” agrupadas bajo el nombre genérico de “tráfico de perfeccionamiento” y de las desgravaciones previstas en el régimen de ciertos impuestos directos e indirectos.

2.3 Técnicas de Ajuste Fiscal a la Exportación

Para la aplicación del Principio de Imposición en el País de Destino es necesario emplear técnicas fiscales que reciben el nombre de Ajustes Fiscales en Frontera, que son “neutralizadores” en Aduana, instrumentados por la administración pública. Consisten en desgravar las mercancías mediante la devolución de los tributos que las gravaron en el país productor – exportador.

Es decir, que ese “ajuste fiscal” realizado al momento de exportación de la mercancía, consistente en la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de impuestos indirectos, durante los procesos de elaboración de la misma.

Cabe señalar que, el Convenio de Kyoto de 1973, Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, define al Drawback como: *“El régimen que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos de importación que hayan gravado bien dichas mercancías, bien los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidas durante su producción”*.

En este sentido, el concepto de Drawback debería entenderse aplicado a la devolución de tributos en general, por ser la aplicación práctica del principio según el cual no se debe “exportar” impuestos, en el sentido que el Estado debe devolver lo efectivamente pagado en el caso de los impuestos indirectos o que gravan el consumo, en el caso de los bienes que se exportan para su consumo en el exterior, y porque no se estaría concediendo un favor o subvención a los exportadores sino devolviendo un gravamen que no debió ser cobrado.

2.3.1 Exoneración y devolución de impuestos internos directos

Por impuestos directos se entienden los impuestos sobre los salarios, beneficios, intereses, rentas, cánones o regalías y todas las demás formas de ingresos y los impuestos sobre la propiedad.

Examinando el Impuesto a la Renta, que es un impuesto vigente en todos los países de la ALADI, se puede advertir que las legislaciones tributarias de Argentina, Brasil, Colombia, Paraguay, Uruguay y Venezuela admiten, en la determinación de la renta neta, la deducción en cantidades normales o razonables, de los gastos realizados por los exportadores en el exterior en cuanto sean necesarios para la obtención de la renta gravada.

Por su parte, en Brasil está prevista la exención de ciertas contribuciones para la seguridad social que gravan los ingresos de las empresas, cuando dichos ingresos provengan de las exportaciones directas o indirectas de mercancías.²⁴

²⁴ **ARGENTINA**

Impuesto a las Ganancias

Exención:

Están exentas las sumas percibidas por los exportadores por concepto de reintegros y reembolsos.

Deducción:

Se admite deducción de gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en el país.

BRASIL

Impuesto a la Renta

Exención:

En la fuente: se reduce a 0% la alícuota del impuesto

En la fuente para algunos hechos generadores del impuesto relativos a las exportaciones: pago de comisiones al exterior, gastos de promoción, arrendamiento mercantil de bienes de capital, intereses y comisiones sobre créditos obtenidos en el exterior.

Programa de Integración Social (PIS) y Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público (PASEP)

Exención:

Las ventas por concepto de exportaciones están exentas de estas contribuciones.

Contribución Social para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)

Exención:

Los ingresos por la exportación de mercaderías están exentos de esta contribución social.

PARAGUAY

Impuesto a la Renta

Deducción: Se permite la deducción de los gastos y erogaciones realizados en el exterior en cuanto sean necesarios para la obtención de las rentas gravadas provenientes de las exportaciones.

URUGUAY

Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC)

En el marco de la Ley de Promoción y Protección de Inversiones N° 16906, los contribuyentes que realicen actividades industriales o agropecuarias y cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, podrán optar, a los efectos de la liquidación del IRIC, por el régimen de amortización acelerada. Dicho régimen será aplicable a los bienes muebles destinados al ciclo productivo y a los equipos para el procesamiento electrónico de datos, incorporados entre el 1/10/98 y el 31/12/2000.

El plazo de amortización será de dos o tres años a opción del contribuyente.

Impuesto al Patrimonio

Exención:

En el marco de la citada Ley de Promoción de Inversiones, los bienes del activo fijo que se incorporen para llevar a cabo la actividad del proyecto de inversión se podrán computar como activos exentos a los efectos de la liquidación del Impuesto al Patrimonio. El beneficio fiscal regirá a partir del ejercicio de incorporación de los referidos bienes inclusive y por el lapso que se determine en el Decreto que declare promovido al respectivo proyecto de inversión. A los efectos del cómputo de los pasivos, los citados bienes serán considerados activos gravados.

Por la vía reglamentaria se ha determinado que los bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, son las maquinas e instalaciones industriales, maquinarias agrícolas y vehículos utilitarios. La exoneración también alcanza a los equipos para el procesamiento electrónico de datos (se excluye el software).

BOLIVIA

No se aplica.

COLOMBIA

De acuerdo con el art. 121 del Estatuto Tributario, los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del

2.3.2 Exoneración y devolución de impuestos internos indirectos

De conformidad con el principio de imposición en el país de destino, en la mayoría de países, las exportaciones están exoneradas de los impuestos al valor agregado, a las ventas y al consumo, e igualmente procederá la

país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Son deducibles, sin que sea necesaria la retención en la fuente, los pagos a comisionistas en el exterior por las exportaciones de manufacturas en cuanto no excedan del diez por ciento (10%) del valor de la operación en el año gravable.

ECUADOR

No se aplica.

VENEZUELA

Impuesto sobre la Renta

Se admite la deducción de los gastos normales y necesarios hechos en el exterior, relacionados y aplicables a las exportaciones de bienes manufacturados en el país y a la prestación de servicios venezolanos en el exterior, tales como los gastos de viajes, de propaganda, de oficina, de exposiciones y ferias, incluidos los de transporte de los bienes a exhibirse en estos últimos eventos, siempre que el contribuyente disponga en Venezuela de los comprobantes correspondientes que respalden su derecho a la deducción.

ECUADOR

No se aplica

CHILE

No se aplica

MEXICO

No se aplica

devolución de dichos impuestos cuando hayan recaído en etapas anteriores a la exportación, que fueran aplicados a bienes y servicios utilizados directa o indirectamente en la elaboración del producto exportado.

Cabe señalar que no todas las legislaciones tributarias nacionales prevén un adecuado ajuste tributario en frontera, ya que algunos países miembros no contemplan regímenes de devolución de los impuestos al consumo cuando se exporten bienes después de verificado el hecho imponible.²⁵

²⁵ **ARGENTINA**

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Está previsto el mecanismo de compensación tributaria o, en su defecto, la acreditación, devolución o transferencia del IVA dentro de los 180 días hábiles de admitida la solicitud.

El exportador tendrá la opción de solicitar la devolución o transferencia anticipadas del impuesto, las que se harán efectivas dentro de los 20 días hábiles, con la previa constitución de una garantía a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

BRASIL

Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI)

Las exportaciones están excluidas de este impuesto. Por el mecanismo de la compensación impositiva se les asegura a los fabricantes, a sus proveedores del mercado interno y a los exportadores, el aprovechamiento de los créditos fiscales del IPI acumulados durante las etapas de industrialización del producto exportado.

Crédito presuntivo del IPI.

Permite recuperar las contribuciones efectuadas por los productores y exportadores a los programas sociales PIS/PASEP y COFINS por sus adquisiciones, en el mercado interno, de los insumos nacionales incorporados a los productos de exportación.

Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS)

Este impuesto no incide sobre las operaciones y prestaciones que destinen mercaderías al exterior, incluso productos primarios y productos industrializados semielaborados.

Impuesto sobre Operaciones Financieras (IOF)

Se aplica el régimen de alícuota 0% para las operaciones de cambio vinculadas a las exportaciones de bienes y servicios.

Están exoneradas del IOF: i) las operaciones de financiamiento realizadas mediante la emisión de certificados de depósito y "warrant", representativos de mercaderías depositadas para exportación en depósito aduanero; ii) las operaciones de financiamiento realizadas por medio de cédula y nota de crédito a la exportación.

PARAGUAY

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Están exoneradas del IVA la exportación de bienes y el servicio de flete internacional para el transporte de los mismos al exterior.

Los exportadores pueden recuperar el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las exportaciones que realicen.

Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

Las exportaciones no están gravadas con este impuesto. La legislación tributaria no prevé mecanismos de compensación, acreditación y devolución impositivos.

URUGUAY

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las exportaciones de bienes y servicios no están gravadas con el IVA. Los exportadores pueden deducir totalmente el impuesto pagado en las adquisiciones que integren el costo de los bienes exportados. Se admite la transferencia de los créditos del IVA. La devolución del impuesto se realizará únicamente a los exportadores directos.

Impuesto Específico Interno (IMESI)

Las exportaciones están exoneradas de este impuesto. La legislación tributaria no prevé un régimen de devolución del tributo en caso de que los bienes gravados ya hayan pagado el impuesto.

BOLIVIA

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Se admite la compensación impositiva de los créditos tributarios del IVA con operaciones gravadas en el mercado interno. En caso de no ser posible la compensación, el saldo a favor del exportador será reintegrado en forma automática e inmediata.

Impuesto a los Consumos Específicos (ICE)

No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto a los bienes destinados a la exportación. El ICE pagado por los bienes finales exportados sujetos a este impuesto, será devuelto al exportador, previa presentación de la nota fiscal correspondiente.

COLOMBIA

Impuesto a las Ventas

Están exentas del Impuesto a las Ventas la exportación de productos procesados y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional. También gozan de exención tributaria la venta de bienes de capital elaborados en el país que se utilicen exclusivamente en la producción de bienes de exportación.

Impuesto de Timbre

Están exentos de este impuesto los documentos privados mediante los cuales se acuerde la exportación de bienes de producción nacional, así como los contratos y manifiestos de exportación de productos que reciban Certificado de Reembolso Tributario.

ECUADOR

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las exportaciones están exentas de este impuesto. Se prevé la devolución del IVA pagado en la adquisición de materias primas, insumos o servicios utilizados que se destinen a la producción o comercialización de bienes destinados a la exportación o prestación de servicios que se exporten.

Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)

Están exentos del ICE los productos destinados a la exportación. La legislación tributaria no prevé mecanismos de compensación o devolución del impuesto

VENEZUELA

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las exportaciones de bienes y servicios están sujetas al mecanismo de tasa cero (0%), previéndose la recuperación de los créditos fiscales generados por los insumos representados en bienes y servicios adquiridos o recibidos con ocasión de la exportación.

Impuestos al Consumo

La legislación que grava al alcohol y a los cigarrillos y manufacturas del tabaco, prevé la recuperación de los tributos respectivos cuando dichos bienes sean destinados al consumo fuera del país.

CHILE

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las exportaciones están exentas del impuesto.

Está prevista la devolución del IVA pagado por los exportadores al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto.

2.4 Exoneración de gravámenes aduaneros a la importación de bienes que van a ser utilizados en la producción de bienes a ser exportados

Algunos países otorgan directamente la exoneración, total o parcial, de los derechos e impuestos a la importación de bienes de capital, partes y piezas, materias primas e insumos, cuando sean destinados a la producción de bienes para la exportación, por ejemplo a la importación de bienes de capital.²⁶

Los exportadores pueden asimismo, recuperar en forma anticipada el IVA pagado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a la exportación, cuando se trate de proyectos de inversión de larga maduración destinados a generar exportaciones.

Impuestos adicionales al IVA

La exportación de los bienes gravados con estos impuestos da derecho al exportador a su recuperación bajo las mismas normas que regulan la recuperación del IVA.

Impuesto a las Gasolinas Automotrices y al Petróleo Diesel

Las exportaciones están exentas del impuesto. Está prevista su devolución cuando se hubiese satisfecho el tributo sobre los productos gravados.

MEXICO

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las exportaciones de bienes y servicios están sujetas al mecanismo de tasa cero (0%).

Está prevista la compensación del Impuesto que haya sido pagado por los exportadores en la compra o importación de insumos, o bien su devolución. Las empresas altamente exportadoras (ALTEX) disponen de un Programa de Devolución Inmediata del impuesto.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

Las exportaciones de bienes gravados están sujetas al mecanismo de la tasa cero (0%), siempre que las mismas se efectúen a países con una tasa del Impuesto sobre la Renta aplicable a personas morales superior al 30% (treinta por ciento).

²⁶ **ARGENTINA**

Está prevista la exención total o parcial de los gravámenes a la importación correspondientes a bienes de capital y sus partes y repuestos, destinados a proyectos amparados en regímenes de promoción industrial instituidos con carácter regional.

BRASIL

En el marco de incentivos fiscales para el desarrollo regional del Norte, Nordeste y Centro-oeste del país, se concede exoneración parcial del impuesto de importación a los bienes de capital, insumos y vehículos de transporte, importados por las empresas armadoras y fabricantes de vehículos, instaladas en dichas regiones del país.

PARAGUAY

Bajo el régimen de incentivos fiscales para la inversión de capitales nacionales y extranjeros, se concede liberación total de gravámenes aduaneros sobre las importaciones de bienes de capital, materias primas e insumos requeridos por el proceso productivo.

URUGUAY

Al amparo de la Ley de Promoción Industrial N° 14.178 se libera de gravámenes aduaneros la importación de maquinaria y equipos para uso industrial.

Las empresas dedicadas a la fabricación de artículos de exportación, pueden importar repuestos y partes gastables de sus equipos, con liberación de gravámenes aduaneros, hasta por un monto equivalente al 5% de las exportaciones cumplidas en el semestre inmediato anterior.

BOLIVIA

Se aplica una exoneración del 50 % del Gravamen Aduanero Consolidado (GAC) para la importación de bienes de capital, los que se encuentran indicados en el propio arancel de importaciones.

COLOMBIA

Exonera importación de bienes de capital o repuestos que vayan a ser utilizados en el proceso de producción de bienes de exportación o que se destinen a la prestación de servicios directamente vinculados a la producción o exportación de estos bienes.

ECUADOR

Están exentas del pago de tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, las importaciones de mercancías amparadas por leyes especiales. Tales exenciones deberán ser calificadas y declaradas por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

2.5 Créditos Fiscales o Reintegros

El régimen consiste en la entrega, a los exportadores, de certificados de crédito fiscal por concepto de reintegro total o parcial de tributos internos o aduaneros.

Este tipo de incentivos se aplica en Argentina, Colombia, Chile, Uruguay y Venezuela, con alícuotas sobre el valor FOB de exportación de hasta un 10%. Solamente en el caso de Argentina, en el marco de regímenes de promoción regional, se otorgan porcentajes adicionales que oscilan entre un 5% y un 12%.²⁷

VENEZUELA

La Ley Orgánica de Aduanas faculta al Poder Ejecutivo a conceder liberación de gravámenes para la importación de los efectos destinados a la industria, la agricultura, la cría, el transporte, la minería, la pesca, la manufactura, productos de primera necesidad y para productos que el Ejecutivo considere conveniente.

CHILE

No existe régimen directo de exoneración de gravámenes aduaneros, pero sí se permite el pago diferido de los derechos de aduana por la importación de bienes de capital. El régimen permite diferir en un plazo máximo de 7 años y generalmente en 3 cuotas, el pago de derechos y demás gravámenes de carácter aduanero, que cause la importación de los bienes de capital contenidos en la lista señalada.

MEXICO

No se aplica

²⁷ **ARGENTINA**

Régimen de reintegro de tributos interiores

Se aplican alícuotas de reintegro que oscilan entre 0% y 10% en función del valor agregado de los productos. Se toma como base exclusivamente el valor agregado producido en el país, libre de comisiones y corretajes. Se otorgan porcentajes adicionales (entre 5% y 12%) para fomentar el desarrollo de ciertas regiones como un área aduanera especial y los puertos patagónicos.

BRASIL

No se aplican

PARAGUAY

No se aplican

URUGUAY

El exportador debe optar por uno de los siguientes regímenes excluyentes entre sí:

Devolución de Impuestos Indirectos: se aplican alícuotas de reintegro ad-valorem entre 0,90% y 6% y otras específicas, en dólares por unidad de volumen físico de las mercancías. En ningún caso el monto del beneficio podrá exceder el 6% sobre el valor FOB de exportación. Se excluyen del beneficio los productos cuya exportación se encuentra favorecida por el régimen de intercambio compensado de la industria automotriz.

Devolución de Tributos a la Exportación: se aplican alícuotas ad-valorem entre 1,25% y 6% sobre el valor FOB de exportación. Este beneficio es acumulable con el otorgado a las empresas exportadoras de vehículos y autopartes. Los certificados de crédito son exigibles a los 30 días de cumplido el embarque de exportación, debiendo los exportadores demostrar que se encuentran al día en sus obligaciones impositivas y previsionales.

Régimen de bonificación a las exportaciones de tejidos de lana: los fabricantes de tejidos de lana, en piezas o confecciones pueden recibir una bonificación del 9% sobre el componente de materia prima de sus manufacturas.

BOLIVIA

No se aplican

COLOMBIA

Certificado de Reembolso Tributario

Se concede a las exportaciones de productos diferentes del café, petróleo y sus derivados, aplicándose alícuotas que oscilan entre 2,25% y 4,50% sobre el valor FOB de exportación.

2.6 Admisión Temporal

Cuando los bienes exportados sean resultantes de un régimen aduanero de perfeccionamiento industrial o hayan sido producidos en una zona franca, el CERT se aplicará únicamente sobre el monto del valor agregado nacional.

El objetivo del CERT, tal como lo reconoce la Ley de su creación, es la devolución a los exportadores de sumas equivalentes a la totalidad o una proporción de los impuestos indirectos, tasas y contribuciones pagados por aquéllos.

ECUADOR

No se aplican.

VENEZUELA

Bonos de Exportación

Por la Ley de Incentivo a la Exportación se otorga en función del porcentaje de Valor Agregado Nacional (VAN) del bien exportado siempre que el referido valor represente más del 30% del valor final del producto.

Se aplica una alícuota de reintegro del 10% sobre el valor FOB neto de la exportación únicamente a los productos cuyo Valor Agregado Nacional sea del 99% o del 100%. Si el VAN oscila entre 30% y 98% la alícuota aplicable es 1%.

CHILE

Sistema Simplificado de Reintegro a Exportadores

Este sistema beneficia a las exportaciones menores no tradicionales. El reintegro podrá ser de 9%, 5% o 3% sobre el valor FOB del producto final excluidas las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la exportación. Podrán acogerse al reintegro todos los productos exportados de origen nacional, siempre que sus montos de exportación, en el año calendario anterior, hayan sido inferiores a diez, quince o dieciocho millones de dólares, respectivamente.

El reintegro se concede a las mercancías elaboradas íntegramente en el país con insumos nacionales, así como a aquellas en cuya elaboración se utilicen materias primas, artículos a media elaboración, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% (cincuenta por ciento) del valor FOB del producto a exportarse y cuando en su elaboración hayan

La Admisión Temporal es el mecanismo, procedimiento o régimen aduanero mediante el cual se importan insumos u otros elementos sin pagar los derechos en aduana, sólo garantizándolos, para que luego de su transformación se incorporen o consuman en la elaboración de un producto final en el país que luego será exportado dentro de un plazo determinado.

La Admisión Temporal, junto con el Drawback y la Reposición de Mercancía en Franquicia, pertenecen, en nuestra legislación, al grupo de los llamados regímenes aduaneros de Perfeccionamiento Activo (aunque en el caso del Drawback, en estricto no estamos hablando propiamente de un régimen aduanero).

Se les llama a estos regímenes aduaneros de tráfico de perfeccionamiento porque “perfeccionan”, aumentan el valor las mercancías y les incorporan un valor añadido (mano de obra y materiales). En este sentido, cuando el aumento

experimentado una transformación que les confiera una nueva individualidad, clasificada en el arancel aduanero en una posición diferente a la del (o de los) componente(s) importados(s).

de valor se realiza dentro del país, el tráfico de perfeccionamiento es activo²⁸, y cuando se produce en el extranjero, pasivo²⁹.

Estos regímenes pueden ser utilizados para realizar operaciones y actividades de comercio exterior que tienen en común la importación de materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas dentro del territorio nacional, para ser reexportados luego de ser transformados, o incorporados a otro producto final, o consumidos en su producción.

Las diferencias entre los tres regímenes de Perfeccionamiento Activo que son la Admisión Temporal, la Reposición de Mercancía en Franquicia y la Restitución de Derechos Arancelarios o Drawback, están referidas al conocimiento antelado del destino final de los insumos importados, ello equivale a decir que el operador aduanero deberá hacer uso de alguno de estos tres regímenes, según le convenga, por conocer de antemano o posteriormente, si estos insumos o materias primas serán reexportados.

²⁸ La gran ventaja de estos regímenes es que permiten a la industria ya instalada en el territorio aduanero de un país, tener acceso, en condiciones internacionales, a materias primas de terceros países, para producir bienes de exportación. Su desventaja consiste en que supone un importante manejo administrativo aduanero, que implica la exigencia de garantías globales, personales o de compañías de seguro. Además también demanda un eficaz control físico sobre las mercancías despachadas bajo estos regímenes.

²⁹ Este mecanismo permite a los exportadores acceder, sin sobrecostos tributarios, a la subcontratación internacional. Por supuesto, implica un cierto control administrativo aduanero para evitar su utilización como simple medio de evasión.

La Admisión Temporal (regulada actualmente en el artículo 70º de la Ley General de Aduanas) permite el ingreso de mercancías extranjeras al territorio aduanero con suspensión del pago de tributos, para ser exportadas dentro de un plazo de 24 meses, luego de haber sufrido una transformación o elaboración, debiendo dichas mercancías estar materialmente incorporadas en el producto exportado. Como se puede ver, se someterá a este régimen aduanero la mercancía que se sabe de antemano va a ser reexportada.³⁰

³⁰ **ARGENTINA**

No se abonan los tributos que gravan la admisión ni la Tasa de Estadística, con excepción de las tasas retributivas de servicios.

Se hallan comprendidos las mercancías en general y los “bienes de producción no seriada” listados especialmente.

El plazo es de 1 año para las mercancías en general y de 2 años cuando se trate de bienes de producción no seriada. Dichos plazos pueden ser prorrogados hasta por un año adicional.

BRASIL

El régimen comprende la suspensión de los tributos que gravan la importación para consumo, además de otras tasas que no correspondan a la efectiva contraprestación de servicios. Se hallan comprendidos las materias primas, productos semielaborados o acabados; partes piezas, aparatos y máquinas, cuando sean complementarios de aparatos, máquinas, vehículos o equipamientos para exportar; embalajes, excepto para transporte; animales destinados a la faena y posterior exportación; y otras mercaderías consumidas en el proceso de industrialización.

El plazo es de hasta 1 año, prorrogable hasta el límite de 2 años. Para mercaderías destinadas a la producción de bienes de capital de ciclo largo de fabricación, el límite podrá ser de hasta 5 años.

PARAGUAY

Se suspenden los tributos que gravan la importación para consumo. Se hallan comprendidos las materias primas e insumos. El plazo será fijado por la autoridad competente de acuerdo con los respectivos programas de producción.

Régimen de Maquila.

Bienes comprendidos: materias primas e insumos; maquinarias, aparatos, instrumentos, equipos y herramientas; cajas de trailers y contenedores.

Plazos: 6 meses para materias primas e insumos, prorrogable por igual lapso una sola vez; 6 meses para cajas de trailers y contenedores; los demás bienes, el plazo que dure el programa de maquila.

URUGUAY

Se exoneran los tributos que gravan la importación para consumo. Se hallan comprendidos las materias primas, partes, piezas, motores y material; envases y material para empaque; matrices, moldes y modelos; productos intermedios semielaborados; productos agropecuarios; y productos que se consuman en el proceso productivo sin incorporarse al producto terminado, pero que intervienen directamente en la elaboración y en contacto con el producto a exportar.

Se consideran incluidos los envases y materiales para empaque destinados al acondicionamiento de productos intermedios para exportación indirecta, que se comercialicen internamente con ese único y expreso fin.

El plazo es de 18 meses, prorrogable por única vez por un período máximo de 12 meses.

BOLIVIA

Se suspenden los tributos que gravan la importación para consumo. Se hallan comprendidos las materias primas y bienes intermedios. No se incluyen en este régimen los bienes de capital, combustibles y lubricantes. El plazo es de 120 días corridos, prorrogable por una sola vez hasta por 30 días corridos.

COLOMBIA

El régimen aduanero especial se denomina Sistemas Especiales de Importación-Exportación "Plan Vallejo". Se exoneran los tributos que gravan la importación para consumo. Bienes comprendidos: los insumos, materias primas, bienes intermedios, bienes de capital y repuestos.

Plazos: 18 meses para las materias primas e insumos, mientras que para bienes de capital, bienes intermedios y repuestos, el plazo se otorgará en función de la duración del programa de producción. Los sistemas "Plan Vallejo" no serán aplicables cuando los bienes producidos se destinen a los mercados de la Comunidad Andina.

Maquila

Se entiende por maquila las operaciones con materias primas e insumos que se desarrollen bajo el "Plan Vallejo" a través de importaciones no reembolsables, en las cuales el contratante extranjero suministre al productor nacional, en forma directa o indirecta, el 100% de las

materias primas o insumos externos necesarios para manufacturar el bien de exportación, sin perjuicio de que se incorporen bienes nacionales.

ECUADOR

Se suspende la obligación de pagar los impuestos y derechos correspondientes para la internación de los bienes, hasta su reexportación definitiva.

Se hallan comprendidos las materias primas, insumos, envases, material de empaque o embalaje, etiquetas, folletos o manuales técnicos, clisés, matrices, moldes y patrones necesarios para ejecutar la producción programada; herramientas, equipos y accesorios para producción y seguridad industrial, manuales de trabajo y planes técnicos e industriales; y maquinarias, partes de piezas, aparatos e instrumentos para el proceso productivo y sus correspondientes repuestos, equipos de laboratorio, de medición y de prueba de los productos de que se trate y equipos e implementos para el control de calidad y para capacitación del personal.

El plazo de permanencia de los bienes en el país será el establecido en la correspondiente autorización y podrá ser ampliado en caso de necesidad.

VENEZUELA

Se suspenden los impuestos aplicables a la importación. Se hallan comprendidos todos aquellos insumos, materias primas, partes o piezas que sean necesarios en el proceso productivo, aunque se consuman sin incorporarse al producto exportado, y siempre que pueda determinarse su cantidad. Se exceptúan los lubricantes y combustibles. El plazo es de 1 año.

CHILE

La Ordenanza de Aduanas de Chile prevé la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo sólo para actividades de exportación.

Se hallan comprendidas las materias primas, partes, piezas o elementos que vayan a ser transformados, armados, integrados, elaborados o sometidos a otros procesos de terminación en recintos habilitados en las fábricas o industrias. Algunos de los procesos industriales enumerados anteriormente pueden ser ejecutados en recintos distintos al habilitado para estos efectos.

El régimen sólo podrá autorizarse por actividades fabriles o industriales y no individualmente para determinadas fábricas o industrias. La autorización será acordada por el Director Nacional de Aduanas, con la aprobación del Ministerio de Hacienda.

MEXICO

Programas de Importación Temporal para producir Artículos de Exportación (PITEX)

2.7 Reposición de Mercancías en Franquicia

Su implementación en el Perú se remonta al año 1989, mediante Decreto Supremo No. 007-89-PCM, con el nombre de régimen de reposición de stocks en franquicia de derechos, y es otro régimen que procura beneficiar la exportación, otorgándole al exportador la posibilidad de importar el mismo insumo o elemento que ha incorporado en su producto exportado sin el pago de los derechos que gravan su importación, de tal manera que pueda mantener su stock.

No se pagan los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias.

Están comprendidos las materias primas, partes y componentes; envases, empaques, contenedores y cajas de trailers; combustibles, lubricantes, materiales auxiliares, refacciones y equipo que se consuman en el proceso productivo; maquinaria, equipo, instrumentos, moldes y herramental duradero, destinado al proceso productivo y equipo para el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación; aparatos, equipos y accesorios de investigación, seguridad industrial, control de calidad, comunicación, capacitación de personal, informática y para la prevención y control de la contaminación ambiental y otros vinculados con el proceso productivo.

Plazos: hasta 18 meses para materias primas, combustibles, envases y empaques, etc.; hasta 2 años, tratándose de contenedores y cajas de trailers; y hasta 5 años en caso de maquinaria, equipos, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones.

Maquila

Plazos: hasta 2 años para materias primas, envases, material de empaque, cajas de trailers y contenedores; y por el plazo que se establezca en el programa para máquinas, equipos y herramientas.

Las maquiladoras podrán destinar parte de su producción al mercado nacional, en porcentajes del valor total de sus exportaciones del año anterior.

Dentro del Régimen de Reposición, si se establece un ciclo importación-exportación, sólo se financia el pago de los aranceles del material que se utilizó para la primera exportación, monto que se recupera al importar con franquicia el material correspondiente a la última operación de exportación.

En este sentido, este régimen aduanero (regulado actualmente en el artículo 78° de la Ley General de Aduanas) es el mecanismo, procedimiento o régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la exoneración automática de derechos arancelarios que gravaron la importación de mercancías equivalentes a aquellas que fueron importadas en primer lugar, y por las que se pagaron los aranceles.

Este régimen aduanero tiene en común con el Régimen de Drawback, el que el derecho de exoneración o devolución de aranceles solamente nace luego de la exportación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas.

La ventaja de estos mecanismos radica en que pueden ser utilizados por exportadores no profesionales o que al momento de realizar la exportación aún no han convertido a la actividad exportadora en una función permanente de su empresa.

Su desventaja frente a los regímenes suspensivos como la Admisión Temporal, deriva de que en la primera importación el pago del impuesto debe hacerse, por lo que contienen una carga financiera para el exportador.³¹

³¹ **ARGENTINA**

No se aplica.

BRASIL

El Código Aduanero prevé que este beneficio podrá ser concedido, con carácter especial a sectores industriales, con el fin de reponer las materias primas nacionales utilizadas en la exportación, de manera de beneficiar a la industria exportadora o al proveedor nacional y para atender características del mercado.

Plazo: se fija en el acto de concesión del régimen por la autoridad de aplicación.

PARAGUAY

No se aplica.

URUGUAY

Para empresas industriales importadoras, exportadores directos e indirectos. Plazo: 18 meses para el cumplimiento total de cada operación de exportación-importación.

El procedimiento de “toma de stocks” está previsto dentro del régimen de admisión temporaria para ser aplicado en aquellos casos en que el bien utilizado en la elaboración del producto a exportar, sea de origen importado.

BOLIVIA

No se aplica.

COLOMBIA

Para exportadores, productores e importadores de materias primas e insumos. El derecho podrá ser cedido por el exportador al productor de los bienes exportados o a quién haya importado las materias primas e insumos o a terceras personas. Plazos: la reposición de materias primas e insumos deberá efectuarse dentro del término de 1 año contado a partir de la fecha de la respectiva exportación.

ECUADOR

2.8 Mecanismos Financieros de Promoción a la Exportación

Se agrupan bajo esta denominación, los créditos estatales concedidos a los exportadores destinados al financiamiento de la producción del bien a ser exportado y de la operación de exportación. Los mecanismos financieros en los que participan los gobiernos tanto directa como indirectamente, por intermedio de instituciones oficiales de crédito o instituciones financieras con participación estatal, son también considerados subvenciones o subsidios a las exportaciones.

La participación de los gobiernos en los mecanismos financieros, puede asumir diversas modalidades tales como: financiamiento directo a los exportadores,

Para las empresas que exportasen productos que contengan materias primas, insumos, acondicionamiento o envases, importados por ellas a consumo o adquiridas al importador en el mercado local.

Plazos: la exportación debe efectuarse dentro de 1 año contado desde la fecha de la aceptación de la importación a consumo y la importación en reposición se efectuará dentro de 6 meses de la aceptación de dicha declaración de exportación a consumo.

VENEZUELA

Para personas jurídicas domiciliadas en el país. Plazos: las mercancías en reposición deberán ingresar al país dentro de los 180 días contados a partir de la fecha de la autorización.

CHILE

No se aplica.

MEXICO

No se aplica.

redescuento de los créditos otorgados por la banca comercial y reducción de costos financieros.³²

³² ARGENTINA

Participan los bancos mercantiles y, en calidad de banco mayorista, el Banco de Inversión y Comercio Exterior (BICE), que es una sociedad anónima con participación estatal.

Post-embarque: funciona el mecanismo de equiparación de tasas de interés, concebido para la promoción de las PYMES. Se trata de una bonificación de la tasa de interés que se cobra a las empresas por los préstamos de líneas comerciales otorgados para el financiamiento de las exportaciones de bienes de capital producidos localmente.

Pre-embarque: el mismo mecanismo se aplica en los créditos para el prefinanciamiento de exportaciones, destinados a la obtención de capital de trabajo de las PYMES.

La bonificación será solventada por el Estado Nacional y se atenderá con los créditos que anualmente se establezcan en el Presupuesto General de la Administración Nacional.

BRASIL

Participan el Banco do Brasil, en calidad de agente financiero de la Unión, los bancos autorizados a operar en cambios, el Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social (BNDES), la Agencia Especial de Financiamiento Industrial (FINAME) y los establecimientos de crédito o financieros situados en el exterior, inclusive las agencias de bancos brasileños en el exterior.

Post-embarque: el Programa de Financiamiento a las Exportaciones (PROEX) contempla dos sistemas que pueden ser utilizados conjunta o separadamente:

- Equiparación de tasas de interés
- PROEX-Financiamiento

Pre-embarque: el financiamiento de estas operaciones está a cargo de la banca comercial. Además existe el FINAMEX pre-embarque, cuyo financiamiento de máquinas y equipamiento es concedido, con recursos propios, por el Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social (BNDES).

PARAGUAY

No se aplica.

URUGUAY

El régimen de financiamiento de exportaciones del Banco Central del Uruguay es aplicable a la adquisición o producción de mercaderías destinadas a la exportación tradicional y no

tradicional (prefinanciación), así como a la colocación de éstas en el exterior hasta el momento de su cobro (postfinanciación).

Participan en el sistema el banco estatal, el exportador y una empresa de intermediación financiera.

La diferencia entre el interés que cobra la institución financiera al exportador y el interés que éste percibe por las divisas depositadas en el Banco Central implica, en definitiva, una rebaja de costos financieros.

BOLIVIA

Participan el Banco Central de Bolivia y la banca comercial.

Post-embarque: el Banco Central y la banca comercial otorgan créditos directos en moneda nacional, con mantenimiento de valor, a los exportadores de productos no tradicionales para que éstos financien a sus importadores.

Pre-embarque: previa solicitud del exportador, el Banco Central y la banca comercial otorgan líneas de crédito a los exportadores para capital de trabajo, para el financiamiento de pre-embarque de productos no tradicionales.

COLOMBIA

Participan el Banco de Comercio Exterior (BANCOLDEX), los bancos comerciales, corporaciones financieras y compañías de financiamiento comercial.

Post-embarque: a) crédito al importador con aval o garantías de intermediarios financieros domiciliados dentro o fuera del país del importador, o crédito a un intermediario financiero para que éste a su vez, financie al importador; b) crédito al vendedor, a través de los intermediarios financieros locales, por el valor de la financiación otorgada al comprador del exterior; y c) descuento de documentos de pago a plazo originados en exportaciones colombianas de bienes y servicios, aceptados o avalados por intermediarios financieros de primera línea, domiciliados dentro o fuera del país del importador.

Pre-embarque: operaciones de redescuento, a través de los intermediarios financieros, de los créditos en pesos o en dólares, destinados a financiar las necesidades de capital de trabajo tanto de los exportadores directos como indirectos.

ECUADOR

Participa la Corporación Financiera Nacional (CFN) encargada de canalizar recursos financieros hacia el sector privado. Opera como institución de segundo piso con la participación del sistema bancario del país.

Post-embarque Importador: financia a una persona natural o jurídica privada, establecida legalmente en el extranjero, la importación de bienes o servicios provenientes del Ecuador.

Pre-embarque y post-embarque: incluye el financiamiento para la importación de materias primas o insumos necesarios para la elaboración de productos de exportación.

Multisectorial: financia activos fijos, capital de trabajo para 6 meses excluyendo gastos no operativos, servicios técnico gerenciales de apoyo a la inversión, operaciones de arrendamiento mercantil o inmobiliario, y reestructuración de operaciones originadas en esta facilidad.

VENEZUELA

Participan el Banco de Comercio Exterior conjuntamente con los bancos y otras instituciones financieras.

El Banco de Comercio Exterior tiene la condición de proveedor de fondos a los bancos y otras instituciones financieras, que sean seleccionados por su Junta Directiva, para el financiamiento de las exportaciones de bienes y servicios nacionales. Puede otorgar créditos o garantías a los exportadores nacionales, así como también a los importadores de otro país que le soliciten financiamiento para adquirir bienes y servicios de origen nacional.

CHILE

Participa la banca comercial y la Corporación de Fomento de la Producción (CORFO).

Post-embarque: a) operaciones de créditos internos con recursos en moneda extranjera provenientes de financiamientos externos obtenidos por las empresas bancarias con domicilio en Chile o de sus recursos en moneda extranjera; b) CORFO, por conducto de bancos comerciales chilenos y extranjeros, proporciona financiación a tasas de mercado a los importadores de exportaciones chilenas no tradicionales. CORFO distribuye los fondos necesarios para esas líneas de crédito a través de instituciones financieras privadas y no compite con el sector privado en lo que se refiere al suministro de fondos.

Pre-embarque: a) anticipos de compradores del exterior, los que deberán contar con embarque de mercancías a realizarse dentro del plazo de 300 días contados desde la fecha de ingreso al país de las correspondientes divisas; b) créditos internos obtenidos de empresas bancarias con domicilio en Chile; y c) créditos externos obtenidos directamente por los exportadores en el exterior.

MEXICO

Participan el Banco Nacional de Comercio Exterior (BANCOMEXT) y los intermediarios financieros, tanto bancarios como no bancarios, previa firma de un contrato con BANCOMEXT.

Post-embarque: son susceptibles de recibir apoyo las ventas al exterior de corto plazo, tanto directas como indirectas. Los financiamientos son en dólares para ventas de exportación y en nuevos pesos para ventas de exportadores indirectos. Si el exportador indirecto factura en

2.9 Seguro a la Exportación

Es éste un instrumento complementario a los mecanismos financieros, cuya finalidad es proteger al exportador contra los riesgos que entraña la falta de pago del comprador extranjero.

En el Perú, participa la Compañía Peruana de Seguro de Crédito a la Exportación (SECREX) que opera, a partir del 1 de enero de 1994, bajo un nuevo esquema de cobertura totalmente privado, en el cual intervienen empresas reaseguradoras nacionales y extranjeras.

Sin embargo, algunos Estados, como anteriormente el Perú, participan en este instrumento, asumiendo los riesgos en forma directa, respaldando a entidades del sector privado o reasegurando los riesgos. Tal es el caso de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, México y Venezuela.

dólares, o cuenta con el soporte de cobertura cambiaria, puede recibir apoyos en esa moneda, previa consulta con el BANCOMET.

Pre-embarque: a) se apoya la producción, acopio de existencias de bienes terminados o la prestación de servicios, así como mantenimiento estratégico de materias primas: b) importación de materias primas, partes, componentes, empaques, embalajes, refacciones y materiales auxiliares que se incorporan a bienes de exportación directa o indirectamente; c) adquisición de productos básicos a los Estados Unidos y Canadá por medio de líneas de crédito de importación garantizadas por la Commodity Credit Corporation (CCC) y la Export Development Corporation (EDC).

El seguro contra riesgos comerciales cubre, fundamentalmente, la insolvencia del comprador y la mora prolongada; el seguro contra riesgos políticos y extraordinarios cubre aquellos acontecimientos de tipo no comercial que escapen al control de comprador o del exportador, tales como guerra, revolución y expropiación, catástrofes naturales, restricciones cambiarias u otras restricciones impuestas por el país importador.³³

³³ ARGENTINA

Participan el Banco de Inversión y Comercio Exterior (BICE), administrador del régimen, y las entidades aseguradoras constituidas en el país.

Riesgos políticos y extraordinarios: asume los riesgos el Estado Nacional por intermedio del BICE.

Riesgos comerciales: asumen los riesgos la Compañía Argentina de Seguros de Crédito a la Exportación S.A, la Aseguradora de Crédito y Garantías S.A. y las compañías nacionales y extranjeras que reaseguran riesgos.

BRASIL

Participan la SBCE – Seguradora Brasileira de Crédito a la Exportación, única empresa habilitada en el país para hacer este tipo de operación y el Instituto de Reaseguros del Brasil – IRB, representante del Tesoro Nacional que garantiza la cobertura de los riesgos comerciales, políticos y extraordinarios, con recursos del Fondo de Garantía a la Exportación – FGE.

Riesgos políticos y extraordinarios: las operaciones están cubiertas durante el plazo total de las mismas, por el Fondo de Garantía a la Exportación financiado por el gobierno.

Riesgos comerciales: las operaciones con plazo de hasta 2 años son cubiertas por la SBCE, mientras que las operaciones con plazos superiores a los 2 años son cubiertas por el Fondo de Garantía a la Exportación.

PARAGUAY

No se aplica.

URUGUAY

No se aplica.

BOLIVIA

No se aplica.

COLOMBIA

Participa el Banco de Comercio Exterior (BANCOLDEX)

Riesgos políticos y extraordinarios: algunos riesgos, excepto el de la tasa de cambio, son asumidos por la Nación colombiana únicamente cuando BANCOLDEX participe en las entidades aseguradoras autorizadas para explotar este ramo de seguro.

ECUADOR

No se aplica.

VENEZUELA

Participan el Banco de Comercio Exterior, las empresas de seguro de crédito a la exportación y las reaseguradoras que cubran este ramo.

Riesgos políticos y extraordinarios: asume los riesgos el Estado a través del Fondo para el Pago de Contingencias Políticas y Extraordinarias de las Exportaciones, adscrito y administrado por el Banco de Comercio Exterior.

CHILE

Fianzas y cauciones solidarias CORFO.

Si bien en Chile el seguro de crédito a la exportación está a cargo de aseguradores privados, existe un mecanismo complementario con el objeto de garantizar, a medianas y pequeñas empresas privadas exportadoras, el pago de hasta el ochenta y cinco por ciento (85%) del valor de las mercaderías exportadas por el incumplimiento de sus compradores del exterior, para los efectos de poder pagar a bancos, instituciones financieras y empresas de factoring las obligaciones provenientes de operaciones de exportación.

La Corporación de Fomento de la Producción (CORFO) otorgará su fianza y caución solidaria sin requerir contragarantías en su favor, a los exportadores, que contraten un seguro de crédito de exportación con alguna compañía de seguros legalmente constituida en Chile, de manera que la caución será complementaria al seguro.

MEXICO

Participan el Banco Nacional de Comercio Exterior (BANCOMEXT), la Compañía Mexicana de Seguros de Créditos S.A. (COMESSEC) y las compañías nacionales y extranjeras que reaseguran riesgos.

Riesgos políticos y extraordinarios: asume los riesgos BANCOMEXT. Las primas dependen del producto, monto, plazo, país de destino y tipo de comprador.

2.10 CERTEX

Aunque este mecanismo ya no se encuentre vigente, es necesario mencionar algunos de sus aspectos más importantes, dado que es el antecedente inmediato del Drawback.

El CERTEX fue creado por Decreto Supremo No. 227-68-HC del 05 de julio de 1968, durante el primer gobierno del Arq. Fernando Belaunde Terry, sin embargo fue recién al año siguiente durante el gobierno de la Junta Militar presidida por el Gral. Juan Velasco Alvarado que se hizo efectiva la entrega de esta subvención a la exportación.

Finalmente, el CERTEX fue derogado mediante Decreto Legislativo No. 622 del 29 de noviembre de 1990 cuatro meses de iniciado el gobierno fujimorista.

Jorge Vega³⁴ sobre el CERTEX nos dice:

Era un régimen de reintegro tributario a la exportación. En ese sentido, aquel producto nuevo, elaborado en el país, cuya exportación se consideraba no

Riesgos comerciales: asume los riesgos la COMESEC, reasegurando gran parte de sus operaciones con compañías nacionales y extranjeras. Las primas dependen del volumen de ventas del exportador, del plazo del crédito, de la calidad crediticia del comprador y de la situación económica y política del país de destino de las mercancías.

³⁴ VEGA CASTRO, Jorge. Políticas de Comercio Exterior en el Perú, p. 10

tradicional y, que se encontraba en una de las listas especiales a que se referían los dispositivos pertinentes, tenía derecho a solicitar el otorgamiento del Certificado de Reintegro Tributario a las Exportaciones – CERTEX.

Este reintegro tributario se otorgaba sobre el valor FOB de exportación, previa deducción de los gastos consulares y de las comisiones permitidas, pagadas en el exterior, y no podían exceder de un 35% del valor neto de dicho valor FOB de exportación, con excepción de los productos acuícolas a las que se refería el Decreto Supremo N° 073-89-EF, los que sí podían recibir hasta 45% en CERTEX.

Las modalidades del reintegro tributario podían clasificarse en cuatro rubros:

a) Reintegro tributario compensatorio:

- Básico
- Adicional por descentralización
- Complementario
- Adicional

b) Reintegro tributario artesanal

c) Reintegro tributario para confecciones (Decreto Supremo No. 019-88-PCM y No. 057-88-PCM)

d) Reintegro tributario para productos acuícolas (Decreto Supremo No. 079-89-EF)

En opinión de Vega, el CERTEX fracasó ya que el manejo por parte del Estado fue equivocado. No hubo el control suficiente ni la regulación adecuada para realizar una real devolución de los impuestos, no funcionó realmente como un reintegro tributario sino como un subsidio, debido a la ineficacia de los exportadores nacionales, y fue el caso de las exportaciones textiles peruanas a los Estados Unidos, el caso que puso de manifiesto internacionalmente que el CERTEX era simplemente un subsidio. A los abogados norteamericanos les bastó demostrar que en el Perú las empresas exportadoras que gozan de los mayores beneficios (las constituidas en Zona de Selva, de Frontera, las Descentralizadas, etc.) recibirían CERTEX. Al gobierno peruano le fue imposible explicar cómo es que se “reintegran impuestos” a empresas que no los pagan porque están exoneradas de ellos. Lo mismo ocurría con las empresas acuícolas, considerando que éstas se constituyen en Zona de Frontera con las consecuentes exoneraciones tributarias.

El CERTEX fue pues un subsidio, más que un verdadero reintegro de impuestos. Podemos adelantar que lo mismo podría estar sucediendo con el que conocemos como el Drawback Simplificado.

CAPITULO III: NATURALEZA JURIDICA DEL DRAWBACK

3.1 Consideraciones previas

Los tributos son fuentes de recursos destinados a financiar los gastos que van a cubrir el costo de los servicios necesarios para satisfacer las necesidades públicas.

En todo tributo podemos señalar como característica principal, el ser una prestación patrimonial obligatoria, generalmente en dinero, de origen legal y con la finalidad de cubrir el gasto público.

El Estado exige los tributos como consecuencia de un vínculo jurídico con el contribuyente, el cual genera una obligación de carácter económico por parte de éste.

De otro lado, en concordancia con el Principio de legalidad, mediante Ley debe establecerse claramente el hecho fáctico que va a dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria; es decir, la hipótesis de incidencia.

Así, por ejemplo, la Ley le ha dotado al hecho económico del ingreso de bienes para su consumo en territorio nacional, de determinados efectos jurídicos, específicamente en materia aduanera, puesto que una de las finalidades del cobro de aranceles es también la de recaudar ingresos para el Estado, haciendo así de los tributos aduaneros una herramienta fiscal efectiva que tiene la intención de plasmar su soberanía en determinado territorio; en ese sentido, una segunda finalidad es la de su expresión en el comercio internacional de bienes.

Sin embargo, el arancel como elemento del derecho aduanero, con la evolución de las funciones de la Aduana, viene dejando de ser un elemento esencial del mismo, pero mantiene su vitalidad e instrumentalidad en la regulación macroeconómica.

En este sentido, la finalidad fiscal de los aranceles de importación se complementa con su rol estadístico, para una mejor toma de decisiones en la política económica del Estado y, especialmente, como un instrumento de incentivo o desincentivo al Comercio Exterior.

Ahora, respecto al Drawback, vamos a señalar preliminarmente que su naturaleza aparente pendula entre ser un reintegro de los mencionados aranceles y una subvención o subsidio estatal³⁵.

Cabe señalar que además del Drawback Aduanero existe el también llamado Drawback Tributario o Saldo a Favor del Exportador. El primero tendría como beneficio “reintegrar los derechos arancelarios” y el segundo devolver el IGV.

Asimismo, a modo de partida, podemos señalar que la noción del drawback es elaborada, desarrollada y mantenida por el Consejo de Cooperación Aduanera, y expresada en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros. En ese instrumento jurídico internacional, el Drawback es un régimen aduanero. Sin embargo, podría también entenderse simplemente como el procedimiento para ejercer el derecho a la devolución de los aranceles pagados por la importación de insumos o materias primas incorporados en un producto exportado.

Por otro lado, el Drawback puede ser pleno o relativo. Es pleno cuando la legislación nacional desarrolla en toda su amplitud y con todas las posibilidades

³⁵ Cabe señalar que el que configure una subvención o subsidio podría acarrear consecuencias jurídicas negativas a nuestras exportaciones cuando llegan a sus mercados de destino, debido a que en base al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, podrían aplicarse derechos compensatorios a las exportaciones peruanas beneficiadas por el Drawback.

el régimen de Drawback. Es relativo, cuando se restringe o regula sus alcances.

En este sentido, podemos indicar de modo aproximativo que el Drawback podría derivar en las siguientes posibilidades:

- Que alcance sólo a ciertos productos de importación.
- Que alcance sólo a ciertos productos de exportación.
- Que obligue a una transformación sustancial, o que admita una modificación parcial, reparación, o todas ellas.
- Que alcance sus beneficios sólo a determinadas empresas exportadoras, que cumplan ciertas condiciones.
- Que comprenda la devolución, tan sólo de algunos tributos que gravan aduaneramente la importación.
- Que comprenda la devolución de una parte (limitado monto o porcentaje) de los tributos de importación cancelados.
- Que se otorgue sólo por determinadas aduanas del territorio aduanero.
- Que el producto del reembolso o devolución, sea transferible o intransferible a terceros.
- Que el beneficio sea en efectivo (moneda), en un título valor o en un documento oficial valorado.

3.2 Titularidad

El titular de este beneficio es el exportador que ha incorporado en sus productos insumos o materias primas importados que hayan cumplido con pagar los aranceles de importación, aún cuando el importador no sea el mismo que el exportador.

Los peticionarios del régimen deben asegurar a la administración aduanera la validez de la petición del Drawback (es decir, del cumplimiento de todos los requisitos señalados por Ley), y para ello, deberán llevar una contabilidad por materias.

3.3 El Hecho Generador

3.3.1 Elementos del Hecho Generador

Son los siguientes:

1. El pago tributario no indebido (legítimo, conforme a Derecho) correspondiente a los derechos arancelarios cuyo hecho imponible ha consistido en la importación de determinadas mercancías.
2. El hecho posterior sobrevenido, consistente en la exportación de mercancías que tengan incorporados insumos o materias primas, partes, piezas,

productos intermedios importados, habiendo pagado los correspondientes derechos arancelarios por los mismos.

Usualmente las siguientes son consideraciones que son desarrolladas en la operación de exportación a efectos de otorgar el derecho a acceder al Drawback. Sin embargo, cabe señalar que las mismas no constituyen necesariamente requisitos que deberían restringir dicho acceso, sino que ello dependerá de la política fiscal del Estado:

- a) Con posterioridad a la importación de las mercancías, el sometimiento de éstas a un proceso industrial de perfeccionamiento nacional, o lo que es lo mismo, de adición de valor, actividad de elaboración industrial, con intervención de las mercancías importadas, de la cual resulta un valor añadido.
- b) Se debería tratar de una exportación no sólo definitiva sino también realizada como consecuencia de una venta en firme. Lo que quiere decir, que no nos referimos a las exportaciones temporales ni tampoco exportaciones sin venta, tales como donaciones y muestras, exportaciones a empresas filiales en el extranjero, las realizadas en consignación o en comprobación de calidad.
- c) Como parte del desarrollo del término mercancías que se acogen al drawback, se utiliza en la doctrina un criterio llamado *Principio de Selectividad*

que consiste en la discriminación administrativa de las mercancías destinadas a la exportación, mediante el reconocimiento por la administración del derecho a la devolución respecto de determinadas de ellas, dejando excluidas otras, frente al *Sistema de Generalización* establecido por otros países, en los que disfrutaran de tales beneficios todas las mercancías que se exportan.

3.3.2 Efectos del Hecho Generador

Son los siguientes:

- a) La legitimidad del pago de los aranceles por inexistencia de infracción del ordenamiento tributario. Este pago merece el calificativo de legal o no indebido.
- b) La extinción de las obligaciones tributarias correspondientes a los aranceles que gravaron la importación de determinados bienes, insumos, materias primas, partes o piezas o bienes intermedios.
- c) La producción del hecho posterior, consistente en el ejercicio potestativo de la exportación, no altera la presunción de legalidad de la tributación que afectó la importación.

- d) La producción del hecho posterior (la exportación) tampoco ha modificado la capacidad contributiva, por lo que hay que entender que el pago de los aranceles no sólo es legítimo, sino también justo.
- e) La coexistencia del pago legítimo tributario aduanero, con el hecho posterior sobrevenido (la exportación) produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución denominada Drawback.

3.3.3 Fundamentos del Hecho Generador

Son 2 distintos:

- Con el Drawback i) se trata de eliminar la repercusión que los derechos arancelarios que gravan la importación tienen sobre el producto exportado, lo que supondría la disminución del coste de los productos exportables. De no eliminarse los derechos arancelarios por medio de su devolución, el producto podría dejar de ser competitivo en los mercados exteriores, obstaculizándose la posibilidad de ser exportado, ii) porque si los derechos arancelarios tienen la finalidad de proteger a los empresarios nacionales (productores de bienes idénticos o similares a los importados), la devolución de los mismos está justificada cuando las mercancías importadas van destinadas a ser consumidas en el extranjero.

- El Estado establece esta obligación devolutiva con el fin de fomentar las exportaciones, cuando mercancías importadas son sometidas a un proceso de perfeccionamiento activo o de creación de valor añadido nacional, que es posteriormente exportado. Se puede decir, por tanto, que el fundamento del hecho generador del Drawback está constituido por una consideración de política económica de la exportación debe ser incentivada. Sin embargo, cabe señalar que dicha política debería respetar que la devolución se haga sobre los aranceles efectivamente pagados, caso contrario, no hablamos de un Drawback Devolutivo sino de un Drawback Subvención o Subsidio.

3.4 Aspectos Extrajurídicos y Jurídicos

3.4.1 Aspectos Extrajurídicos

La justificación extrajurídica del Drawback se encuentra situada en el ámbito de las técnicas del comercio exterior; en este sentido, puede ser teórica y práctica:

- El fundamento teórico radica en la Libertad de Concurrencia en el Comercio Internacional, cuya finalidad es la de neutralizar el factor tributario diverso de cada país, respecto de la formación de los precios en el mercado libre. Su fin es impedir que el producto exportado gravado con impuestos indirectos en el país de origen, y también en el país en que ha de consumirse, sufra, en ese

sentido, un trato fiscal discriminatorio frente a la producción nacional del mismo país gravada exclusivamente por impuestos al consumo de su país.

- Por otro lado, el fundamento práctico, generalmente oculto, puede hallarse en la voluntad nacional de un país por alcanzar su objetivo de política económica, consistente en el incremento de las exportaciones, utilizando para su fomento y estímulo las técnicas fiscales, las técnicas de subvención, primas, etc.³⁶

Por lo tanto, el Drawback responde a motivos de justicia impositiva, ya que trata de evitar una doble imposición a nivel internacional. En este sentido, detrás suyo se encuentran una “razón comercial”, y una “razón de equidad fiscal”; es decir, que además de la aplicación del Principio de Justicia Tributaria Internacional, la desgravación fiscal a la exportación, se justifica también en el Principio de Territorialidad del Impuesto Indirecto.

Este principio señala que como los impuestos indirectos se dirigen hacia su repercusión final sobre el usuario o consumidor del objeto, por lo tanto, no se puede pretender obligar al pago del mismo cuando ese uso o consumo se materializa en territorio extranjero.

³⁶ CORRAL GUERRERO, Luis. El Derecho de los contribuyentes a la devolución de Impuestos, p. 45.

En conclusión, el Drawback es una “técnica fiscal del comercio exterior”, un instrumento de intervención estatal dirigida a eliminar el problema de la doble tributación al consumo y al fomento de las exportaciones.

Sin embargo, el Drawback tiene el inconveniente de que el exportador deberá anticipar a la administración tributaria el monto de los aranceles por los insumos importados, y por el lado de la administración se tiene el problema que el exportador pueda exagerar el importe de la devolución de modo que ésta encubra una prima a la exportación, oculta a los ojos del país donde se realizará el consumo final.

3.4.2 Aspectos Jurídicos

La obligación del pago de los aranceles se extingue con el pago, la obligación de devolución nace en un momento sucesivo, cuando se produce el hecho generador establecido en la ley; vale decir, la exportación de bienes.

No existe nexo jurídico entre ambas obligaciones, porque el derecho de crédito a la devolución de aranceles es un derecho potestativo; que es lo mismo que, eventual o una simple expectativa, y por tanto, puede no nacer, por cuanto una vez pagado el arancel por el importador, la mercancía queda nacionalizada y no existe obligación de someterla al proceso de transformación y posterior exportación.

Dichas obligaciones, una arancelaria y la otra no, aunque esta última consista en la devolución de aranceles, son independientes, cada una con hechos generadores jurídicamente autónomos.

Se puede concluir diciendo que se puede distinguir dos relaciones obligatorias sucesivas: la del pago de aranceles por un lado, y por otro, la de la devolución de aranceles o Drawback.

3.5 Desgravación Fiscal

Es el fenómeno de la política fiscal consistente en la reducción de la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos³⁷, por medio de cuatro conocidas técnicas jurídicas desgravatorias: La condonación, la moratoria, la exención y la devolución de impuestos.

a) La Condonación

Medio de extinción de la obligación tributaria, que opera, no por el pago del contribuyente, sino por un acto unilateral de remisión por parte de la administración tributaria. A diferencia de la devolución de impuestos, mientras

³⁷ La desgravación fiscal es una noción extrajurídica, la devolución de impuestos es un concepto jurídico, y una técnica, entre varias, para producir el efecto económico de la desgravación fiscal, entendiéndose por tal, la eliminación total o parcial de la imposición.

la condonación presupone obviamente el impago del contribuyente, la devolución implica el pago previo.

b) La Moratoria

Consiste en la suspensión, aplazamiento o rehabilitación de plazos, del cumplimiento de la obligación tributaria. La moratoria supone que la obligación tributaria se halla en la situación de pendiente de cumplimiento.

c) La Exención

Desde la dogmática jurídica, sólo puede existir exención cuando un hecho que normalmente está destinado a provocar el nacimiento de una deuda impositiva a cargo de un sujeto determinado, no provoca, como consecuencia de la norma de excepción, el mencionado efecto.

En los supuestos en los que la ley concede el derecho a la devolución de las cuotas tributarias pagadas, debemos precisar que no deja de surgir ninguna obligación tributaria (por el contrario, la devolución de los aranceles presupone que éstos han sido satisfechos con anterioridad).

Sainz de Bujanda, nos dice que: “.... casi todas las legislaciones tributarias contienen normas dirigidas a exonerar, en términos económicos, del impuesto aduanero a las personas que realizan la importación de mercancías y la subsiguiente exportación de los productos elaborados con ellas”; hablamos por ejemplo, de la Admisión Temporal.

Existirá exención, en sentido jurídico, si el importador de la mercancía, que va a proceder de su reexportación, no está obligado a satisfacer deuda tributaria alguna en el momento en que el adeudo tributario aduanero normalmente se devenga, por cuya razón la reexportación ulterior de la mercancía no le dará derecho de crédito a la devolución de cantidad alguna, ya que no se ha producido ningún pago impositivo que haya de ser restituido por la administración, tal como sucede en la Admisión Temporal

Por tanto, la exención implica el no pago del tributo y la devolución supone el previo pago de aquél.

La exención es percibida como la antítesis de la imposición tributaria, por la contraposición de resultados a que conducen, dándose la circunstancia de que, si en un principio era el propio tributo el que necesitaba ser legitimado, una vez que éste se admite, la exención también tiene que justificarse frente a la imposición de la carga tributaria.

En ese sentido, la exención puede entenderse como la negación del tributo con un carácter excepcional. Tiene el efecto de sustraer de la imposición ciertos hechos o ciertos sujetos; es la excepción al deber de contribuir, en contra del principio de generalidad tributaria y de igualdad ante las cargas públicas.

Sin embargo, no es un privilegio sino, en algunos casos, un medio para la realización de los fines que el Estado se ha propuesto.

El mecanismo jurídico por el cual se alcanza la exención, es mediante una norma que enerva los efectos de la realización del presupuesto de hecho del tributo, bien porque dispone que no se desarrollen en relación a determinados sujetos (exenciones subjetivas), bien porque impide la aplicación de la norma que da los efectos al hecho imponible, ya que la norma de exención al prever los supuestos exentos, ha operado una redefinición del mismo (exenciones objetivas).

Cabe señalar que los supuestos de no sujeción son distintos, esto es, que son aquellos hechos irrelevantes para el ordenamiento jurídico, fuera de este mundo, en los que no entran en juego los intereses que determinan la exención, son hechos atípicos, ajurídicos, carentes de relevancia para el ordenamiento tributario; ello a diferencia de la exención, donde existe un mandato determinado y que es absolutamente indispensable para que no surja el deber de pago del tributo.

La norma que fija los supuestos de no sujeción, no añade nada al ordenamiento y es jurídicamente innecesaria, pues las consecuencias de la misma ya derivan de la que fija el hecho imponible. Su eficacia vendría a ser, por tanto, meramente didáctica y aclaratoria, respondiendo únicamente al deseo del legislador de perfilar más nítidamente el presupuesto del tributo a

través de su delimitación negativa con ciertos supuestos que podrían plantear dudas sobre su inclusión o no en el hecho gravado.

d) La Devolución

Fundamentos de las no sujeciones y exenciones

a) Principio de Capacidad Económica

Los luspublicistas alemanes configuraban al tributo como una mera relación de poder, frente a ello surgió la posición contraria, que señala la juridicidad de las normas tributarias.

Posteriormente, la doctrina italiana, a partir de la década de los 60, va a colocar al Principio de Capacidad Contributiva en el centro del ordenamiento tributario, erigiéndolo en el principio de justicia de los tributos y en condición de legitimidad de los mismos, constituyéndose este principio en una limitación para el legislador a la hora de seleccionar hechos imposables, de forma que éstos han de consistir en índices expresivos de la capacidad económica, entendida como cualidad objetiva del supuesto de hecho del tributo, además de ser el criterio de la carga tributaria; que es lo mismo que poseer capacidad contributiva.

Desde entonces, se entiende necesario que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir, sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria; es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar o se le devuelvan los tributos pagados.

Se entiende entonces que, en principio, sea la ausencia de la capacidad contributiva el fundamento que explica y legitima la exención, la devolución de tributos y las demás especies de la desgravación fiscal.

b) Principio de Igualdad

Además de ser el principio general de los ordenamientos jurídicos, el Principio de Igualdad ha sido considerado especialmente relevante en el ámbito tributario.

El Principio de Igualdad no sólo prohíbe discriminaciones no justificadas o arbitrarias, sino que exige operar discriminaciones, cuando con ellas se trata de hacer efectivo el principio mismo; la desgravación fiscal no es un ataque o violación al principio de igualdad sino un instrumento a través del cual la ley tributaria puede hacer efectivo dicho principio.

Frente a la previsión genérica del hecho imponible que coloca en idéntica posición a quiénes manifestarían igual capacidad económica, la aplicación de

la norma de exención o la devolución de tributos, al tipificar determinados supuestos concretos en el ámbito de ese hecho, introduce una corrección a esa identificación, garantizando así un mayor perfeccionamiento en la definición de los presupuestos de hecho de los tributos. En su faceta positiva, el principio exige que se lleven a cabo tales discriminaciones cuando, regulada una determinada situación, esos mismos principios o fines revelan en su seno una posición particular que permite entenderla como no exactamente igual que la genérica.

En este sentido, la desgravación fiscal no sólo no atentan contra el Principio de Igualdad, como en algún momento se entendía, sino que incluso pueden aparecer como exigencia del mismo.

c) Incentivos a la Inversión

Las normas tributarias tutelan el denominado interés fiscal o recaudatorio, de defensa o protección del crédito tributario que se erige en su contenido. En cambio, las normas de exención o de devolución de tributos no se dirigen a la satisfacción de ese crédito o interés (de manera directa) sino a la protección del interés del particular, en la conservación de su riqueza frente al tributo; expresión o manifestación del cual son por ejemplo, el ahorro o la inversión privados, que además, son intereses tutelados por los incentivos a la inversión.

En este sentido, la norma de exención, con un interés aparentemente contrapuesto a la del tributo y con efectos antagónicos a los de éste, a través de una concepción global, armónica e integrada, podemos concluir que responde a un mismo fundamento, y es concreción y desarrollo de los mismos principios de política fiscal, debiendo concluir que en el Estado Social de Derecho, el interés común y el interés personal no se contraponen, habiendo ocasiones en que sólo defendiendo uno de ellos puede satisfacerse el otro.

Siendo así, cabe pensar que la exención y la devolución de tributos, junto con la subvención, son institutos típicos en que se da esta confluencia de intereses.

3.6 Devolución de Tributos

Consiste en la recuperación, por parte de los contribuyentes, de los tributos que en su día cancelaron al Fisco; un ejemplo, es el caso de los pagos indebidos o en exceso, la devolución del IGV a los exportadores vía el Saldo a favor del Exportador, u otras devoluciones impositivas que perciben los exportadores, como el Drawback. No sólo existen las devoluciones correspondientes al Estado, sino también las relativas a la administración local, y también de las operadas a favor del sustituto y del responsable, las devoluciones de la obligación impositiva principal y las correspondientes a las obligaciones accesorias, como sanciones, intereses, recargos, costas, las de impuestos, las de las tasas y las contribuciones especiales.

3.6.1 Clasificación de las Devoluciones según su origen³⁸

I. Ilegales (o Indebidos)

1) Por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto

a) Por inexistencia del hecho imponible

b) Por inexistencia del verdadero contribuyente

c) Por liquidación excesiva

d) Por error

2) Por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva

a) Por inexistencia pura y simple

b) Por declaración de inconstitucionalidad

c) Por derogación retroactiva de la norma impositiva

d) Por introducción de normas retroactivas de exención

II. Legales que devienen injustos

1) Sobre transmisiones patrimoniales, cuando sobreviene la invalidez del negocio jurídico

2) Sobre transferencias empresariales, cuando sobreviene la devolución o reintegración de bienes

3) Por acontecimientos excepcionales

³⁸ CORRAL GUERRERO, Luis. El Derecho a la devolución de impuestos, editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1977 p. 286

III. Legales

- 1) Por la exportación de bienes: “Desgravación Fiscal a la Exportación”
- 2) Por exportación de bienes importados: “Devolución de Derechos arancelarios” o “Drawback”
- 3) Por adquisición de determinados bienes de fabricación nacional “Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas”.
- 4) Por doble imposición internacional

3.6.2 Tipología de la devolución de Tributos: Reembolso y Restitución

En la legislación alemana la devolución de impuestos se halla regulada en la Ordenanza Tributaria alemana³⁹ dentro de las normas generales de la obligación tributaria, en los artículos 150 al 159. Estas normas se agrupan en el título denominado Erstattungs und Vergütungsanprüche, Reembolso y Restitución⁴⁰.

³⁹ Ibidem p. 243

⁴⁰ Según el autor citado, la traducción de dicha expresión legal por los vocablos de “reembolso” y de “restitución”, le resultó problemática, porque el repertorio lingüístico alemán en este punto ofrece un panorama bastante complejo.

El derecho de Reembolso consiste en la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales indebidos como consecuencia de pagos tributarios realizados y percibidos injustamente.

El derecho de Restitución es la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales no indebidos, como consecuencia de la producción de ciertos supuestos legalmente determinados, con posterioridad a la realización y percepción de pagos tributarios justos.

La Ordenanza Tributaria alemana recoge esencialmente en sus artículos 151 y 152, diversos supuestos que denomina motivos de Reintegro; que son, determinados casos de pagos que devendrían en indebidos que engendran la devolución de impuestos legales.

Por ejemplo, Giese y Plath señalan que: “La lista de los casos de impuestos percibidos indebidamente y que fundamentan el derecho a la devolución, no es ilustrativa sino completa; otros casos posibles no fundamentan ningún derecho a la devolución”⁴¹

El artículo 151 establece en su inciso 1: “Si la determinación de un impuesto fuese rectificadas por anulación o modificación de la liquidación primitiva, deberá ser devuelto lo pagado injustamente”. Esta declaración de ilegalidad de una liquidación impositiva produce el efecto de provocar el nacimiento de la

obligación de devolución del impuesto ilegal “pagado injustamente”. En este caso, estaríamos ante un pago que, inicialmente fue debido, con presunción y apariencia de legalidad; pero que posteriormente, al destruirse la presunción y apariencia, es declarado indebido con efectos de *ex tunc*.

Asimismo, el numeral 1 del artículo 152 dispone: “Si se hubiese percibido injustamente un impuesto, porque la obligación tributaria se hubiese extinguido, o hubiese sido aplazada, o el procedimiento de apremio no hubiese debido seguirse contra el que fue dirigido, o hubiese sido pagado doblemente un impuesto, el importe pagado injustamente deberá ser devuelto”.

El Reembolso o la Restitución coinciden en que el acreedor tributario (la administración) está obligado a devolver al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas por éste. Pero se diferencian en que, en el Reembolso la obligación tributaria se pagó indebidamente; vale decir, contra Derecho, mientras que en la Restitución se pagó debidamente; es decir, conforme a Derecho, estableciendo el ordenamiento unos supuestos que, para generar dicha restitución, exigen un determinado comportamiento económico posterior al pago tributario, querido por la política económica.

El Reembolso surge por una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica, no necesitando de expreso reconocimiento legal. Sin embargo, la Restitución nace en virtud de un expreso reconocimiento de las

⁴¹ Ibidem p. 252

leyes particulares, y no se fundamenta en una falta de conformidad con el Derecho.

En efecto, para hacer efectivo el derecho de Reembolso no se necesita de un expreso reconocimiento legal, basta una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica. Por ello consideramos que se hace referencia a motivos jurídicos generales; como pueden ser el de la percepción de impuestos objetivamente ilícitos injustificados o ilegales.

Por el contrario, el ejercicio del derecho de Restitución precisa, por tratarse de un pago tributario justo, lícito y no indebido, de un reconocimiento legal expreso, que es previsto en las leyes impositivas especiales reguladoras de los tributos singulares, como casos excepcionales. Es así como entendemos que la Restitución es un derecho a la devolución de impuestos, basado en motivos jurídicos particulares.

Dicotomía de “A. Berliri”: Reembolso y restitución

El Profesor A. Berliri, en su *Corso istituzionale di Diritto tributario*, de 1965, dedica a la materia de la devolución de impuestos, el epígrafe que titula: *Rimborsi e restituzioni*. Afirma que se trata de relaciones reguladas por leyes tributarias, las cuales están caracterizadas por el hecho de que en ellas el

sujeto activo de la obligación tributaria, asume la posición de deudor de una suma. Distingue en ellas dos clases: el *rimborso* y la *restituzione*.⁴²

El *Reembolso* se produce “cuando el sujeto activo ha recaudado un impuesto que en todo o en parte no tenía, por cualquier motivo, derecho a recaudar”.

La Restitución se produce “cuando existe una norma que impone al sujeto activo, restituir en todo o en parte un impuesto que ha percibido legítimamente”⁴³

Respecto a los Reembolsos, A. Berliri, señala que su fundamento se encuentra sustancialmente en el principio de la reclamación de lo indebido, es decir, en el deber del sujeto activo de la obligación tributaria, de reembolsar lo que ha obtenido sin tener derecho, por lo que la relación obligatoria de devolución nace a consecuencia de un pago tributario indebido.

Explica así las Restituciones: “El campo de aplicación de las restituciones es de fines extrafiscales. Los ejemplos más típicos se hallan en la restitución de los impuestos de fabricación y, hasta la entrada en vigor del IVA, del IGE incorporado a los productos exportados”

Formulación de Enrico Potito⁴⁴

⁴² Ibidem p. 253

⁴³ Ibidem

Enrico Potito también formula la existencia de las dos categorías: el Reembolso y la Restitución como tipos específicos fundamentales de la devolución impositiva, que es el género.

En efecto, el profesor Potito, en *La ripetizione dell indebito in materia finanziaria*, distingue como especies de la devolución de impuestos: El *rimborso* y *la restituzione*.

Potito nos señala que constituyen casos de Reembolso de tributos, aquellos en los que se produce un indebito, llámese un pago impositivo indebito. Este supuesto constituye jurídicamente un derecho a la devolución del tributo, nacido por el pago del mismo al ente público, cuyo pago resulta, desde su origen, realizado irregularmente; lo que equivale a decir, a algo indebito o ilegítimo, por infringir la ley.

Otro caso es el de la Restitución de impuestos, se diferencia del anterior en que no se produce el indebito. La Restitución presupone en primer lugar que el pago tributario es realizado regularmente, lo que equivale a decir, debida y legítimamente, conforme a ley. En otras palabras, el pago tributario resulta ser legal, por la existencia originaria de una obligación tributaria válidamente constituida. En el Derecho italiano se menciona un principio llamado de la “regular percepción”, que sirve para diferenciar el Reembolso de la Restitución.

⁴⁴ Ibidem p. 255

E Potito encuentra la existencia de un determinado hecho sobrevenido o posterior al pago tributario, previsto legalmente, que origina el derecho a la Restitución del tributo bien pagado.

Cita como ejemplo de estos casos, la devolución en consideración al destino del bien sobre el que el impuesto fue aplicado, como en el caso de la exportación, que constituye precisamente un hecho que, produciéndose en un segundo momento, origina el derecho a favor del contribuyente, a la devolución de una suma de igual importe al del impuesto satisfecho.

3.6.3 Clases de Restitución de Impuestos

Las clases de la Restitución de impuestos que señala Francesco Tesauro son: la de los impuestos “regularmente percibidos”; la de derechos o “Drawback”; la del impuesto sobre el valor añadido; y la que consiste en el llamado “crédito d’imposta”.

a) La restitución de impuestos “regularmente percibidos”.

El impuesto pagado por los actos nulos o anulables debe de ser restituido en la medida que excede de la cantidad fijada, cuando el acto haya sido declarado inválido, por causa no imputable a las partes, con resolución emitida en un

procedimiento ante la administración, y a condición de que el acto no sea susceptible de ratificación, convalidación y/o confirmación”⁴⁵

La restitución es un hecho excepcional, y no está vinculada a una vicisitud o incidencia producida en el indebido, porque el impuesto pagado no es indebido ni *ab origine ni ex post*”..... En suma, entendemos que nos hallamos ante un tipo devolutivo, que se refiere a la devolución de los impuestos, el cual se caracteriza por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos, y que posteriormente devienen injustos, a causa de haber sobrevenido un hecho, que supone la invalidez del negocio jurídico.

b) La restitución de Derechos o “Drawback”

También llamado en Italia la “Restitución de Derechos”: “Quien exporta mercancías que en el territorio nacional han sido sometidas a imposición, después de ser introducidas en el mercado interno (derechos de aduanas, de monopolio, impuestos de fabricación, de consumo IGE o IVA, etc.), tiene derecho a la restitución de algunos o de todos los impuestos que dichas mercancías (o las materias que las componen) han satisfecho”⁴⁶

F. Tesauro escribe: “...existe diferencia entre el crédito de reembolso y el drawback, porque el primero presupone un impuesto no debido, y el segundo un impuesto debido”. Afirma “que en el indebido es esencial la correspondencia

⁴⁵ Ibidem p. 263

⁴⁶ Ibidem p. 264

entre lo que se ha pagado y lo que se tiene derecho a recobrar, mientras que la restitución que aquí se expone, se determina presuntiva y objetivamente con independencia de los impuestos pagados sobre la mercancía”⁴⁷

Por tanto, consideramos que nos encontramos ante una clase devolutiva, que se refiere a la devolución de los impuestos arancelarios sobre la importación, la cual se caracteriza, por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos, cuya devolución se opera a causa de haber sobrevenido un hecho posterior, que está constituido por la exportación de una mercancía importada.

c) La Restitución del impuesto sobre el Valor Añadido (Crédito Fiscal)

Supuesto en el que el sujeto que efectúa la cesión de bienes o que realiza la prestación de servicios, traslada el impuesto –a *titolo di rivalsa*- al sujeto beneficiario, el cual, según los casos previstos en la normativa, deviene en titular frente al Estado de un derecho de restitución. No es la restitución de un impuesto indebidamente pagado, sino de un impuesto pagado debida y legítimamente por otro sujeto”⁴⁸

d) La restitución del “*crédito d’ imposta*” - *tax credit*

Un medio de evitar la doble imposición internacional es, por un lado, establecer la imposición de la renta total en el Estado de la residencia del deudor y

⁴⁷ Ibidem

⁴⁸ Ibidem p. 265

devolver la imposición pagada en el Estado de la fuente de la renta parcial, incluida dentro de aquélla, cuando se haya pagado el impuesto sobre la renta total o mundial. En este caso surge un derecho a la devolución del impuesto o como dice Francesco Tesauro, se adquiere un *crédito d' importa* contra la Hacienda del Estado, de la renta parcial.

El fundamento de este derecho devolutivo no está, nos dice F. Tesauro, en un pago indebido efectuado a favor del Estado italiano, ni en un pago indebido realizado al Estado extranjero, sino en un doble pago debidamente efectuado sobre las mismas rentas. “Nuestro ordenamiento prescinde del carácter debido o indebido del pago del impuesto realizado en el extranjero, y dispone el nacimiento del *crédito d' imposta*, no porque sea indebido el pago efectuado al Estado italiano, sino para remediar en alguna medida la doble imposición”⁴⁹

Se trata de un tipo de devolución de impuestos, que se caracteriza por consistir en la restitución de impuestos legales o legítimos que han sido satisfechos. Cuya devolución se produce en virtud de la producción de un hecho generador, consistente en el *doble pago internacional* de la persona residente en el extranjero.

De otro lado, la doctrina extranjera clásica, representada aquí por Achille Donato Giannini, Albert Hensel, Dino Jarach y Ernest Blumenstein, plantea la

⁴⁹ Ibidem

cuestión de la devolución de los impuestos indebidos o ilegales, reflexionando a partir del principio de legalidad tributaria:

Albert Hensel nos dice: “ El Estado debe de recibir de los súbditos solamente lo que está objetivamente legitimado a obtener, en base a normas jurídicas o de actos administrativos. En consecuencia, debe de estar obligado a devolver la suma excedente de su crédito tributario legítimo”.⁵⁰

Dino Jarach señala: “Tiene su origen en un mismo principio constitucional, o sea que el contribuyente sólo debe en concepto de impuesto, lo que la ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible, surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la ley ha establecido. Se paga una cantidad distinta de la que la ley impone, o por un hecho que no está previsto como supuesto de la obligación, en virtud de un corolario del mismo principio de legalidad, surge para el Estado la obligación de devolver y nace para el que ha pagado, el derecho crediminario para repetir lo indebido”.⁵¹

Finalmente Ernest Blumenstein nos comenta: “La concepción del Estado de Derecho en la imposición, exige que el ente público puede ejercitar la pretensión de un impuesto solamente en cuanto éste se encuentre previsto en la ley. Esto resulta obligado por el principio de igualdad jurídica (previsto en el

⁵⁰ Ibidem p. 294-295

⁵¹ Ibidem p. 295

artículo 4° de la Constitución Federal Suiza), puesto que la liquidación de un impuesto no previsto en la ley constituirá un tratamiento desigual respecto a los demás. De esto se sigue que debe estar prevista la posibilidad de reembolso del impuesto pagado pero, según ley, no debido”.⁵²

Finalmente José López Berenguer nos señala en su obra *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas* de 1968, en el capítulo “Las devoluciones del Impuesto”, otra dicotomía: i) devoluciones de justicia, ii) devoluciones de política económica: a) “Mientras las primeras son devoluciones obligadas, las segundas son devoluciones concedidas más o menos discrecionalmente, b) “mientras aquellas provocan siempre un derecho de devolución a favor de quien realizó el ingreso, las segundas pueden concederse a personas que no hayan realizado efectivamente los ingresos tributarios”; c) mientras que las devoluciones por razones de justicia se acomodan en su cuantía a la suma exacta de lo ingresado, las devoluciones por razones de política económica pueden cifrarse en cantidades más o menos desconectadas de la realidad de los ingresos; d) mientras el fundamento último de las primeras suele consistir en restablecer el *statu quo* económico del contribuyente, desnivelado por pago realizado, para evitarle un perjuicio, el fundamento de las segundas suele ser el de conceder a alguien una ventaja o beneficio real”⁵³

⁵² Ibidem p. 296

⁵³ Ibidem p. 269-273

Respecto a esta última clasificación de López Berenguer debemos señalar que, en nuestra opinión aquellas Devoluciones que el denomina “ De política económica”, de acuerdo a la definición otorgada por el mismo, serían en buena cuenta Subvenciones o Subsidios, no Devoluciones. Sin embargo, es muestra de lo extendida que se encuentra esta confusión.

3.7 Obligación Legal Estatal

Sainz de Bujanda y Giuliani Fonrouge concuerdan en que la devolución de determinados tributos indirectos tienen naturaleza de obligación legal estatal, reconociendo el carácter obligacional del vínculo de devolución de determinados impuestos indirectos, nacido con posterioridad a la generación de la obligación tributaria, que, en consecuencia, es distinta de la obligación de devolución de esos impuestos.

Giuliani Fonrouge, refiriéndose al “reintegro de impuestos”, señala que se trata “de un beneficio tributario no aduanero, cuyo sujeto es el exportador de productos manufacturados no tradicionales”. En este sentido, el beneficio tributario es ese derecho nacido con la exportación, al que se denomina potestativo, porque depende de la potestad del titular que la exportación se realice o no, es una obligación de devolución de aranceles, distinta de la obligación tributario aduanera preexistente.

El hecho generador de la obligación de restitución por un pago impositivo no indebido (es decir, legítimo y legal por ser conforme a Derecho) es seguido de la producción de un hecho sobrevenido posterior al pago, como es el acto exportador; por tanto, el Drawback se encuentra dentro de las obligaciones de devolución de impuestos legales por exportación, sea que se trate de una devolución de tributos en sentido estricto, o de un Drawback Subsidio o Subvención (que tendrá su origen en una norma legal que genera la obligación legal estatal)

En ese sentido, el Drawback no consiste en la obtención de un tributo, sino en la devolución de uno. Opinamos que la obligación de devolución impositiva no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del Estado, es una obligación legal estatal, consistente en la devolución de impuestos arancelarios, asumida la concepción obligacional a cargo del Estado, por la normativa positiva, si no de una forma expresa, sí de una manera implícita.

En el caso del Drawback Devolutivo el tipo de conexión de la relación jurídica de devolución respecto de la relación jurídica tributaria aduanera (pago de aranceles), puede ser, de existir, de parte integrante, de semejanza, de prolongación o derivación y de accesoriedad⁵⁴.

⁵⁴ Ibidem p. 212

El punto de vista consistente en constituir la relación devolutiva, como una parte integrante de la relación tributaria, se advierte en A. D. Gianinni, quién señala que entre los derechos de las personas sometidas a la potestad de la administración se incluye expresamente el derecho de la restitución, que nace a favor de la persona que ha pagado, cuando se ha producido la recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida, la correlativa obligación de devolución por parte de la Administración Financiera⁵⁵. Como hemos visto, no es éste el caso del Drawback.

Por su parte Madera Grijalva nos señala que: "... es cierto que las dos instituciones tienen semejanza y puntos de coincidencia indudable. Efectivamente, ambas provienen de un mismo fondo, de un mismo fenómeno económico constituido por la actividad financiera y tributaria del Estado y su forma jurídica adoptada en el actual Estado de Derecho".⁵⁶ Sin embargo, ésta no es una categoría jurídica en estricto.

La existencia de un vínculo de accesoriadad de la relación de devolución respecto de la relación tributario aduanera es señalada también por Sainz de Bujanda, el cual incluye dentro de la noción de la relación jurídica tributaria, la relación que tiene por objeto el reembolso de prestaciones tributarias indebidas, y las califica de relación tributaria sustantiva accesoria, al lado de las

⁵⁵ Ibidem

⁵⁶ Ibidem p. 213

obligaciones de pago de intereses y de prestación de garantías.⁵⁷ Este tampoco sería el caso del Drawback, que como hemos visto no implica un pago indebido de tributos.

También, se sostiene la naturaleza accesoria de la relación obligatoria de devolución respecto de la relación tributaria, pero de una forma aproximativa o superficial, puesto que la devolución es considerada o parte integrante de la relación tributaria, o una derivación o un aspecto accesorio o de gran semejanza.

Sin embargo, debemos oponernos a lo señalado, dado que no existe accesoriedad porque la obligación tributaria ha quedado extinguida mediante el pago, en ese sentido, la producción posterior del hecho generador origina el nacimiento de la relación de devolución, que es jurídicamente independiente y autónoma de la relación tributaria principal preexistente, por ello, por ejemplo Dino Jarach al referirse a la devolución, escribe que “ésta no es una relación accesoria en sentido propio”, por la misma razón no sería parte integrante.

Sin embargo, desde una perspectiva extrajurídica podría señalarse que la relación de devolución presupone el cumplimiento de una obligación tributaria anterior, en este caso, el pago de los aranceles de importación, porque no se puede devolver lo que no se ha pagado. En este sentido extrajurídico, si se

⁵⁷ Ibidem p. 214

puede decir, que la devolución es accesoria respecto al previo pago del impuesto, que desempeña la posición de elemento principal.

En el caso del Drawback Subsidio no existiría ningún tipo de relación jurídica porque el pago de los tributos de importación no son un presupuesto, sino un requisito de accesibilidad al derecho del Drawback.

3.8 Subvención y Subsidio

La Subvención o Subsidio consiste en una donación modal con cargo a fondos públicos, y a título no devolutivo, constituida por razones de interés general y mediante un acto administrativo de Derecho Público.

No son pocos los autores que definen al Drawback como una subvención o transferencia de fondos públicos a favor de los exportadores, lo cual supone la devolución de montos mayores a los aranceles pagados (como observaremos más adelante).

En este sentido, el Drawback definido en la Ley General de Aduanas y su Reglamento es una entrega de dinero realizada a título devolutivo, sin embargo, lo reglamentado mediante Decreto Supremo No. 104-95-EF (como se verá también más adelante) es una obligación estatal de subvención o de donación modal, no la existencia de una obligación estatal de devolución de tributos.

La subvención o subsidio y la devolución de impuestos coinciden en tener, ambas, naturaleza de obligación estatal de entrega de un beneficio, generalmente dinerario, sin embargo, se diferencian en:

- a) En que el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos está compuesto por un elemento constante, el previo pago de un tributo, o lo que es lo mismo, la obligación tributaria preexistente en situación de cumplimiento mediante el pago. Evidentemente este elemento no se da en la subvención.
- b) En que algunas obligaciones de devolución de impuestos, como son las nacidas por la realización de un pago impositivo ilegal o indebido, se fundamentan en el principio del enriquecimiento injusto, mientras que la subvención tiene su apoyo en un enriquecimiento que se estima justo. Porque en otro caso la subvención perdería su sentido.

CAPITULO IV: LOS DOS DRAWBACKS EN EL PERU

4.1 El Drawback en la Ley General de Aduanas y en su Reglamento

El Drawback o Régimen Aduanero de Restitución de Derechos Arancelarios fue introducido al sistema aduanero del Perú en de marzo de 1992, mediante la dación del Decreto Legislativo No. 722, como el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios e impuestos, que hayan gravado la importación de dichas mercancías contenidas en los bienes exportados, o consumidos durante su producción.

Sin embargo, la Ley General de Aduanas vigente, aprobada mediante Decreto Legislativo No. 809, modificada por el Decreto Legislativo No. 951 y otras modificatorias, redefine este régimen aduanero en su artículo 76 como el 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 de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción. Es decir que restringió la restitución a los derechos arancelarios exclusivamente.

Por su parte, como única referencia al régimen de Drawback referido en la Ley General de Aduanas, el Reglamento vigente de la Ley General de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo No. 011-2005-EF, señala en su artículo 131 que podrán ser beneficiarios del régimen de Drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, no cabe duda que la definición hecha por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, es la de un mecanismo devolutivo de los derechos arancelarios pagados en la importación de insumos, materias primas o bienes intermedios incorporados a un producto que posteriormente es exportado, en este sentido es un Drawback Devolutivo.

En este caso, la Ley General de Aduanas regula un Supuesto de Hecho Normativo: Una exportación de mercancías que contenga bienes importados que se hayan incorporado a tales mercancías o que se hayan consumido

durante su producción, y una Consecuencia Jurídica: la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de dichos bienes. Dicha norma no establece ningún supuesto que restrinja el beneficio una vez cumplido el supuesto de hecho normativo, únicamente remite a una norma de rango inferior, el Decreto Supremo, el poder de establecer el Procedimiento para acceder al beneficio, pero dicho procedimiento no debería apartarse de lo regulado a nivel legal, esto es de establecer la devolución arancelaria.

Asimismo, el Reglamento de la Ley General de Aduanas señala que se dictarán normas específicas sobre la materia, sin embargo, sobre ello hacemos los mismos comentarios, en el sentido de que debería respetar la naturaleza del Drawback señalada en la Ley General de Aduanas, esto es de ser un mecanismo exclusivamente devolutivo, dado que el diseño de la Ley General de Aduanas conduce siempre a la restitución de los aranceles efectivamente pagados.

4.2 El Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria

A continuación, se comentarán las características que respecto del régimen se desprenden del Reglamento de Restitución “Simplificada” de Derechos Arancelarios, aprobado mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF, y el Procedimiento de Aduanas INTA-PG-07, versión 2, aprobado mediante

Resolución de Intendencia Nacional No. 299-2003 y normas modificatorias, que precisa su operatividad (el encomillado es nuestro):

4.2.1 Características relacionadas con el bien exportado

El bien exportado no deberá clasificarse en una subpartida nacional que se encuentre en la Lista de subpartidas nacionales excluidas del Drawback, aprobada mediante Decreto Supremo No. 127-2002-EF y modificada por Decreto Supremo No. 056-2003-EF (subpartidas nacionales correspondientes al Arancel de Aduanas del Perú) aprobado mediante Decreto Supremo No. 239-2001-EF, como por ejemplo, minerales, combustibles, cuero, joyería, algodón, café, despojos y desperdicios.

4.2.2 Características relacionadas con los insumos que participan en el proceso productivo de las mercancías a ser exportadas

Sobre este punto, cabe indicar que el Reglamento del Drawback, aprobado por Decreto Supremo 104-95-EF y el Procedimiento de Drawback, aprobado por Resolución de Intendencia Nacional No. 299-2003, establecen los siguientes requisitos:

Que el valor CIF⁵⁸ de los insumos importados no exceda del 50% del valor FOB⁵⁹ del producto exportado

El Drawback simplificado como régimen aduanero de promoción a las exportaciones lo que busca es incentivar la exportación⁶⁰ de productos que cuenten con un proceso productivo en el país, con valor agregado nacional.

Debido a ello, el Procedimiento de Drawback establece que el valor CIF de los insumos importados no debe superar el 50% del valor FOB del producto exportado; es decir, existe un límite máximo para la utilización de insumos importados, directamente o a través de terceros. De otro lado, es de ver que no existe un límite mínimo para la utilización de insumos importados, por lo que en la práctica el Drawback podría ser solicitado tras verificar, entre otros elementos, la presencia de mínimas cantidades de estos insumos importados. Cabe señalar que, en este sentido, el Drawback es también, un incentivo a la

⁵⁸ Abreviatura de Costo, Insurance and Freight (Costo, Seguro y Flete). Este término se utiliza en la cotización de precios en una compraventa internacional de mercancías y significa que el precio están referido a la mercancía, con el flete pagado y el seguro cubierto.

⁵⁹ Abreviatura de Free On Board. Término utilizado en la cotización de precios en una compraventa internacional de mercancías que significa que el precio está referido a la mercancía puesta en la borda del buque, con todos los gastos, derechos, impuestos y riesgos a cargo del vendedor hasta el momento en que la mercancía ha pasado la borda del barco, con el flete excluido.

⁶⁰ Exportación: Acto de hacer salir del territorio aduanero nacional una mercancía de libre circulación, esto es sobre las que puede disponerse libremente, para su uso o consumo definitivo en el exterior, previo cumplimiento de las formalidades legales, las mismas que están enmarcadas dentro del contexto legal y reglamentario previamente establecidos en la Ley General de Aduanas o Legislaciones Aduaneras de cada país en el que se desarrolla tal acto.

importación, dado que es conocido que algunos exportadores, a efectos de poder acogerse al régimen que venimos analizando, importan insumos o materias primas específicamente para este efecto, aún cuando pudieran conseguirlo en el mercado local, en semejantes calidades y precios.

Los insumos deben ser incorporados o consumidos en el proceso productivo de las mercancías a ser exportadas

La norma requiere que el producto exportado incluya insumos (el concepto de “insumo” para efectos de la inclusión o exclusión del beneficio del Drawback incluye materias primas, productos intermedios, partes o piezas) que hayan participado en el proceso productivo, ya sea por haber sido incorporados físicamente, conservando sus propiedades⁶¹, o consumidos (aunque no se encuentren incorporados) en el proceso productivo del producto exportado.

El Procedimiento de Drawback expresamente restringe del beneficio de restitución de derechos arancelarios, a aquella mercancía exportada que tiene como único insumo importado al combustible u otra fuente energética para el proceso productivo.

⁶¹ Se entiende materialmente incorporados en los bienes por causa de un procedimiento físico o químico. En este sentido, cabe señalar que la RTF No. 6173-A-2005 señala que los insumos no se registran contablemente como un bien de capital sino que forman parte del Costo Directo de Producción.

Los insumos que participan en el producto terminado exportado no deben haber ingresado al país mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales

En términos generales, lo que la norma estaría buscando con este requisito es que no se obtenga un doble beneficio, primero con la importación del insumo y luego con la exportación del producto final. Si se importasen insumos con algún mecanismo aduanero suspensivo o exoneratorio de aranceles⁶² o de franquicias aduaneras especiales o aplicando de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos o gravámenes aduaneros, por más mínimo que éste sea, el producto final exportado, no podría acogerse al Drawback.⁶³

Teniendo en consideración lo expuesto, procedemos a analizar cada uno de los supuestos señalados:

⁶² Derechos Arancelarios: Derechos que la Aduana cobra por permitir el ingreso de mercancías al territorio aduanero nacional. Es un concepto ampliado del portazgo o derecho de puerto, que se cobraba, en dinero o en especie, en los puertos de la antigüedad, por concepto de los servicios que prestaban a sus usuarios como el uso de boyas, muelles, lanchonaje o barcaza, desestiba, almacén, etc. Muchas veces, dentro de la definición de derechos arancelarios, se engloba el pago de toda clase de tributos, cualquiera sea su clase o denominación especial, que cobran las Aduanas.

⁶³ Esta regla admite una sola excepción para el caso de insumos importados por terceros que son adquiridos localmente. En este caso, se permite deducir el valor del insumo del valor FOB del producto exportado.

Insumos importados a través de regímenes suspensivos de derechos

Esta limitación existe porque al importar los insumos con suspensión de derechos arancelarios, éstos, al no haber sido pagados, no habrían afectado la estructura de costos del bien a ser exportado y, por lo tanto, no habrían tenido incidencia en su costo de producción.

Así, se entiende que si los insumos han ingresado al país acogidos bajo cualquier régimen suspensivo de derechos (como podría ser por ejemplo la *Admisión Temporal o Importación Temporal*, no podrán posteriormente servir de sustento para solicitar el Drawback, salvo que dichos insumos sean nacionalizados (pagando la totalidad de tributos suspendidos, así como sus respectivos intereses con anterioridad a la presentación de la solicitud de Drawback).

En este supuesto, los insumos acogidos a los regímenes de Admisión Temporal e Importación Temporal no podrían ser utilizados en bienes exportados sobre los que se pedirá Drawback. A mayor abundamiento, si en una misma DUA existiesen productos (en sus correspondientes series) acogidas a Admisión Temporal y a la vez, otros productos con tributos totalmente pagados, tan sólo estos últimos podrían ser utilizados en productos exportados que serán acogidos al Drawback. En este caso, para el acogimiento al mencionado régimen aduanero, sería necesario consignar expresamente cuáles serían las series de las DUAs de Importación Definitiva en donde se

declararon los insumos por los cuales sí se llegaron a cancelar la totalidad de los tributos de importación.⁶⁴

Insumos importados con exoneración o inafectación tributaria

El acto de exonerar o inafectar un tributo debe ser aprobado a través de una norma con rango de ley en la que se establezca específicamente que un determinado sujeto u operación se encuentra exonerado del pago de tributos. En este sentido, la mercancía cuya importación estuvo exonerada o inafecta del pago de aranceles no puede servir de sustento al Drawback.

Importación de insumos con franquicias aduaneras especiales

El Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha equiparado el término “franquicia aduanera especial” a “exención”. En este sentido, el término “exención” sería entendido como cualquier tipo de beneficio o reducción arancelaria en base al cual el importador termine pagando menos (exención parcial) o no pagando nada (exención total) de los derechos arancelarios que normalmente corresponderían pagar. Bajo este concepto quedarían comprendidas las preferencias arancelarias otorgadas por Convenios Internacionales.

⁶⁴ En ese sentido se expresa el Procedimiento de Drawback, cuando presenta el Cuadro de Insumos importados y requiere las series de las DUAs de Importación Definitiva.

El acogimiento a preferencias arancelarias en la importación de insumos haría inaplicable el acogimiento al Drawback respecto de productos exportados que fueron elaborados con dichos insumos, sin que sea posible deducción alguna respecto a dicho insumo, salvo en el caso de adquisiciones locales de insumos importados por terceros.

Cabe señalar que, toda vez que no se permite que los insumos que participen en un producto exportado sometido a Drawback hayan sido importados mediante el uso de beneficios, la modificación efectuada al Reglamento de Drawback⁶⁵ permitió que el valor FOB de estos insumos pueda ser deducido del valor FOB de exportación a los efectos de gozar del Drawback⁶⁶.

Sin embargo, tal deducción sólo resulta aplicable a los insumos o materias primas importadas por terceros y adquiridos localmente, no pudiendo ser objeto

⁶⁵ Considerando como “norma” el Decreto Supremo 077-2004-EF, el Decreto Supremo 176-2004-EF y la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas 128-2005/SUNAT/A.

⁶⁶ A estos efectos, la deducción del monto de insumos importados y adquiridos a través de terceros, ingresados al amparo de preferencias arancelarias (según lo dispuesto en el Decreto Supremo 077-2004-EF), para efectos de calcular el 5% del valor FOB de exportación para el Drawback, está referido al valor de venta (importe total de la factura), sin incluir IGV. De otro lado, resaltamos que esta deducción es aplicable solamente a los insumos o materias primas importadas que hayan sido adquiridas localmente a terceros. En este sentido, no están comprendidas las mercancías adquiridas en el mercado local y que fueran elaboradas con insumos importados. Asimismo, procederán las deducciones al valor FOB de exportación, de los insumos que ingresaron al país al amparo de los regímenes de Admisión Temporal e Importación Temporal adquiridos de terceros, siempre que no hayan sido materia de transformación o incorporación en productos intermedios, antes de la correspondiente transferencia.

de deducción aquellos insumos importados por el mismo beneficiario, ni aquellas mercancías *adquiridas en el mercado local y que fueron producidas en el Perú con insumos importados*⁶⁷.

4.2.3 Características relacionadas con los sujetos beneficiarios del régimen.

El Artículo 1 del Reglamento del Drawback establece las siguientes características aplicables a los beneficiarios del régimen:

Que se trate de empresas productoras – exportadoras

El Artículo 13 del Reglamento del Drawback señala que deberá entenderse por empresas “productoras-exportadoras” a las empresas constituidas en el país que importen o que hayan importado a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en el proceso de producción del bien exportado.

Adicionalmente, el Reglamento de Drawback establece que no podrán acogerse al referido Régimen Aduanero los exportadores que hubieran exportado un monto superior a los 20 millones de dólares (US\$ 20'000,000),

⁶⁷ En efecto, de conformidad con lo establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas 128-2005/SUNAT/A, en la referida deducción no están comprendidas las mercancías adquiridas en el mercado local y que fueron elaborados con insumos importados.

por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada⁶⁸. Este límite se computa por periodos anuales.

Que los derechos arancelarios pagados con ocasión de la importación del mismo hayan incrementado el costo de producción del bien exportado

Es necesario para poder beneficiarse del Drawback que la importación de los insumos efectivamente haya incrementado el costo de producción del bien exportado.

De otro lado, la norma señala que existen algunos conceptos que deben de ser deducidos del valor FOB de exportación, tales como las comisiones y cualquier otro gasto deducible incurrido por conceptos que propiamente no estén relacionados con el resultado final de la operación de exportación.

4.2.4 Características relacionadas con los plazos a ser manejados a los efectos de solicitar el Drawback.

Los plazos a tener en cuenta para solicitar el Drawback son los siguientes:

⁶⁸ Ello significa que no se podrán acoger al Drawback las empresas que exporten individual o conjuntamente con sus vinculadas, 20 millones de dólares o más por cada subpartida arancelaria. Para efectos de determinar la vinculación será tenido en cuenta lo señalado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Los insumos utilizados deben haber sido importados dentro de los 36 meses anteriores a la fecha de exportación

El plazo de 36 meses debe computarse desde la fecha de numeración de la Declaración Unica de Aduanas de Importación Definitiva de los insumos, sean éstos importados directamente o a través de terceros, hasta la fecha de exportación del producto final, la cual corresponde a la fecha de la DUA de Exportación Provisional⁶⁹.

La solicitud de Drawback debe ser presentada dentro del plazo de 180 días contados desde la fecha de exportación

El plazo de 180 días para solicitar el Drawback, se computa desde la fecha de embarque consignada en el documento que registra la salida de bienes del territorio peruano, bajo control aduanero, la DUA de Exportación con datos provisionales.

Supuestos de aplazamiento de plazo

En principio, la SUNAT deberá resolver la solicitud de Drawback en un plazo máximo de 10 días hábiles contados desde la fecha de la presentación de la

⁶⁹ A la fecha, la Orden de Embarque (señalada originalmente en la norma) ha dejado de ser un documento exigible en el despacho de Exportación, por lo que debería entenderse que el documento que haga sus veces, es decir, que sirva para registrar el embarque de la mercancía en exportación, sea la DUA de Exportación con datos provisionales.

misma. Vencido este plazo la SUNAT deberá entregar la respectiva Nota de Crédito.

Sin embargo, de acuerdo a la modificación introducida al Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios mediante Decreto Supremo No. 135-2005-EF, publicado el 13 de octubre de 2005, cuando existan indicadores de riesgo suficientes que le permitan presumir a la SUNAT el acogimiento indebido a la restitución de derechos arancelarios, la administración podrá disponer la realización de una fiscalización especial, y proceder a extender hasta 6 meses el plazo para resolver la solicitud de restitución de derechos arancelarios.

En este sentido, se ha tenido en cuenta que existen indicadores de riesgo suficientes cuando el exportador se encuentre en dos o más de las siguientes situaciones:

- a) No haya numerado DUAs de Exportación en un periodo mayor a 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.
- b) Cuento con un capital social suscrito y pagado, a la fecha de presentación de la solicitud menor al 5% del volumen de exportaciones acumuladas en el año en el que se presenta la solicitud.

c) Los bienes exportados correspondan a las subpartidas arancelarias de alto riesgo señaladas por SUNAT⁷⁰.

d) No haya presentado documentación y/o información requerida por la administración para su fiscalización, o de haberla presentado, ésta sea inconsistente.

e) No haya cumplido con sus obligaciones formales y/o sustanciales respecto a los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta y/o contribuciones a ESSALUD y ONP, correspondiente a los últimos 12 meses, incluido el mes donde se realizó la exportación que sustenta la solicitud de restitución.

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

⁷⁰ Con fecha 12 de enero de 2006, se publicó en el diario oficial El Peruano, mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 003-2006/SUNAT/A, la relación de subpartidas nacionales consideradas de Alto Riesgo, para efectos de lo señalado en el Decreto Supremo No. 135-2005-EF, las mismas que son las siguientes: 0301.10.00.00 (correspondiente a Peces ornamentales), 3304.99.00.00 (correspondiente a Las demás preparaciones de belleza, maquillaje y cuidado de la piel, (diferentes a las de ojos, labios, pedicuros, y polvos compactos)), 3307.90.90.00 (correspondiente a Las demás Preparaciones depilatorias y de perfumería), 3824.90.99.99 (correspondiente a Los demás productos químicos y preparaciones de la industria química o industrias conexas no expresados ni contenidos en otra parte), y 8214.10.00.00 (correspondiente a cortapapeles, abrecartas, raspadores, sacapuntas y sus cuchillas).

Finalmente, debemos precisar que de acuerdo a lo señalado en el Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF, y normas modificatorias, el monto de restitución no es igual al monto de los aranceles efectivamente pagados.

En efecto, este Decreto Supremo establece que la tasa de restitución no es igual al valor de los tributos efectivamente pagados en la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, sino que es el equivalente al 5% del valor FOB de exportación de los productos finalmente exportados; así el artículo 3 del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, señala:

Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias durante 1994, no hayan superado los US \$20 000 000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América), monto que podrá reajustarse de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Anualmente, antes del 31 de marzo, mediante Resolución Ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas, se fijará una lista de las mercancías excluidas por monto de exportación, clasificadas según las partidas arancelarias.

En este sentido, tal como hemos visto, la Ley General de Aduanas señala el derecho a la restitución arancelaria total o parcial, dependiendo de si se reexporta o no la totalidad de la mercancía previamente importada y por la cual se cancelaron los respectivos aranceles; sin embargo el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios establece una tasa de “restitución” diferente: 5% del valor FOB del producto finalmente exportado, que puede ser un monto mayor o menor a los tributos efectivamente pagados dependiendo de variables tales como la tasa arancelaria correspondiente a los insumos o materias primas importados (en el Perú la importación está gravada por 4 niveles arancelarios diferentes: 0%, 4%, 12% y 20% con sobretasas de 5%) y la cantidad del porcentaje de estos insumos incorporados en el producto exportado o consumido en su producción. Asimismo, establece una serie de restricciones, tales como la exclusión de las exportaciones cuyos valores CIF de las materias primas o insumos incorporados superen el 50% del valor FOB del producto exportado, o exportaciones de mercancías, que tengan incorporados insumos extranjeros que hubieren sido ingresados al país mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exonerativos de aranceles o de franquicias aduaneras especiales, según lo hemos visto.

Como puede apreciarse, el diseño del Reglamento de Drawback conduce a la restitución sobre base idéntica (valor FOB de exportación) con prescindencia

de los derechos que se hubiera pagado al internar los insumos y sin tomar en cuenta la proporción de éstos que se haya empleado para elaborar mercadería exportada.

Dicho de otro modo, no existirá identidad entre los derechos de importación pagados y la suma restituida por el Fisco, de modo que se trata de un beneficio concedido por el Estado, lo que nos lleva a sostener que el ingreso otorgado a la empresa exportadora por el Reglamento del Drawback, es una subvención o subsidio.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que el artículo 77 de la Ley General de Aduanas que menciona la posibilidad de regular el régimen de Drawback mediante un procedimiento “simplificado”, es posterior a la dación del Decreto Supremo No. 104-95-EF.

CAPITULO V: EL DRAWBACK NO REGLAMENTADO

5.1 Un Procedimiento cercano: El Saldo del IGV a Favor del Exportador

La Ley del Impuesto General a las Ventas precisa el concepto de Saldo a favor del Exportador, estableciéndose que es el que se obtiene en función de las mismas reglas para la determinación del Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas.

En este sentido, es el artículo 6° del Decreto Supremo N° 29-94-EF el que establece el procedimiento a seguir para obtener el Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas o Saldo a Favor del exportador.

Cabe señalar que, en el caso del Saldo a Favor del Exportador, estamos también ante un Drawback Devolutivo, referido a los impuestos al consumo o

indirectos que han gravado la importación de los insumos, materias primas o productos intermedios incorporados o consumidos en un bien exportado.

Ello, considerando que el concepto de Drawback se extiende también a la devolución de impuestos que se pagan en el proceso de la producción de los bienes a exportar. En este caso, nuestro país devuelve el Impuesto General a las Ventas (IGV) a los exportadores mediante este procedimiento.

En este sentido, la Ley del IGV dispone en su artículo 34° que el monto del IGV que afecte a la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción y declaraciones de importación realizadas para la elaboración del bien exportado, otorga un Saldo a Favor del Exportador, en principio, equivalente al Crédito Fiscal que el exportador no podrá traspasar al consumidor final, al estar inafecta del IGV la exportación de bienes. Es decir, que el IGV que haya gravado las adquisiciones destinadas a exportación constituye dicho saldo a favor del exportador.

En cuanto al procedimiento, se establece que el saldo a favor de la exportación se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del sujeto, y de quedar un monto a su favor, será denominado Saldo a Favor Materia del Beneficio. Este último se deducirá de las compensaciones efectuadas y, de quedar un monto a favor del exportador, podrá solicitar su devolución mediante Notas de Crédito Negociables.

En este sentido, podemos afirmar que sí existe la posibilidad operativa de implementar un Reglamento de Drawback basado en la devolución de los aranceles efectivamente pagados, tal como podemos ver se hace en el caso del IGV.

5.2 El Reglamento de Drawback de la Ley General de Aduanas sobre la devolución de los aranceles efectivamente pagados

Para lograr un mayor bienestar para sus habitantes, la política gubernamental peruana debe orientarse hacia el comercio internacional. De esta forma, se aprovechan las ventajas relativas, se optimiza el uso de los recursos, se promueve la competencia y eficiencia, todo lo cual redundará en un mayor crecimiento del ingreso de la población.

Si a la existencia de una economía de mercado reducido, se le adiciona la existencia de una deuda externa cuantiosa la exportación es un imperativo categórico más que una opción.

En tal sentido, sin perjuicio de la permanencia del Drawback Subsidio (tema que no ha sido analizado en este trabajo de investigación), el Drawback Devolutivo puede y debe implementarse, en aplicación inmediata de los Principios de No Exportación de Impuestos Indirectos y de Imposición en Destino.

En este sentido proponemos el siguiente Reglamento de Drawback o de Restitución de los Aranceles Efectivamente Pagados:

**APRUEBAN REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO DE DRAWBACK O DE
RESTITUCION DE LOS DERECHOS ARANCELARIOS EFECTIVAMENTE
PAGADOS**

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA

CONSIDERANDO:

Que, mediante Decreto Legislativo No. 809 se aprobó la Ley General de Aduanas, modificada por el Decreto Legislativo No. 951, y otras normas modificatorias;

Que, la Ley General de Aduanas en su artículo 76 establece el Régimen Aduanero de Drawback;

Que, por tal motivo, resulta conveniente reglamentar dicho Régimen Aduanero de Drawback o de Restitución de Derechos Arancelarios efectivamente pagados;

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 77° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF y el numeral 8) del artículo 118° de la Constitución Política del Perú;

DECRETA:

Artículo 1°.- Aprobar el Reglamento de Procedimiento de Drawback o de Restitución de los Derechos Arancelarios efectivamente pagados, el cual consta de diecinueve (19) artículos y dos (2) disposiciones complementarias.

Artículo 2°.- El presente Decreto Supremo será refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los días del mes de del año dos mil siete.

**REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO DE DRAWBACK O DE
RESTITUCION DE LOS DERECHOS ARANCELARIOS EFECTIVAMENTE
PAGADOS**

Artículo 1º.- Son beneficiarios del procedimiento de Drawback o de restitución de los derechos arancelarios efectivamente pagados, las empresas exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado.

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

Artículo 2º.- La restitución aplicable a los bienes definidos en el artículo precedente será el equivalente a los aranceles efectivamente pagados.

Artículo 3º.- La restitución de los derechos arancelarios procederá siempre que los bienes hayan sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la fecha de exportación.

Se entiende como fecha de importación a la fecha de numeración consignada en la Declaración de Importación y como fecha de exportación a la fecha de control de embarque de la Declaración de Exportación.

Artículo 4º.- La solicitud de restitución de derechos arancelarios por parte del exportador, se presentará en la Aduana de exportación o en las dependencias que la SUNAT determine, en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días desde la fecha de control de embarque. La SUNAT aprobará el formato a ser utilizado como solicitud.

Artículo 5º.- La solicitud de restitución deberá indicar lo siguiente:

- 1) El porcentaje de insumos importados incorporados o consumidos en el producto exportado y de las mermas y residuos y subproductos, desperdicios con y sin valor comercial, generados en el proceso productivo.
- 2) Declaración de que el producto exportado cuenta con componentes importados.
- 3) Declaración de (en caso corresponda) haber hecho uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales y/o exoneraciones o rebajas arancelarias o con el uso de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros.

Artículo 6.- Complementariamente a lo indicado en el artículo anterior, la empresa exportadora deberá adjuntar, lo siguiente, para la admisión a trámite de la solicitud:

- 1) Copia simple de las Declaración de Exportación o de las Declaraciones de Exportación en caso de acumulación de los montos necesarios

- para acreditar el derecho a una devolución no menor de US\$ 500 quinientos dólares americanos.
- 2) En el caso de importación directa: Copia simple de la Declaración de Importación debidamente cancelada.
 - 3) En el caso de compras internas de mercancías importadas por terceros: Copia de la Factura del proveedor, la misma que deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
 - 4) En el caso de producción o elaboración por encargo: Copia de la Factura u otro documento, que acredite fehacientemente el servicio prestado.

Artículo 7º.- La SUNAT rechazará aquellas solicitudes que no cumplan con los requisitos mencionados en los artículos 6º y 7º.

Artículo 8º.- Las solicitudes de devolución deberán presentarse en cada oportunidad, por montos no inferiores a US\$ 500.00, Quinientos dólares americanos. En el caso de montos menores, se acumularán hasta superar el mínimo antes mencionado.

Artículo 9º.- La SUNAT deberá resolver la solicitud en un plazo máximo de diez (10) días hábiles desde la fecha de presentación de la misma bajo responsabilidad. Vencido el plazo anterior, la SUNAT deberá entregar la respectiva Nota de Crédito.

Artículo 10º.- La restitución de los derechos arancelarios se efectuará por medio de Notas de Crédito, emitidas por la SUNAT.

Las Notas de Crédito tendrán las siguientes características:

- 1) Se emiten a la orden de la empresa productora-exportadora que las solicite.
- 2) Pueden ser transferidas a terceros por endoso, comunicando dicho hecho, el nombre del adquirente y el número de RUC de este último, a la SUNAT dentro de los cinco (5) días siguientes a dicha transferencia.
- 3) Tienen poder cancelatorio para el pago de los tributos que recauda la SUNAT, así como para el pago de sanciones e intereses determinados por dicha entidad y que sean ingresos del Tesoro Público.
- 4) Tienen vigencia de ciento ochenta (180) días calendario a partir de la fecha de su emisión.
- 5) La emisión será en moneda nacional, al tipo de cambio promedio ponderado compra publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros en la fecha de aprobación de la solicitud de restitución.
En los días en que no se publique el tipo de cambio a que se refiere el párrafo anterior, se utilizará el último que se hubiese publicado.
- 6) El monto mínimo será equivalente a US \$ 500.00 quinientos dólares americanos.
- 7) Son suscritas por dos funcionarios debidamente autorizados por la SUNAT.
- 8) Podrán ser redimidas en forma inmediata mediante el giro de un cheque no negociable, siempre que haya sido indicada dicha intención en la solicitud

de restitución. El cheque será entregado al beneficiario en la fecha en que hubiere sido entregada la Nota de Crédito.

9) La numeración de la Nota de Crédito será correlativa, incluyendo el código de la Aduana que la emite.

Artículo 11º.- La SUNAT podrá retener parcial o totalmente el monto a restituir en el caso de beneficiarios que tengan pendiente de cancelación con la SUNAT deudas tributarias vencidas y no garantizadas.

Artículo 12º.- Excepcionalmente la SUNAT entregará las Notas de Crédito dentro del segundo día hábil siguiente a la presentación de la solicitud de restitución, siempre y cuando se garantice el monto cuya devolución se solicita.

Las garantías a que se refiere el párrafo anterior serán las señaladas en el Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF.

Artículo 13º.- En caso de pérdida o destrucción total de una Nota de Crédito, el beneficiario deberá comunicar el hecho a la Aduana que emitió el documento, dentro de los dos (2) días hábiles de producida la pérdida y posteriormente publicar por una sola vez en el Diario Oficial “El Peruano” y en otro de mayor circulación a nivel nacional, un aviso con los datos del documento extraviado o destruido.

La Nota de Crédito extraviada tendrá validez hasta dos (2) días hábiles siguientes contados a partir de la fecha de la publicación a que se refiere el párrafo anterior. Dentro de dicho plazo el tenedor de la Nota de Crédito puede oponerse a su anulación.

El beneficiario solicitará la emisión de una nueva Nota de Crédito adjuntando las publicaciones efectuadas y copia de la comunicación señalada en el primer párrafo del presente artículo. La SUNAT emitirá la nueva Nota de Crédito con la fecha de vencimiento y el valor de la Nota de Crédito extraviada o destruida, dentro de los cinco (5) días hábiles de presentada la solicitud.

Artículo 14º.- En los casos en que una Nota de Crédito se deteriore o destruya en parte, subsistiendo los datos necesarios para su identificación, el beneficiario original presentará una solicitud de nueva emisión, adjuntando el documento deteriorado o destruido en parte.

Previa evaluación, la SUNAT emitirá la nueva Nota de Crédito dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de presentada la solicitud.

Artículo 15º.- Las controversias que pudieran producirse entre los endosantes como consecuencia de la transferencia de las Notas de Crédito, en ningún caso involucran responsabilidad alguna de la SUNAT, quedando a salvo el derecho de los interesados de dilucidar sus controversias en la vía correspondiente.

Artículo 16º.- Autorízase a la SUNAT a efectuar la redención de las Notas de Crédito a que se refiere el numeral 8) del Artículo 11º, debiendo, para tal efecto, la Dirección General del Tesoro Público abrir una cuenta corriente en el Banco de la Nación a nombre de la SUNAT, de reversión automática a la Cuenta Principal del Tesoro Público.

Artículo 17º.- La SUNAT fiscalizará en forma aleatoria y posterior el cumplimiento de las obligaciones a cargo del solicitante. Para tal efecto, las empresas exportadoras deberán contar con la documentación e información necesarias que sustenten la solicitud de restitución.

Artículo 18º.- Constituyen infracciones administrativas, sin perjuicio de las acciones civiles y penales que corresponda de acuerdo a Ley, el incumplimiento de las disposiciones contenidas en el presente Reglamento, entendiéndose que toda información o documentación presentada tiene carácter de Declaración Jurada.

Las infracciones al presente Régimen Aduanero se sujetarán a lo dispuesto en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF y su Tabla de Sanciones aprobado por Decreto Supremo N° 013-2005-EF.

Artículo 19º.- Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento se

entenderá por:

- a) **Insumos:** Incluye las materias primas, productos intermedios, partes y piezas.
- b) **Materia prima:** Es toda sustancia, elemento o materia necesaria para obtener un producto, incluidos aquellos que se consumen o intervienen directamente en el proceso de producción o manufactura, o sirven para conservar el producto de exportación. Se considerarán como materia prima las etiquetas, envases y otros artículos necesarios para la conservación y transporte del producto exportado.
- c) **Productos intermedios:** Aquellos elementos que requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final en que serán incorporados al producto exportado.
- d) **Pieza:** Aquella unidad previamente manufacturada, cuya ulterior división física produzca su inutilización para la finalidad a que estaba destinada.
- e) **Parte:** El conjunto o combinación de piezas, unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a constituir una unidad superior.
- f) **Mermas, residuos o subproductos o desperdicios con y sin valor comercial:** Aquellos restos o residuos no aprovechables que resulten del proceso de producción, los que para estos efectos se considerarán incorporados o consumidos en el bien exportado.

DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS

Primera.- Mediante Resolución Ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas se podrá una Lista de exclusión del beneficio en el presente Decreto Supremo.

Segunda.- La SUNAT aprobará los procedimientos e instructivos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en el presente Decreto Supremo.



CONCLUSIONES

1. Para mejorar la competitividad de la oferta exportable peruana se debe actuar en 3 áreas: *i)* disponer de una infraestructura y servicios adecuados y modernos expresados en carreteras, caminos vecinales, puertos, aeropuertos, telecomunicaciones, energías, entre otros; *ii)* una política moderna e integral que cubra el campo productivo propiamente dicho, la distribución física de los productos y la comercialización o marketing; y *iii)* un eficiente y eficaz marco institucional público y privado que sirva de apoyo.
2. Los Estados desempeñan un papel gravitante en los mercados, por lo que es importante que el Estado Peruano desarrolle un rol promotor efectivo sin subsidiar indiscriminadamente ni exportar impuestos.
3. En el Perú, gran parte del sector industrial requiere de insumos importados para su proceso productivo, además de la necesidad de aprovechar los avances de la tecnología mediante adquisiciones de maquinaria extranjera.

4. La liberación de lo que solemos llamar “sobrecostos” (ineficiencias) es imprescindible para que el país alcance los niveles de competitividad que requiere la presente etapa de la globalización económica.
5. Una Subvención o un Subsidio es la ayuda que un Estado otorga a determinadas industrias u organizaciones comerciales, con la finalidad de favorecer la actividad realizada por éstas.
6. La exportación de mercancías presenta el inconveniente de producir una doble imposición internacional: la primera, en el país de origen, sometiendo la mercancía a los tributos internos; y la segunda, en el país de destino, sometiéndola a los tributos propios de este país.
7. Esto causa un perjuicio en la oferta exportable, debido a que el precio de una mercancía exportada resulta incrementado, no sólo por los tributos que la hayan gravado en el país de origen, sino también por los correspondientes al país de destino, lo que tiene como efecto la disminución de la demanda del producto.
8. El Principio de la Libre Competencia entiende que el Comercio Internacional no debe ser alterado por las legislaciones nacionales intervencionistas, que mediante la aplicación de tributos distorsionan el precio de los bienes transables (exportables). En este sentido, se desea que el Estado

permanezca neutral respecto de los intercambios exteriores, en relación a la formación de los precios en el mercado internacional.

9. La neutralidad deseada requiere una planificación fiscal o igualamiento de trato tributario de las mercancías en cada mercado interno.
10. El Principio de Imposición en el País de Destino es el más idóneo para conseguir la neutralidad fiscal en el Comercio Internacional porque elimina las diferencias o distorsiones que engendra la variedad tributaria de cada país, asegurando al Estado de origen de los bienes que la transacción no será gravada doblemente, ya que este mismo ha renunciado a hacerlo.
11. El CERTEX (antecedente inmediato del actual Drawback peruano), creado por Decreto Supremo No. 227-68-HC del 05 de julio de 1968, fue un Subsidio o Subvención.
12. El Titular del Drawback es el exportador que ha incorporado en sus productos insumos o materias primas importados que hayan cumplido con pagar los aranceles de importación, aún cuando el importador no sea el mismo que el exportador.
13. Los elementos del Hecho Generador del Drawback son: i) el pago tributario no indebido (legítimo, conforme a Derecho) correspondiente a los derechos arancelarios cuyo hecho imponible ha consistido en la importación de

determinadas mercancías, y ii) El hecho posterior sobrevenido, consistente en la exportación de mercancías que tengan incorporados esos insumos o materias primas, partes, piezas, productos intermedios importados.

14. Con el Drawback: i) se trata de eliminar la repercusión que los derechos arancelarios que gravan la importación tienen sobre el producto exportado, ii) porque si los derechos arancelarios tienen la finalidad de proteger a los empresarios nacionales (productores de bienes idénticos o similares a los importados), la devolución de los mismos está justificada cuando las mercancías importadas van destinadas a ser consumidas en el extranjero.
15. El fundamento del Hecho Generador del Drawback está constituido por una consideración de política económica de la exportación debe ser incentivada, sin embargo, cabe señalar que dicha política debería respetar que la devolución se haga sobre los aranceles efectivamente pagados, caso contrario, no hablamos de un Drawback Devolutivo sino de un Drawback Subvención o Subsidio.
16. Muchas veces, el fundamento práctico del Drawback, generalmente oculto, puede hallarse en la voluntad nacional de un país por alcanzar su objetivo de política económica, consistente en el incremento de las exportaciones, utilizando para su fomento y estímulo las técnicas fiscales, las técnicas de subvención, primas, etc.

17. El Drawback es una “técnica fiscal del comercio exterior”, un instrumento de intervención estatal que responde a motivos de justicia impositiva, ya que trata de evitar una doble imposición a nivel internacional. En este sentido, detrás suyo se encuentran una “razón comercial”, y una “razón de equidad fiscal”; es decir, que además de la aplicación del Principio de Justicia Tributaria Internacional, la desgravación fiscal a la exportación, se justifica también en el Principio de Territorialidad del Impuesto Indirecto.
18. La obligación del pago de los aranceles se extingue con el pago, la obligación de devolución nace en un momento sucesivo, cuando se produce el hecho generador establecido en la ley; vale decir, la exportación de bienes.
19. No existe nexo jurídico entre ambas obligaciones, porque el derecho de crédito a la devolución de aranceles es un derecho potestativo; que es lo mismo que, eventual o una simple expectativa, y por tanto, puede no nacer, por cuanto una vez pagado el arancel por el importador, la mercancía queda nacionalizada y no existe obligación de someterla al proceso de transformación y posterior exportación.
20. Dichas obligaciones, una arancelaria y la otra no, aunque esta última consista en la devolución de aranceles, son independientes, cada una con hechos generadores jurídicamente autónomos.

21. La Desgravación Fiscal es el fenómeno de la política fiscal consistente en la reducción de la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos
22. El Estado implementa la Desgravación Fiscal mediante 4 técnicas jurídicas desgravatorias: La condonación, la moratoria, la exención y la devolución de impuestos.
23. El derecho de Reembolso consiste en la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales indebidos como consecuencia de pagos tributarios realizados y percibidos injustamente.
24. El derecho de Restitución es la facultad de exigir la devolución de ingresos fiscales no indebidos, como consecuencia de la producción de ciertos supuestos legalmente determinados, con posterioridad a la realización y percepción de pagos tributarios justos.
25. En el caso del Drawback Devolutivo, la restitución de tributos tiene naturaleza de obligación legal estatal, reconociendo el carácter obligacional del vínculo de devolución, nacido con posterioridad a la generación de la obligación tributaria, que, en consecuencia, es distinta de la obligación de devolución de esos impuestos.

26. En el caso del Drawback Subsidio no existiría ningún tipo de relación jurídica con el pago de los tributos de importación porque este no es un presupuesto, sino un requisito de accesibilidad al derecho del Drawback.
27. La Subvención o Subsidio consiste en una donación modal con cargo a fondos públicos, y a título no devolutivo, constituida por razones de interés general y mediante un acto administrativo de Derecho Público.
28. La definición del Drawback hecha por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, es la de un mecanismo devolutivo de los derechos arancelarios pagados en la importación de insumos, materias primas o bienes intermedios incorporados a un producto que posteriormente es exportado, en este sentido es un Drawback Devolutivo.
29. La Ley General de Aduanas regula un Supuesto de Hecho Normativo: Una exportación de mercancías que contenga bienes importados que se hayan incorporado a tales mercancías o que se hayan consumido durante su producción, y una Consecuencia Jurídica: la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de dichos bienes.
30. El diseño del Reglamento de Drawback, aprobado mediante Decreto Supremo No. 194-95-EF, conduce a la restitución sobre base idéntica (valor FOB de exportación) con prescindencia de los derechos que se hubiera pagado al internar los insumos y sin tomar en cuenta la proporción de éstos

que se haya empleado para elaborar mercadería exportada. No existe identidad entre los derechos de importación pagados y la suma restituida por el Fisco, de modo que se trata de un beneficio concedido por el Estado, lo que nos lleva a sostener que el ingreso otorgado a la empresa exportadora es una Subvención o Subsidio.

31. Sí existe la posibilidad operativa de implementar un Reglamento de Drawback basado en la devolución de los aranceles efectivamente pagados, tal como podemos ver se hace en el caso del IGV.
32. Sin perjuicio de la permanencia del Drawback Subsidio, el Drawback Devolutivo puede y debe implementarse, en aplicación inmediata de los Principios de No Exportación de Impuestos Indirectos y de Imposición en Destino.

BIBLIOGRAFIA

- ALVA FALCON, César. La restitución simplificada de derechos arancelarios ad/valorem (Drawback): Un beneficio e incentivo para los exportadores. Revista Bibliotecal. Lima, Noviembre 2001, N° 3, pp. 165-177.
- ALVARADO GRANDE, Oswaldo. Precisiones respecto a la Obligación Tributaria y Obligación Aduanera, a propósito de los regimenes de importación definitiva e importación temporal. . En: Revista Derecho y Sociedad. Lima, 2000, N° 15, p. 211-220
- ARANIBAR BORGOÑO, Irma Milagros. Del régimen aduanero del Drawback al procedimiento de restitución simplificada de derechos arancelarios ad/valorem como mecanismos de promoción a las exportaciones no tradicionales. Tesis para optar por el grado académico de Abogado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. pp. 201

- CALDERON, Cristian. El Régimen del Drawback. En: Revista Jurídica del Perú. Lima, Enero 2002, N° 30, p. 173-175
- CANGAS L., Lucía. Manual de los Incentivos a las Exportaciones. Santiago de Chile, Escuela Superior de Comercio Exterior de Santiago, 1989
- CASAS DE LAS PEÑAS, Amalia. Drawback. En: Inflación y Devaluación. Lima Octubre 1994, N° 129, p. 15-17
- COMEX, Las Multas al Drawback . En Semanario COMEX No. 296. Lima, septiembre 2004
- CONGRESO DE LA REPUBLICA, Proyecto de Ley No. 11514/2004-CR, Ley que regulariza Infracciones al Drawback – Exposición de Motivos
- CONGRESO DE LA REPUBLICA, Proyecto de Ley No. 14725/2005-CR, Ley que regulariza Infracciones a la Ley General de Aduanas – Exposición de Motivos
- CORRAL GUERRERO, Luis. (Madrid), Editorial Revista de Derecho Privado, 1978. pp. 535

- DI GIOVAN, Ileana. Derecho Internacional económico. Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1992, pp.605.5
- DICCIONARIO DE COMERCIO EXTERIOR. Edilcex, Lima, 1992, pp. 548
- GUEVARA PADILLA, Jessica J. Promoción e Exportaciones como estrategias para el desarrollo. En: Entorno económico, Revista del Centro de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad de Lima (CIESUL). Lima, Marzo - Junio 2001, N° 85, p. 39-42
- INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. Problemática en el Drawback cuando la importación de insumos se realiza a través de terceros. Lima, Diciembre 2001, N° 484, p. 11-13
- INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. Salidas legales para evitar el acogimiento indebido del Drawback. Lima, Diciembre 2001, N° 485, p. 11-13
- INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE. Drawback y Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios. Lima, Julio 1997, N° 379, p. H1-H2
- INTERCAMBIO. Drawback: Única Alternativa de promoción? Lima, Septiembre, 1994, N° 174, p. 38-40

- LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Madrid, Editorial Tecnos S.A. 1998, pp. (69)
- MARZORATI, OSVALDO J. Derecho de los negocios internacionales. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1993, p. 687.
- MUNIVE TAQUIA, Jesús. Fundamentos de Derecho Aduanero. Lima, Palma Ediciones S.R.L., 199x, pp. 622.
- OSSA SCAGLIA, Fernando. Economía Monetaria Internacional. Bogotá, Alfaomega Ediciones, Tercera edición, 1999, pp. 333
- OYAKAWA, Javier. A framework for analyzing export drawback policies: an intemporal computational General Equilibrium model. Texas, University of Texas, 1996, pp. 29
- PALOMINO BULEJE, Luis. David Ricardo: en defensa del comercio exterior. En: Entorno Económico, Revista del Centro de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad de Lima (CIESUL). Lima, Septiembre – Octubre, 1997. N° 64. p. 30-34
- PANDO VILCHEZ, Jorge. Drawback: Libertad de Comercio y Subsidio. En: Perú Exporta: Lima, Junio, 1993, N° 202, pp. 26

- POLIMENI, Ralph, FABOZZI, Frank y DELBERGH, Arthur. Contabilidad de Costos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales. Bogotá. Mc Graw-Hill Interamericana S.A., Tercera edición, 1994
- RODRIGUEZ MERCEDES, Nicolás. El Régimen del Drawback como mecanismo de promoción de exportaciones en el Perú. En: Revista Derecho y Sociedad. Lima, 1995, N° 10, p. 15-26
- RODRIGUEZ FAVARATO, Jaime. Es preciso ampliar el Drawback. En: Perú Exporta. Lima, Octubre 1995, N° 230, p. 26-29
- ROJAS, Jorge. Políticas Comerciales y Cambiarias en el Perú 1960 – 1995. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, pp.292.
- SACHS, Jeffrey y LARRAIN, Felipe. Macroeconomía en la Economía Global. Prentice Hall Hispanoamericana S.A., Primera edición, México 1994
- SANDOVAL AGUILAR, Luis. Logística Internacional de Importaciones. Callao, Superintendencia Nacional de Aduanas, 2002, pp. 222.

- SOROGASTUA CHAVEZ, José Luis. Regímenes de perfeccionamiento activo que inciden en la producción exportable. Tesis para optar el Grado académico de Abogado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1994, pp. 20
- SOROGASTUA CHAVEZ, José Luis. Consideraciones para la modificación del régimen aduanero en la legislación peruana. Tesis para optar el grado académico de Bachiller en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1989, p. 194
- SOROGASTUA RUFFNER, José Luis. Aspectos jurídicos del régimen de importación temporal Tesis para optar
- el grado académico de Abogado en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1997, pp. 201
- TOCUNAGA ORTIZ, Alberto. Derecho Aduanero. Ediciones Instituto Peruano de Derecho Aduanero. Callao, Enero 1998, pp. 408
- XAVIER BASALDUA, Ricardo. Derecho Aduanero. Editorial Abelardo - Perrot, Buenos Aires, 1992, pp.156