

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **EVALUACION DEL REGIMEN DEL DRAWBACK EN EL PERU**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**Walter Andrés Cárdenas Mendoza**

**Código 20031599**

**Asesores**

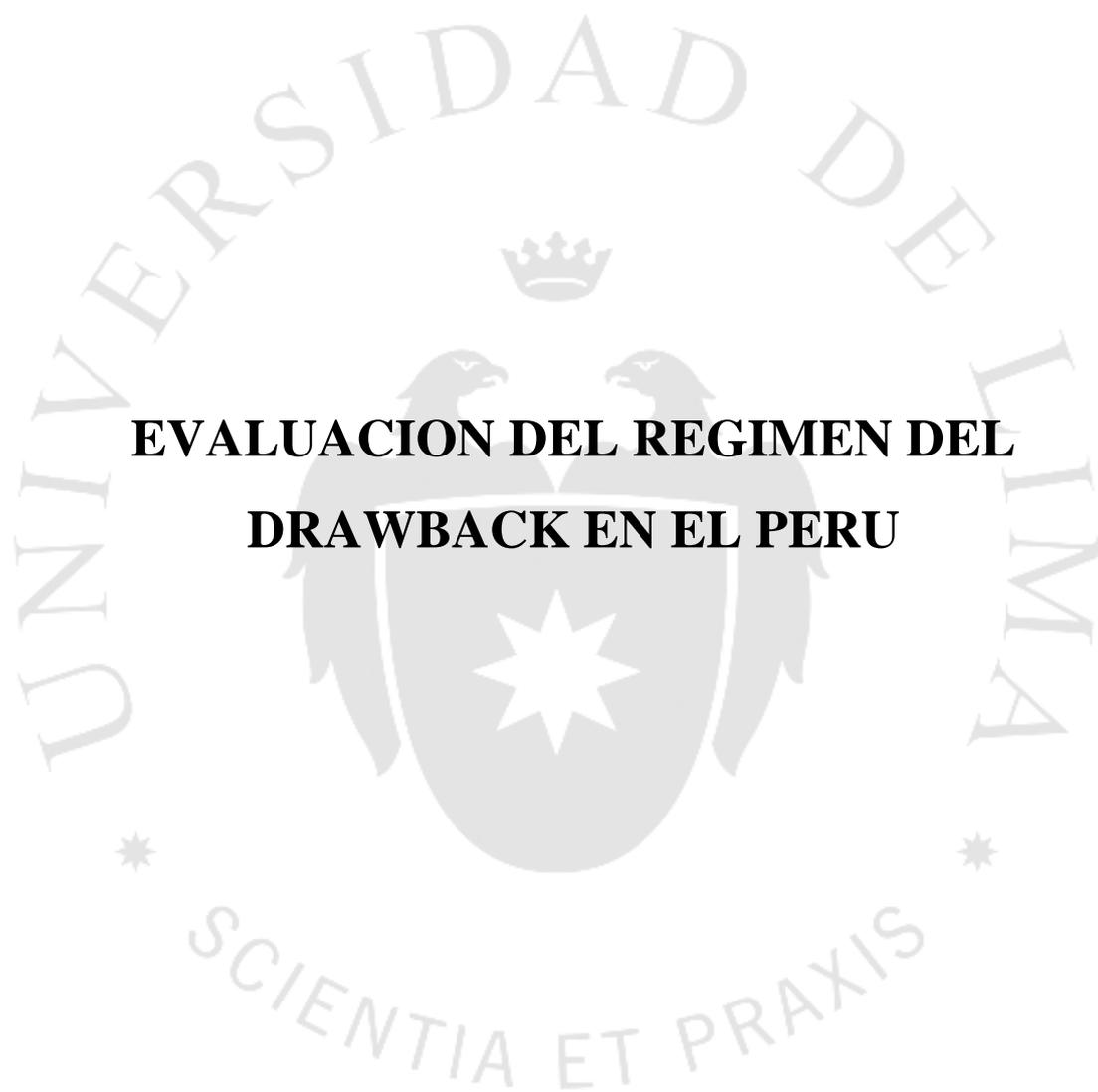
Carla Elena Mares Ruiz

Aldo Luy Chaparro

Lima – Perú

Mayo de 2017





**EVALUACION DEL REGIMEN DEL  
DRAWBACK EN EL PERU**

# TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DRAWBACK .....</b>	<b>3</b>
1.1. Regímenes de Trafico de Perfeccionamiento .....	3
1.2. Régimen del Drawback .....	6
1.2.1. Concepto .....	7
1.2.2. Aspectos extrajurídicos.....	10
1.2.3. Aspectos jurídicos-financieros.....	12
1.2.4. Nociones .....	15
1.2.5. El hecho generador del Drawback.....	16
1.2.6. Regulación del Drawback.....	20
1.2.7. Formalidades del Drawback .....	20
1.3. La OMC y la promoción de exportaciones.....	21
1.3.1. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias .....	21
1.3.2. Políticas de promoción permitidas en el marco de la OMC .....	23
1.3.3. Derechos ad-valorem cobrados y restituidos.....	24
<b>CAPÍTULO II: LEGISLACIÓN NACIONAL.....</b>	<b>26</b>
2.1. Regímenes de perfeccionamiento .....	26
2.2. Régimen del Drawback .....	27
2.2.1. Drawback calculado y simplificado .....	29
2.3. Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios. ....	31
2.3.1. Principales alcances .....	31
2.3.2. Empresas beneficiarias.....	32
2.3.3. Mercancías que dan derecho a restitución .....	33

2.3.4. Requisitos .....	33
2.3.5. Plazo para resolver la solicitud .....	37
2.3.6. Fiscalización especial.....	37
2.3.7. Como se materializa la restitución .....	38
<b>CAPITULO III: LEGISLACIÓN COMPARADA .....</b>	<b>40</b>
3.1. Drawback Boliviano .....	40
3.2. Drawback Ecuatoriano .....	42
3.3. Regímenes de estímulo a la exportación en Argentina.....	43
3.3.1. El régimen del Drawback .....	44
3.3.2. El régimen de Reintegro .....	45
3.3.3. El Régimen de Reembolsos .....	46
3.4. Drawback en México.....	47
3.5. Drawback en Brasil .....	50
3.6. Devolución de impuestos en Chile .....	51
3.6.1. Sistema Simplificado de Reintegro a Exportadores .....	51
3.6.2. Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros....	53
3.6.3. Estímulo a la exportación en Colombia.....	55
<b>CAPITULO IV: COMPORTAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES Y LA RESTITUCIÓN .....</b>	<b>56</b>
4.1. Crecimiento de las exportaciones peruanas.....	56
4.2. Montos restituidos y su impacto en las exportaciones .....	60
4.3. Comparación con otros regímenes de promoción .....	64
4.4. Sectores beneficiados con la restitución.....	66
4.5. Principales subpartidas arancelarias acogidas al Drawback.....	67
4.6. Los exportadores pequeños son los menos beneficiados.....	68
4.7. Concentración en pocos exportadores .....	70

4.8. Participación de la restitución por Aduana.....	71
<b>CAPITULO V: PROBLEMÁTICA Y TEMAS POLÉMICOS .....</b>	<b>74</b>
5.1. Incongruencia en la definición de la Ley General de Aduanas y su reglamento .....	74
5.2. La Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y los subsidios	76
5.3. Sobrevaloración de las mercancías .....	78
5.4. Simulación de proceso productivo y de compra venta internacional ...	79
5.5. Tope del 50% del costo de producción no evita la sobrevaloración .....	81
5.6. Inexistencia de Método de valoración aplicable a las exportaciones que solicitan restitución.....	81
5.7. Exportaciones de mercancías sin fines de lucro .....	84
5.8. Aplicación de los principios de primacía de la realidad y verdad material. 85	
5.9. Incorporación de insumos importados en el proceso productivo .....	88
5.10. Encargos de producción y adquisición de insumos importados .....	91
5.11. Inexistencia de una definición de proceso productivo.....	93
5.12. Los exportadores pequeños son los menos beneficiados.....	94
5.13. Dificultades de las empresas para exportar y bajo acceso a beneficios tributarios.....	95
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>98</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>102</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Derechos arancelarios recaudados y devueltos en el periodo 2014-2016 .....	24
Tabla 4.1 Crecimiento de las exportaciones Peruanas.....	56
Tabla 4.2 Crecimiento de exportadores en el periodo 2000 al 2016 .....	57
Tabla 4.3 Crecimiento de exportadores no tradicionales y solicitantes Drawback .....	58
Tabla 4.4 Movimiento de exportaciones por sectores económicos en US\$ millones....	59
Tabla 4.5 Evolución de las exportaciones y los montos restituidos en US\$ millones....	60
Tabla 4.6 Montos acogidos a los regímenes de tráfico de perfeccionamiento activo en el periodo 1996-2016.....	64
Tabla 4.7 principales subpartidas arancelarias de la restitución en el año 2016 .....	67
Tabla 4.8 Clasificación de exportadores por segmentos año 2016.....	68
Tabla 4.9 Nivel de participación de empresas exportadores por segmentos económicos .....	69
Tabla 4.10 Montos restituidos por aduanas en US\$ miles.....	71
Tabla 5.1 Montos restituidos comparados con derechos arancelarios pagados por los insumos importados .....	77

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1 Derechos arancelarios recaudados vs restituidos .....	25
Figura 4.1 Crecimiento de las exportaciones Peruanas .....	57
Figura 4.2 Exportaciones tradicionales y no tradicionales .....	58
Figura 4.3 Exportaciones no tradicionales-sectores económicos .....	59
Figura 4.4 Evolución de las exportaciones y la restitución .....	61
Figura 4.5 Restitución de derechos arancelarios en el periodo 1995-2016 .....	62
Figura 4.6 Exportaciones definitivas asociadas a la restitución de derechos arancelarios .....	62
Figura 4.7 Comparativo de exportaciones no tradicionales y las asociadas a la restitución.....	63
Figura 4.8 Evolución de los regímenes de promoción a las exportaciones .....	65
Figura 4.9 Montos restituidos por sectores económicos en US\$ millones .....	66
Figura 4.10 Crecimiento de los montos restituidos por sectores económicos .....	67
Figura 4.11 Concentración de los montos restituidos por sectores económicos .....	70
Figura 4.12 Participación de los montos restituidos por aduanas .....	72
Figura 5.1 Resultado de encuesta nacional de empresas: Dificultades de las empresas para exportar .....	96
Figura 5.2 Encuesta nacional de empresas: Empresas que acceden a beneficios tributarios .....	97

# INTRODUCCIÓN

Una de las Políticas económicas más importantes establecidas por el Perú, es la Promoción de las exportaciones, a fin de lograr un crecimiento sostenido de las mismas, en la medida que el sector exportador se constituye en motor del crecimiento económico, generador de empleo e impulsor del desarrollo nacional.

En ese contexto, en materia aduanera se han incorporado mecanismos que coadyuvan a la promoción de las exportaciones y que tienen como objetivo mejorar la oferta exportable de nuestro país, dentro de estos mecanismos tenemos a los regímenes aduaneros de perfeccionamiento activo como la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, el Drawback y la Reposición de Mercancías en Franquicia.

El presente trabajo está referido al estudio del régimen aduanero del Drawback<sup>1</sup> el cual se encuentra regulado en la Ley General de Aduanas desde el año 1991 pero su aplicación se mantuvo en suspenso hasta fines del año 1995 cuando se reglamentó un Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios mediante la promulgación del Decreto Supremo N° 104-95-EF, el cual se encuentra vigente a la fecha.

El Sistema Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios en esencia difiere del régimen del Drawback establecido en la Ley General de Aduanas, por cuanto establece que el monto de restitución será equivalente a un porcentaje<sup>2</sup> fijo del valor FOB de exportación, con lo cual la restitución de derechos arancelarios no es equivalente al monto de derechos arancelarios efectivamente pagados en la importación de los insumos o materias primas utilizadas en la producción del bien exportado.

---

<sup>1</sup> El Régimen del Drawback tiene como finalidad devolver a los exportadores el monto de los derechos arancelarios pagados en la importación de los insumos ó materias primas utilizados en la producción de los bienes exportados. A través de éste Régimen se evita que formen parte de los costos de producción el pago de tributos al comercio exterior, que gravan la importación de mercancías extranjeras, que han sido incorporados en el producto a exportarse o han sido consumidos durante su producción.

<sup>2</sup> A la fecha la tasa se encuentra en 4% del valor FOB.

Dicho mecanismo de restitución es seriamente cuestionado por cuanto sería un subsidio otorgado por el estado a los exportadores, en la medida en que la restitución excedería los derechos arancelarios pagados en la importación de las materias primas.

De otro lado, ha existido serios cuestionamientos por parte del gremio exportador contra la SUNAT, por los criterios empleados en la aplicación del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, lo cual ha generado el reintegro de cuantiosos montos percibidos, así como la aplicación de fuertes multas; lo cual en ciertos casos ha convertido a este mecanismo ya no en un sistema de apoyo al sector exportador, sino en un perjuicio para ciertos exportadores<sup>3</sup>. Asimismo, se ha detectado ciertos casos de fraude con lo cual a fin de contrarrestar el uso indebido en dicho Sistema Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, se promulgó el Decreto Supremo N° 135-2005-EF, el cual estableció un tope al monto Restituido del 50% del costo de producción y extendió el plazo para la entrega de la nota de crédito<sup>4</sup>.

En ese sentido, se realizará un análisis de la doctrina del Drawback, de la legislación comparada, de la legislación nacional, de la casuística existente, así como también un análisis estadístico de la evolución de este régimen Aduanero y tiene como finalidad evaluar si ha sido una herramienta que ha coadyuvado a la promoción de las exportaciones y si se requiere proponer mejoras normativas que permita facilitar el comercio exterior exportador, que sea menos vulnerable a las críticas, accesible a la mayoría de los sectores exportadores, consistente con el Convenio de Kyoto Revisado de la Organización Mundial de Aduanas y con la normativa de la Organización Mundial del Comercio, pero sin descuidar la labor recaudadora y fiscalizadora del estado.

---

<sup>3</sup> Como ejemplo ver: “SUNAT vs. Las exportaciones y el Perú” diario Gestión 18 de Noviembre, 2004; “El Drawback y las exigencias de la Administración Tributaria” diario El peruano 10 de Octubre 2005; “Insumos y preferencias arancelarias” diario El Peruano 2 de Noviembre 2004.

<sup>4</sup> “MEF dicta medidas para frenar uso indebido del Drawback”; diario Gestión, 14 de Octubre 2005.

# CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DEL DRAWBACK

## 1.1. Regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento

Los regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento se dividen en dos clases, régimen de perfeccionamiento activo y régimen de perfeccionamiento pasivo. Dentro del primero se encuentra la Admisión Temporal, como régimen típico o Natural y la Reposición de Mercancías en Franquicia y el Drawback como regímenes derivados. Como régimen típico del Tráfico de Perfeccionamiento Pasivo destaca la Exportación Temporal para el perfeccionamiento o modificación de la mercancía en el exterior (Munive Taquia 1995, p.337).

Se entiende por Tráfico de Perfeccionamiento Activo al conjunto de regímenes especiales por los cuales se suspende o exonera, según corresponda, los derechos arancelarios, impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo y demás impuestos que gravan la importación de ciertas mercancías destinadas a procesos de elaboración o transformación para su exportación. Conforman este conjunto de Regímenes la Admisión Temporal (que incluye la maquila), la Reposición en Franquicia y el Drawback (Adriazola Zevallos, 1999, p.82).

Mediante el empleo de estos regímenes, el Estado otorga a las Empresas exportadoras la posibilidad de introducir en el territorio nacional libre de pago de tributos: materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporadas en el producto exportado, así como otras mercancías que se utilizan en el proceso de producción y se consumen al ser utilizados en el producto exportado.

El Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Barcelona (citado por Adriazola Zevallos, (1999) define al Tráfico de Perfeccionamiento Activo como un mecanismo de fomento a las exportaciones, ya que permite eliminar total o parcialmente y bajo ciertas condiciones los efectos del arancel de aduanas correspondiente a ciertas mercancías con que se han elaborado determinados productos cuando salgan del territorio nacional. (p.183).

El jurista español La Puente Moreno citado por Adriazola Zevallos (1999), define el tráfico de perfeccionamiento activo como el conjunto de técnicas o sistemas cuya finalidad consiste en alcanzar la eliminación de la carga tributaria que grava la importación de bienes que serán perfeccionados por la industria del país receptor con el correspondiente incremento del valor agregado y posterior exportación del producto resultante de ésta actividad industrial. (p.183).

Los regímenes de perfeccionamiento activo se definen como aquellos regímenes mediante el cual el estado otorga a las empresas exportadoras la posibilidad de introducir al territorio nacional libre de pago de tributos o con cargo a su reposición o su reembolso: materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporadas en el producto exportado, así como otras mercancías que se utilizan en el proceso de producción y se consumen al ser utilizadas en el producto exportado (Cosío Jara 2002,p.328).

El mismo autor menciona que el tráfico de perfeccionamiento activo, es considerado tráfico por cuanto supone el desplazamiento de una mercancía de un país a otro; es perfeccionamiento porque tal mercancía se va a someter a un proceso de elaboración o transformación, lo que implica otorgarle un mayor valor agregado representado en mano de obra, tecnología servicios etc.; y es activo por dos razones, porque tal perfeccionamiento se va a llevar a cabo en el país receptor de las mercancías y porque la exportación va a generar ingreso de divisas frescas para el país que se va a contabilizar en el activo de la balanza comercial (Cosío Jara 2002,p.329).

Las modalidades que permite el perfeccionamiento activo en el Perú, son la Admisión Temporal, la Reposición de Mercancías en Franquicia y el Drawback.

Según Botella López del Castillo y Engelman Pinilla (1996) el Tráfico de Perfeccionamiento Activo consiste en importar mercancías extranjeras eliminándolas del efecto del arancel para que una vez perfeccionadas mediante su transformación, con o sin el concurso de otras nacionales, se destine a la exportación (p.14).

Los sistemas utilizados en el régimen del Tráfico de Perfeccionamiento Activo son la Importación Temporal, la Admisión Temporal, la Reposición con Franquicia Arancelaria y el Drawback o Devolución de Derechos Arancelarios.

Según Hayle y Rivas (2000) a diferencia de los autores antes mencionados, efectúa una clasificación distinta de los Regímenes; clasifica a los Regímenes de tráfico

de perfeccionamiento activo y pasivo dentro de la clasificación de Regímenes suspensivos o destinaciones suspensivas; al Drawback lo clasifica como régimen devolutivo y al régimen de Reposición con Franquicia dentro de la clasificación de los regímenes especiales liberatorios. (p.156). Como se observa, ésta clasificación de los regímenes de perfeccionamiento, difiere de las efectuadas por los autores anteriormente mencionados, por cuanto se hace una distinción entre régimen suspensivo, régimen liberatorio y régimen devolutivo, mientras que los autores antes señalados los clasifican a los tres Regímenes en una sola gran especie como régimen de perfeccionamiento, dentro de los cuales subdividen a estos en perfeccionamiento activo y pasivo.

Hayle y Rivas (2000) define al tráfico perfeccionamiento activo como el régimen aduanero mediante el cual se introduce al territorio aduanero nacional, insumos, materias primas, partes o piezas de origen extranjero, con suspensión de los impuestos aplicables a la importación, para ser reexpedidas después de haber sufrido transformación, combinación, mezcla, rehabilitación, reparación o ensamblaje (p.164).

El Convenio de Kyoto Revisado<sup>5</sup> (2006) tiene una clasificación distinta de los regímenes aduaneros en relación a los primeros autores antes mencionados pero casi coincidentes con el último autor. El Convenio clasifica a los regímenes de perfeccionamiento y al régimen del Drawback en forma independiente o separada, a su vez, el régimen de perfeccionamiento lo subdivide en dos tipos o clases. Régimen de perfeccionamiento activo y régimen de perfeccionamiento pasivo, mientras que el régimen del Drawback está considerado como un régimen de Reintegro o Devolución más no de perfeccionamiento.

El Convenio define el perfeccionamiento activo como el régimen aduanero que permite recibir en un territorio aduanero, con suspensión del pago de los derechos y los impuestos a la importación, ciertas mercancías destinadas a ser exportadas luego de haber sido sometidas a una transformación, elaboración o reparación.

Por lo expuesto, vemos que existe diferentes clasificaciones de los regímenes de Perfeccionamiento, lo que para algunos autores denominan régimen de Admisión

---

<sup>5</sup> El Convenio de Kyoto Revisado (CKR) es el principal convenio de facilitación del comercio aduanero. Fue elaborado por la Organización Mundial de Aduana y entró en vigor el 3 de febrero de 2006. Es una revisión y actualización del Convenio Internacional sobre la Simplificación y la Armonización Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto) que fue adoptado en 1973-1974. El CKR busca facilitar el comercio armonizando y simplificando los procedimientos y las practicas aduaneras. Para lograrlo, el Convenio proporciona estándares y practicas recomendadas para los procedimientos y técnicas aduaneras modernas.

Temporal, para otros viene a ser Régimen de Importación temporal; lo que para algunos es régimen de Admisión temporal para Perfeccionamiento Activo, para otros es simplemente régimen de Perfeccionamiento Activo o simplemente régimen de Admisión Temporal. La mayoría de autores clasifican a los regímenes de Admisión temporal, Reposición de Mercancía en Franquicia y Drawback, dentro de los Regímenes de Perfeccionamiento; mientras que otros clasifican a los Regímenes antes referidos dentro de la clasificación de Regímenes suspensivos, Liberatorios y Devolutivos.

Cualquiera sea la clasificación que se le haya dado, la mayoría coinciden en la definición, con cierta variación en el tributo suspendido, liberado o devuelto, mientras que algunos consideran a todos los tributos que afectan la importación de mercancías, otros hacen referencia solo a los derechos arancelarios.

En cuanto a las coincidencias, a decir de Botella López del Castillo y Engelman Pinilla (1996) cualquiera sea la clasificación empleada y aunque los tiempos difieran, las fases que integran el circuito son la importación, la transformación y la exportación; en la Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo, el Drawback y la Reposición de Mercancías en Franquicia, la importación de mercancías extranjeras se realiza primero, luego de lo cual se produce la transformación o perfeccionamiento y posteriormente al exportarse el producto elaborado se obtiene el beneficio mediante la cancelación o devolución de los tributos o derechos arancelarios que fueron garantizados o pagados en la importación del bien. En el caso del Régimen de Reposición da lugar a reponer con tributos liberados materias primas idénticas o equivalentes a las transformadas. (p.23), En los tres regímenes citados, el beneficio viene siempre determinado por la exportación de las mercancías transformadas con las que se elaboró el bien exportado.

## **1.2. Régimen del Drawback**

El Drawback es un Régimen Aduanero, que conjuntamente con los Regímenes de Admisión Temporal y Reposición de Mercancías en Franquicia, promocionan las Exportaciones, siendo considerados en nuestra legislación como Regímenes de Perfeccionamiento Activo (transformación de mercancías).

### 1.2.1. Concepto

La definición del Drawback no tiene una definición uniforme, en tal sentido es conveniente analizar las distintas definiciones existentes a fin de comprender sus variaciones y coincidencias.

El Diccionario Jurídico Fundamental de Flores P. (2002), define al Drawback como una palabra inglesa que significa devolución, deducción, rebaja. En Derecho Aduanero viene a constituir una especie dentro de Admisión Temporal, en cuya virtud las materias primas pagan derechos al momento de su importación, devolviéndose este pago a los fabricantes cuando exportan el producto manufacturado.

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Cabanellas G. (2006) menciona que el Drawback es una palabra inglesa cuya pronunciación especializada es “Drobac”, cuyo significado en general es rebaja o descuento; en materia aduanera viene a ser restitución o reintegro de derechos arancelarios.

J.R. Back citado por Cabanellas de Torres G, lo define como derecho que se concede a productores nacionales para solicitar la devolución de los derechos aduaneros pagados sobre mercancías importadas que forman parte de un producto, que elaborado en el País es luego reexportado.

El Glosario de Términos Aduanales de la Secretaría del Convenio Multilateral Sobre Cooperación y Asistencia Mutua Entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (1994) define al Drawback como el régimen Aduanero que permite, con motivo de la exportación de Mercancías obtener la Restitución total o parcial de los gravámenes a la importación que hayan pagado, sea por esas mercaderías, sea por los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidos durante su producción.(p.10).

El Diccionario de Comercio Exterior de Edilcex (1994) define al Drawback como el reintegro que efectúa un gobierno de todo o parte de los derechos de aduana pagados sobre mercancías importadas, que es luego manufacturada y convertida en un artículo más acabado y es vuelta a exportar. También se refiere al reembolso, luego de la exportación de un artículo, a un impuesto doméstico al cual ha estado sujeto dicho artículo. El propósito usual de Drawback es el de igualar la posición competitiva del productor doméstico en los mercados de exportación, con la posición de sus

competidores extranjeros. Este régimen se considera como un estímulo a las industrias manufactureras para la exportación de sus productos (p.146)

El diccionario de Comercio Exterior de Víctor G. Abad Gonzáles (1992) define al Drawback como un estímulo a la exportación que consiste en la facultad de importar materias primas para incorporarlas a un bien que se va a exportar más tarde perfeccionado. Los derechos de importación se pagan a la entrada, pero se devuelven al exportador. Permite una gran flexibilidad, puesto que si no se exporta ya se tiene satisfechos los correspondientes derechos arancelarios (p.351)

La Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) (1973), define al Drawback, como el monto de los derechos e impuestos a la importación devueltos en aplicación de los derechos de Drawback. Al régimen del Drawback como el régimen Aduanero que permite, con ocasión de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos a la importación que se han aplicado sea a esas mercancías sea a los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidas en el curso de su producción. Los derechos de importación comprende los derechos de aduanas y todos los otros derechos, impuestos, tasas y recargos diversos que son percibidos a la importación o con ocasión de la importación de mercancías, con excepción de las tasas y recargos cuyo monto se limita al costo aproximado de los servicios prestados. (p.23)

Moreno (2009), definen al Drawback como la devolución de los derechos de importación, que gravan a los insumos importados que se utilicen en la elaboración de mercancías que luego se exportan, pudiendo también estar referidos a sus envases, embalajes, etc. Es decir, que los exportadores obtienen la correspondiente devolución, de los derechos aduaneros y otros impuestos que gravaron la importación de materias primas y productos que se incorporaron o fueron utilizados en la elaboración de las mercancías exportadas, así como sus envases, acondicionamiento y /o embalajes (p. 225).

Ramírez (Como se citó por Rodríguez Mercedes, 1995), menciona que el Drawback es el Régimen Aduanero de devolución de los derechos a la importación, pagados por materias primas e insumos en general, incorporados en mercaderías que posteriormente se exportan. En su forma clásica, este Régimen se caracteriza porque la devolución solo alcanza a los derechos aduaneros. Sin embargo, en la época actual

algunos países admiten que la devolución alcance también a los impuestos internos que gravan dichas materias primas e insumos en general, así como el proceso de producción correspondiente (p.15 al 26).

La definición del Consejo de Cooperación Económica (citada por Rodríguez Mercedes, 1995) define al Drawback como un sistema que da la posibilidad en el caso de que las mercancías importadas se reexporten en el mismo estado o después de haber sufrido una transformación, manufactura o reparación determinadas, de obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos a la importación que los gravan (p.15 - 23).

Belisario (2002), menciona que el Drawback consiste en devolver, total o parcialmente los importes que se hubieren pagado en concepto de tributos que gravaron la mercadería que es importada por la industria manufacturera nacional, y que luego de un proceso de elaboración es exportado (p.848).

Según Hayle y Rivas (2000) se define al Drawback o Régimen de Devolución de Impuestos de Importación, como el régimen aduanero, mediante el cual, las personas que realicen exportaciones pueden obtener la devolución de los impuestos arancelarios que hayan gravado a las mercancías utilizadas en el proceso productivo de los bienes objeto de respectiva operación y que hubiesen sido pagados directamente por el exportador, o cuyo pago haya sido soportado por éste en el precio de adquisición de tales mercancías (p.187).

El Convenio de Kyoto Revisado<sup>6</sup> (2006) define al Drawback como la cantidad de derechos e impuestos reembolsados bajo el sistema de reintegro de importación; el régimen aduanero que, cuando se exportan las mercancías, prevé el reembolso (total o parcial) de los derechos e impuestos de importación aplicados sobre las mercancías o sobre las materias contenidas en ellas o consumidas en su producción; dando libertad a cada país miembro de precisar normativamente los alcances del régimen dentro de su territorio.

---

<sup>6</sup> CONVENIO DE KYOTO, Anexo F, capítulo 3, Definiciones.

### 1.2.2. Aspectos extrajurídicos

El tratadista Español Corral Guerrero (1977) expone que el Drawback desde el punto de vista extrajurídico constituye un instrumento aplicativo o medida de intervención estatal dirigida al fomento de las exportaciones.

La mayoría de estados, tienen legislaciones que ayudan a promover el comercio de sus exportaciones, haciéndolas más competitivas, a fin de favorecer el éxito de sus economías. El Drawback es uno de estos procedimientos de promoción a las exportaciones, por cuanto tiene como finalidad aliviar al sector exportador de las cargas tributarias, haciendo más competitivo los precios de los bienes exportados.

En ese sentido, el Drawback encaja con diversas técnicas, entre ellas la Técnica Fiscal de comercio exterior, la Técnica del “Tráfico de Perfeccionamiento Activo” y la Técnica de Imposición en Destino (p.463).

- **Técnica fiscal del Comercio exterior**

La importación de materias primas, su transformación y posterior exportación, presentaba el inconveniente de que la imposición sobre dicha importación encarecía el bien final exportado, dificultando su exportación. Una de las soluciones principales que se dio a este inconveniente fue el establecimiento de la técnica del Drawback, que consiste en la devolución de los tributos de importación pagados por las materias primas importadas, después de la exportación del bien manufacturado. Sin embargo, esta técnica presenta dos inconvenientes, la primera está referida a que el exportador debe adelantar una cierta cantidad de recursos (dinero) a la Administración Tributaria al momento de importar las materias primas, dinero que es posteriormente devuelto por la Administración Tributaria al momento de exportar las mercancías. Eventualmente el exportador se vería perjudicado financieramente por cuanto tiene que disponer de recursos antes de haber efectuado la producción del bien exportado y los cuales no necesariamente recuperaría en su totalidad. El segundo inconveniente, está referido a - dependiendo de la Legislación de cada País – que el importe de dinero devuelto por la Administración Tributaria sería mayor al monto pagado en la importación de las materias primas, con lo cual se estaría encubriendo una subvención a dicha exportación de bienes. Esta última

situación sería una práctica prohibida por la normas de la OMC (Corral Guerrero, 1977, p.463).

- **Técnica del tráfico de perfeccionamiento activo**

El Tráfico de Perfeccionamiento Activo, es otra de las técnicas del comercio exterior y consiste en agregar valor a las materias primas o insumos en un país distinto al de su origen. Este proceso, consiste en la transformación o manufactura de estas mercancías y materias primas para la obtención de un bien perfeccionado para su posterior exportación, tiene un fin comercial, promover la exportación. Se denomina Tráfico de Perfeccionamiento, porque existe un proceso de producción o manufactura de las materias primas a las cuales se les añade otras materias primas nacionales y mano de obra nacional.

Se considera que el Tráfico de Perfeccionamiento es Activo cuando la transformación se realiza en el País importador de las materias primas y se considera que es pasivo cuando la transformación se realiza en un País externo a éste.

El Drawback, al igual que la Admisión temporal y la Reposición de Mercancías en Franquicia, está considerado por la doctrina como una técnica de Tráfico de Perfeccionamiento Activo, por cuanto mediante la manufactura y/o transformación de materias primas importadas, de otras nacionales y mano de obra nacional, permite obtener bienes con valor añadido que serán exportados (Corral Guerrero, 1977, p.464).

- **Técnica de imposición en destino**

El principio de Imposición en el País de Origen y el principio de Imposición en el País de Destino, son dos técnicas que buscan corregir la distorsión que ejercen los tributos sobre los precios de los productos exportados.

La exportación de mercancías tiene el inconveniente de que el precio del bien exportado se ve afectado por una doble imposición. En un primer momento por los tributos internos del País de exportación y posteriormente luego de producirse la exportación del bien, por los tributos de importación en el País de

Importación, con lo cual se produce la doble imposición, por cuanto los precios de los bienes exportados se ven afectados por la carga tributaria existente en dos Países. Esta distorsión de los precios de los productos exportados, se pretende evitar mediante la aplicación de los principios de Imposición en el País de Destino el cual es contrapuesto al Principio de Imposición en el País de origen.

La técnica de Imposición en Destino, consiste en que las mercancías o bienes exportados, tributan en el país donde se consumen las mercancías, es decir en el País importador de los bienes.

Actualmente, la mayoría de Países en el mundo aplican la Técnica de Imposición en Destino, es decir, los bienes tributan en el País donde se consumen los bienes. La razón, se debe a que esta técnica presenta una ventaja con relación a la Técnica de Imposición en el País de Origen, referida a que dicha técnica tiene el inconveniente de que no logra eliminar el efecto de los tributos fiscales en los precios de los bienes exportados, por cuanto cada País mantiene distintas escalas de aranceles que se incorporarían al precio de los bienes exportados, afectando los precios en forma proporcional al arancel existente en cada País. De esta manera el comercio no lograría cumplir con el principio de libre competencia. Este principio busca eliminar la influencia fiscal de los países en la fijación de los precios, la cual debe permanecer neutral con relación a los precios de las mercancías sujetas al intercambio comercial entre países. La Técnica de Imposición en el País de Destino, lograría que los bienes puedan circular libremente sin la influencia en sus precios de los tributos interiores del País exportador, siendo el más idóneo para conseguir la neutralidad fiscal de comercio exterior (Corral Guerrero, 1977, p.432).

### **1.2.3. Aspectos jurídicos-financieros**

Los aspectos jurídicos financieros del Drawback están constituidos por la diferencia del Drawback con la obligación y la exención tributaria y por la naturaleza de la obligación legal estatal (Corral Guerrero, 1977, p.466).

- **El Drawback y la obligación tributaria**

La doctrina tributaria señala la diferencia existente entre el nacimiento de la obligación tributaria por la importación de materias primas y la obligación de devolución de dicho impuesto que nace una vez exportadas las mercancías transformadas, lo que se denomina Drawback. Ambas obligaciones son jurídicamente independientes, porque la obligación tributaria que nace en el momento de la importación de las mercancías, se extingue con el pago de la obligación nacida, mientras que la obligación de devolución nace en un momento posterior, al producirse la exportación de las mercancías transformadas. Las mercancías importadas (por las cuales surgió la obligación tributaria) no están obligadas a ser transformadas o perfeccionadas y posteriormente exportadas a efectos a tener el derecho a obtener devolución del Drawback. Dichas obligaciones, una tributaria y otra no tributaria, aunque esta última consista en la devolución de impuestos, son independientes por tener, cada una hechos generadores jurídicamente autónomos y distintos. En tal sentido, es preciso distinguir dos relaciones obligatorias sucesivas: la tributaria por un lado, y por otro, la no tributaria o Drawback. En virtud de la primera se paga el impuesto aduanero, nacido por la importación de la mercadería, y en virtud de la obligación no tributaria, a cargo del estado y que nace posterior, se devuelve el impuesto satisfecho (Corral Guerrero, 1977, p.466-468).

- **El Drawback y la exención tributaria**

Existe exención cuando un hecho que está destinado a generar el nacimiento de una obligación tributaria, no lo genera, por efecto de una norma que lo deja exento de dicho nacimiento. En cambio, en los casos en que la ley concede el derecho a la devolución de los tributos pagados en la importación de mercancías, no existe ninguna obligación tributaria que haya dejado de nacer. Por el contrario, la devolución del impuesto al contribuyente presupone que este último ha satisfecho con anterioridad el nacimiento de una deuda y es claro que esa cuota ha sido pagada para extinguir dicha obligación tributaria anteriormente surgida a cargo del contribuyente. 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. Sin embargo la desgravación fiscal puede adoptar la figura jurídica de la exención o la del reembolso de la cuota satisfecha. Existirá exención, en sentido jurídico, si el importador de la mercancía que va a proceder a su reexportación, no está obligado a satisfacer cuota tributaria alguna en el momento en que el impuesto 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 el ente público (es el caso por ejemplo de la Admisión temporal, mediante el cual la mercancía importada ingresa exenta de tributos de importación con la condición de su reexportación en un plazo determinado). Por el contrario, puede ocurrir que en el supuesto contemplado el importador venga obligado a satisfacer el impuesto aduanero, sin perjuicio de que en un momento ulterior luego de la exportación del bien perfeccionado en el cual se utilizó o incorporo la mercancía importada, adquiera la titularidad de un derecho a la devolución de la cuota impositiva satisfecha. Por tanto, la exención implica el impago del tributo, y la devolución, sin embargo, supone el previo pago de aquel (Corral Guerrero, 1977, p.469-472).

- **El Drawback: Naturaleza de la obligación legal estatal**

La verdadera naturaleza del Drawback es la de una obligación legal estatal, consistente en la devolución de impuestos arancelarios. En un principio, la doctrina atribuye al Drawback naturaleza tributaria. Dicha atribución se basó básicamente por dos razones. La primera razón por cuanto las leyes tributarias contienen la regulación de ciertas obligaciones, que se caracteriza porque están a cargo del sujeto acreedor de la obligación tributaria, y a favor del sujeto deudor de la misma. Una clase de estas obligaciones consiste en la devolución de impuestos, como es el caso del Drawback. La segunda razón por cuanto el Drawback presupone la existencia previa de una obligación tributaria pagada, es decir un elemento del hecho generador de la obligación de devolución denominada Drawback, está constituido por un pago impositivo. Sin embargo, las precedentes razones no justifican la consideración del Drawback como

institución tributaria por cuanto El Drawback no consiste en la obtención de un tributo, sino en la devolución de un impuesto; La obligación tributaria y la obligación de devolución son jurídicamente distintas e independientes, cada una tiene un hecho generador distinto y la obligación de devolución impositiva no se diferencia en nada de las demás obligaciones pasivas del estado.

Finalmente, el Drawback debe considerarse como un tipo devolutivo de restitución y no de reembolso, dentro de los tipos devolutivos existen el reembolso y la restitución. El hecho generador de la obligación de reembolso está constituido por un pago impositivo indebido, es decir, ilegal o contrario a derecho, y el de la obligación de restitución, por pago impositivo no indebido, es decir legítimo y legal por ser conforme a derecho, el cual va seguido de la producción de un hecho sobrevenido posterior al pago, como es clasificada esta especie devolutiva dentro de las obligaciones de devolución de impuestos legales por exportación (Corral Guerrero, 1977, p.472-474).

#### **1.2.4. Nociones**

Según explica Munive Taquia (1995) la significación del Drawback tiene matices, de un lado en el campo tributario en general y de otro lado en el campo aduanero en particular. En el campo tributario en general o Noción General, consiste en que en algunos países latinos, por Drawback se entiende a la devolución o al reembolso de tributos o impuestos, que hace el estado al contribuyente a condición de que cumpla algunos requisitos, este concepto amplio y general del Drawback comprende la devolución de impuestos internos e impuestos (o tributos) de importación; mientras que en el campo aduanero o Noción Aduanera, es la noción estricta o convencional, elaborada, desarrollada y mantenida por el consejo de Cooperación Aduanera, y expresada en el Convenio Internacional para la simplificación y amortización de los Regímenes aduaneros, en ese instrumento jurídico internacional, el Drawback es un régimen aduanero, es el reembolso o la devolución por el Estado de los tributos (aranceles e impuestos) que gravaron la importación de insumos, materias primas o bienes intermedios en general, cuando estos luego de haberse sometido a procesos de transformación, elaboración o reparación, se llegan a exportar para su consumo o uso en el extranjero. El núcleo de este concepto de Drawback, radica en la devolución de los

tributos que gravan la importación, debido a que el producto extranjero que ingreso para su consumo en el país finalmente no se queda en él, sino se devuelve al exterior (p.348).

### **1.2.5. El hecho generador del Drawback**

- **Elementos del hecho generador**

El hecho generador de esta obligación de devolución está constituido por dos elementos, el primero referido al pago tributario no indebido, es decir legítimo por ser conforme a derecho correspondiente a los derechos arancelarios o impuesto aduanero, cuyo hecho imponible ha consistido en la importación de determinadas mercancías y el segundo referido a un derecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria aduanera indicada, consiste en la exportación de mercancías con valor añadido nacional (Corral Guerrero, 1977, p.477).

La exportación de mercancías con valor añadido nacional, a su vez exige la concurrencia de dos componentes, el primero está referido al perfeccionamiento activo es decir la elaboración o manufactura de los bienes importados que se realiza posterior a la importación de las mercancías con previo pago de la obligación tributaria nacida y que posteriormente serán exportados; y el segundo referido a la exportación del producto elaborado en el cual se utilizó o incorporo las mercancías importadas. De otro lado, también forman parte del hecho generador del Drawback, las clases de mercancías que son objeto de devolución de los derechos arancelarios así como los principios de identidad, de equivalencia y de determinación que rigen a estas mercancías (Corral Guerrero, 1977, p.478).

- **Clases de mercancías**

La normativa del Drawback distingue tres clases, materias primas o semielaboradas, partes y piezas terminadas y materias primas que se consumen y desaparecen.

Las materias primas o semielaboradas son aquellas mercancías importadas (u otras equivalentes autorizadas) que se transforman y se incorporan al producto

de exportación. La característica de estas mercancías es que para convertirse en productos de exportación, han de sufrir una transformación que modifique sustancialmente su naturaleza mediante un proceso industrial de fabricación. Este tipo de mercancías son las que perciben un mayor valor añadido a diferencia de los otros tipos de mercancías, como por ejemplo podemos mencionar la harina de trigo que se procesa para obtener fideos, las pacas de algodón que se procesan para obtener hilados o telas de algodón.

Las piezas o partes terminadas son aquellas mercancías importadas (u otras equivalentes autorizadas) que se incorporan al producto exportado. Se considera piezas o partes terminadas aquellas que no requieran transformación posterior que modifiquen su naturaleza al incorporarse o formar parte del producto que se exporte; normalmente, sufren solo una operación de montaje, como ejemplo se puede mencionar motores, aparatos, instrumentos y sus elementos, y accesorios. Mientras que las materias primas consumidas son aquellas mercancías importadas, consistentes en materias químicas o de otra naturaleza que se caracterizan porque se puede determinar su cantidad y calidad, y su utilización es necesaria en el proceso de fabricación, aunque se consuman o desaparezcan sin incorporársela producto final, como por ejemplo podemos mencionar a los insumos químicos que se utilizan para blanquear el algodón en el proceso de manufactura de hilados de algodón. (Corral Guerrero, 1977, p.478-480).

- **Los principios de identidad y de equivalencia**

El principio de identidad es aquel que permite la utilización de mercancías de naturaleza y características iguales. Es decir, aquel que se produce cuando, entre las mercancías importadas por una parte, y las utilizadas en el producto final exportado, por otra, existe una relación de identidad. El principio de equivalencia es aquel que permite la utilización de mercaderías de la misma especie y características similares. Es decir aquel que se produce cuando, entre las mercancías importadas, por una parte y las utilizadas en el producto final exportado, por otra, existe una relación de semejanza o equivalencia. (Corral Guerrero, 1977, p.480)

El principio de identidad trata de evitar los fraudes, por lo que requiere una inspección que vigile la mercancía en las tres fases de importación, proceso de creación de valor y exportación. Sin embargo, el principio de equivalencia constituye una litigación o flexibilización del principio de identidad, que se establece por razones pragmáticas. No requiere, por tanto una acción inspectora pormenorizada le basta la toma de muestras o la descripción detallada de la mercancía. La normativa del Drawback admite ambos principios indistintamente para las clases de mercancías que han quedado anteriormente expuestas, como objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios. Si bien, limitando el principio de equivalencia “a que las mercancías que formen o hayan formado parte del producto exportado sean de la misma especie y características similares a las importadas, o a sus equivalencias nacionales o nacionalizadas, debidamente autorizadas” (Corral Guerrero, 1977, pp.480-481)

- **El principio de determinación**

Las mercancías objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios Drawback, deben de cumplir con el principio de determinación, que consiste en la necesidad o exigencia de que sea determinable la cantidad y la calidad de las mercancías importadas que intervienen en el producto exportado. El fundamento del principio se halla en que si no existe tal posibilidad determinativa, por un lado se deja una puerta abierta el fraude (con el consiguiente perjuicio para los intereses de la Hacienda Pública y también de los fabricantes nacionales de mercancías análogas) y por otro, es imposible calcular el monto de derechos a devolver. Por tanto, aquellas mercancías que cumplan con el requisito de susceptibilidad de determinación podrán ser objeto del sistema de Drawback, y, al contrario, las que no posean esta posibilidad, no podrán entrar en este régimen. Es por ello, que las normativas relativas al Drawback generalmente establecen que no serán objeto del sistema de devolución de derechos arancelarios las mercancías que cumplan una función auxiliar tales como los lubricantes, los bienes de equipo, herramientas, aparatos o medios de transporte combustibles y ,en general, la energía, utilizados en el proceso industrial (Corral Guerrero, 1977, p.481).

- **Los efectos del Hecho Generador**

Los efectos jurídicos del hecho generador, se pueden dividir en dos momentos o tiempos; el primer momento está representado por el pago de las obligaciones tributarias preexistentes, relativas a los derechos arancelarios o impuesto aduanero que grava la importación de determinadas mercancías; y el segundo momento está constituido por la producción del hecho posterior sobrevenido, consistente, como sabemos, en la exportación de mercancías con valor añadido nacional. En un primer momento se producen los siguientes efectos jurídicos, la legitimidad del pago de los derechos arancelarios, el pago merece el calificativo de legal o no indebido y la extinción de las obligaciones tributarias correspondientes a los derechos arancelarios que gravaron la importación de determinados mercancías. En un segundo momento se producen los siguientes efectos jurídicos, la producción del hecho posterior, sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, consistente en el ejercicio potestativo de la exportación de mercancías con valor añadido nacional, no altera la presunción de legalidad de los derechos arancelarios. La producción del hecho posterior tampoco modifica la capacidad contributiva, por lo que ha que entender que la imposición de los derechos arancelarios no solo es legítima, sino también justa. La coexistencia del pago legítimo tributario, con el hecho posterior sobrevenido (la exportación de mercancías con valor añadido nacional) produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución denominada Devolución de Derechos Arancelarios - Drawback (Corral Guerrero, 1977, p.482-483).

- **El Fundamento del Hecho Generador**

El fundamento del hecho generador del Drawback está constituido por una consideración de política económica: la necesidad de incrementar las exportaciones. Y el fomento de la exportación se consigue indudablemente con esta especie devolutiva; con el establecimiento del Drawback se busca eliminar la repercusión que los derechos arancelario que gravan la importación suponen en el costo de los productos exportables. De no eliminarse este el bien exportado

dejaría de ser competitivo en los mercados exteriores, obstaculizándose la posibilidad de ser exportado. Si los derechos arancelarios tienen la finalidad de proteger a los empresarios nacionales, la devolución de los mismos está justificada cuando las mercancías importadas van destinadas al extranjero (Corral Guerrero, 1977, p.483-485).

#### **1.2.6. Regulación del Drawback**

Munive Taquía (1995) considera que la regulación del Drawback puede ser pleno o relativo. Se considera pleno, cuando la legislación nacional desarrolla en toda su amplitud y con todas las posibilidades el régimen de Drawback. Se considera relativo, cuando se restringe o regula sus alcances, ésta regulación del Drawback puede derivar en las siguientes posibilidades: Que solo comprenda a ciertos productos de importación; solo comprenda a ciertos productos de exportación; que exija una transformación sustancial, o que admita una modificación parcial, reparación, o a todos ellos; que admita sus beneficios solo a determinadas empresas exportadoras, que cumplan ciertas condiciones; que comprenda la devolución, tan solo de algunos tributos que gravan aduaneramente la importación; que comprenda la devolución de una parte de los tributos de importación cancelados; que se otorgue solo por determinadas aduanas del territorio aduanero; que el producto del reembolso o devolución, sea transferible a terceros; que el beneficio sea en efectivo (moneda), en un título o en un documento oficial valorado (p.350-351).

#### **1.2.7. Formalidades del Drawback**

El Drawback puede admitir diferentes formalidades para su regulación, entre ellas los más importantes son: El reembolso o devolución, usualmente se hace emitiendo papeles oficiales con valor, en moneda nacional, a nombre del exportador, con poder cancelatorio de impuestos, en beneficio de aquel o con autorización de transferencia (cesión o endoso); excepcionalmente, el reembolso o devolución de los tributos de importaciones, se hace en efectivo, con entrega directa o mediante cheque. También es posible viabilizar operaciones de compensación, o sea la cancelación de adeudos que tenga el exportador con la aduana. La oportunidad del reembolso o devolución de los tributos de importación pagados a la aduana mediante el Drawback, está supeditado a

un determinado plazo, que se cuenta desde la culminación del embarque. Otorgado el Drawback, su vigencia también está supeditado a un plazo (Munive Taquía, 1995, p.352-353).

### **1.3. La OMC y la promoción de exportaciones**

Las negociaciones de la Ronda Uruguay celebradas entre 1986 y 1994 dieron como resultado la creación de la OMC y de una serie de acuerdos comerciales multilaterales, los cuales fueron adoptados en la Conferencia Ministerial de Marrakech en abril de 1994. La conclusión de la Ronda Uruguay implicó el fin de la etapa de las negociaciones centradas en los instrumentos de política comercial aplicados en frontera y, por tanto, instrumentos no arancelarios tales como subsidios, dumping y propiedad intelectual, entre otros, cobraron mayor importancia. De esta manera, se creó la Organización Mundial del Comercio (OMC), que constituye el único órgano internacional que rige el comercio mundial a través de un marco jurídico multilateral. Además la OMC se constituye en un foro de negociación de nuevos Acuerdos; funciona como un órgano de solución de disputas comerciales entre sus miembros y contempla mecanismos de revisión de políticas comerciales. Así, la OMC facilita la aplicación, administración y funcionamiento de los Acuerdos Comerciales Multilaterales y Plurilaterales. El Perú al ser miembro de la OMC, debe ceñirse a los lineamientos y políticas dadas por la organización dado que son compromisos internacionales asumidos por el país y que tiene como uno de sus fines más importantes acrecentar el comercio de bienes y servicios.

#### **1.3.1. Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias**

Entre las políticas asumidas por la Organización se encuentran los acuerdos sobre el comercio de mercancías que contienen al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias. Este acuerdo contiene las principales disposiciones de la OMC en materia de subvenciones y es de suma importancia, dado que muchos países como parte de su política de promoción de exportaciones, han empleado subsidios. La OMC no considera el otorgamiento de subsidios como algo bueno ni malo per se, lo que busca es evitar el establecimiento de nuevas subvenciones a la exportación por el efecto distorsionado al libre comercio. De esta manera, el mismo Acuerdo reconoce que las

subvenciones pueden desempeñar una función importante en los programas de desarrollo de los países en desarrollo y se les faculta a mantenerlas en la medida que no perjudiquen las economías de los países importadores. No obstante el espíritu del Acuerdo es reducir las exenciones a las disciplinas sobre subsidios (Organización Mundial del Comercio y Acuerdos Comerciales Multilaterales. Lima: Revista de Legislación y Jurisprudencia, 1995. pp. 119-140).

A efectos del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias (1994) se considera que existe subvención prohibida las subvenciones supeditadas a los resultados de exportación, ya sea como condición única o entre otras varias condiciones; las subvenciones vinculadas a las exportaciones o a los ingresos de exportación reales y las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. En el sentido de esta disposición, el hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no es razón suficiente para considerarla como subsidio a la exportación.

El inciso i del anexo I del acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias (1994), establece como subvención a la exportación la remisión o la devolución de cargas a la importación por una cuantía que exceda de las percibidas sobre los insumos importados que se consuman en la producción del producto exportado (con el debido descuento por el desperdicio).

El acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias (1994) considera que ningún País tiene permitido emplear subvenciones que pueda generar perjuicio grave a los intereses de otro País, entendiéndose como perjuicio grave cuando el total de la subvención ad valorem aplicado a un producto es superior al 5%, emplear subvenciones para compensar pérdidas de explotación que hayan afectado a una rama de producción o una empresa, o cuando se decida perdonar deuda. También considera que podría haber perjuicio grave si la subvención implica relegar u impedir las importaciones de un producto similar de otro País miembro en el mercado nacional o las exportaciones de un producto similar de otro País miembro al mercado de un tercer país; o si la subvención implica una importante disminución del precio del producto subvencionado en comparación con un producto similar.

### **1.3.2. Políticas de promoción permitidas en el marco de la OMC**

El acuerdo antes descrito permite la utilización de ciertos programas de subsidios bajo ciertas condiciones. Entre ellas tenemos que las medidas que un gobierno puede utilizar mediante sus políticas de promoción de exportaciones, está permitido el reembolso de los impuestos indirectos, se consideran impuestos indirectos el Impuesto General a las ventas, el derecho arancelario y el Impuesto selectivo al consumo, ya sea para el producto exportado como para los insumos componentes empleados en la fabricación del producto final a exportar, con el fin de evitar la doble imposición. El Drawback no es considerado subsidio, siempre y cuando el monto de los reembolsos no exceda lo efectivamente pagado por concepto de impuestos. No son sancionables los subsidios cuyo daño sea insignificante. La normativa determina que en caso subvención sea de minimis o cuando el volumen de las importaciones reales o potenciales subvencionadas o el daño sean insignificantes, se pondrá inmediatamente fin a la investigación (Plan Estratégico Nacional Exportador 2003-2013, 2003).

Ante la eventualidad de que el Drawback en el Perú, en ciertas ocasiones se pueda constituir en un subsidio, este nunca llegará a sobrepasar el 5% del valor FOB del producto exportado como para ser susceptibles de aplicación de medidas compensatorias, en la medida que solo se considera que existe perjuicio grave el empleo de cualquiera de las subvenciones cuando el total de subvención ad valorem aplicado a un producto es superior al 5%.

Al respecto, Oyarse Cruz, J (2006). El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país (Tesis para optar el grado de magister en derecho). Universidad San Martín de Porres, en sus conclusiones menciona lo siguiente:

Es importante destacar que la OMC indica que la devolución de los impuestos o aranceles debe ser por el monto realmente pagado y no expresado en porcentajes del valor FOB del producto exportado; en cuyo caso estaríamos en el supuesto de una subvención, sin embargo también se considera que cuando el margen de subvención es menor o igual al 5% puede “pasarse por alto”

La discusión sobre si el Drawback es o no una subvención, ha sido superada por el convenio de Kyoto que lo incluye en el Anexo Específico F capítulo 3 aprobado por el consejo de cooperación aduanera de 1973 señalando que cuando los productos importados han pagado los derechos arancelarios y se han exportado posteriormente, después de haber experimentado una transformación, una elaboración (o en ciertos

casos una reparación), podrán ponerse a la venta en los mercados extranjeros a precios competitivos si dichos derechos e impuestos han sido reembolsados en el momento de la exportación (p.136-137).

Bajo este contexto, el Perú mantiene un régimen de promoción de exportaciones totalmente coherente con los principios de establecidos en la OMC, es decir que el Drawback no contraviene las políticas y lineamientos establecidos en la OMC, siendo que se encuentra plenamente aceptado en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Guzman-Barrón Sobrevilla, Agosto 1977).

### 1.3.3. Derechos ad-valorem cobrados y restituidos

Si efectuamos un comparativo de los montos percibidos por el Estado Peruano por concepto de Derechos ad-valorem versus los montos otorgados por derechos arancelarios vía la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios podemos observar que los montos percibidos por el estado son mayores a los montos restituidos.

Tabla0.1

Derechos arancelarios recaudados y devueltos en el periodo 2014-2016

Comparativo de Derechos arancelarios recaudados y devueltos (Millones de Soles)

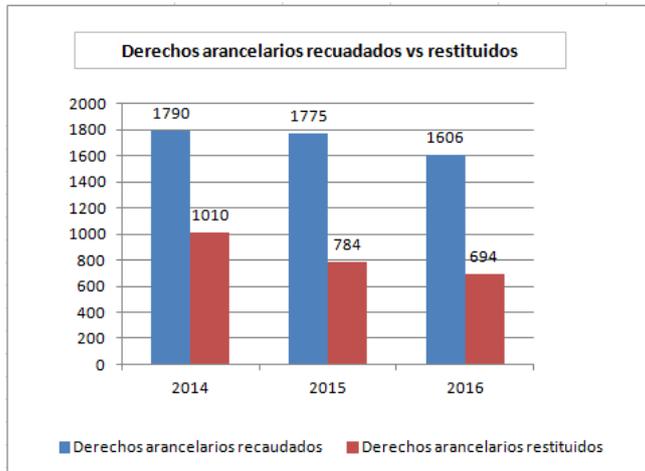
Concepto/año	2014	2015	2016
<b>Total</b>	<b>2800</b>	<b>2559</b>	<b>2300</b>
Derechos arancelarios recaudados	1790	1775	1606
Derechos arancelarios restituidos	1010	784	694

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Es decir los montos que el estado recauda por concepto de derechos arancelarios es siempre superior a los derechos arancelarios restituidos por concepto de Drawback, así por ejemplo en el año 2016 el Drawback representó el 43.21% del monto recaudado por el mismo concepto, de la misma manera en el año 2015 representó el 44.17 % y en el año 2014 el monto restituido representó el 56.42%.

Figura 0.1

Derechos arancelarios recaudados vs restituidos



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En ese sentido, considerando que los montos del Drawback otorgado por el estado a los exportadores siempre es inferior a los derechos arancelarios que el estado recauda por el mismo concepto, podemos afirmar que a nivel macro más que un subsidio que el estado otorga de las arcas fiscales es más bien una redistribución de una parte de los ingresos por concepto de derechos arancelarios que el estado recauda por este concepto para canalizarlos a los exportadores de productos no tradicionales para incentivar nuestras exportaciones con agregado de mano de obra nacional.

## CAPÍTULO II: LEGISLACIÓN NACIONAL

### 2.1. Regímenes de perfeccionamiento

Los Regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo han sido implementados gradualmente en nuestro País, así el DL N° 20165. Ley General de Aduanas (1972), incluyó en sus disposiciones al Régimen de Admisión Temporal implementándose en el año 1977 (Decreto Supremo N° 018-77-CO-CE, 1977) tomando mayor auge con las disposiciones emitidas posteriormente que entraron en vigencia el 1° de enero de 1983 (Decreto Supremo N° 363-82-EF, 1982 y Decreto Supremo N° 371-82-EFC, 1982).

En el año 1984 se aprobó la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 454-84-EFC, 1984) el cual contempló bajo el Título de Operaciones Temporales, el Tráfico de Perfeccionamiento Activo que comprendía a la Importación Temporal, la Admisión Temporal y la Exportación temporal. En dicha Ley General de Aduanas no se consideró el régimen de Reposición de Stock ni el régimen del Drawback.

La siguiente Ley General de Aduanas aprobada (Decreto Legislativo 503, 1988) contempló al Régimen de Admisión Temporal dentro de los Regímenes Suspensivos y al igual que la anterior ley tampoco consideró el Régimen de Reposición ni el Régimen del Drawback.

En el año 1992 entro en vigencia la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo 722, 1992) la cual a diferencia de las anteriores, le otorga a los regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo una clasificación distinta de los Regímenes suspensivos y de los regímenes Temporales. Dentro de los Regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo se contempla a los Regímenes de Admisión temporal; Reposición de Mercancías y por primera vez el Régimen del Drawback.

Posteriormente, se reglamentó los regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo correspondiente a la Admisión Temporal y a la Reposición de Mercancía en Franquicia (Decreto Supremo Especial N° 013-93-PCM, 1993) más no con relación al Régimen del Drawback quedando pendiente su aplicación. En dicha norma se aprobó normas sobre tráfico de perfeccionamiento de Regímenes especiales por los cuales se suspende o exonera, según corresponda, los derechos arancelarios, Impuesto General a

las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y demás impuestos que graven la importación de ciertas mercancías destinadas a procesos de elaboración o transformación para su exportación. Podían ser objeto de Tráfico de Perfeccionamiento Activo las materias primas, insumo, productos intermedios, partes y piezas materialmente incorporados en el producto exportado; así como otras mercancías, tales como catalizadores, aceleradores o ralentizadores que se utilizaban en el proceso de producción y se consumían al ser utilizados para obtener el producto exportado.

Con la entrada en vigencia de ley general de Aduanas (Decreto legislativo N° 809, 1996) se considera dentro de los Regímenes de Perfeccionamiento a la Admisión de Temporal para perfeccionamiento Activo, al Drawback y a la Reposición de Mercancías en Franquicia, estableciéndose dentro del Drawback que mediante Decreto Supremo se podría establecer Procedimientos Simplificados de Restitución Arancelaria.

Es así como se estableció el régimen simplificado denominado Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, el cual se encuentra vigente hasta la fecha (Decreto Supremo N° 104-95-EF, 1995).

## **2.2. Régimen del Drawback**

El Drawback como se explicó anteriormente fue definido por primera vez en el Perú, en la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 722, 1991) como el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos que hayan grabado la importación de dichas mercancías exportadas o los productos contenidos en las mercancías exportadas durante su producción. Las mercancías sometidas al régimen del Drawback serán almacenadas por separado, debiendo los interesados llevar una contabilidad adecuada que permitirá a la Aduana verificar la procedencia del beneficio, el exportador podrá recibir anticipadamente el Drawback colocando la mercancía en un depósito de Aduana pero deberá restituir su importe si la exportación no se produce dentro del plazo autorizado.

De la definición expuesta se observa que el régimen del Drawback fue definido en forma similar a la definición contenida en el Convenio de Kyoto Revisado, como el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener

la Restitución total o parcial de los derechos y los impuestos a la importación que hayan gravado, ya sea las mercancías mencionadas o los productos contenidos en las mismas o consumidos durante su producción. Dicha definición considera no solo la Restitución de los Derechos arancelarios, sino también permitía la restitución de los demás tributos interiores pagados en la importación de mercancías, dentro de estos tributos interiores se encuentra comprendidos el Impuesto General a las ventas (IGV) y el Impuesto Promoción Municipal (IPM). Asimismo esta definición también consideraba una modalidad de Drawback denominada “Drawback anticipado” el cual consistía en obtener la Restitución de los tributos de importación antes de que las mercancías perfeccionadas sean exportadas, considerando como condición que dichas mercancías sean ingresadas a un depósito de aduanas.

No obstante habiendo estado previsto el Drawback en la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo 722, 1991) en la práctica nunca se ejecutó por cuanto en el Artículo 230° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado con Decreto Supremo N° 058-92-EF se estableció que se establecerán posteriormente disposiciones especiales sobre la materia. Así, posteriormente, se reglamentó los regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo correspondiente a la Admisión Temporal y a la Reposición de Mercancía en Franquicia, mas no con relación al Régimen del Drawback quedando en consecuencia dicho régimen del Drawback sin reglamentación y por tanto sin aplicación efectiva a favor de los exportadores de mercancías perfeccionadas (Decreto Supremo Especial N° 013-93-PCM, 1993) al que se le dio fuerza y vigencia de Ley (Ley N° 26200, 1993).

Fue posteriormente a fines del año 1995, es decir 04 años después de promulgada la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 722, 1991) que se reglamentó un procedimiento simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (Decreto Supremo N° 104-95-EF, 1995) el cual se encuentra vigente hasta la fecha.

Con la entrada en vigencia de la siguiente Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo 809, 1996), se modificó la definición establecida en la anterior Ley General de Aduanas, la cual definía al Drawback 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 mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidas durante su producción, dicha definición se

mantuvo en forma similar en las sucesivas leyes Generales de Aduanas esto es el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 129-2004-EF y posteriormente en la última Ley General de Aduanas (Decreto legislativo N° 1053, 2008), 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 para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Como observamos el Drawback definido en las dos últimas Leyes Generales de Aduanas es más restringido que el Drawback definido en las anteriores, dado que la actual definición solo considera como monto sujeto a Restitución total o parcial de los derechos arancelarios, mientras que la definición anterior consideraba además de los derechos arancelarios, los demás tributos pagados en la importación de las mercancías.

Asimismo, también se establecía en las mencionadas leyes, que mediante Decreto Supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de Restitución arancelaria, así también, el reglamento de la Ley General de Aduanas (Decreto Supremo N° 121-96-EF, 1996 y Decreto Supremo N° 010-2009-EF, 2009) estableció que podrán ser beneficiarios del Drawback las empresas que adquieran insumos o materias primas de terceros, 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.

Como se observa tanto la Ley General de Aduanas como el Reglamento de la misma ley prevé que se establecerán posteriormente procedimientos simplificados de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios así como disposiciones específicas para el caso de mercancías adquiridas de proveedores locales elaboradas con insumos importados.

### **2.2.1. Drawback calculado y simplificado**

La actual Ley General de Aduanas ha previsto al Drawback como el Régimen aduanero que permite como consecuencia de la exportación de las mercancías obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios pagados por la importación de las mercancías, y también considera la existencia de procedimientos simplificados de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, siendo que para este último

procedimiento se estableció el procedimiento simplificado aprobado con D.S 104-95-EF. Es así, que debe entenderse que la Ley General de Aduanas considera dos mecanismos distintos para el Drawback:

- **Drawback propiamente dicho o sistema calculado:**

El cual consiste en la restitución total o parcial de los derechos arancelarios pagados por los bienes importados, es decir la restitución será equivalente a una parte o al total de los derechos arancelarios efectivamente pagados por la importación de las mercancías, definición concordante con la definición establecida en el Convenio de Kyoto Revisado.

- **Drawback simplificado:**

El cual consiste en la devolución de un porcentaje<sup>7</sup> del valor FOB de exportación. Este porcentaje de devolución no toma como base de cálculos los derechos arancelarios (total o parcial) efectivamente pagados por la importación de las mercancías importadas, sino que considera una base de cálculo distinta, siendo esta el valor FOB de exportación, con lo cual el monto de Restitución no será equivalente a los derechos arancelarios efectivamente pagados en la importación de los insumos o materias primas utilizadas en la producción del bien exportado, contraviniendo la definición establecida en la Ley General de Aduanas dado que en la Ley se considera al Drawback como el régimen que permite la restitución parcial o total de los derechos arancelarios pagados por la importación de los insumos o materias primas.

Al respecto, Oyarse Cruz, J (2006). El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país (Tesis para optar el grado de magister en derecho). Universidad San Martín de Porres, en sus conclusiones menciona lo siguiente:

Existen dos sistemas para efectuar la devolución de los beneficios del Régimen del Drawback. El Drawback propiamente dicho o Sistema calculado, mediante el cual se devuelven exactamente los mismos derechos e impuestos que se percibieron en la importación, por las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien

---

<sup>7</sup> La tasa de la Restitución simplificada de derechos arancelarios ha tenido distintas variaciones, mediante Decreto Supremo N° 314-2014-EF se dispuso la rebaja progresiva de la tasa en 4% para el 2014 y 3% a partir del 2016; sin embargo con Decreto Supremo N° 282-2016-EF se elevó la tasa al 4% hasta el 31.12.2018 siendo 3% a partir del 01/01/2019.

exportado; y el Sistema Simplificado, mediante el cual se determina la devolución en base a una cantidad fija de dinero a devolver como beneficio, la misma que se realiza calculando un porcentaje sobre el valor FOB de exportación.

### **2.3. Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios.**

La Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios ha sido aprobada a través del Decreto Supremo N° 104-95-EF. (1995), establece que son beneficiarios del procedimiento simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras 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, siempre que no exceda los límites señalados.

#### **2.3.1. Principales alcances**

El Estado restituye a las empresas exportadoras los derechos arancelarios ad-valorem cancelados en el momento de la importación de los insumos o materias primas utilizados en la producción de los bienes exportados el equivalente a un porcentaje del valor FOB de exportación, el cual será aplicable únicamente a aquellos productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias y por empresa exportadora no vinculada no superen anualmente los US \$ 20,000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica). Este monto podrá ser reajustado por el Ministerio de Economía y Finanzas de acuerdo a las evaluaciones que éste realice. Anteriormente, el límite de US \$ 20 millones de dólares americanos estaba previsto para las exportaciones de un bien a nivel nacional y por todos los exportadores, situación que generaba que tan pronto el Perú exportara una suma mayor a la establecida como límite la partida arancelaria de dicho producto, se excluía del Sistema Simplificado de manera general (Alva Falcón, 2001, pp.167-168).

### 2.3.2. Empresas beneficiarias

Este beneficio ha sido concebido para las empresas productoras-exportadoras, las cuales comprende a cualquier persona natural o jurídica que desarrolle las siguientes actividades:

1. Producción directa de bienes exportados, habiéndose incorporado insumos importados por esta misma empresa o adquiridos en el mercado local.
2. Encargo de la producción parcial o total de los bienes exportados a terceras empresas, para lo cual se proporciona los insumos o materias primas importadas.
3. Producción directa de bienes de exportación en donde se incorporan mercancías adquiridas de terceras empresas elaboradas sobre la base de insumos importados.

Es esencial que el solicitante de la Restitución (el exportador) haya exportado directamente los productos finales para calificar al beneficio. No siendo permitido la exportación utilizando la intermediación de terceras empresas (Alva Falcón, 2001, p.168).

De otro lado mantienen la calidad de productores-exportadores, quienes de acuerdo con lo acordado en el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, actúan como operadores de los citados contratos, siempre que importen o adquieran en el mercado local insumos importados o mercancías elaboradas con insumos importados para incorporarlos en los productos exportados; actúen en la última fase del proceso productivo aun cuando su intervención se lleve a cabo a través de servicios prestados por terceros, y, exporten los productos terminados (Tercera disposición final de la ley N° 28438, 2004).

Es importante señalar que solo las empresas productoras exportadoras pueden gozar de este beneficio, más no las empresas comercializadoras, que solo compran los productos y los exportan, es decir, no se acepta en este mecanismo la exportación utilizando la intermediación de terceras empresas (García Quispe, 2003, p.11-12).

### 2.3.3. Mercancías que dan derecho a restitución

Los exportadores que utilicen o incorporen insumos, materias primas, productos intermedios, partes o piezas importados de manera directa o a través de terceros, en el proceso de producción de los bienes de exportación podrán acogerse a este beneficio. Dentro del concepto de materia prima se incluye a los envases, embalajes, material para la conservación y transporte, etc. La Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios permite las transmisiones de las mercancías importadas, no ofrece dificultad, el hecho de que la mercancía haya sido importada por una empresa distinta a la exportadora, pues los derechos que se le van a devolver al exportador si bien fueron pagados en su oportunidad, por el importador, éste ya los traslado a la empresa exportadora (Casas de las Peñas A. 1994, p.15).

### 2.3.4. Requisitos

Para la concesión del beneficio se han establecido un conjunto de requisitos sustanciales y formales, que deben ser observados por el exportador y que son verificados por la entidad encargada de su otorgamiento. Los alcances de estos requisitos son los siguientes:

- **Los productos exportados no deben formar parte de la lista de bienes excluidos del beneficio, clasificados por partidas arancelarias**

No obstante que la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 072-2001-EF establece como condición de la devolución, que el porcentaje<sup>8</sup> sobre el valor FOB se aplique únicamente a aquellos productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias y por empresa exportadora no vinculada no superen anualmente los US \$ 20,000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha establecido (Resolución Ministerial N° 141-2001-EF/15, 2001) la lista de productos de exportación clasificados en partidas arancelarias que estarán excluidas de este beneficio de manera general. Sin perjuicio de lo mencionado precedente creemos que deben efectuarse algunas precisiones normativas sobre los alcances del Decreto Supremo N° 072-2001-EF como por ejemplo la definición de “empresa exportadora no vinculada”, y de darse estos casos de

---

<sup>8</sup> Actualmente la tasa de restitución es de 4% hasta el 31/12/2018

vinculación, como debe entenderse el computo de los 20 millones que se asigna a cada empresa (Ledesma C, 1990, p. 167-168).

- **El Valor CIF de los insumos importados utilizados no debe superar el 50% del valor FOB del producto exportado.**

Se ha establecido como límite para el otorgamiento de la restitución de los derechos arancelarios, que el valor CIF de todos los componentes importados que están incorporados o se han consumido en la producción del bien exportado no debe superar el 50% del valor FOB de exportación de los productos que se acojan a la Restitución. Se aprecia que el parámetro establecido para determinar este límite está relacionado con un concepto de valor y no de cantidad de insumos importados, por lo que dependerá de un análisis de costos verificar el cumplimiento de esta condición. Por otro lado, se hace referencia a un límite máximo pero no mínimo de valor de los insumos importados, con lo que procedería otorgar la restitución aun cuando se haya incorporado en el producto de exportación un valor mínimo de componente importado. También se ha establecido un tope máximo de restitución, es decir el equivalente al 4%<sup>9</sup> del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción, dicho tope se estableció a fin de contrarrestar el uso indebido de este Régimen, en relación a la sobrevaloración de las mercancías que se exportan y que solicitan éste beneficio.

- **El producto exportado no debe contener componentes ingresados al país bajo regímenes temporales y/o de perfeccionamiento activo, o con beneficios arancelarios.**

Uno de los elementos que excluyen a un producto de exportación de poder acogerse a la Restitución de los derechos arancelarios, es el haber utilizado o incorporado directamente durante su proceso productivo, insumos ingresados al país bajo regímenes de Admisión y/o Importación Temporal, salvo que los insumos hubieren sido previamente nacionalizados pagando el íntegro de los

---

<sup>9</sup> Actualmente la tasa es del 4% conforme a lo dispuesto en el DS N° 282-2016 hasta el 31/12/2018 rebajándose a 3% a partir del 01/01/2019

derechos arancelarios ad-valorem; nacionalizados al amparo del régimen de Reposición de Mercancías en Franquicia; nacionalizados con exoneración arancelaria o franquicias aduaneras especiales otorgadas por Acuerdos Comerciales Internacionales. En este caso, no se excluye del beneficio a los productos exportados en cuya elaboración se han incorporado o consumido insumos importados con exoneración del Impuesto General a las Ventas.

La razón de estas exclusiones están centradas en el hecho que el procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios no acepta que la mercancía de exportación contenga insumos que se han beneficiado con otros mecanismos de suspensión, reducción o exoneración del pago de los derechos arancelarios, debido a que se entiende que con ello se estaría favoreciendo doblemente a la empresa exportadora en desmedro del fisco.

De otro lado, mediante Decreto Supremo N° 077-2004-EF se sustituye el artículo 3° del Reglamento, indicando que en la ocasión de la presentación de la solicitud de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, el exportador está facultado a descontar del valor FOB de exportación el monto de los insumos importados y adquiridos de terceros, en dos situaciones, cuando efectivamente conozca que los insumos ingresaron al país con ventajas arancelarias o con cualquier régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros<sup>10</sup> o cuando el exportador no puede determinar adecuadamente a la fecha de presentación de la solicitud, si la importación de los insumos se realiza mediante el uso de mecanismos suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de aranceles de aduana.

Estos dos supuestos permiten que el beneficiario tenga mayores facilidades para el acogimiento, pues aún en el caso que el insumo importado haya ingresado al país con ventajas arancelarias, ello no será impedimento para el acogimiento. La fórmula que encuentra el legislador para el efecto es simple, deducir del valor FOB sujeto al beneficio el importe del insumo importado. Si bien es cierto, el Decreto Supremo N° 077-2004-EF, reitera el principio de que la restitución no es procedente cuando los insumos incorporados al producto exportado ingresan

---

<sup>10</sup> Cuando la norma alude a régimen suspensivo de derechos hace referencia al ingreso de mercancía bajo los Regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo

al país empleando mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles, también establece que no se considerará incumplida esta disposición cuando el exportador deduce del valor FOB de exportación acogido el monto que corresponde a los insumos que ingresaron con ventajas arancelarias (Caballero Bustamante, 2004, p. I1-I3).

- **Plazos**

Se han contemplado dos plazos para el otorgamiento de la restitución de los derechos arancelarios, cuya observancia es vital para el goce de este beneficio, los insumos utilizados en la producción de los bienes finales de exportación deben haber sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la fecha de exportación. Asimismo se establece que la solicitud de restitución debe presentarse en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles computados a partir de la fecha de embarque de exportación. De no cumplirse con este plazo, el exportador perderá su derecho a solicitar la devolución, no obstante haber cumplido con los demás requisitos.

- **Voluntad de acogimiento al beneficio**

La Declaración Única de Exportación debe contener la voluntad del exportador de acogerse a este beneficio. Constituye un elemento formal pero de vital importancia el hecho que la Declaración Única de Aduanas - Exportación deba consignar la voluntad del exportador de querer acogerse a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios. Para tal efecto, se ha dispuesto que la empresa productora-exportadora deba consignar a nivel de cada serie de la Declaración, un código N° 13 sin el cual la autoridad aduanera no concederá la devolución que se solicite.

### **2.3.5. Plazo para resolver la solicitud**

Inicialmente (Decreto Supremo N° 135-2005-EF, 2005 ) el plazo que la SUNAT tenía para resolver la solicitud<sup>11</sup> era de diez (10) días hábiles contados desde la fecha de presentación de la misma, sin embargo actualmente (Decreto Supremo N° 213-2013-EF) cuando la solicitud es aprobada, la SUNAT autoriza al Banco de la Nación a abonar en la cuenta bancaria del beneficiario o emite y entrega el cheque no negociable dentro del plazo de cinco (5) días hábiles computado a partir del día siguiente de la fecha de numeración de la Solicitud, si no fue seleccionada a revisión documentaria, o; de la presentación de la documentación, si fue seleccionada a revisión documentaria.

### **2.3.6. Fiscalización especial**

Cuando existan indicadores de riesgo suficientes que hagan presumir el acogimiento indebido a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, la SUNAT podrá disponer la realización de una fiscalización especial, extendiéndose hasta seis (6) meses el plazo para resolver la solicitud, para tal efecto, se considerará que existen indicadores de riesgo suficientes cuando el exportador se encuentre en dos o más de las siguientes situaciones:

- No haya numerado declaraciones de exportación en un período mayor a 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.
- Cuenten con un capital social suscrito y pagado a la fecha de presentación de la Solicitud de Restitución menor al 5% del volumen de exportaciones acumuladas en el año en que se presenta la solicitud.
- Los bienes exportados correspondan a las subpartidas arancelarias de alto riesgo señaladas por SUNAT
- No haya proporcionado la documentación y/o información requerida por la administración para su fiscalización; o de haberla presentado, ésta sea inconsistente.

---

<sup>11</sup> La solicitud de restitución es utilizada por el usuario para reclamar el reembolso que ofrece el régimen, tiene carácter de Declaración Jurada, en la que descarta el uso de regímenes temporales y/o de perfeccionamiento Activo, franquicias Aduaneras especiales y/o exoneraciones o rebajas especiales. También declara la existencia de alguna vinculación con otras empresas. No se podrán presentar Solicitudes con montos inferiores a US \$ 500.00, los usuarios podrán acumular exportaciones hasta alcanzar un monto superior al establecido.

- No haya cumplido con sus obligaciones formales y/o sustanciales respecto a los pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta y/o contribuciones a ESSALUD y ONP, correspondientes a los últimos doce meses, incluido el mes en que se realizó la exportación que sustenta la Solicitud de Restitución.
- Cuando el porcentaje de Utilidad Bruta entre el Costo de Producción del bien exportado sea mayor al 350%.

### **2.3.7. Como se materializa la restitución**

No es suficiente que la empresa productora-exportadora que desee acogerse a la restitución simplificada de los derechos arancelarios exporte los bienes finales cumpliendo con los requisitos mencionados, sino que además debe numerar a través de la pagina web de la SUNAT utilizando su RUC y clave sol, la solicitud de Restitución acompañando copia escaneada de los documentos que acrediten su derecho, luego de la numeración de la solicitud, mediante técnicas de gestión de riesgo, la solicitud se aprueba automáticamente o puede ser seleccionada a revisión documentaria, en el primer caso luego de evaluarse la no existencia de deudas, se efectúa el abono directamente a la cuenta del exportador previamente registrada. En el caso de revisión documentaria, el exportador presenta físicamente los documentos que sustentan la solicitud a la aduana elegida, luego de lo cual de ser procedente, se autoriza el abono en la cuenta bancaria del exportador previamente registrada.

Como conclusión del presente capítulo, podemos mencionar que si bien podemos apreciar que la definición expuesta por nuestra Ley General de Aduanas vigente, se asemeja a la del Convenio de Kyoto Revisado, las diferencias entre estos textos, por minúsculas que pudieran parecer, significan una demarcación precisa del sentido amplio, que el Convenio imprimió a la definición de este beneficio. Si bien el Convenio de Kyoto señala que cada país puede regular sus legislaciones nacionales, los casos en que podrá solicitarse el Drawback y las condiciones que tendrán que cumplirse para acogerse a este régimen, nuestra legislación limita el ámbito de la restitución de derechos a aquellos que hayan gravado las mercancías importadas contenidas en los bienes exportados, o consumidos en su producción; excluyendo a las mercancías que no sufran ningún tipo de transformación y que sean exportadas en las mismas condiciones en que fueron importadas. Asimismo consideramos que existe confusión en el sentido

de que el Drawback sería un sistema distinto a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios. Al respecto, el Doctor López Espinoza (2006) en su artículo denominado “El Verdadero Drawback”, en Derecho y Negocios, Diario Gestión, considera que existe confusión en los exportadores, las autoridades aduaneras y los miembros del tribunal fiscal los cuales consideran equivocadamente que el régimen aduanero del Drawback está dado por el sistema previsto en el D.S. 104-95-EF, lo cual no es correcto. El Reglamento de Restitución establecido en el dispositivo antes referido, no corresponde al Régimen del Drawback establecido en la Ley, por cuanto el Drawback establecido en la Ley General de Aduanas considera la devolución parcial o total de los derechos arancelarios pagados por la importación de mercancías, mientras que el sistema simplificado considera la devolución del 4% del valor FOB de exportación. Esto implica que el Sistema simplificado no es el Drawback definido en la ley, por cuanto el monto restituido a los exportadores no toma como base de cálculo los derechos arancelarios pagados, sino que es equivalente a un 4% del valor FOB de exportación, con lo cual este último sistema difiere de la definición del Drawback. Por ello si algún exportador no califica por incumplir algún requisito del Régimen Simplificado, previa reglamentación estaría en la libertad de acogerse al Drawback propiamente dicho o sistema calculado, siempre y cuando existan tributos arancelarios pagados por la importación de mercancías que luego fueron transformadas y esportadas en bienes compensadores.

## CAPITULO III: LEGISLACIÓN COMPARADA

### 3.1. Drawback Boliviano

Según la definición establecida en el artículo 123° de la Ley General de Aduanas de Bolivia y artículo 162° de su reglamento, el Drawback, es el régimen aduanero que, en casos de exportación de mercancías, permite obtener la restitución total o parcial del gravamen arancelario que haya gravado a la importación de mercancías utilizadas o consumidas en la actividad exportadora (Ley N° 1990, 1999 y Decreto Supremo N° 25870, 2000).

El Drawback en Bolivia o también denominado Devolución del Gravamen Arancelario Consolidado (GAC) por operaciones de exportación, se establece en base a los aranceles pagados directamente por el exportador o por terceros, en la importación de los bienes y servicios incorporados en el costo del producto exportado, incluidas las mermas técnicas y deducidos los desperdicios con valor comercial, se entiende por componentes del costo del producto exportado, las materias primas, insumos directos e indirectos, servicios y depreciaciones correspondientes a activos fijos. Los aranceles pagados por la importación de vehículos que no estén tipificados como bienes de capital en el Arancel Aduanero de Importaciones, no son objeto de ninguna devolución. Asimismo, se entiende por subpartida arancelaria, la nomenclatura de los productos establecida en las estadísticas oficiales a nivel de diez (10) dígitos del Sistema Armonizado del Arancel Aduanero de Importaciones de la Comunidad Andina (NANDINA).

La devolución del GAC procederá de acuerdo a los procedimientos automático y determinativo:

- **PROCEDIMIENTO AUTOMATICO:**

Consiste en la aplicación de un coeficiente sobre el valor FOB de exportación para determinar, con base presunta, la devolución del GAC pagado por bienes y servicios importados e incorporados en el costo del producto exportado, bajo una de las siguientes modalidades:

a) Las subpartidas arancelarias nuevas o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación menor a un millón de dólares estadounidenses, recibirán un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB de exportación.

b) Las subpartidas arancelarias nuevas o las que hayan alcanzado en el año calendario anterior, un valor total de exportación igual o mayor a un millón de dólares estadounidenses y menor a tres millones de dólares estadounidenses recibirán un monto equivalente al dos por ciento (2%) del valor FOB de exportación.

c) Los exportadores que inicien actividades de exportación, hasta por sus primeros cien mil dólares estadounidenses (US\$ 100.000.-) de exportación, recibirán un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB exportado, quedando exceptuados de lo dispuesto en los incisos a y b del presente artículo.

d) Los exportadores habituales, cuando el total de sus exportaciones no hubieren superado los cien mil dólares estadounidenses (US\$ 100.000.-) de valor FOB exportado, durante el año calendario anterior, recibirán en el presente año calendario, un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB exportado, únicamente por sus primeros cien mil dólares estadounidenses exportados. Pasado este límite, la devolución del GAC se hará conforme a los coeficientes establecidos por subpartida arancelaria, de acuerdo a lo establecido en los incisos a o b antes mencionados o de acuerdo al procedimiento determinativo.

▪ **PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO**

Consiste en establecer el valor del GAC contenido en el costo de los bienes o servicios exportados, para su posterior devolución al exportador. Se establecerá anualmente, al efecto, los coeficientes de devolución para aquellas subpartidas arancelarias no contempladas en el procedimiento automático.

Los exportadores que consideren que los coeficientes de devolución, establecidos conforme a los procedimientos automático y determinativo, no corresponden a su estructura de costos, podrán requerir dentro de los siguientes treinta (30) días

calendario, posteriores a la fecha de publicación de los indicados coeficientes, la determinación de un coeficiente específico, en base a su propia y singular estructura de costos para una determinada subpartida arancelaria. El coeficiente específico tendrá la vigencia de un (1) año, para lo cual los exportadores deben presentar una estructura de costos debidamente respaldada en base a un formulario, una vez que el exportador haya formalizado su intención que se les establezca un coeficiente de devolución específico, no podrá ser beneficiario de los procedimientos automático ni determinativo previstos (Decreto supremo N° 25465, 1999).

### **3.2. Drawback Ecuatoriano**

En Ecuador existen dos modalidades de Drawback:

- **Devolución condicionada:**

Está definido como el régimen por el cual se permite obtener la devolución automática total o parcial de los tributos al comercio exterior pagados por la importación de las mercancías que se exporten dentro de los plazos en los siguientes casos: Las utilizadas en el país en un proceso de transformación; las incorporadas a la mercancía; y los envases o acondicionamientos (Ley s/n, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión. (29 de diciembre del 2010). El exportador podrá obtener la devolución condicionada de tributos de aquellos bienes, comprados a importadores directos, siempre y cuando éstos importadores hayan cedido los derechos de devolución de tributos por la transacción de venta. Los exportadores podrán optar por un procedimiento simplificado de devolución condicionada y la devolución de tributos se realiza a través de nota de crédito o mediante acreditación bancaria, según lo solicite el exportador. Sin embargo, previo a la devolución, se compensará total o parcialmente las deudas tributarias firmes que el exportador mantuviere pendientes. Las devoluciones por concepto de este régimen aduanero se podrán solicitar dentro de los doce meses siguientes a la importación a consumo de la mercancía que formó parte de la exportación definitiva, contados a partir de la fecha del levante de las mercancías. El cálculo del valor a devolver por los tributos al comercio exterior pagados por la importación de mercancías objeto de devolución, se realizará en base al matriz insumo producto presentado. La

devolución será por el 100% de los tributos de comercio exterior efectivamente pagados en las importaciones de productos por los que se solicita la aplicación de éste régimen, sin embargo los tributos que se devuelven por concepto de ad-valorem no podrá superar el 5% del valor de transacción de las mercancías exportadas ni se podrá solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que haya sido utilizado como crédito tributario. Las declaraciones de importación de las mercancías objeto de éste régimen podrán ser utilizadas en varias solicitudes de devolución condicionada, siempre que la totalidad de tributos al comercio exterior no haya sido objeto de devolución. (Decreto No. 758, Reglamento del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión, Registro Oficial Suplemento N° 452, 19/05/2011)

▪ **Procedimiento simplificado:**

La implementación de este sistema simplificado de devolución de impuestos al comercio exterior, está dirigido a los exportadores de productos no tradicionales, quienes recobrarán un 5% del valor de sus exportaciones; adicionalmente, se apoyará a sectores como flores (5%), atún (3%) y banano (2% UE – 3% Rusia – 4% China), que se han visto afectados por externalidades.( Resolución 013-2015 del Comité de Comercio Exterior que aprobó condiciones y parámetros del procedimiento simplificado de la Devolución Condicionada-DRAWBACK-). El exportador deberá presentar la declaración aduanera de devolución condicionada bajo el sistema simplificado bajo un plazo no mayor de tres meses posteriores a la regularización de las declaraciones de exportación, sin perjuicio de vencimiento del plazo acogerse al sistema ordinario. Quedan excluidas las declaraciones de exportación que se hayan acogido al sistema ordinario y viceversa.

### **3.3. Regímenes de estímulo a la exportación en Argentina**

La Normatividad Argentina, ha previsto en el Código Aduanero Argentino el régimen de “Estímulos a la Exportación” aprobado mediante la Ley N° 22.415 (1981), comprendiendo entre ellos al Drawback, a los Reintegros y Reembolsos y a otros Estímulos a la Exportación. El Régimen del Drawback es compatible con el de

reintegros. En cambio, salvo disposición en contrario, no procede tal acumulación con el régimen de reembolsos.

### **3.3.1. El régimen del Drawback**

Está definido como el régimen en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubiesen pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para consumo, siempre que la mercadería se exporte para consumo después de haber sido sometida en el territorio aduanero a un proceso de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio; o bien empleándose para acondicionar o envasar otra mercadería que se exporte ((Ley N° 22.415, Código Aduanero Argentino, 02 de marzo de 1981).

Si bien la normativa derivada del decreto del Drawback solo hace referencia a los insumos relativos a las mercaderías exportadas, sus acondicionamientos y envases, las normas complementarias también mencionan a los embalajes.

Las disposiciones vigentes exigen que el importador, el operador del beneficio industrial y el exportador sean el mismo sujeto o, dicho de otra forma, que los insumos computables sean importados directamente por el usuario del Drawback y posterior exportador de los bienes elaborados.

De la definición antes expuesta el régimen del Drawback contempla la Restitución de los tributos que gravaron la importación para el consumo, lo que indica que en la devolución se comprende tanto a los derechos aduaneros como otros tributos de similares características que hubieran podido gravar el acto de la importación, están comprendidos los derechos de importación, tasa de estadística y Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones, siempre que la mercadería fuere exportada para consumo

La devolución no incluye a los tributos interiores que se hubieran aplicado sobre la mercadería, en la medida que no gravaren la importación para el consumo. La devolución de estos tributos interiores se considera mediante el régimen de reintegros y de los pertinentes regímenes específicos de recupero de tributos como el IVA y los Impuestos Internos.

Los insumos que deben computarse para la obtención del Drawback son únicamente aquellos importados en forma directa por el usuario de dicho régimen. La

fecha de libramiento a plaza de la mercadería importada para consumo a tener en cuenta a los efectos de la percepción del Drawback no podrá retrotraerse más allá del año, a contar de la fecha de oficialización del permiso de embarque.

### **3.3.2. El régimen de Reintegro**

A pesar de no corresponder al Drawback, es conveniente su análisis dado que es un mecanismo simplificado similar a la Restitución de Derechos Arancelarios del Perú. Es el régimen por el cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se pagaron en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exporta para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se prestaron con relación a la citada mercadería.

El alcance de la expresión tributos interiores no incluye a los tributos que hubieran podido gravar la importación para consumo, por ejemplo: los derechos de importación, la tasa de estadística, etc.

Pueden restituirse los tributos que hubieran podido pagarse por los servicios prestados con relación a la mercadería que se exporta. Esto significa que los tributos pudieron haberse abonado por los materiales incorporados a la mercadería que se exporta o por los servicios que inciden en su valor, por ejemplo: manipulación, almacenaje de la mercadería que se exporta, etc. Es decir, pueden restituirse tanto los tributos por la producción de la mercadería que se exporta, como por su comercialización, transporte o por otros servicios relativos a la misma.

El Código no introduce limitaciones con respecto al tipo de trabajo que debe presentar la mercadería al momento de la exportación, la que podrá ser manufacturada o no, tampoco introduce requisitos en materia de origen nacional o extranjero.

El importe a restituir surgirá de los niveles de reintegros el que se aplicará sobre un valor que se determinará sobre el valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, al cual se le deducirán el valor CIF de los insumos importados que fueran incorporados en la misma, como también el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes.

Dicha base de cálculo regiría en todos los casos, sea o no el exportador de la mercadería quien haya importado el insumo, pues la norma no distingue al respecto.

Corresponderá la declaración y deducción de los insumos importados a consumo cuando el exportador hubiere sido el importador directo de los insumos y aún en el caso, que no hubiese procedido a tipificar o solicitar la tipificación de dichos insumos”.

Las alícuotas vigentes varían entre el 0 % y 10 %, sí la mercadería se elaboró sobre la base de insumos importados directamente por el exportador, el reintegro se otorgará sobre el Valor Agregado Nacional, es decir que la alícuota será aplicada sobre el valor FOB, una vez deducido el valor CIF de los insumos importados.

El nivel actual de reintegros está de acuerdo con el tipo de productos; así ese tiene productos que perciben el 2,3 %, otros el 3,2 %, 4,1 %, 8,6 %, 10 % y 0 %.

Este régimen es compatible con el de Drawback. En cambio, salvo disposición en contrario, no procede tal acumulación con el régimen de reembolsos.

### **3.3.3. El Régimen de Reembolsos**

Consiste en la devolución de los importes anteriormente abonados en concepto de impuestos interiores, tanto por la mercadería que se exporta para consumo como por los servicios que se hubieren podido prestar a su respecto, y, por otra parte, los que hubieran podido pagarse por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exporte para consumo.

La expresión tributos interiores tiene el mismo alcance que lo expresado para los reintegros.

El concepto de tributos, además de los impuestos y contribuciones especiales, comprende a las tasas. No obstante, no obliga a devolver todo o parte de la tributación soportada.

Se puede restituir los tributos que se hubieran podido pagarse por los servicios prestados con relación a la mercadería que se exporta. Ello debe entenderse que los tributos pudieron haberse abonado por los materiales incorporados a la mercadería que se exporta o por los servicios que inciden en su valor (ejemplo: manipulación, almacenaje de la mercadería que se exporta, etc.). Es decir, pueden restituirse no solamente los tributos por la producción de la mercadería que se exporta, sino también los de su comercialización, transporte o por otros servicios relativos a la misma.

El Código en la materia no introduce limitaciones con respecto al tipo de trabajo que debe presentar la mercadería al momento de la exportación, la que podrá ser manufacturada o no, tampoco introduce requisitos en materia de origen nacional o extranjero.

Como se dijo en los regímenes anteriores, el régimen de reembolsos no puede acumularse con el régimen de Drawback ni con el de reintegros. Este régimen no se encuentra vigente a la fecha.

La diferencia con el reintegro sería que no se puede acumular, en cambio el régimen de reintegro se puede acumular al del Drawback.

Con respecto a la determinación del monto a rembolsar, se aplican directamente las alícuotas pertinentes -según las mercaderías- establecidas por el Poder Ejecutivo Nacional, sobre el valor FOB, FOR o FOT sin ninguna clase de deducción -a diferencia del reintegro que deberá deducirse para determinar su base de devolución el importe de los insumos importados-.

El Código Aduanero Argentino prevé los supuestos de cobro del Drawback, del reintegro o del reembolso con antelación a la salida de la mercadería ingresada a depósito aduanero habilitado. Para el supuesto que no se efectuara la exportación para consumo dentro del plazo acordado (31 días contados a partir del día del registro de la destinación de exportación para consumo), deberá devolverse el importe percibido anticipadamente, con más los accesorios correspondientes, sin perjuicio de las sanciones previstas en el citado Código.

La materialización de las sumas que los exportadores tienen derecho a obtener en devolución se produce a través de la Administración Nacional de Aduanas, mediante cheque a favor de los beneficiarios.

### **3.4. Drawback en México**

En México se establece un régimen promocional de exportaciones denominado "devolución de impuestos de importación a los exportadores", similar al que en el resto de los países se los encuadra en la figura del Drawback. Consiste en la devolución a los importadores del impuesto general de importación Decreto s/n (1995) y reforma (2000)

Es un instrumento de promoción a las exportaciones que permite a los beneficiarios recuperar el impuesto general de importación causado por la importación de las siguientes mercancías:

- Mercancías o insumos incorporados a mercancías de exportación: Se entiende por Insumos, a las materias primas, partes y componentes, empaques y envases, combustibles, lubricantes y otros materiales o mercancías de origen extranjero incorporados a las mercancías de exportación.
- Mercancías que se retornen al extranjero, en el mismo estado
- Mercancías que hayan sido sometidas a procesos de reparación o alteración.

Como beneficiarios, las personas morales que realicen exportaciones definitivas de mercancías podrán obtener, la devolución del impuesto general de importación pagado por:

- I. Insumos originarios de conformidad con el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, que sean incorporados a bienes exportados a los Estados Unidos de América o a Canadá. También cuando transfieran los insumos o mercancías importadas definitivamente o transfieran productos que incorporen dichos insumos a una empresa que cuente con programa autorizado de maquila o de exportación, siempre que tramiten simultáneamente en la misma aduana los pedimentos que amparen la exportación e importación temporal, correspondientes. Cuando los insumos o mercancías transferidas incorporen insumos originarios y no originarios, solo procederá la devolución del impuesto general de importación correspondiente a los insumos originarios. Lo previsto en este párrafo es aplicable sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del siguiente acápite.
- II. Insumos que sean incorporados a bienes exportados a países distintos a los Estados Unidos de América o a Canadá. También cuando transfieran los insumos o mercancías importadas definitivamente o transfieran productos que incorporen dichos insumos a una empresa que cuente con programa autorizado de maquila o de exportación, por la proporción en que dichos insumos o productos se exporten a países distintos de los Estados Unidos de América o de Canadá, siempre que tramiten simultáneamente en la misma aduana los pedimentos que amparen la exportación e importación temporal,

correspondientes, cumpliendo con los requisitos y condiciones que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

- III. Mercancías que hayan sido exportadas a los Estados Unidos de América o a Canadá en la misma condición en que se hayan importado. Para tales efectos se considerará que una mercancía se exporta en la misma condición, cuando se retorne en el mismo estado sin haberse sometido a ningún proceso de elaboración, transformación o reparación o cuando se sujeta a operaciones que no alteran materialmente las características de la mercancía, tales como operaciones de carga, descarga, recarga, cualquier movimiento necesario para mantenerla en buena condición, o transportarla, así como procesos tales como la simple dilución en agua o en otra sustancia; la limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación, el ajuste, limado o corte, el acondicionamiento en dosis, o el empacado, re-empacado, embalado o re-embalado; la prueba, marcado, etiquetado, clasificación o mezcla.
- IV. Mercancías procedentes de los Estados Unidos de América o de Canadá, que únicamente hayan sido sometidas a procesos de reparación o alteración y sean posteriormente exportadas a alguno de dichos países, en los términos del artículo 307 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

Lo dispuesto en las fracciones II, III y IV solo será aplicable cuando los insumos o mercancías se exporten directamente por la persona que los haya importado en forma definitiva, con excepción de las transferencias de la fracción II precedente.

En cuanto al Cálculo del Monto a devolver, éste se obtiene considerando el monto pagado correspondiente al impuesto general de importación en moneda nacional entre el tipo de cambio del peso con respecto al dólar de los Estados Unidos de América vigente a la fecha en que se efectuó dicho pago. El resultado se multiplica por el tipo de cambio vigente de la fecha en que se autoriza la devolución. El monto de los impuestos de importación devuelto es depositado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la cuenta del beneficiario del programa, establecida en alguna de las instituciones bancarias autorizadas (Asociación Latinoamérica de Integración – ALADI, 2005, p.33).

Para que proceda la solicitud de devolución del impuesto general de importación pagado deberá presentarse dentro de los noventa días hábiles siguientes al día en que se haya realizado la exportación y dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su importación(ALADI, 2005, p.34).

### **3.5. Drawback en Brasil**

El régimen aduanero especial de reintegro aprobado con Decreto Ley N° 37 (1966), es la suspensión, eliminación o devolución de los impuestos sobre los insumos importados para su uso en productos exportados. El mecanismo funciona como un incentivo a las exportaciones, que reduce los costes de producción de productos exportables, haciéndolos más competitivos en el mercado internacional. La importancia de los beneficios es tal que el promedio de los últimos cuatro (4) años, representó el 29% de todo el beneficio fiscal otorgado por el gobierno federal.

En general, para cualquiera de las modalidades, el beneficio podrá otorgarse a: Restitución total o parcial de los tributos que hayan sido pagados en la importación, mediante un crédito fiscal a ser utilizado en cualquier importación posterior estando prohibida su utilización para pago de otros impuestos.

Hay tres modalidades, la exención, suspensión y devolución de impuestos. El primer modo es la exención de impuestos sobre las mercancías importadas, en cantidad y calidad equivalente, para la sustitución de otro importado previamente con el pago de los impuestos, y se utiliza en la fabricación del producto exportado.

En segundo lugar, la suspensión de los impuestos sobre la importación de mercancías que se utiliza en la industrialización del producto que debe ser exportado.

La tercera trata de la devolución de los impuestos pagados en la importación de materias primas importadas utilizadas en el producto exportado.

El régimen de Drawback, en la modalidad Restitución, podrá ser concedido a:

- Mercaderías importadas para su mejoramiento en el país y posterior exportación.
- Materias primas, productos semielaborados o acabados, utilizados en la fabricación de mercaderías exportadas o a exportar.

- Piezas, partes, aparatos y máquinas complementarias de aparatos, de máquinas, de vehículos o de equipamientos exportados o a exportar.
- Mercaderías destinadas al embalaje, acondicionamiento o presentación del producto exportado o a exportar, siempre que propicien efectivamente un valor agregado al producto final.
- Animales destinados a la faena y posterior exportación.
- A materias primas y otros productos que, aunque no integren el producto exportado, sean utilizados en su fabricación en condiciones que justifiquen la concesión.
- A materias primas y otros productos utilizados en el cultivo de productos agrícolas o en la cría de animales a ser exportados, definidos por la Cámara de Comercio Exterior

### **3.6. Devolución de impuestos en Chile**

En Chile existen dos mecanismos de devolución de impuestos o tributos a los exportadores, el Sistema simplificado de Reintegro y el Drawback, los cuales consisten en lo siguiente:

#### **3.6.1. Sistema Simplificado de Reintegro a Exportadores**

Permite al exportador de bienes no tradicionales beneficiarse de un reintegro de un 3% sobre el valor de los productos exportados, entendiéndose como valor de los productos exportados el valor FOB de la respectiva mercancía, 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 (Ley N° 18480, 1985).

Para que el producto exportado pueda acceder al sistema de reintegro debe contener al menos un 50% de insumos importados, los montos de la exportación deben ser iguales o inferiores a US \$ 18, 000,000 de valor FOB, los insumos transformados en el proceso deben generar una nueva posición arancelaria distinta a la del o los componentes importados y asimismo también pueden acceder las mercancías exportadas de origen nacional, clasificadas en el Arancel Aduanero en la fecha de

aceptación a trámite de la declaración de exportación emitida por el Servicio Nacional de Aduanas y que, al 31 de diciembre de 1990, se encontraran excluidas del reintegro<sup>12</sup> (Ley N° 18480, 1985).

En cuanto a las exclusiones, no pueden acceder al beneficio las exportaciones de mercancías cuando hayan incorporado insumos extranjeros que hayan sido importados con el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o devolutivos de aranceles o de franquicias aduaneras especiales<sup>13</sup>; las exportaciones regidas por la ley N° 18.483 (Estatuto Automotriz) o las acogidas a sus beneficios; los exportadores que en los doce meses anteriores hubieren embarcado una mercancía afecta a los beneficios de esta ley en la parte que exceda el valor FOB de US \$ 18.000.000,00, en moneda de los Estados Unidos de Norteamérica, debidamente reajustados; las exportaciones de mercancías clasificadas las partidas 74.01.05.00, 41.01.01.00, 41.01.02.00 y 41.01.03.00 del Arancel Aduanero; las mercancías exportadas, cuya materia prima o insumo principal esté excluido del sistema de reintegro establecido en esta ley y represente a lo menos el 85% del valor FOB del producto final exportado<sup>14</sup>; las mercancías incorporadas en la lista de Exclusiones que anualmente, antes del 31 de marzo, se fijará mediante Decreto expedido por el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción(Ley N° 18480, 1985).

Para acceder al beneficio, los exportadores presentan su solicitud de reintegro en el plazo de 120 días, computados desde el vencimiento del plazo de retorno de la exportación adjuntando una constancia del valor obtenido por las mercancías exportadas<sup>15</sup>; declaración jurada indicando que la mercancía exportada no se encuentra excluida de éste beneficio. El reintegro se realiza mediante cheque girado por el Servicio de Tesorerías, a la orden del exportador, y se entregará a éste dentro de los

---

<sup>12</sup> Siempre y cuando el monto exportado por partida arancelaria, según su clasificación en la fecha de aceptación a trámite, haya sido, en 1990, igual o menor al valor FOB de US\$ 5.000.000, moneda de los Estados Unidos de Norteamérica, según lo certifique el Servicio Nacional de Aduanas

<sup>13</sup> No obstante, esta limitación no afectará a las mercancías que tengan incorporados insumos importados que se encuentren negociados en un régimen arancelario preferencial en el marco del Tratado de Montevideo, de 1980, o en otro Tratado debidamente ratificado que contemple regímenes arancelarios preferenciales.

<sup>14</sup> Esta exclusión será aplicable también cuando el producto exportado esté elaborado con más de una materia prima excluida del reintegro y que en conjunto alcancen a lo menos, dicho valor.

<sup>15</sup> El referido Servicio podrá cuestionar el valor en caso de que, de conformidad con los antecedentes proporcionados por el Servicio Nacional de Aduanas, sea superior al que la respectiva mercancía tiene frecuentemente en el mercado internacional.

cinco días hábiles siguientes a la recepción de la solicitud a que se refiere el inciso anterior (Ley N° 18480, 1985).

### **3.6.2. Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros**

En Chile, el Drawback se denomina sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros, consiste en la devolución del íntegro de los tributos pagados en la importación de materias primas o insumos cuando han sido incorporados o consumidos en la producción del bien exportado (Ley N° 18708, 1988).

Las mercancías sobre las cuales son las importadas por el propio exportador o por terceros:

1. Materias primas
2. Artículos a media elaboración
3. Partes y piezas utilizadas como insumos que se incorporan o se consumen en la elaboración de mercancías que se exportan

Se entiende por Materia prima a toda sustancia, elemento o materia necesarios para obtener un producto, incluidos aquellos que se consumen e intervienen directamente en el proceso de producción o manufacturación, o sirven para conservar el producto de exportación. También se considera materias primas las etiquetas, envases y otros artículos necesarios para la conservación y transporte del producto exportado.

Gozan de este beneficio las mercaderías nacionales vendidas a zonas francas, a las cuales se les deben incorporar insumos nacionalizados por un monto CIF no inferior al 10% del valor de venta.

Los servicios prestados al exterior se consideran exportación, para lo cual el exportador debe cumplir con los requisitos exigidos a las exportaciones. El reintegro no podrá exceder el porcentaje correspondiente a la tasa general de los derechos de aduana del valor del servicio (Ley N° 18480, 1985).

Estos productos pueden haber sido importados directamente por el exportador o por terceros.

Los gravámenes restituidos son los siguientes:

- Derechos ad-valorem y específicos

- Tasa de despacho
- Sobretasas que se aplican a la importación de mercancías usadas

Como exclusiones se consideran las siguientes:

- Los exportadores que se acojan al beneficio establecido por esta ley, no podrán por un mismo producto, impetrar el Sistema Simplificado de Reintegro (Ley N° 18.480). Los que infringieren esta disposición, serán sancionados.
- No se puede solicitar devolución por aquellas mercancías no consideradas materias primas.
- No se incluyen como materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética cuando su función principal sea la de generar calor o energía para la obtención del producto exportado.
- No se considerarán como materia prima los repuestos y útiles de recambio que se consuman o empleen en la obtención de estas mercancías.
- Tampoco se puede solicitar devolución de derechos y demás gravámenes por partes y piezas de máquinas que se consumen en el proceso productivo.
- Este beneficio no comprende las sobretasas y los derechos compensatorios que se establecieron de conformidad con el artículo 10 de la ley N° 18.525.

En cuanto a los plazos se considera los siguientes:

Tratándose de la primera solicitud, deberá pronunciarse respecto a la procedencia y monto del reintegro dentro del plazo de 15 días hábiles. Tratándose de las siguientes solicitudes respecto de un mismo producto y exportador deberá pronunciarse dentro del término de 8 días hábiles, contados, ambos plazos, desde la fecha de recepción de la solicitud respectiva.

No podrá solicitarse reintegro con cargo a declaraciones de importación de más de dieciocho meses, contados desde la fecha de la exportación. A su vez, el reintegro deberá impetrarse, a lo más, dentro del plazo de nueve meses, contado desde la fecha anterior. No obstante, ambos plazos podrán ser prorrogados en casos calificados por el Director Nacional de Aduanas.

### **3.6.3. Estímulo a la exportación en Colombia**

En Colombia no se aplica el Drawback ni como sistema calculado ni como sistema simplificado, sin embargo existe un sistema simplificado de incentivo a las exportaciones no tradicionales que es conveniente mencionar.

El Certificado de Reembolso Tributario (CERT) es otorgado a los exportadores como medida de estímulo a las exportaciones como reintegro total o parcial de impuestos indirectos, tasas y contribuciones pagados por el exportador en relación al proceso productivo y la comercialización del producto obtenido y tiene como finalidad estimular y apoyar a los exportadores en especial en las actividades que contribuyan a elevar el volumen de las exportaciones, está permitido el uso del certificado solo para pago de otros impuestos, contribuciones y tasas; como son el impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto a las ventas, los gravámenes arancelarios, entre otros impuestos aceptados por las entidades recaudatorias (Urban, 2013, párr.1-3).

Podrán acceder a éste beneficio las personas naturales o jurídicas que produzcan y vendan mercancías al exterior, las personas y sociedades de comercialización internacional que vendan al extranjero mercancías colombianas fabricadas por otras empresas y las personas naturales o jurídicas que provean a otras empresas mercaderías que posteriormente serán comercializadas en el exterior (Urban, 2013, párr.4).

Se encuentran excluidos de este beneficio la reexportación de mercaderías, exportaciones temporales, exportación de muestras y/o productos en cantidades no comerciales, o las exportaciones vinculadas al petróleo y sus derivados y el café. Las exportaciones hacia Venezuela, Bolivia, Ecuador y Perú se encuentran exceptuadas (Urban, 2013, párr.5-6).

Los porcentajes del Certificado de Reembolso Tributario varían desde el 0 hasta el 4.5%, dependiendo del país al que se dirige la exportación, la fecha de embarque de la mercadería y la subpartida arancelaria (Urban, 2013, párr.7).

La exportación de azúcar, el banano, los camarones, el aceite de palma, los atunes, los textiles, las flores, la celulosa y sus derivados, los productos editoriales, los cementos hidráulicos, el compuesto de oro, entre otros, cuentan con mayores ventajas dentro del CERT en comparación con otros productos de exportación (Urban, 2013, párr.8).

## CAPITULO IV: COMPORTAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES Y LA RESTITUCIÓN

### 4.1. Crecimiento de las exportaciones peruanas

Las exportaciones Peruanas en el periodo en análisis, muestra comportamiento altamente favorables para el País. Así se tiene que entre el año 2000 y 2002 se observan crecimientos moderados del 1% y 10%, evidenciándose un crecimiento acelerado a partir del año 2002, con tasas de crecimientos del 18%, 41 %, 35 %, 36 y 38% hasta el año 2006, con una pendiente marcadamente positiva, luego los años 2007 y 2008 se registran crecimientos menores del 18% y 10% respectivamente, registrándose en el año 2009 una caída del -13% como consecuencia de la crisis internacional la cual impactó en nuestra economía. En los años siguientes, volvieron crecer las exportaciones Peruanas con tasas del 32% en el año 2010 y del 30% en el año 2011, registrándose en los años siguientes caídas en los años 2013, 2014 y 2015 con tasas del -10% , -8% y -13% como consecuencia del menor crecimiento de China y la caída de los precios de los metales, retomándose el crecimiento en el año 2016 con una tasa del 8% básicamente por el crecimiento de las exportaciones tradicionales.

Tabla 0.1

Crecimiento de las exportaciones Peruanas

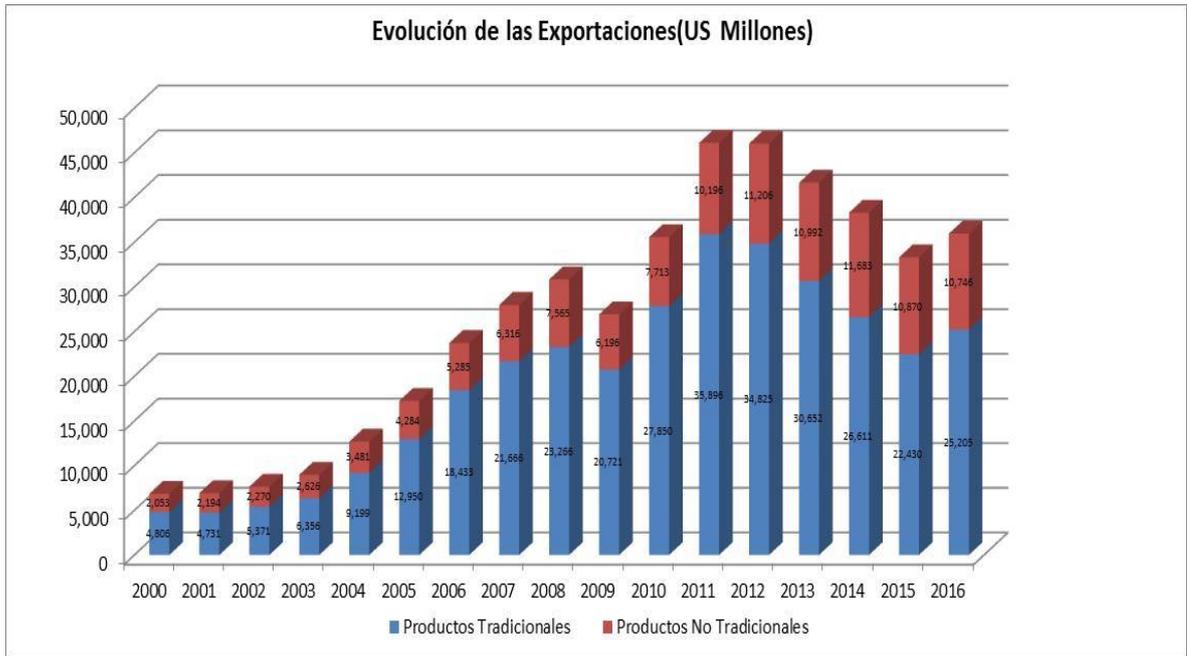
EXPORTACIONES FOB POR SECTORES ECONÓMICOS: 2000 - 2016 (Millones de US\$)																	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Productos Tradicionales	4,806	4,731	5,371	6,356	9,199	12,950	18,433	21,666	23,266	20,721	27,850	35,896	34,825	30,652	26,611	22,430	25,205
Productos No Tradicionales	2,053	2,194	2,270	2,626	3,481	4,284	5,285	6,316	7,565	6,196	7,713	10,196	11,206	10,992	11,683	10,870	10,746
<b>Total</b>	<b>6,882</b>	<b>6,956</b>	<b>7,665</b>	<b>9,027</b>	<b>12,726</b>	<b>17,300</b>	<b>23,800</b>	<b>28,085</b>	<b>31,008</b>	<b>27,074</b>	<b>35,807</b>	<b>46,386</b>	<b>46,367</b>	<b>41,872</b>	<b>38,459</b>	<b>33,376</b>	<b>36,040</b>

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Si, hacemos una comparación en el periodo en estudio, el volumen de exportación en el año 2016 en comparación con el año 2000, se ha quintuplicado, observándose que el crecimiento ha sido entre 400% y 500%.

Figura 0.1

Crecimiento de las exportaciones Peruanas



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En cuanto a los tipos de productos que exportamos, se observa que a pesar de hemos casi quintuplicado el volumen de exportaciones en los últimos 15 años, las exportaciones tradicionales, siguen siendo superiores a las exportaciones no tradicionales, en el orden del 70% las exportaciones tradicionales, versus el 30% las exportaciones no tradicionales.

Tabla 0.2

Crecimiento de exportadores en el periodo 2000 al 2016

Cantidad de Exportadores	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Exportaciones Tradicionales	409	376	378	393	399	399	426	429	458	493	517	570	600	625	656	635	679
Exportaciones no tradicionales	3,846	4,134	4,513	4,873	5,264	5,837	6,302	6,491	6,939	7,212	7,281	7,700	7,931	7,840	7,992	7,412	7,205
Total general	4,255	4,510	4,891	5,266	5,663	6,236	6,728	6,920	7,397	7,705	7,798	8,270	8,531	8,465	8,648	8,047	7,884

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En cuanto a los exportadores se observa un crecimiento sostenido a lo largo de los años, así por ejemplo los exportadores de productos no tradicionales crecieron de 3,846 exportadores en el año 2000 a 7,205 exportadores en el año 2016, lo cual representa un

crecimiento del 87% porcentaje superior al crecimiento que han tenido los exportadores de productos tradicionales del 66% en el mismo periodo.

Tabla 0.3

Crecimiento de exportadores no tradicionales y solicitantes Drawback

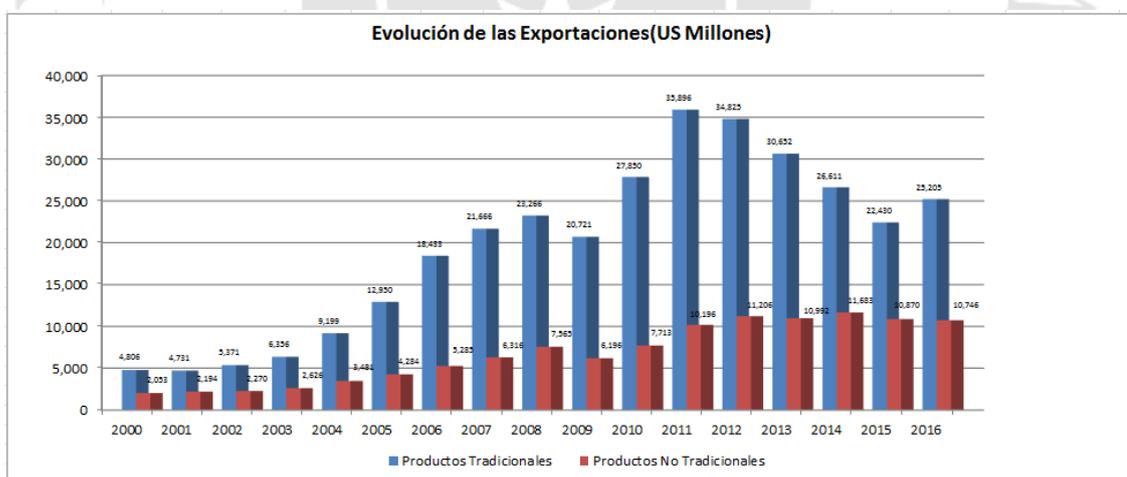
Cantidad de Exportadores	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Solicitantes Drawback	972	972	1,075	1,145	1,239	1,288	1,361	1,420	1,567	1,689	1,636	1,611	1,623	1,628	1,613	1,523
Exportaciones no tradicionales	4,134	4,513	4,873	5,264	5,837	6,302	6,491	6,939	7,212	7,281	7,700	7,931	7,840	7,992	7,412	7,205
Participación de solicitantes	24%	22%	22%	22%	21%	20%	21%	20%	22%	23%	21%	20%	21%	20%	22%	21%

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Por otro lado, se puede observar que el universo de exportadores solicitantes de la restitución ha ido creciendo con el transcurrir de los últimos años, habiéndose incrementado en el periodo 2001–2016 de 972 solicitantes a 1523 solicitantes, lo que representa un 57% de crecimiento; adicionalmente se puede observar que en promedio el 21% del total de empresas exportadoras no tradicionales se acogen al beneficio del Drawback.

Figura 0.2

Exportaciones tradicionales y no tradicionales



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Dentro del rubro de exportaciones tradicionales, las exportaciones del sector minero son las más representativas con un porcentaje del 83% seguido del sector pesquero con un porcentaje del 11% en el año 2016.

Tabla 0.4

Movimiento de exportaciones por sectores económicos en US\$ millones

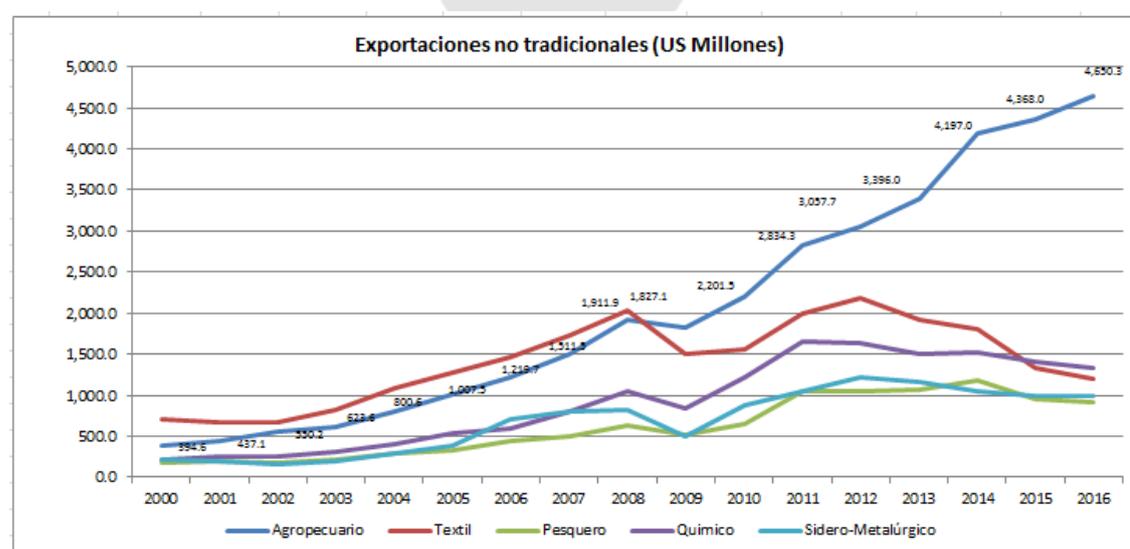
EXPORTACIONES FOB POR SECTORES ECONÓMICOS: 2000 - 2016 (Millones de US\$)																	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>I.Productos Tradicionales</b>	<b>4,806.4</b>	<b>4,731.0</b>	<b>5,371.5</b>	<b>6,356.3</b>	<b>9,198.6</b>	<b>12,949.6</b>	<b>18,432.9</b>	<b>21,666.5</b>	<b>23,265.8</b>	<b>20,721.2</b>	<b>27,850.3</b>	<b>35,896.3</b>	<b>34,824.8</b>	<b>30,652.2</b>	<b>26,611.4</b>	<b>22,429.7</b>	<b>25,204.5</b>
Minero	3,220.4	3,205.7	3,808.0	4,689.9	7,123.8	9,789.9	14,706.3	17,439.4	16,101.0	16,480.7	21,902.8	27,525.7	26,422.8	22,954.8	19,471.3	17,974.6	20,852.5
Pesquero	954.7	926.2	892.3	821.3	1,037.7	1,303.0	1,335.2	1,460.2	1,797.4	1,683.2	1,884.2	2,113.5	2,311.7	1,706.7	1,730.5	1,449.3	1,266.7
Petróleo y derivados	380.9	391.6	454.9	621.0	646.0	1,525.6	1,877.7	2,306.4	2,681.4	1,920.8	3,088.1	4,567.8	4,995.5	5,205.4	4,562.3	2,301.9	2,209.6
Agrícolas	250.4	207.5	216.2	224.1	325.1	331.1	573.7	460.5	686.0	636.5	975.2	1,689.4	1,094.8	785.3	847.3	703.9	875.6
<b>II.Productos No Tradicionales</b>	<b>2,053.3</b>	<b>2,194.3</b>	<b>2,269.7</b>	<b>2,625.6</b>	<b>3,481.3</b>	<b>4,284.4</b>	<b>5,284.8</b>	<b>6,315.7</b>	<b>7,565.2</b>	<b>6,196.3</b>	<b>7,712.9</b>	<b>10,195.7</b>	<b>11,206.5</b>	<b>10,992.1</b>	<b>11,682.5</b>	<b>10,869.6</b>	<b>10,745.8</b>
Agropecuario	394.6	437.1	550.2	623.6	800.6	1,007.5	1,219.7	1,511.5	1,911.9	1,827.1	2,201.5	2,834.3	3,057.7	3,396.0	4,197.0	4,368.0	4,650.3
Textil	700.9	664.3	676.9	823.3	1,092.3	1,275.1	1,472.5	1,736.4	2,025.8	1,495.1	1,560.7	1,989.7	2,177.0	1,926.1	1,799.5	1,328.5	1,195.4
Pesquero	186.5	207.6	174.6	210.2	285.1	331.4	440.3	504.1	626.4	526.5	650.4	1,052.6	1,040.8	1,064.8	1,188.5	951.5	923.6
Químico	211.6	246.2	256.5	316.4	409.4	536.7	601.3	804.8	1,040.2	837.5	1,227.9	1,654.6	1,636.0	1,502.3	1,514.6	1,401.7	1,333.8
Metal-Mecánica	96.7	160.0	110.0	99.4	136.3	190.9	164.4	219.6	327.7	361.2	401.7	489.3	553.5	541.8	589.2	538.5	453.8
Sidero-Metalúrgico	216.2	189.5	182.2	192.8	300.0	385.3	717.2	801.6	822.4	506.7	877.1	1,050.9	1,217.1	1,172.0	1,053.1	997.7	989.5
Minería no Metálica	46.6	57.8	68.1	73.5	94.5	112.2	135.4	165.0	175.9	148.0	251.7	492.0	722.3	720.4	663.5	697.7	639.9
Resto	201.3	231.8	271.2	286.5	363.3	438.3	534.0	572.9	634.9	494.1	541.9	632.3	802.1	668.7	677.2	586.0	559.5
III. Otros 4/	22.5	30.9	24.0	44.7	46.6	66.0	82.2	102.4	176.7	156.5	244.2	294.1	335.2	227.4	165.3	77.0	89.7
<b>Total (I+II+III)</b>	<b>6,882.2</b>	<b>6,956.3</b>	<b>7,665.3</b>	<b>9,026.6</b>	<b>12,726.5</b>	<b>17,299.9</b>	<b>23,799.9</b>	<b>28,084.6</b>	<b>31,007.7</b>	<b>27,074.0</b>	<b>35,807.4</b>	<b>46,386.0</b>	<b>46,366.5</b>	<b>41,871.7</b>	<b>38,459.3</b>	<b>33,376.2</b>	<b>36,040.0</b>

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En cuanto a los productos no tradicionales, observamos que el sector de mayor crecimiento es el sector agropecuario registrando un crecimiento acelerado a partir del año 2009. En el año 2016 el sector agropecuario representó el 43% del total de exportaciones no tradicionales, seguido de los sectores Químico, textil, pesquero y sidero-metalúrgico con 12%, 11%, 9% y 9% del total de exportaciones no tradicionales respectivamente.

Figura 0.3

Exportaciones no tradicionales-sectores económicos



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Como se puede observar en el grafico precedente, hasta el año 2008 el sector textil, era el sector más importante de las exportaciones de productos no tradicionales, pero a partir de dicho año el sector agropecuario empieza a crecer aceleradamente por encima del 20% anualmente.

#### 4.2. Montos restituidos y su impacto en las exportaciones

Desde que se implementó el Drawback en el año 1995, observamos que año tras año las exportaciones que se han acogido a este beneficio han ido en aumento, siguiendo la misma tendencia de crecimiento que han tenido las exportaciones Peruanas.

Tabla 0.5

Evolución de las exportaciones y los montos restituidos en US\$ millones

Año	Monto FOB Exportado (us \$ millones)	FOB exportado Acogido Drawback (us \$ millones)	Monto restituido (us \$ millones)
1995	5,456	6	0
1996	5,850	34	2
1997	6,775	987	49
1998	5,726	1,093	55
1999	6,042	958	48
2000	6,882	1,028	54
2001	6,956	1,130	56
2002	7,665	1,387	69
2003	9,027	1,706	85
2004	12,726	2,033	102
2005	17,300	2,788	139
2006	23,574	3,057	153
2007	27,588	3,563	178
2008	31,163	4,111	206
2009	26,625	3,871	298
2010	35,073	4,562	334
2011	45,636	5,124	263
2012	46,367	5,640	283
2013	41,872	5,909	295
2014	38,459	7,273	364
2015	33,376	6,449	258
2016	36,040	5,757	188

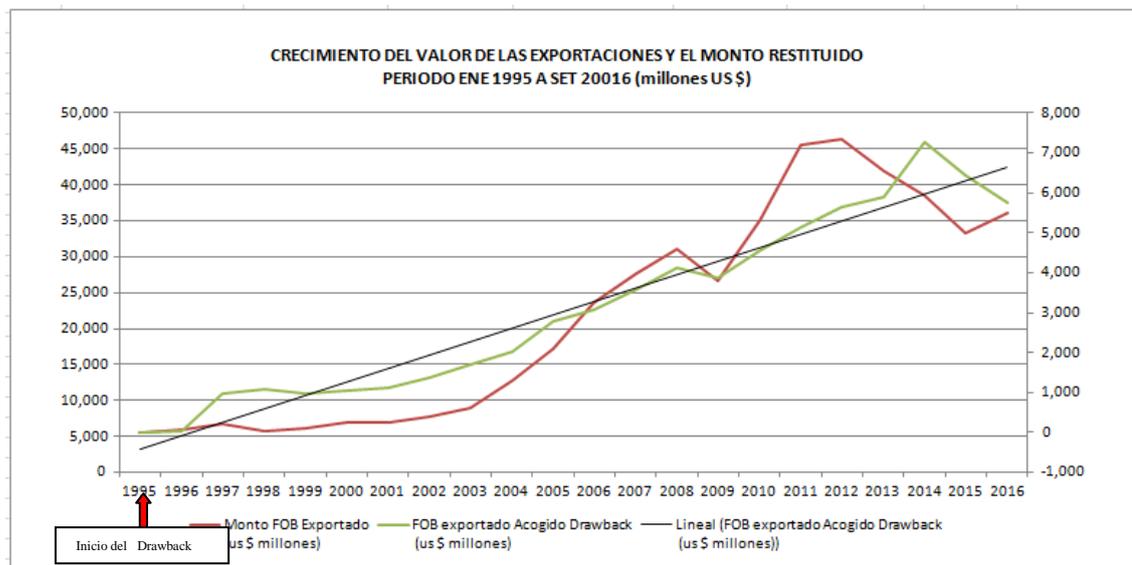
Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Observamos que existe una relación directamente proporcional entre el crecimiento de las exportaciones Peruanas con relación a la implementación del Drawback, es así las

exportaciones Peruanas han crecido entre el año 2000 y el 2016 en 424%, mientras que las exportaciones acogidas al Drawback crecieron 460% en el mismo periodo.

Figura 0.4

Evolución de las exportaciones y la restitución

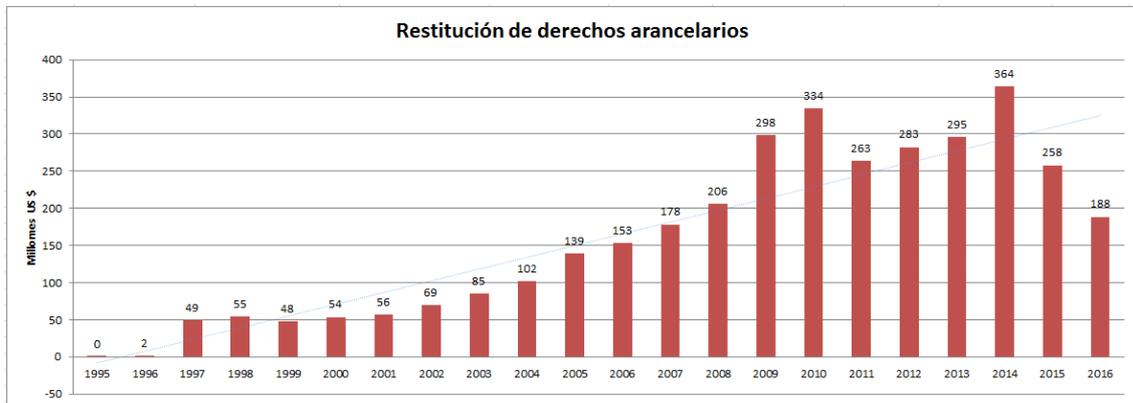


Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En cuanto a los montos Restituídos por concepto de Restitución de Derechos, arancelarios, observamos que se inició en el año 1995 con un monto pequeño el cual ascendió a 0.3 US \$ millones habida cuenta que éste beneficio entró en vigencia el 27 de junio de 1995; ascendiendo notablemente este monto en el año 1997 con un monto de US \$ 49 millones. Al igual que las exportaciones, se evidenció un crecimiento acelerado a partir del año 2002, con tasas de 11%, 20%, 18 % y 38 % en los años 2003, 2004, 205 y 2006 respectivamente respecto al 2001, manteniéndose dicha tendencia creciente hasta el año 2010.

Figura 0.5

Restitución de derechos arancelarios en el periodo 1995-2016

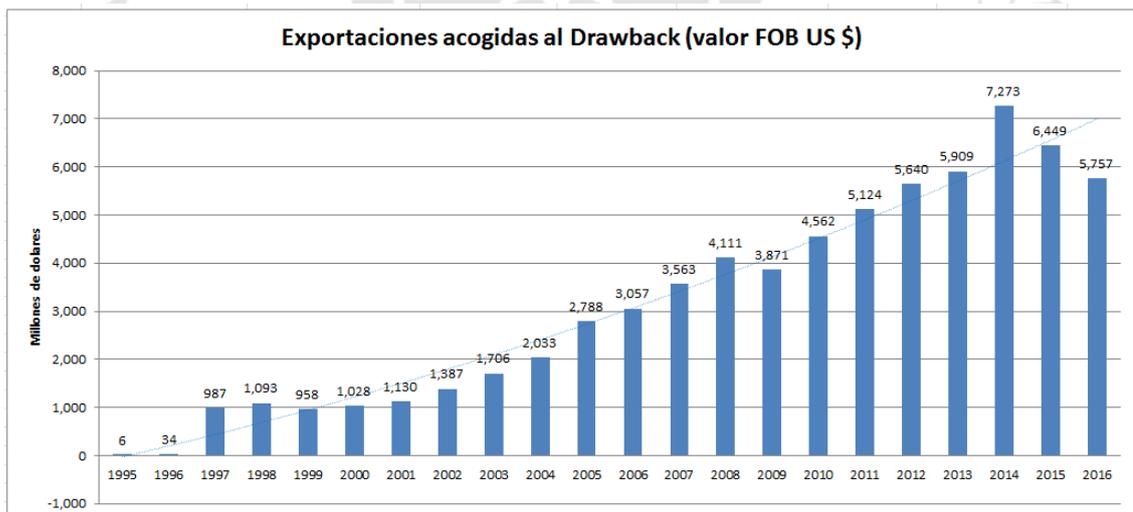


Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Si observamos las exportaciones acogidas al Drawback, en el año 2009 se refleja una caída en dichas exportaciones producto de la crisis internacional que se generó en los Estados Unidos, sin embargo ésta caída no se reflejó en los montos restituidos por Drawback debido a incremento de la tasa de devolución que implementó el gobierno para contrarrestar la crisis internacional, revirtiendo la senda del crecimiento en el siguiente año.

Figura 0.6

Exportaciones definitivas asociadas a la restitución de derechos arancelarios



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

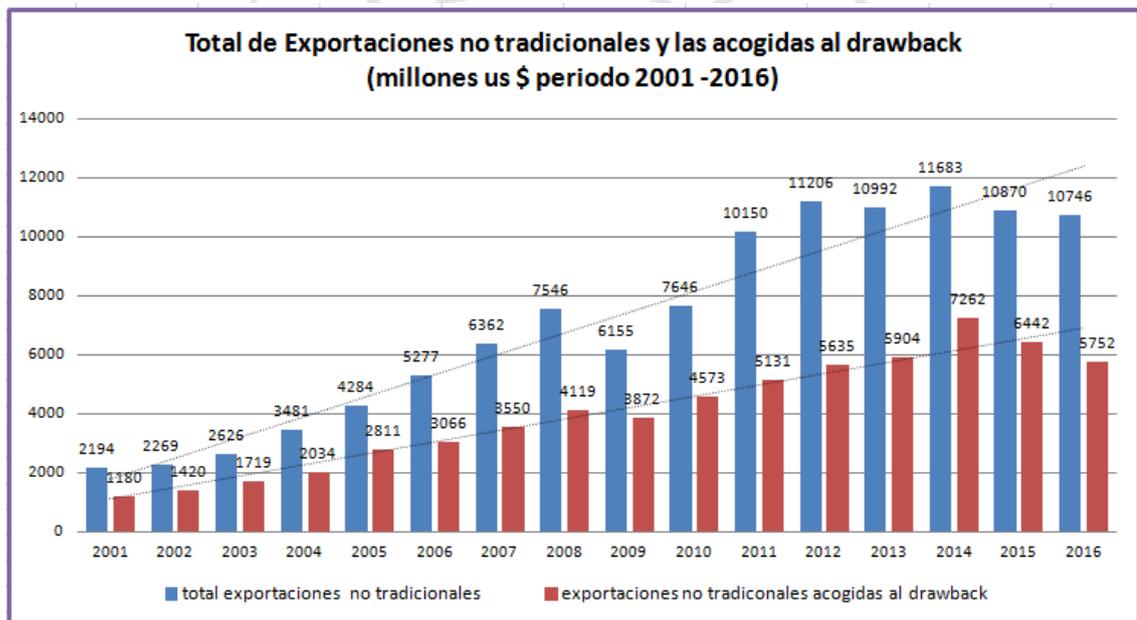
En los dos últimos años, se observa una caída en las exportaciones acogidas al Drawback y también en los montos restituidos por este concepto básicamente por el

menor crecimiento de China lo cual ha impactado en las exportaciones Peruanas y también a la disminución de la tasa del Drawback en forma escalonada.

Como se observa en el siguiente gráfico, luego del retroceso registrado en el año 1999, las exportaciones acogidas a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios reflejaron a partir del 2000 una acentuada tendencia creciente, siguiendo el mismo comportamiento de las exportaciones no tradicionales.

Figura 0.7

Comparativo de exportaciones no tradicionales y las asociadas a la restitución



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Si bien es cierto la tendencia es creciente, el ratio entre las exportaciones no tradicionales acogidas al Drawback y las exportaciones no tradicionales totales, es aproximadamente en promedio cerca del 60%, lo cual implica que existe aún un porcentaje importante de exportaciones no tradicionales que no vienen haciendo uso del beneficio de la restitución de derechos arancelarios, perdiendo la oportunidad de que su precio sea más competitivo en el mercado internacional lo cual permitiría mejorar la oferta exportable de nuestro País, esto podría deberse a distintas razones, entre las cuales podemos mencionar, falta de conocimiento de las bondades de éste régimen, alguna experiencia negativa que hayan podido tener en alguna fiscalización aduanera,

exportaciones que superaron el límite de los 20 millones de dólares por subpartida arancelaria y por empresa exportadora<sup>16</sup>, entre otros.

### 4.3. Comparación con otros regímenes de promoción

En la legislación nacional existen tres regímenes de promoción a la exportación, la Admisión temporal, la Reposición de mercancías en franquicia y el Drawback, de los tres regímenes el que viene siendo más utilizado y el que tiene más aceptación en los exportadores es el Drawback, no se ha registrado una mayor utilización de otros regímenes de promoción de las exportaciones<sup>17</sup> como es el caso de Admisión Temporal y Reposición de Mercancías en Franquicias Arancelarias.

Es importante mencionar que para un mismo producto o mercancía importada, las empresas exportadoras solo se podrán acoger a uno de los regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo.

Tabla 0.6

Montos acogidos a los regímenes de tráfico de perfeccionamiento activo en el periodo 1996-2016

Regímenes de tráfico de perfeccionamiento activo valor (FOB US Millones)																					
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Drawback	389	593	679	960	1073	1183	1413	1723	2040	2815	2261	3555	4122	3877	4576	5139	5640	5909	7273	6449	5757
Admisión temporal	184	271	338	279	301	327	282	205	237	302	254	330	362	197	420	699	730	637	338	366	216
Reposición de mercancías en franquicia	33	83	153	235	222	246	192	366	543	888	604	1079	1322	497	669	613	750	726	144	617	355

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Una de las razones por las cuales se utiliza mayormente el Drawback es porque otorga mayores beneficios a los exportadores a través de la Restitución simplificada de Derechos Arancelarios debido a que restituye el 4% por ciento del valor FOB exportado, tal como se observa el monto restituido supera el monto de los tributos pagados por las mercancías importadas.

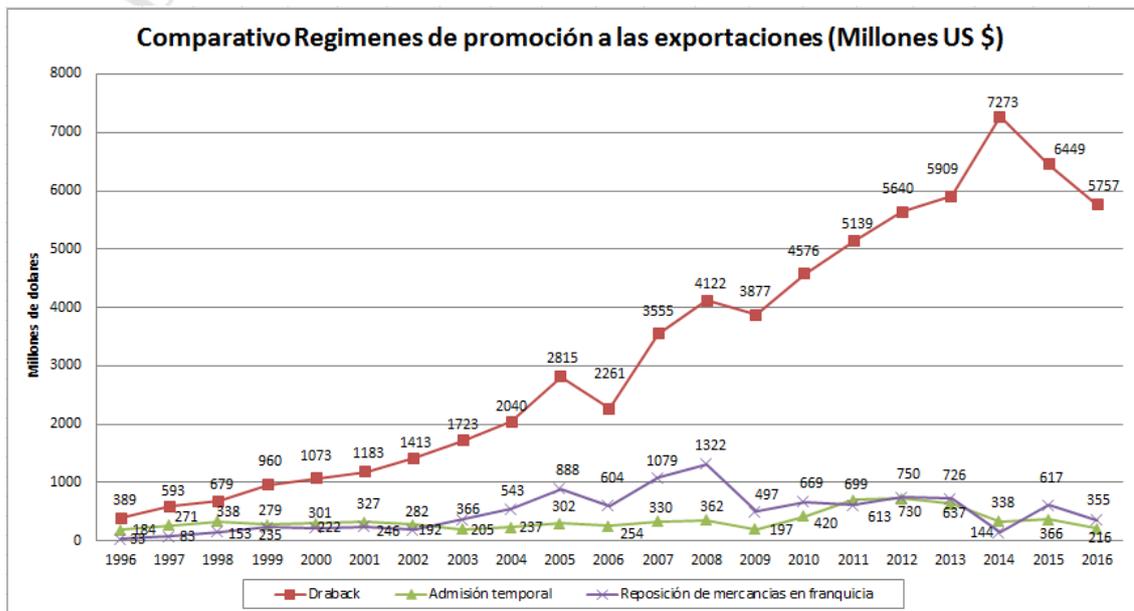
<sup>16</sup> Establecido mediante D.S. N° 001-2003-EF del 08 de enero 2003. El texto original del artículo 3° del D.S. N° 104-95-EF establecía una restitución del 5% del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones durante 1994 no hubieran superado los US \$ 10 millones, monto que fue elevado a US \$ 20 millones de conformidad con lo establecido en el D.S.N° 093-96-EF.

<sup>17</sup> También considerados como regímenes de Tráfico de Perfeccionamiento Activo.

Si realizamos un comparativo, observamos que los tres regímenes de perfeccionamiento activo, han tenido crecimientos importantes, así por ejemplo la Admisión temporal tuvo su mayor crecimiento en el año 2012 con un porcentaje de 297% comparado con el año 1996, de igual forma la reposición de mercancías en franquicia en el mismo año ha tenido su mayor crecimiento con una tasa del 2173% en comparación con el año 1996, mientras que el Drawback tuvo un crecimiento de 1350% en dicho periodo, en tal sentido, podemos concluir que el crecimiento del Drawback no se ha dado como consecuencia de la disminución de los otros dos regímenes de promoción a las exportaciones, constituyéndose este régimen en el de mayor estímulo a las exportaciones en especial las exportaciones no tradicionales.

Figura 0.8

Evolución de los regímenes de promoción a las exportaciones



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

En lo referente a la Reposición de Mercancías en Franquicias Arancelarias<sup>18</sup>, cerca del 90 por ciento de las mercancías acogidas a este régimen corresponden a aceites crudos de petróleo y de minerales bituminosos, los cuales por los montos que comercializan y por su propia actividad, están exceptuados de acogerse a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios.

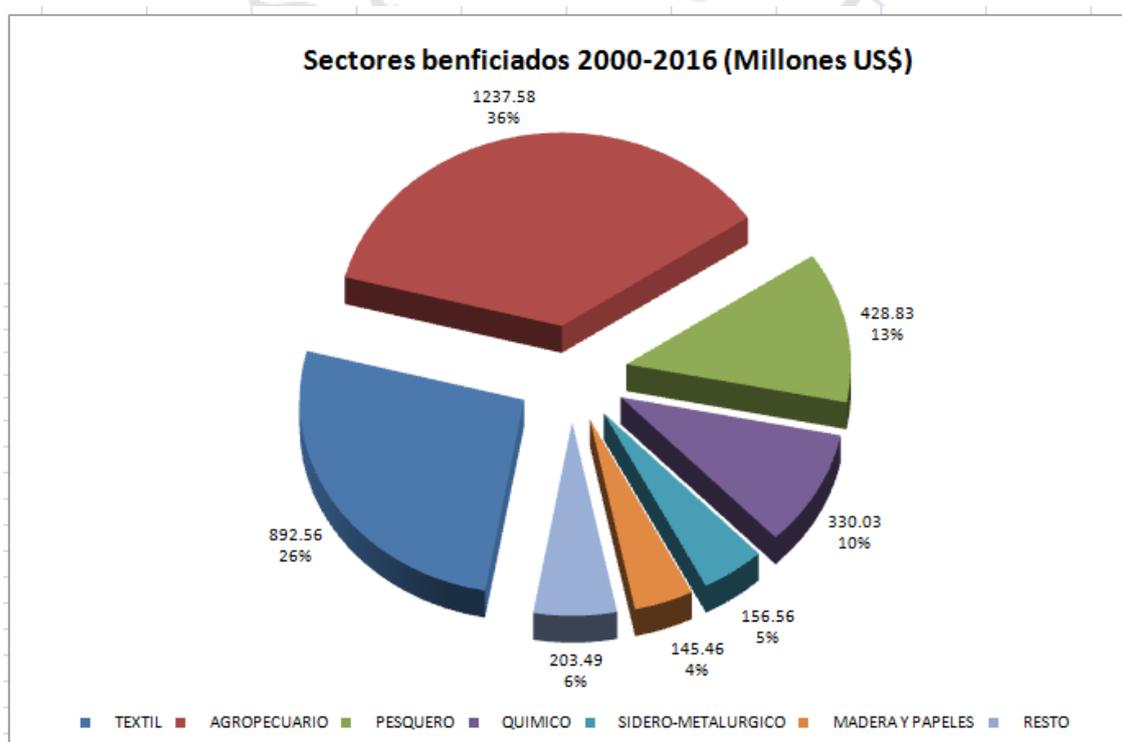
<sup>18</sup> Es el Régimen Aduanero por el cual se importan con exoneración automática de los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación, mercancías equivalentes a las que habiendo sido nacionalizadas han sido transformadas, elaboradas o materialmente incorporadas en productos exportados definitivamente.

#### 4.4. Sectores beneficiados con la restitución

Desde su puesta en vigencia en 1995 y hasta el año 2,016, el monto devuelto a los exportadores por concepto del régimen de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios ascendió a US \$ 3,481 millones. Fueron seis los sectores asociados a exportaciones no tradicionales que más se beneficiaron de este Régimen Aduanero.

Figura 0.9

Montos restituidos por sectores económicos en US\$ millones

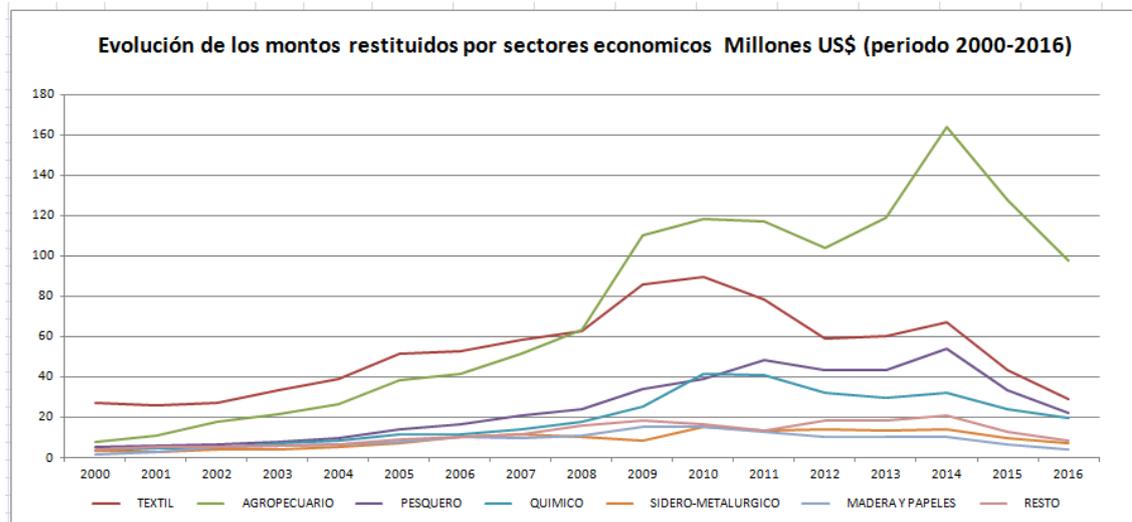


Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

El sector agropecuario es el sector que más se benefició con la restitución de derechos arancelarios con un monto de 1238 millones que representa el 36% del total, seguido del sector textil con el 26% del total y el sector pesquero con el 13% del total percibido.

Figura 0.10

Crecimiento de los montos restituidos por sectores económicos



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

#### 4.5. Principales subpartidas arancelarias acogidas al Drawback

Con relación a las exportaciones que se acogen a la restitución de derechos arancelarios, se observa que las 20 primeras subpartidas arancelarias representan el 44% del total del monto restituido en el año 2016, siendo los productos agroindustriales los más beneficiados, entre los cuales se encuentran las uvas frescas, paltas frescas, espárragos frescos o refrigerados, cacao crudo, mangos, mandarinas, bananos entre otros; entre los productos de sector textil se encuentran los T-shirt de algodón para damas y caballeros y entre los productos de sector pesquero se encuentran las demás gibas, globitos potas y calamares, clasificados por los mayores montos percibidos por restitución de derechos arancelarios conforme se observa en el siguiente cuadro.

Tabla 0.7

principales subpartidas arancelarias de la restitución en el año 2016

Principales subpartidas arancelarias acogidas al drawback en el año 2016 (Monto en miles de US \$ restituidos )		
806100000	UVAS FRESCAS	12,390.8
804400000	AGUACATES (PALTAS) , FRESCAS O SECAS	10,204.7
709200000	ESPARRAGOS, FRESCOS O REFRIGERADOS	9,358.3
307490000	DEMÁS JIBIAS, GLOBITOS, CALAMARES Y POTAS, CONGELADAS, SECAS, SALADAS O EN	4,976.5
1801001900	LOS DEMÁS CACAÓ CRUDO	4,833.4
804502000	MANGOS Y MANGOSTANES, FRESCOS O SECOS	4,736.5
803901100	BANANAS INCLUIDOS LOS PLATANOS TIPO CAVENDISH VALERY FRESCOS	4,551.7
1605540000	JIBIAS (SEPIAS) Y CALAMARES	3,809.7
6109100031	T-SHIRT DE ALGODON PHOMB.O MUJ., D' TEJ. TEBIDO D'UN SOLO COLOR UNIF. INCL. BLANQI	3,707.6
2005600000	ESPARRAGOS PREPARADOS O CONSERVADOS, SIN CONGELAR	2,919.1
1008509000	LOS DEMÁS QUINUA, EXCEPTO PARA SIEMBRA	2,897.1
6109100039	LOS DEMAS T-SHIRTS DE ALGODON, PARA HOMBRES O MUJERES	2,793.5
306171300	LANGOSTINOS CONGELADOS: COLAS CON CAPARAZÉN, SIN COCER EN AGUA O VAPOR	2,289.2
2005991000	ALCACHOFAS (ALCAUCILES)	2,173.1
805209000	DEMÁS CLEMENTINAS, WILKINGS E HIBRIDOS SIMILARES DE AGRIOS(CITRICOS) FRESCOS	2,110.7
811909100	MANGO (MANGIFERA INDICA L)	2,056.5
2001909000	DEMÁS HORTALIZAS, FRUTAS Y DEMAS PART. COMEST. DE PLANTAS, PREP. O CONSERV	1,871.4
2005999000	LAS DEMÁS HORTALIZAS Y LAS MEZCLAS DE HORTALIZAS PREPARADAS O CONSERVAV	1,851.9
805201000	MANDARINAS (INCLUIDAS LAS TANGERINAS Y SATSUMAS) FRESCAS O SECAS	1,749.7
3920209000	LAS DEMÁS PLACAS DE POLÍMEROS DE POLIPROPILENO	1,664.2
Resto		105,545.6
<b>Total</b>		<b>188,491.2</b>

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

#### 4.6. Los exportadores pequeños son los menos beneficiados

A fin de determinar los exportadores que reciben mayor beneficio de la restitución de derechos arancelarios, se efectuó una segmentación de los exportadores clasificándolos por monto FOB exportado sujeto a restitución, tomando como referencia en año 2016 conforme a lo siguiente:

Tabla 0.8

Clasificación de exportadores por segmentos año 2016

Segmento	Criterio ( FOB Millones de US\$ )
Grande	> = 10
Mediano	> = 1 y < 10
Pequeño	< 1

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Tabla 0.9

Nivel de participación de empresas exportadores por segmentos económicos

Segmentación de exportadores que se acogen a la restitución de derechos arancelarios (período 2016)					
sector	Segmento	Cantidad de empresas	% número de empresas	FOB exportado sujeto a restitución (us millones)	% valor FOB
Agropecuario	Pequeño	629	61.73%	332.62	11.21%
	mediano	338	33.17%	1,601.39	53.98%
	grande	52	5.10%	1,032.76	34.81%
Textil	Pequeño	284	79.55%	241.44	27.05%
	mediano	60	16.81%	451.13	50.54%
	grande	13	3.64%	200.06	22.41%
Pesquero	Pequeño	163	62.45%	100.49	14.73%
	mediano	89	34.10%	423.29	62.06%
	grande	9	3.45%	158.28	23.21%
Químico	Pequeño	108	61.36%	45.70	7.63%
	mediano	57	32.39%	288.93	48.24%
	grande	11	6.25%	264.31	44.13%
Sidero metalúrgico	Pequeño	32	69.57%	11.79	5.79%
	mediano	11	23.91%	62.18	30.54%
	grande	3	6.52%	129.65	63.67%
Total	Pequeño	1,534	68.64%	808.23	14.04%
	mediano	605	27.07%	3,004.69	52.21%
	Grande	96.00	4.30%	1,942.33	33.75%

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Como puede observarse en el cuadro precedente, los exportadores del sector pequeño son los que representan el mayor número de exportadores, pero sin embargo son los que menos monto de restitución perciben, así por ejemplo en el sector agropecuario, el

sector pequeño exportador representa el 61.73% (629 de 1019 empresas exportadoras) solo percibe el 11.21% del monto restituido a dicho sector agropecuario.

De igual forma en el sector textil, el pequeño exportador que representa el 80% del total de exportadores de dicho sector, solo percibió el 27% del total restituido a su sector; en el caso del sector Pesquero, el 63% que representa el sector pequeño exportador, percibe solo el 15% del total restituido; en el sector Químico el 61% que representa el sector pequeño exportador únicamente percibe el 8% restituido a dicho sector y finalmente el 70% que representa el exportador pequeño en el sector siderometalúrgico percibió el 6% del total restituido a su sector.

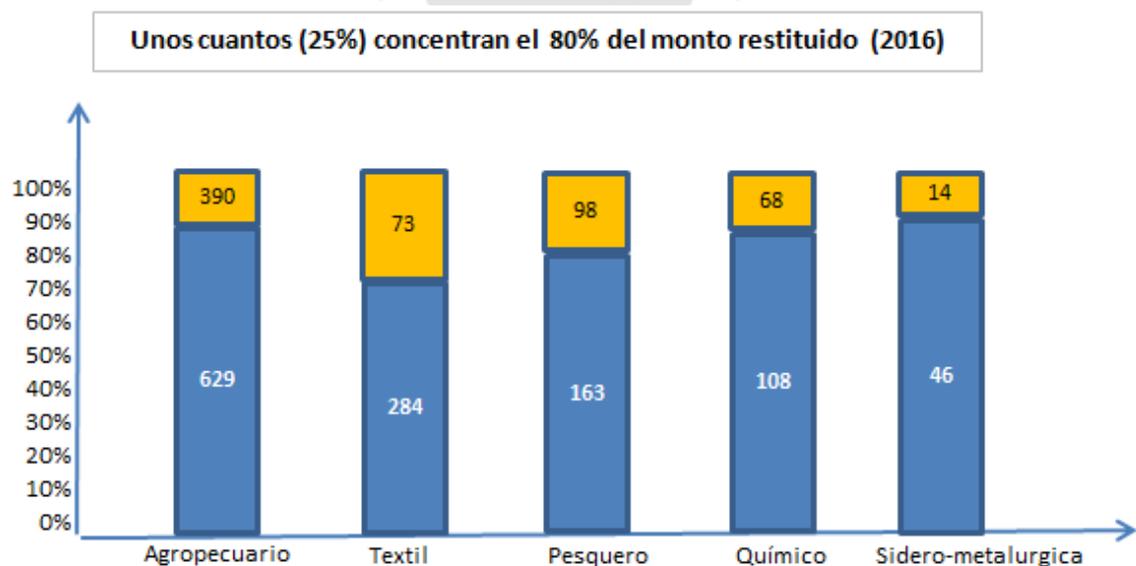
Otra de las conclusiones a las cuales podemos arribar con la segmentación antes referida, es que la mayor cantidad de empresas exportadoras se ubica en el sector agropecuario (1019) y el sector textil (357).

#### 4.7. Concentración en pocos exportadores

Existe alta concentración de la Restitución en pocos exportadores. En efecto, en el sector agropecuario 390 empresas concentran cerca del 90 por ciento del monto restituido, similar comportamiento se observan en los demás sectores.

Figura 0.11

Concentración de los montos restituidos por sectores económicos



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

#### 4.8. Participación de la restitución por Aduana

En el gráfico siguiente, podemos observar que en el año 2016, aproximadamente el 72% del monto restituido se efectúa por las Aduanas Marítima y Aérea del Callao, distribuyéndose el resto entre las demás Aduanas de provincia donde se han presentado Solicitudes de restitución. Entre las Aduanas de provincias, la de mayor monto tramitado es la Aduana de Paita constituyéndose en el año 2016 como la segunda aduana de mayor movimiento desplazando a la aduana aérea al tercer lugar.

Esta participación por Aduanas nos indica que existe aún una alta concentración de empresas beneficiarias en Lima siendo menor la participación de las empresas radicadas en provincias.

Tabla 0.10

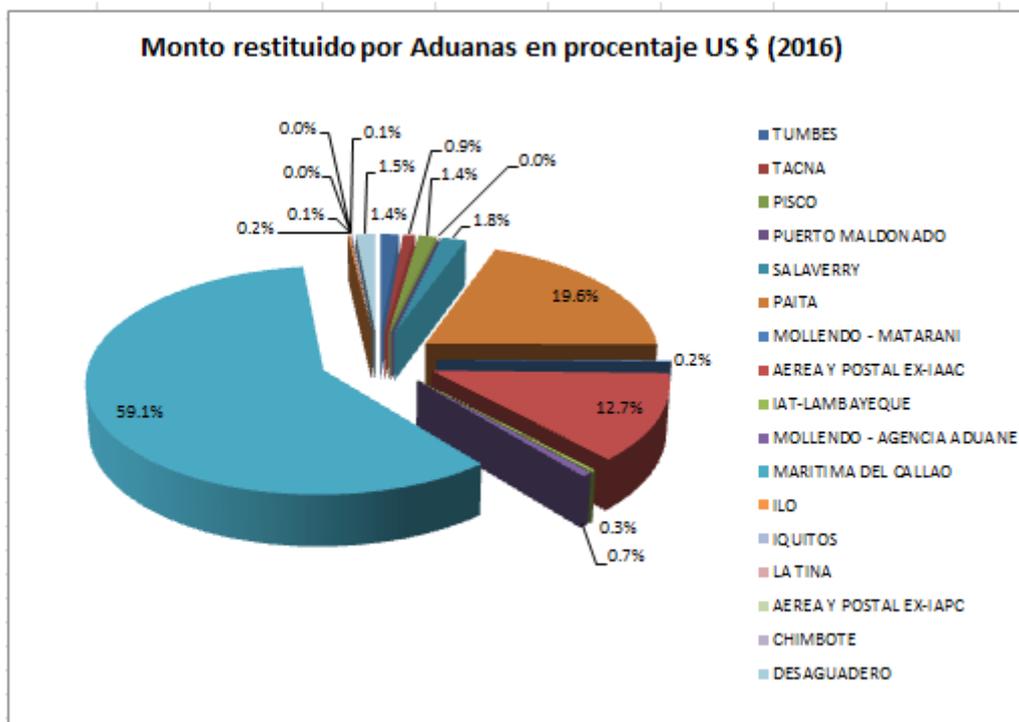
Montos restituidos por aduanas en US\$ miles

Restitución de derechos arancelarios por Aduanas 2016 (miles us \$ )	
MARITIMA DEL CALLAO	111,456
PAITA	36,888
AEREA Y POSTAL EX-IAAC	23,981
SALAVERRY	3,483
DESAGUADERO	2,824
TUMBES	2,702
PISCO	2,611
TACNA	1,712
MOLLENDO - AGENCIA ADUANE	1,261
IAT-LAMBAYEQUE	536
MOLLENDO - MATARANI	368
ILO	290
CHIMBOTE	233
IQUITOS	116
PUERTO MALDONADO	17
LA TINA	12
Total	188,491

Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

Figura 0.12

Participación de los montos restituidos por aduanas



Fuente: SUNAT (Elaboración propia)

A manera de resumen del presente capítulo podemos mencionar que desde la creación del Drawback en el año 1995, se constituye como el más importante régimen de promoción a las exportaciones en comparación con la Admisión temporal y la reposición de mercancías en franquicias, por el crecimiento que ha tenido éste régimen y el impacto que ha generado en el incremento de las exportaciones de nuestro País.

La evolución histórica del Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios muestra un notable incremento de los beneficiarios, del incremento de las exportaciones no tradicionales y de los montos desembolsados por el Estado. Es así que, el monto desembolsado para el año 1995 - año en que se inicia la Restitución de Derechos arancelarios - fue de US \$ 0.3 millones, en el año 1997 el estado otorgó un total de US \$ 49.3 millones, incrementándose año a año, siendo el año 2014 el año en el cual se restituyó el mayor monto de derechos arancelarios ascendente a US \$ 433 millones, básicamente por el dinamismo mostrado por las exportaciones no tradicionales en dicho año, registrándose un total de 11,683 millones US \$ de exportaciones no tradicionales y también de exportaciones acogidas al Drawback con un monto de US \$ 7,273 millones,

siendo los sectores agropecuario seguido del sector textil, pesquero, químico y sidero-metalúrgico, de exportaciones no tradicionales de mayor proyección.

La restitución de derechos arancelarios, si bien no es la única<sup>19</sup>, es una de las más importantes herramientas de promoción de exportaciones que ha impactado positivamente en el incremento y dinamismo de las exportaciones no tradicionales, la cual ha cumplido eficazmente con el objetivo de restituir los aranceles pagados en la importación de los insumos importados incorporados en la producción de los bienes exportados y además ha contribuido a hacer más competitivos los precios de nuestras exportaciones Peruanas en el mercado internacional promoviendo de ésta manera la apertura de mercados internacionales.

Si bien el Drawback ha sido desde su creación un importante mecanismo promotor de las exportaciones no tradicionales, habiéndose reflejado en el incremento de los volúmenes de exportación a lo largo de los años, se aprecia que los exportadores considerados como pequeños exportadores (que exportan menos de 1 millón de dólares al año) los cuales representan el 70% de las empresas exportadoras, solo perciben el 14% del monto restituido, lo cual también se aprecia haciendo el análisis en cada sector de exportadores; asimismo también se aprecia que el 85% del monto restituido está concentrado en pocas empresas exportadoras, esto nos lleva a proponer otro esquema de restitución distinto a efectos de que el impacto de los beneficios recaiga en las empresas PYMES, considerando que las pequeñas y microempresas (pyme) en el Perú constituyen más del 98% de todas las empresas existentes en el país, crea empleo alrededor del 75% de la Población Económicamente Activa (PEA) y genera riqueza en más de 45% del Producto Bruto Interno (PBI). En ese sentido, las pyme se constituyen en la mejor alternativa para hacer frente al desempleo nacional, especialmente en el sector juvenil. (Actualidad empresarial. Pyme: Problemas y ventajas de su desarrollo en el Perú, 30 de mayo de 2017).

---

<sup>19</sup> Otra de las herramientas de política fiscal emprendidas por el estado Peruano es la apertura de mercados mediante la firma de distintos Tratados de libre comercio (TLC) con nuestros principales socios comerciales, la incorporación del País a distintos bloques comerciales (APEC, Comunidad Andina, Acuerdo Transpacífico), el régimen laboral especial para el sector agrario, entre otros.

## **CAPITULO V: PROBLEMÁTICA Y TEMAS POLÉMICOS**

### **5.1. Incongruencia en la definición de la Ley General de Aduanas y su reglamento**

La definición contenida en la Ley General de Aduanas, establece que el Régimen del Drawback 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 para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidas durante su producción (Decreto Legislativo N° 1053, 2008).

De la definición antes mencionada, la restitución otorgada a los exportadores por la exportación de sus mercancías producidas, consiste en restituir el monto total - o una parte de este - de los derechos arancelarios previamente cancelados al estado por la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados, es decir la restitución otorgada toma como base de cálculo el monto de los derechos arancelarios previamente abonados al estado, con lo cual en el mejor de los casos la restitución es el monto equivalente a lo previamente pagado y en otros casos es una parte de éste monto.

En cuanto a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (aprobada con Decreto Supremo N° 104-95-EF, 1995), si bien es cierto éste dispositivo legal hace referencia al Drawback establecido en la Ley General de Aduanas, al momento de establecer la forma de cálculo del monto a restituir, toma como base de cálculo el valor FOB de exportación. En efecto, la norma citada establece que la tasa de Restitución aplicable a los bienes exportados, será el equivalente a un porcentaje del valor FOB de exportación, el cual a partir de noviembre del año 2016 se fijó en 4%.

Como se observa, existe una incongruencia entre la forma de calcular la restitución a favor de los exportadores por los productos exportados. mientras que el régimen del Drawback contenida en la Ley General de Aduanas, utiliza como base de cálculo los derechos arancelarios efectivamente pagados por los insumos o materias primas incorporados o consumidos en la producción de los bienes exportados; en el caso de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios utiliza como base de cálculo el valor FOB de exportación de los bienes exportados, es decir el procedimiento

simplificado no utiliza como base de cálculo el monto efectivamente pagado por la importación de los insumos o materias primas importadas, método de cálculo que es contrario a la definición del Drawback contenida en la Ley General de Aduanas y a la definición establecida en el Convenio de Kyoto Revisado<sup>20</sup>.

Por lo expuesto, podemos concluir que el régimen del Drawback contenido en la Ley General de Aduanas no corresponde al sistema simplificado de restitución de derechos arancelarios establecido en el Decreto supremo N° 104-95-EF, pudiéndose interpretar de ello que la legislación nacional en materia de Drawback ha previsto dos mecanismos distintos de Restitución a los exportadores. Uno de ellos está referido a la existencia del Drawback como el régimen aduanero que permite como consecuencia de la exportación de las mercancías obtener la Restitución total o parcial de los derechos arancelarios pagados por la importación de las mercancías; y el Segundo está referido al procedimiento simplificados de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, el cual consiste en la devolución del 4% del valor FOB de los productos exportados.

Al respecto, López Espinoza, L. (22 de febrero del 2006), comentó que existe confusión en los exportadores, la propia Administración Tributaria e incluso en los miembros del Tribunal Fiscal, dado que confunden ambos sistemas de devolución de derechos a los exportadores, al creer que se trata de un mismo sistema, al considerar erróneamente que la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (sistema previsto en el D.S. 104-95-EF) en realidad corresponde a la Reglamentación del Régimen del Drawback contenido en la Ley General de Aduanas, cuando esto no es así, el Reglamento de Restitución, no corresponde al Régimen del Drawback establecido en la Ley, por cuanto este último considera la devolución parcial o total de los derechos arancelarios pagados por la importación de mercancías, mientras que el sistema simplificado considera la devolución del 4% del valor FOB de exportación.

Ciertamente, al considerar que el régimen simplificado establecido en el D.S. 104-95-EF, no es la reglamentación del régimen del Drawback contenido en la Ley General de Aduanas, éste último carecería de reglamentación, sin embargo esta

---

<sup>20</sup> El Convenio de Kyoto Revisado (CKR) es el principal convenio de facilitación del comercio aduanero. Fue elaborado por la Organización Mundial de Aduanas y entró en vigor el 3 de febrero de 2006. Es una revisión y actualización del Convenio Internacional sobre la Simplificación y la Armonización de Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto) que fue adoptado en 1973-1974. El CKR busca facilitar el comercio armonizando y simplificando los procedimientos y las prácticas aduaneras. Para lograrlo, el Convenio proporciona estándares y prácticas recomendadas para los procedimientos y técnicas aduaneras modernas.

deficiencia debería ser corregida a efectos de permitir que los exportadores que se encuentran excluidos de la restitución simplificada de derechos arancelarios puedan recuperar los derechos arancelarios efectivamente pagados en los insumos importados incorporados en los bienes exportados, en aplicación de los mismos principios que rigen la restitución simplificada de derechos arancelarios, es decir el principio de “No exportación de impuestos” y el principio de “ Imposición en el País de destino”.

## **5.2. La Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y los subsidios**

La Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios consiste en la Restitución del 4% del valor FOB de exportación de los bienes exportados en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% por ciento del Valor FOB del producto exportado, por consiguiente cabría la posibilidad de que el monto restituido exceda los derechos arancelarios efectivamente pagados.

Una manera simple de determinar esta diferencia es la siguiente:

Si consideramos una mercancía exportada por un valor FOB de US 1,000 y asumiendo que éste tiene contenido el 50% como máximo de valor CIF de insumos importados, entonces el valor CIF del insumo importado incorporado o consumido ascendería a 500 dólares; si consideramos que el promedio de la tasa de derechos arancelarios asciende a 3.2% entonces tenemos que el derecho arancelario ascendería a  $3.2\% * 500 = 16$  dólares, mientras que la restitución ascendería a 40 dólares, es decir el monto restituido supera al derecho arancelario efectivamente pagado en 24 dólares lo cual representa un 60% del monto restituido, es decir el monto restituido supera en 2.5 veces el monto del derecho arancelario efectivamente pagado.

De otro lado, haciendo el mismo ejercicio con algunos casos que se ha obtenido de las resoluciones del tribunal fiscal se tiene el promedio del monto de derechos arancelarios efectivamente cancelados es aproximadamente el 1% del monto restituido según se aprecia en el cuadro siguiente:

Tabla 0.1

Montos restituidos comparados con derechos arancelarios pagados por los insumos importados

<b>Comparativo del monto restituido con los derechos arancelarios cancelados</b>						
<b>Producto Exportado</b>	<b>Insumo Utilizado</b>	<b>FOB Solicitado (US \$)</b>	<b>Monto restituido (5 %) US \$</b>	<b>Insumo importado CIFUS \$</b>	<b>Tributos pagados US \$</b>	<b>Tributo pagado con relación al monto restituido (%)</b>
Orégano seco	Hilo de algodón	39,660.00	1,983.00	2.73	0.53	0.03%
Madera Triplay	Zunchos y preservantes	204,176.30	10,208.82	1,925	231	2.26%
Polos	Bolsas de polipropileno	57,340.00	2,867.00	369.01	44.42	1.55%
Madera Caoba	Fleje de acero	109,307.35	5,465.37	130.05	41.81	0.76%
Alfombras de alpaca	Hilo spun 100% polyester	30,273.00	1,513.65	7.33	0.88	0.06%

Fuente: (Elaboración propia)

En ese contexto, la restitución de derechos arancelarios cumple con la finalidad por la cual fue creado, por un lado restituye los derechos arancelarios efectivamente cancelados por los derechos arancelarios con lo cual se cumple con el principio de la no exportación de impuestos y por otro lado es una importante herramienta de política fiscal que tiene como finalidad hacer más competitivo los precios de los productos peruanos de exportación en el mercado internacional.

Al respecto, el doctor Oyarse Cruz (14 de marzo del 2015), sostiene que el Drawback es un beneficio tributario promotor de las exportaciones que aporta al crecimiento económico de nuestra patria el cual no es un subsidio considerando que de acuerdo a la definición de recogida del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se entiende como subsidio a la “prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada”. Es decir, se trata en principio de una decisión estatal con fines asistenciales, lo cual no ocurre en el caso del Drawback, toda vez que su otorgamiento está sujeto al cumplimiento de formalidades aduaneras vinculadas al pago de tributos. Incluso el Decreto Supremo N° 104-95-EF que constituye la partida de nacimiento del Drawback no fija un tiempo de vigencia o duración, por lo que no encaja con esta definición de subsidio. Asimismo también sostiene que para convertirse en subsidio, la Organización Mundial del Comercio (OMC) señala que debe tratarse de una contribución financiera de un Gobierno o de cualquier organismo público en el

territorio de algún país miembro de la OMC, lo cual pudiera traducirse en que se otorgue un beneficio que causa daño grave a otro país superando el 5% del valor del producto, lo cual no es el caso del Perú, en ese sentido, es viable que el Perú continúe otorgando a los exportadores Peruanos la restitución de derechos arancelarios siempre y cuando la tasa no supere el 5% del Ad-valorem, sin embargo se requiere ciertos ajustes a la normatividad que se comentará más adelante.

### **5.3. Sobrevaloración de las mercancías**

Según la definición del diccionario de la real academia española, se entiende por sobrevalorar el “otorgar a alguien o algo mayor valor del que realmente tiene”, en ese sentido la sobrevaloración de mercancías de exportación consiste en asignar un mayor valor al que realmente tienen a las mercancías de exportación con el fin de obtener un mayor beneficio del que realmente les corresponde; generalmente se emplea esta práctica por empresas defraudadoras que buscan beneficiarse ilegalmente a costas del Estado, se presenta en Países donde existe devolución automática de tributos a los exportadores.

En el caso del Perú, se ha detectado ciertos casos de sobrevaloración de mercancías, siendo el problema más grave en la aplicación del Procedimiento simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, la modalidad consiste en incrementar intencionalmente el valor real de exportación del bien exportado a fin de obtener una mayor restitución de derechos arancelarios.

La base de cálculo sobre la cual el estado restituye el monto de tributos arancelarios a los exportadores<sup>21</sup> está referido a un porcentaje del valor FOB exportado<sup>22</sup>, valor el cual es declarado por cada exportador en las facturas de exportación, es decir a mayor monto FOB declarado, mayor es el beneficio obtenido.

Este mecanismo automático de devolución<sup>23</sup>, nos parece correcto en el marco de las políticas de promoción de exportaciones, en la medida que existan exportadores

---

<sup>21</sup> La tasa de Restitución aplicable a los bienes será el equivalente al 4% del valor FOB de exportación

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> Aduanas deberá resolver la solicitud en un plazo máximo de cinco días hábiles desde el día hábil siguiente a la numeración de la solicitud o presentación de la documentación en caso haya sido seleccionado a revisión documentaria.

honestos que declaren los montos reales de exportación de sus productos, con lo cual obtendrán la devolución conforme a lo establecido por la norma; sin embargo siendo un procedimiento automático, es fácilmente aprovechado para defraudar al estado, bajo la modalidad de Sobrevaluación, con lo cual se puede obtener mayores montos restituidos que los que les corresponde por sus productos exportados (a mayor FOB declarado, mayor monto restituido), enriqueciéndose en forma ilícita a costa del estado.

En el caso Chileno por ejemplo, el Sistema simplificado de reintegro, un sistema similar a la Restitución simplificada de derechos arancelarios Peruano, permite al exportador de bienes no tradicionales beneficiarse de un reintegro de un 3% sobre el valor de los productos exportados entendiéndose como valor de los productos exportados el valor FOB de la respectiva mercancía, 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, siendo a tasa actualmente del 3% del valor FOB, sin embargo para controlar la sobrevaloración la Administración Aduanera de Chile tiene la facultad de objetar dicho valor en caso de que, resultare ser superior al que la respectiva mercancía tiene corrientemente en el mercado internacional, mecanismo de control que la norma Peruana no ha previsto.

De igual forma en el caso Uruguayo se ha previsto la aplicación de métodos de valoración de mercancías de exportación para controlar éstas prácticas, en tal sentido es pertinente proponer en la legislación nacional un mecanismo de control para contrarrestar la sobrevaloración.

#### **5.4. Simulación de proceso productivo y de compra venta internacional**

La simulación de proceso productivo y de la compra venta internacional, es otro fraude susceptible de producirse a costa del estado para beneficiarse indebidamente, dada la existencia de una tasa FLAT de restitución, en ciertos casos, puede perder interés el crear una industria que exporte verdaderamente, siendo éste reemplazado por el interés de lucrar con la Restitución, buscando exportar aun cuando no exista comprador, basta que cualquier producto salga del territorio aduanero para ser considerado una exportación y se encuentre disponible para obtener la Restitución. Esta situación la podemos advertir de alguna casuística que ha sido recogida de algunas resoluciones de tribunal fiscal, entre los años 2002 al 2005 se presentaron exportaciones inusuales de

gel de algas y barro cosmético de empresas recién creadas, con altos valores FOB de exportación, con un promedio por cada declaración de exportación que superan el millón de dólares. Cuyos costos de producción son ínfimos, alrededor de 1% del precio total de venta y con margen de utilidades descomunales, que superan en algunos casos los 20,000 %.

La característica principal de este tipo de empresas es que son usualmente golondrinas, es decir que aparecen por un tiempo, luego dejan de operar y desaparecen, que no declaran impuesto a la renta, que las mercancías han sido reportadas abandonadas en el País de destino, o que se han confirmado que los clientes del exterior no existían, estas evidencias son signos claros de la existencia de sobrevaloración de mercancías, de simulación de proceso productivo y de la simulación de la compra venta internacional.

La Administración Tributaria, en estos casos ha desconocido la legalidad de la Restitución, sin embargo el Tribunal Fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal N° 06413-A-2005), ha declarado nula é insubsistente dicha acotación por cuanto considera que a pesar de que se pueda estar frente a una sobrevaloración de las mercancías y simulación del proceso de compra venta internacional, la Administración debe efectuar la Restitución en base a los costos y gastos incurridos sin incluir la utilidad al no existir una compra venta internacional. Este fallo del tribunal fiscal evidentemente favorece a los defraudadores por cuanto del contenido de la mencionada resolución se podría interpretar equivocadamente que basta que cualquier mercancía que cruce las fronteras del País, para que se considere que es una exportación susceptible de acogimiento a la Restitución del Drawback, sin importar que detrás de dichas mercancías exportadas exista una simulación de proceso productivo y simulación de compra y venta internacional. De otro lado, el riesgo para el Estado es mayor por cuanto la modalidad de este tipo de empresas es constituirse con capital ínfimo, operar por un tiempo, beneficiarse indebidamente y luego desaparecer. En esa situación cuando la Administración tributaria quiere efectuar el cobro por devolución indebida, éste resulta siendo incobrable. En ese sentido es pertinente proponer un mecanismo de control de valor de las mercancías exportadas en la legislación nacional.

### **5.5. Tope del 50% del costo de producción no evita la sobrevaloración**

El Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de evitar el uso indebido del Procedimiento simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, modifico el artículo 3° del Decreto Supremo N° 104-95-EF<sup>24</sup> estableciendo un tope al monto restituido, equivalente al 50% del costo de producción<sup>25</sup> del bien exportado. Si la finalidad de esta medida fue controlar la restitución indebida por sobrevaloración al establecer un tope máximo de restitución, observamos que esta medida no es efectiva por dos motivos que pasamos a explicar, al establecerse un tope del 50% de su costo de producción, equivale a obtener un porcentaje de utilidad bruta del 900% del costo de producción, porcentaje que es irreal para el común de las industrias o sectores productivo en donde las tasas usuales de utilidad bruta no son tan excesivas y crea un margen muy amplio de maniobra que puede ser fácilmente aprovechado y la segunda, si tenemos en cuenta que la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios vigente, es un sistema de pago inmediato, es decir que una vez presentada la solicitud, la Administración Tributaria tiene 5 días para hacer efectivo el pago a los exportadores, en dicho plazo es casi imposible determinar los verdaderos costos de la empresa, los cuales solo se podrían efectuar en un proceso de fiscalización posterior.

### **5.6. Inexistencia de Método de valoración aplicable a las exportaciones que solicitan restitución**

Las legislaciones de la mayoría de Países, siempre han previsto un método de valoración aplicable al tráfico internacional de mercancías de importación. Es así que actualmente impera en casi todos los Países del Mundo ( en especial los Países miembros de la OMC) un método de valoración aplicable a las mercancías de importación más conocido como el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC) el cual establece las pautas para definir el valor de las mercancías importadas en Aduanas.

---

<sup>24</sup> Mediante el Artículo 1° del D.S.N° 135-2004-EF, se estableció que la tasa de Restitución será el equivalente al 5% del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% del costo de producción

<sup>25</sup> Entendiéndose por costo de producción al costo incurrido en la producción, el cual comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación. En el caso de encargo de producción el costo de producción comprenderá el importe por el servicio prestado sin IGV además de los conceptos antes señalados.

Este método de valoración se justifica en la medida en que las mercancías de importación, están sujetos al pago de aranceles y demás tributos de importación, por consiguiente podrían estar sujetos a la aplicación de valores arbitrarios por parte de las Aduanas de los Países con el fin de obtener mayor recaudación o también los importadores de dichas mercancías a fin de pagar menores tributos de importación podrían emplearse prácticas de subvaluación de las mercancías.

En el caso de exportación de mercancías, no justifica que se establezca ningún método de valoración aplicable a las mercancías exportadas, por cuanto la mayoría de los Países - por lo menos los que pertenecen a la Organización Mundial de Comercio - tienen vigente una tasa de aranceles a las exportaciones de mercancías equivalente al 0% ad-valorem. Es decir las exportaciones de mercancías en la mayoría de Países, no se encuentran gravadas con ningún tributo en aplicación del principio de imposición en el País de destino.

Ahora bien, la mayoría de Países miembros de la OMC (al igual que el caso del Perú), utilizan el régimen del Drawback como parte de sus Políticas de promoción de exportaciones, sin embargo, tampoco es necesario establecer ningún método de valoración de mercancías de exportación acogidas a éste régimen promocional, por cuanto generalmente calculan el monto de la Restitución a los exportadores<sup>26</sup> tomando como base de cálculo del monto a restituir, el equivalente al monto total o parcial de los tributos de importación previamente pagados por la importación de mercancías. Es decir la forma de cálculo del monto restituido no utiliza como base de cálculo el valor de las mercancías exportadas como es el caso del Perú.

En el caso Peruano, la normatividad aplicable a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (Decreto Supremo N° 104-95-EF, 1995), establece que la tasa de Restitución será equivalente al 4% del valor FOB de exportación de los productos, entendiéndose 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.

Considerando que el monto a ser restituido toma como base de cálculo el valor FOB del bien exportado, es claro que toma relevancia la determinación correcta de dicho valor FOB, por cuanto podría ser susceptible de prácticas fraudulentas como por

---

<sup>26</sup> En el caso de Bolivia, Ecuador, Chile y Colombia tienen sistemas simplificados de devolución de tributos similares a la restitución Peruana.

ejemplo la sobrevaloración de las mercancías, sin embargo, la normatividad aplicable a este sistema simplificado no ha establecido ningún método o procedimiento de como valorar las mercancías de exportación a fin de evitar las diferentes prácticas fraudulentas que se pudieran presentar.

La SUNAT, en las fiscalizaciones posteriores, ha exigido la acreditación del valor FOB de exportación, es decir la sustentación del pago de dicho precio por parte del cliente extranjero, en los casos en que ha tenido dudas sobre la certeza de dicho valor, sin embargo el Tribunal fiscal en varios de sus fallos emitidos (como por ejemplo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6915-A-2003), ha establecido que la inexistencia de la acreditación de dicho valor no es motivo suficiente para declarar el acogimiento indebido a dicho Régimen.

De otro lado, como ya explicamos anteriormente, en el caso Chileno el Sistema simplificado de reintegro, un sistema similar a la Restitución simplificada de derechos arancelarios Peruano el cual permite al exportador de bienes no tradicionales beneficiarse de un reintegro de un 3% sobre el valor<sup>27</sup> de los productos exportados, la Administración Aduanera de Chile tiene la facultad de objetar dicho valor en caso de que, resultare ser superior al que la respectiva mercancía tiene corrientemente en el mercado internacional, mecanismo de control que la norma Peruana no ha previsto.

Asimismo en Uruguay, recientemente fue emitido el Decreto 32/014 (2014) mediante el cual se establecen ciertos criterios de valoración aduanera para las operaciones de exportación. La citada valoración resulta relevante, en cuanto es la base de cálculo para la determinación de la devolución de tributos que integran el costo de los bienes exportados. Cabe destacar que el citado decreto toma en cuenta las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de la Organización Mundial del Comercio. En tal sentido, se establece que la base de cálculo para la determinación de la devolución de tributos que integran los costos de los bienes exportados, (en el marco de la Ley 16.492), será el Valor de Aduana de Exportación (VAE), el VAE será el resultante de la aplicación del método del Valor de Transacción (precio realmente cobrado o a cobrar), el mismo será aplicable siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones establecidas en el propio Decreto, toda referencia al “valor FOB” en la

---

<sup>27</sup> Entendiéndose como valor de los productos exportados el valor FOB de la respectiva mercancía, 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

normativa aduanera vigente de exportación , deberá entenderse como “VAE “, para la determinación del VAE final, conforme el método antedicho, se realizarán ajustes positivos y/o negativos cuando así corresponda, por tanto, en general, los reintegros de tributos a las exportaciones se realizarán en base a valores FOB, ajustado en caso de corresponder.

En el caso de nuestro País, la ley del Impuesto General a las Ventas<sup>28</sup> establece utilizar valores de mercado para operaciones consideradas como no fehacientes, es decir operaciones que no se encuentran dentro de los valores de mercado usuales, por tanto en el caso de la devolución del IGV “Saldo a Favor del Exportador”<sup>29</sup> es susceptible de controlar los valores de exportación ficticios. Del mismo modo la Ley del Impuesto a la Renta<sup>30</sup>, también contempla la utilización de valores de mercado en los casos en los cuales detecte valores que difieren de éstos.

En tal sentido, es necesario se efectúe la corrección de la Legislación concerniente a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y se establezca mecanismos de valoración de las mercancías de exportación a fin de evitar la restitución indebida del Drawback por sobrevaloración de mercancías.

### **5.7. Exportaciones de mercancías sin fines de lucro**

En el caso de exportaciones sin fines de lucro, si bien es cierto la normatividad relativa al sistema simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, no norma ningún aspecto relativo a este tipo de exportación de mercancías, tampoco impide la posibilidad de que dichas exportaciones se puedan acoger a este beneficio.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal ha emitido la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6413-A-2005 y ampliación de fallo emitido con Resolución del Tribunal Fiscal N° 00265-A-2006, que aunque no es de jurisprudencia obligatoria, establece un criterio a aplicarse en relación a este tipo de exportaciones, en el sentido de que si la mercancía fue exportada del País aun cuando no exista venta internacional

---

<sup>28</sup> Artículo 42° del I Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado con Decreto Supremo N° 055-99-EF

<sup>29</sup> Artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado Decreto Supremo N° 055-99-EF

<sup>30</sup> Artículos 32° y 64° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado con Decreto Supremo N° 179-2004-EF y Artículo 37° inciso b numeral 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado con Decreto Supremo 122-94-EF

corresponde a la Administración tributaria determinar el valor FOB en base a los costos de producción y establecer el monto a restituir.

Al respecto, consideramos que se debe tener cuenta la verdadera naturaleza del Sistema de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, la cual es la de promover las exportaciones del País mediante la devolución de tributos, a fin de hacer más competitivo los productos de exportación en el mercado internacional. Si se tiene en cuenta dicha finalidad, se puede concluir que solo los productos que se exportan con fines de lucro compiten en el mercado internacional, por tanto el sistema está dirigido a promover este tipo de exportaciones, más no las operaciones sin fines de lucro, en tal sentido es necesario efectuar las precisiones legislativas correspondientes.

#### **5.8. Aplicación de los principios de primacía de la realidad y verdad material.**

La normatividad de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, establece que son beneficiarios del Procedimiento simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios las empresas que:

- Exporten los bienes producidos o elaborados por ellos mismos.
- Exporten los bienes encargados a producir a un tercero.

Los requisitos que deben cumplir dichas empresa son:

- Ser importador directo de los insumos importados incorporados o consumidos en el bien exportado
- Adquirir los insumos empleados en el bien exportado en el mercado local (importados a través de terceros).
- Adquirir en el mercado local mercancías elaboradas con insumos importados, que se incorporen en el bien exportado.

La normatividad antes descrita si considera la posibilidad de que empresas que no son productoras, es decir que carezcan de una planta de producción, puedan adquirir la calidad de productores exportadores, mediante el encargo de producción total o parcial de los bienes que serán materia de exportación. En tal sentido, es requisito establecido en la propia normatividad, que dicho encargo se acredite con la presentación de la factura que acredite dicho servicio.

Es así, que la Administración Tributaria en los procesos de revisión o fiscalización que viene realizando y en los cuales han existido encargos de producción a terceros, exige a los exportadores la presentación de la factura o comprobante de pago que acredite el servicio.

Este proceder de la Administración es el correcto, por cuanto exigir la presentación de la factura del encargo de producción es un requisito que la propia norma establece, y por tanto es una forma (pero no la única) de acreditar que efectivamente existió un encargo de producción y que no se trata de una simple compra venta de un bien (o de una simulación), con lo cual ante dicha circunstancia se trataría de una simple empresa comercializadora, mas no sería el caso de una empresa que adquiere la calidad de productor por encargo.

Sin embargo, la Administración Tributaria viene en reiteradas ocasiones declarando el acogimiento indebido al régimen de Restitución por el simple hecho de que la factura indica “venta de bienes” en lugar de decir “encargo de producción”; en otras ocasiones se indica “maquila” en lugar de indicar “encargo de producción” a pesar de que puedan existir evidencias de que se trata de un encargo por cuanto puede existir contrato de producción y la entrega de determinados insumos o materias primas a la empresa que realiza la producción. Incluso en ocasiones en que la factura indica encargo de producción pero no detalla todos los servicios brindados, la SUNAT desconoce la calidad de productor exportador por encargo por cuanto no le consta si todas las etapas del servicio han sido encargadas.

Con este proceder de la Administración Tributaria privilegian el aspecto formal por encima de la realidad de los hechos, es decir se basan únicamente en analizar formalmente como transcribió la factura comercial el proveedor de los bienes, con lo cual se determina si es indebido o no el beneficio.

Si bien es cierto, el Reglamento de comprobantes de pago (Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, 1999) establece que en el caso de prestación de servicios se debe consignar en la factura la descripción o tipo de servicio prestado, el hecho de no consignarlo en forma completa aparte de ser un error no imputable al que adquiere el servicio, sino al que lo presta; es un error que se debe considerar como error de forma y calificarlo como incorrecto llenado de la factura; mas no se puede por este hecho desconocer la verdadera naturaleza de la operación; es decir la forma no pueden

estar por encima de la verdadera naturaleza de las operaciones económicas - principio de la primacía de la realidad<sup>31</sup>, actuar de esta forma se puede estar perjudicando a verdaderos exportadores que estarían perdiendo el derecho a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios y por el contrario se podría estar favoreciendo a otros operadores que sí tuvieron la precaución de consignar correctamente algún tipo de servicio, pero que en la práctica tal servicio nunca se dio o se simuló dicha operación de servicio (tal es el caso de una simulación de operaciones, donde las formas sí se cumplen).

En tal sentido, el proceder correcto de la Administración debería basarse en el análisis integral de la operación independientemente de lo consignado en la factura comercial, para lo cual se deben analizar aspectos tales como, si existe contrato previo de encargo de producción con fecha cierta, si hubo entrega previa de materias primas para la realización de la producción, si existen inspecciones realizadas, verificación de la existencia física de la planta de producción, verificación de los costos de producción incurridos, registros contables de ambas partes, entre otros aspectos más dependiendo de cada caso en particular.

Al respecto, Avendaño Valdez J. (10 de Octubre del 2005) en su artículo “El Drawback y las exigencias de la Administración Tributaria”. Suplemento de análisis legal, Diario El Peruano, Lima Perú, coincide con esta posición. Afirma que a veces no es sencillo una compraventa de una prestación de servicios en la modalidad de contrato de obra, pero sin embargo es fácil cuando hay evidencias de lo que realmente quisieron las partes. Menciona que si a las partes les interesa el resultado final de la obra, la entrega de un bien determinado, probablemente se trate de una compra venta. En cambio, si a quien encarga la fabricación le interesa el proceso de elaboración del producto, el respeto a procedimientos técnicos e incluso la realización de inspecciones, es claro que se trata de un encargo para construir o elaborar algo y por tanto de acuerdo con el código civil hay una prestación de servicios. Finalmente concluye el doctor Avendaño mencionando que una prestación de servicios no es una venta solo porque se llame así. Hay que escudriñar la verdadera voluntad de las partes, no las formas usadas por ellas.

---

<sup>31</sup> El principio de “la primacía de la realidad” significa que en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de los documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos.

De igual forma el tribunal fiscal mediante Resolución de Tribunal Fiscal N° 13494-A-2008 precisa que los principios de “primacía de la realidad” y “verdad material<sup>32</sup>” no son aplicables únicamente cuando significan un perjuicio para el usuario aduanero, sino que también son susceptibles de aplicarse cuando favorecen al usuario aduanero, correspondiendo verificar si realmente el usuario reúne la calidad de productor exportador debiendo evaluarse todos los medios probatorios.

En ese sentido vamos a proponer que en la legislación de la restitución simplificada se precise la aplicación del principio de la primacía de la realidad y de verdad material a efectos de que primen la verdadera naturaleza de las operaciones por encima de las formas.

### **5.9. Incorporación de insumos importados en el proceso productivo**

El Reglamento de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios establece que no podrán acogerse al sistema de Restitución 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.<sup>33</sup> 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 (Decreto Supremo N° 104-95-EF, 1995).

De la lectura antes expuesta, se desprende que el bien exportado no debe contener ninguna mercancía que haya sido importada (directa o a través de terceros) con alguno de éstos beneficios mencionados, ya sea con tributos exonerados, rebajados o suspendidos. En el caso de insumos importados adquiridos a través de terceros, se

---

<sup>32</sup> **Principio de verdad material.**- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

<sup>33</sup> Se entiende por mecanismo aduaneros o régimen suspensivos, a las mercancías ingresadas mediante los regímenes de Admisión o importación temporal en las cuales las mercancías ingresan al País con la suspensión de los Tributos de importación y son posteriormente exportados en un plazo determinado

puede efectuar la deducción correspondiente del valor FOB solicitado a Restitución; no se puede efectuar la deducción correspondiente en el caso de Insumos importados directamente, o en el caso de mercancías adquiridas en el mercado local y que contengan algún insumo que hubiera ingresado al País con Régimen exonerativo, suspensivo, o franquicia aduanera especial.

Es decir, el legislador ha previsto que dado que la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios tiene como finalidad restituir los derechos arancelarios contenidos en los insumos importados, no es posible restituir estos aranceles, en los casos en los cuales los derechos arancelarios han sido exonerados, suspendidos o rebajados, por cuanto se entiende que el exportador se estaría beneficiando doblemente, inicialmente con una rebaja o exoneración y posteriormente con la restitución de aranceles que inicialmente no pagó.

La Administración Tributaria, considera que el legislador previó que no se podían acoger a la restitución las mercancías importadas con beneficios arancelarios, se refería a todas y cada una de los insumos utilizados en la fabricación de los bienes exportados y no solamente a la mercancía o insumo por el cual solicita el beneficio de Restitución<sup>34</sup>.

En ese sentido, en los procesos de fiscalización efectuados por la Administración tributaria, y en los cuales ha detectado que existe algún insumo<sup>35</sup> que haya ingresado al país con algún beneficio arancelario, (solo puede ser deducido del valor FOB sujeto a Restitución, si fueron adquiridos a terceros) ha resuelto declarar la restitución indebida a dicho régimen, ha ordenado el reembolso del monto restituido y ha aplicado la multa del doble del monto restituido. Este criterio de la Administración Tributaria es compartido también por el Tribunal fiscal, dado que ha ratificado dichos fallos.

Al respecto, consideramos que la Administración Tributaria debe flexibilizar su criterio, o en todo caso proponer la modificación de la norma, por cuanto desde una interpretación literal de la norma - método literal de Interpretación - parece correcto, sin embargo si se tiene en cuenta la interpretación lógica de la norma – Método de la

---

<sup>34</sup> Cabe referir que el exportador debe declarar conjuntamente con la solicitud de Restitución, sobre que insumos importados solicita la Restitución de los derechos arancelarios

<sup>35</sup> Aunque sea mínima la participación de dicho insumo y existan otros insumos que si pagaron tributos íntegros, tal es el caso de botones en el caso de prendas textiles, o esquineros que se utilizan para separar las cajas y poder armar las paletas en la exportación de mangos, por citar dos ejemplos.

Ratio Legis o Método Lógico - y si a su vez tenemos en cuenta la verdadera naturaleza o finalidad de ésta, esto no resulta ser tan acertado (Ramos Núñez. 2002, pp. 133 al 139). En efecto, el legislador ha interpretado que para que los exportadores adquieran el derecho a acogerse a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, deben haber utilizado en su producción, insumos importados cuyos tributos de importación incrementen sus costos de producción, por tanto se entiende que si estos insumos importados incorporados se acogieron a alguna franquicia o algún mecanismo suspensivo o exonerativo de aranceles, no existe tributos que devolver por cuanto éstos no fueron pagados al estado (dado que fueron suspendidos o exonerados). En estos casos, el exportador no adquiere el derecho para que le devuelvan tributos que nunca pago al estado. Bajo este contexto, es claro que el legislador al establecer la prohibición contenida en el Artículo 11º inciso a) del Decreto Supremo 104-95-EF, se está refiriendo al insumo o materia prima que origina el derecho a solicitar la Restitución o devolución y no a la totalidad de los insumos empleados.

De otro lado, el criterio de que no tengan derecho a la Restitución los insumos que fueron exonerados en la importación, tendría validez si es que la Restitución tomara como base de cálculo el monto real de tributos pagados previamente al estado, en cuyo caso si existió exoneración en la importación, no existen derechos arancelarios que devolver dado que estos nunca se pagaron.

En el presente caso, como se ha explicado en los capítulos anteriores, la restitución toma como base de cálculo el valor FOB de exportación y no los tributos previamente pagados. En tal sentido bastaría que exista en la totalidad de insumos importados que se emplean en la producción del bien exportado, un único insumo (como mínimo) que pago el integro o una parte de los tributos y derechos de importación, para que el exportador adquiera el derecho para solicitar la Restitución, interpretar de manera distinta dicha legislación conllevaría a contrasentidos que se han venido produciendo por cuanto se ha venido negando la restitución a bienes exportados que contienen una gran carga de tributos de importación pagados, por la simple razón de que contienen una pequeña importación con exoneración de derechos Ad-Valorem, contradictoriamente, se ha venido otorgando la Restitución a mercancías exportadas que solo incorpora una mínima cantidad de insumos importados por los cuales pago una ínfima cantidad de tributos de importación. El contrasentido se produce en que en el primer caso se pagó una cantidad alta de derechos arancelarios, pero por haber sido

exonerado por una mínima cantidad de derechos arancelarios, se le niega la Restitución, mientras que en el segundo caso se pagó una ínfima cantidad de derechos arancelarios, siendo que en este caso se recupera por restitución incluso montos mayores a los pagados en la importación de los insumos.

#### **5.10. Encargos de producción y adquisición de insumos importados**

La Normatividad de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, establece que son beneficiarios del Procedimiento simplificado de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios las empresas que:

1. Exporten los bienes producidos o elaborados por ellos mismos.
2. Exporten los bienes encargados a producir a un tercero.

Los requisitos que deben cumplir dichas empresa son:

1. Ser importador directo de los insumos importados incorporados o consumidos en el bien exportado
2. Adquirir los insumos empleados en el bien exportado en el mercado local (importados a través de terceros).
3. Adquirir en el mercado local mercancías elaboradas con insumos importados, que se incorporen en el bien exportado.

La problemática se presenta en el caso de las empresas que adquieren la calidad de productor exportador por encargo, es decir, las empresas que carecen de una planta de producción, pero que adquieren la calidad de productores exportadores, mediante el encargo de producción total o parcial de los bienes que serán materia de exportación. En dicha circunstancia, es requisito que el encargo se acredite con la presentación de la factura por el servicio prestado. En cuanto a la Adquisición de los insumos importados por los cuales solicita el beneficio de Restitución, la Administración Tributaria<sup>36</sup> interpreta que la empresa beneficiaria debe adquirir el insumo importado directamente o a través de terceros y proporcionárselo a la empresa que se encargará del servicio de producción. En los casos en los cuales la empresa que se encarga del servicio sea la que adquiere el insumo importado y lo incorpora en el proceso productivo del bien

---

<sup>36</sup> Criterio compartido por el tribunal Fiscal en las Resoluciones siguientes: RTF N° 01318-A-2006, RTF N° 01312-A-2006, RTF N° 02695-A-2006

exportado, la Administración tributaria lo admite como válido cuando, dicho insumo es facturado por separado del servicio producción. Incluso, es aceptado también cuando en la misma factura se discrimina el servicio de la venta del insumo importado. Sin embargo cuando la empresa que efectuó el servicio de producción factura en forma conjunta el servicio de producción y el insumo utilizado, la Administración tributaria deniega el beneficio de Restitución bajo el argumento de que no se ha acreditado la adquisición del insumo importado.

En tal sentido, ante la situación descrita, se observa que la Administración Tributaria privilegia, las formas por encima del fondo, es decir priman las formas por encima de la realidad de los hechos. Es evidente que hay muchas formas de poder determinar en el análisis de los hechos si es que realmente el servicio prestado incluyo o no el insumo importado. En el caso de que se compruebe que el servicio involucra la incorporación del insumo importado en el producto final y la incorporación del costo del insumo en el costo global del servicio prestado, es evidente que si calificaría. Es decir se comprobaría que si existió incremento de costos de producción por la incorporación de insumos importados, y también que existió la adquisición del insumo importado en forma indirecta a través del servicio prestado. Ante dicha circunstancia el beneficio no debería ser rechazado y menos aún correspondería la aplicación de sanciones conforme se viene aplicando a la fecha.

Cabe referir que existe una circunstancia similar en la cual la norma permite la adquisición indirecta del insumo importado. Se produce en el caso de la adquisición de bienes en el mercado local, elaborados con insumos importados. En dicha situación, la empresa beneficiaria, - productor directo o por encargo - no adquiere los insumos importados ya sea directamente o a través de terceros, sino que adquiere una mercancía elaborado en el mercado local. Dicha mercancía fue elaborada por un tercero con la incorporación de insumos importados. Es decir el beneficiario adquiere los insumos importados indirectamente mediante la adquisición de un bien final. En el caso descrito, es evidente que es una situación similar a la problemática planteada, es decir se adquiere en ambas situaciones los insumos indirectamente, en el primer caso mediante la adquisición de un servicio (en este caso el encargo de producción) y en el segundo caso mediante la adquisición de un bien final. En tal sentido se considera en la situación antes planteada que si correspondería calificar como un correcto acogimiento a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, por tanto la

administración tributaria debería corregir su criterio o mejor aún plantear la modificación o aclaración de la normatividad. Un ejemplo que nos podría graficar esta situación es los servicios de tintorería que se utilizan en las prendas exportadas, usualmente la empresa que se dedica al teñido de prendas de vestir utiliza mezclas de colores para obtener el color final solicitado por el cliente, éstos servicios de teñido de prendas incluyen el colorante por tanto es improbable que la empresa que confecciona adquiera los colorantes para entregar a una empresa de servicios de tintorería para que se incorporen en el producto final, es evidente que la prenda cuando está teñida contiene los colorantes impregnados en las prendas o telas, en estos casos se le deniega la restitución, sin embargo en una situación similar en la cual adquiero bolsas fabricadas en el País pero que fueron elaboradas con un insumo importado, si procede el beneficio a pesar de que el insumo importado que se incorporó en la bolsa no fue adquirido por el exportador.

#### **5.11. Inexistencia de una definición de proceso productivo.**

Del análisis de la norma de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios<sup>37</sup>, se observa que para ser beneficiario la empresa exportadora debe también ser productora de los bienes exportados<sup>38</sup> lo cual implica que es necesario que exista “proceso productivo” en el cual se empleen insumos importados incorporados en el producto exportado. Sin embargo, a pesar de que el legislados ha privilegiado la existencia necesaria de un “proceso productivo”, la norma no ha definido que se debe entender por éste, quedando la definición del mismo a expensas de interpretación de las empresa, dándose casos en los cuales la Administración Tributaria ha considerado que no existía proceso productivo procediendo a ordenar la devolución del monto con aplicación de multa del doble de los montos restituidos<sup>39</sup>.

Por tal motivo, se considera importante que la norma precise el concepto de proceso productivo a fin de no afectar a gran número de empresas las cuales al no tener

---

<sup>37</sup> Son beneficiarios las empresas productoras exportadoras cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que grava la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado.

<sup>38</sup> O adquirir la calidad de éste, encargando la producción a un tercero fabricante, en cuyo caso debe existir factura que acredite el servicio de producción

<sup>39</sup> Como ejemplo mencionamos la exportación de frutas u Hortalizas en donde se ha cuestionada la participación del exportador en el proceso productivo exigiendo en algunos casos que la empresa participe hasta en la siembra de dichos bienes hasta la presentación final del bien listo para su exportación

una definición clara de éste término, se vienen acogiendo a éste beneficio con el consiguiente riesgo de tener luego que devolver estos montos con la aplicación de fuertes multas.

Es pertinente resaltar en algunos fallos emitidos por el Tribunal Fiscal alude a la definición del vocablo “producción” del Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, “significa técnicamente el proceso de transformación de las materias primas”, así como a la Enciclopédica Jurídica Omeba “la serie de procedimientos humanos con la que se hace efectiva o se acrece la utilidad de las cosas materiales (Resolución del Tribunal Fiscal N° 06173-A-2005 y N° 6330-A-2008), sin embargo, considerando que dichas resoluciones no son de Jurisprudencia obligatoria, cada caso debe ser evaluado en forma particular, lo cual genera de manera fáctica, la posibilidad real que dicho aspecto quede a libre interpretación de la autoridad aduanera encargada de la fiscalización.

#### **5.12. Los exportadores pequeños son los menos beneficiados**

Se tomó como base el año 2016 para analizar qué sectores son las que más se benefician con la restitución simplificada de derechos arancelarios, para ello, se efectuó una segmentación de los exportadores clasificándolos por monto FOB exportado sujeto a restitución clasificándolos en pequeños a los exportadores que exportan por debajo de 1 millón de dólares, en medianos los que exportan entre 1 y 10 millones y grandes los que exportan por encima de 10 millones (como referencia ver las tablas N° 4.7 y 4.8), observándose que los exportadores del sector pequeño son los que representan el mayor número de exportadores, pero sin embargo son los que menos monto de restitución perciben, así por ejemplo en el sector agropecuario, el sector pequeño exportador representa el 61.73% (629 de 1019 empresas exportadoras) solo percibe el 11.21% del monto restituido a dicho sector agropecuario, de igual forma en el sector textil, el pequeño exportador que representa el 80% del total de exportadores de dicho sector, solo percibió el 27% del total restituido a su sector y lo mismo sucede en los demás sectores económicos; Otra de las conclusiones a las cuales podemos arribar es que existe, alta concentración de la Restitución en pocos exportadores. En efecto, en el sector agropecuario 390 empresas concentran cerca del 90 por ciento del monto restituido, similar comportamiento se observan en los demás sectores, así como que el

mayor porcentaje de empresas se ubican en Lima, en tal sentido consideramos que se debe reorientar la restitución a los sectores donde se concentran los exportadores más pequeños.

Finalmente como conclusiones del capítulo, como se ha expuesto a lo largo del presente capítulo, el Régimen aduanero del Drawback y la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, presenta una problemática variada y compleja, la cual no se soluciona con simples modificaciones al Reglamento de Restitución simplificada como se ha venido efectuando a largo del tiempo. Se requiere una evaluación más profunda de todo el sistema, la cual permitirá solucionar gran parte de los problemas existentes. Es claro que se debe reorientar el sistema para que beneficie más a las PYMES y plantear las modificaciones normativas necesarias a fin de evitar problemas tan graves como la sobrevaloración de mercancías, la simulación de procesos productivos o simulación de operaciones de compra venta al exterior, los cuales perjudican al estado enormemente por cuanto son recursos que se podrían canalizar a otros sectores más necesitados.

De otro lado, es necesario simplificar el sistema en cuanto al aspecto normativo, por cuanto la actual normatividad resulta ser algo contradictoria y compleja, aspecto que facilita las prácticas ilegales de empresas fraudulentas y también genera confusión en el sector formal de empresas por cuanto se presta a interpretaciones distintas que la Administración no se encarga de aclarar en su momento, sino después de varios años de aplicación posterior del sistema. Más aún muchas de las interpretaciones son aspectos netamente formales, los cuales sin embargo han generado fuertes sumas por devoluciones y sanciones e intereses, los cuales pro su cuantía se hace impagables, generando que la Administración tributaria llega al contrasentido de acotar fuertes sumas a los exportadores legales por aspectos netamente formales y sin embargo se encuentra imposibilitada de actuar rápidamente ante fraudes evidentes por sobrevaloración de exportaciones, simulaciones de operaciones, entre otros.

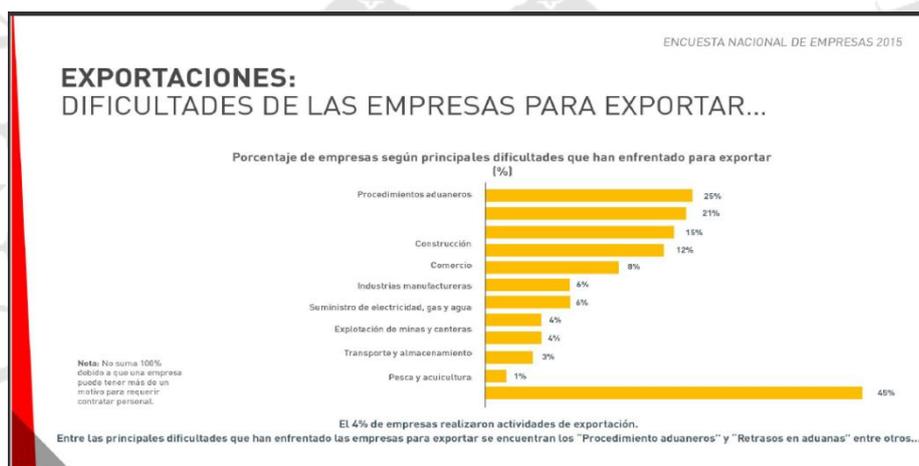
### **5.13. Dificultades de las empresas para exportar y bajo acceso a beneficios tributarios**

Conforme a los resultados de la Primera Encuesta Nacional de Empresas, realizada por El Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) en el año 2015 a solicitud y en

cooperación con el Ministerio de la Producción (PRODUCE) en el marco del convenio interinstitucional entre el Ministerio de la Producción – PRODUCE y el Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI<sup>40</sup>, dio como resultado que en el año 2014, el 95,7% de las empresas no realizaron actividades de exportación. Sólo el 4,3% de las empresas realizaron exportación. Entre las principales dificultades que presentan las empresas para exportar están los procedimientos aduaneros (25,0%), los retrasos en aduanas (20,6%), los retrasos causados por el transporte internacional (15,5%), los costos logísticos (12,0%), la identificación de mercados y compradores potenciales (7,6%) entre los principales, conforme a la publicación realizada en publicado en INEI (27 de septiembre del 2016). Más del 95% de las empresas no exportaron sus productos en el 201.4 Diario La república. P15.

Figura 0.1

Resultado de encuesta nacional de empresas: Dificultades de las empresas para exportar



Fuente: Ministerio de la Producción

En tal sentido considerando que la principal causa de que las empresas no exporten sus productos son los procedimientos aduaneros y los retrasos en los trámites, se hace necesario simplificar los procedimientos aduaneros y elaborar programas de asistencia y acompañamiento en especial de las PYMES para promover la exportación de los productos.

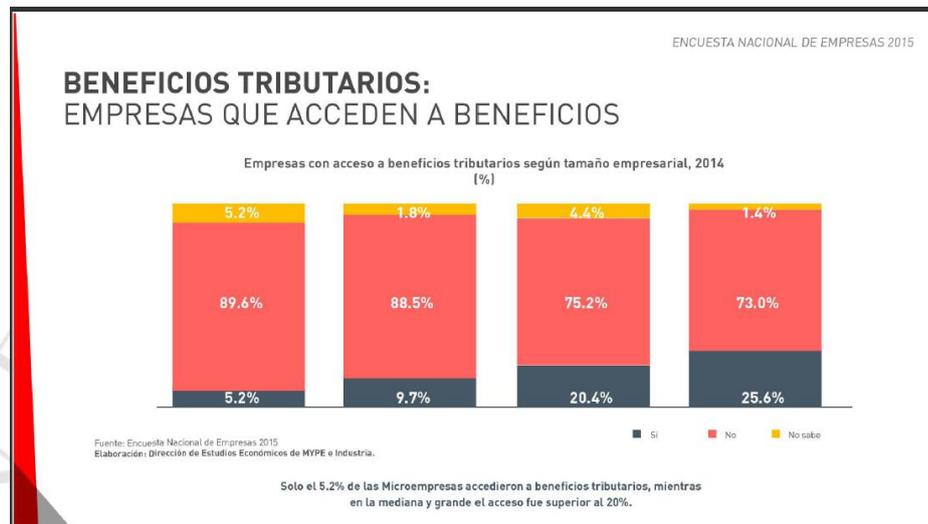
Asimismo, tomando como referencia la misma encuesta antes comentada, el porcentaje de empresas que acceden a los beneficios tributarios solo el 5.2 de las

<sup>40</sup> Abarcó a 19 mil 204 empresas, ubicadas en todos los departamentos del país, incluyendo la Provincia Constitucional del Callao, que registraron actividades durante el 2014 y cuyas ventas anuales fueron iguales o mayores a 20 Unidades Impositivas Tributarias (UIT)

microempresas acceden a beneficios tributarios, en ese sentido, se requiere mayor difusión de los benéficos del Drawback a efectos de permitir que más empresas en especial las microempresas accedan éste beneficio.

Figura 0.2

Encuesta nacional de empresas: Empresas que acceden a beneficios tributarios



Fuente: Ministerio de la Producción:

En el siguiente capítulo se expondrán los aspectos más importantes que deben ser modificados en la normatividad existente a fin de solucionar dicha problemática expuesta.

## CONCLUSIONES

Entre las principales conclusiones que se desprenden del presente estudio, se citan las siguientes:

- La definición del régimen del Drawback establecida en el artículo 82° del Decreto Legislativo 1053 Ley General de Aduanas, el cual permitiría obtener la restitución parcial o total de los derechos arancelarios pagados por las materias primas utilizados en el proceso productivo de los bienes exportados (Drawback calculado); fue reglamentada en forma distinta en el Decreto supremo N° 104-95-EF como la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, permitiendo obtener el 4% del valor FOB de los bienes exportados (Drawback simplificado).
- El monto de la restitución no será equivalente a los derechos arancelarios efectivamente pagados en la importación de los insumos o materias primas utilizadas en la producción del bien exportado, pudiendo inferirse que dicho procedimiento de restitución simplificada de derechos arancelarios en esencia constituye la reglamentación del Drawback simplificado establecido en el Artículo 83° de la Ley General de Aduanas.
- Es factible la reglamentación del Drawback propiamente dicho o Drawback calculado, el cual debe ser aplicable a las mercancías exportadas excluidas del sistema simplificado, para evitar que los exportadores obtengan doble beneficio, el sustento de dicha reglamentación serían los mismos principios que rigen la restitución simplificada, es decir hacer más competitivos los precios de las mercancías exportadas, la no exportación de impuestos o la imposición en el País de destino, evitando la doble imposición de los productos exportados, siendo factible la coexistencia de dos sistemas de devolución de derechos arancelarios alternativos pero excluyentes.
- Desde la creación del Drawback en el año 1995, se ha constituido como el más importante régimen de promoción a las exportaciones en comparación con la Admisión temporal y la reposición de mercancías en franquicias, por el crecimiento

que ha tenido éste régimen y el impacto que ha generado en el incremento de las exportaciones de nuestro País.

- Se debe mantener la Restitución simplificada de derechos arancelarios por cuanto desde su implementación en el año 1995, ha impactado positivamente en el crecimiento de las exportaciones no tradicionales las cuales se han casi quintuplicado en el periodo 1995 al 2016, constituyéndose en una de las herramientas de política fiscal más importante de promoción a las exportaciones.
- El Drawback constituye un instrumento utilizado por los estados dirigido al fomento de las exportaciones, aliviando de esta manera al sector exportador de las cargas tributarias, haciendo más competitivo los precios de los bienes exportados por cuanto si el producto exportado no es desgravado o exonerado de los impuestos indirectos pagados en el país exportador, es objeto de doble tributación, en el país de exportación y en el país de importación.
- La Restitución simplificada de derechos arancelarios ha cumplido con el fin por la cual ha sido creado, por un lado devolver a las empresas productoras-exportadoras los derechos arancelarios que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado y por otro lado otorgar un incentivo para hacer más competitivo los precios de los productos de exportación no tradicionales y coadyuvar a mejorar la oferta exportable de nuestro País, promoviendo las exportaciones no tradicionales.
- Si bien el monto restituido por concepto de Drawback es superior a los derechos arancelarios cancelados por las materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado y por tanto puede ser calificado como una subvención a la exportación, al ser la restitución inferior al 5% del Valor FOB se considera que no genera perjuicio grave para los intereses de otros Países y por tanto no está prohibida por la Organización Mundial del Comercio.
- El Drawback está previsto en casi todas las legislaciones aduaneras de los países de Latino América, si bien en la mayoría el monto de la restitución se determina sobre la base de los derechos e impuestos a la importación efectivamente pagados, en algunos Países mantienen sistemas simplificados de devolución de impuestos

indirectos similares al Drawback Peruano tal es el caso de Ecuador, Chile, Bolivia, Uruguay y Colombia entre otros, en los cuales se otorgan una devolución equivalente a un porcentaje del valor FOB de la mercancía exportada.

- La evolución histórica del Régimen de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios muestra un notable incremento de los beneficiarios, del incremento de las exportaciones no tradicionales y de los montos desembolsados por el Estado, es así que, el monto desembolsado para el año 1995 - año en que se inicia la Restitución de Derechos arancelarios - fue de US \$ 0.3 millones y en el año 2016 asciende a 188 US\$ millones.
- Casi totalidad de las exportaciones beneficiadas con la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, pertenecen a la categoría de productos no tradicionales, dentro de los cuales seis son los sectores más beneficiados desde su implementación, siendo el sector más beneficiado el sector agropecuario que comercializa principalmente uvas frescas, paltas frescas, espárragos frescos o refrigerados, cacao crudo, mangos, mandarinas, bananos entre otros, al mercado de los Estados Unidos y Europa, con un monto que representa el 36% del total, seguido del sector textil que comercializa principalmente T-shirt de algodón para damas y caballeros con el 26% del total y el sector pesquero que comercializa principalmente las demás gibas, globitos potas y calamares, con el 13% del total percibido.
- Si bien la Restitución simplificada de derechos arancelarios ha sido desde su creación un importante mecanismo promotor de las exportaciones no tradicionales, habiéndose reflejado en el incremento de los volúmenes de exportación a los largo de los años, se aprecia que los exportadores considerados como pequeños exportadores (que exportan menos de 1 millón de dólares al año) los cuales representan el 70% de las empresas exportadoras, son los menos favorecidos ya que perciben solo el 14% del monto restituido.
- Existe alta concentración de la Restitución en pocos exportadores, el 85% del monto restituido está concentrado en pocas empresas exportadoras, asimismo el mayor porcentaje de empresas se ubican en Lima en tal sentido consideramos que se debe reorientar la restitución a los sectores donde se concentran los exportadores más pequeños a efectos de que el impacto de los beneficios recaída en las empresas

consideradas PYMES las cuales son las que mayor apoyo del estado requieren y a su vez son las que mayores puestos de trabajo generan y contribuyen fuertemente al incremento del PBI.

- La normatividad del Drawback en nuestro País no ha previsto la existencia de “Método de valoración” aplicable a las exportaciones acogidas a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, si consideramos que la base de cálculo de la restitución es un porcentaje del valor FOB del bien exportado, es claro que toma relevancia la determinación correcta de dicho valor FOB, por cuanto a mayor valor FOB, es mayor el beneficio obtenido, por tanto al no existir un método de valoración de las mercancías exportadas existe el riesgo de sobrevaloración de mercancías, simulación de proceso productivo o de compra venta internacional.
- La normatividad de la restitución simplificada de derechos arancelarios no ha previsto la definición de lo que se debe entender por “proceso productivo” lo cual puede generar distintas interpretaciones de los exportadores que se acogen a este beneficio las cuales no necesariamente son compartidas por la Administración aduanera existiendo el riesgo de que por una equivocada interpretación se generen fuertes acotaciones y multas a los exportadores con lo cual se desnaturaliza el beneficio hacia los exportadores convirtiéndose más bien en un perjuicio para el productor-exportador.
- Está justificada la existencia de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, habida cuenta que es un instrumento de política económica que contribuye a la promoción de exportaciones, la cual con ciertos ajustes técnicos a la normatividad debe mantenerse a fin de que sea más accesible a las micro y pequeña empresa y coadyuve a promover en forma más efectiva las exportaciones no tradicionales con alto valor agregado nacional, como lo hacen la mayoría de Países.

## RECOMENDACIONES

Entre las recomendaciones y propuestas normativas que se desprenden de la presente investigación, se detallan, las siguientes:

- El régimen del Drawback propiamente dicho o Drawback calculado está previsto en la Ley General de Aduanas<sup>41</sup>, no obstante es conveniente complementar su reglamentación y distinguirlo de la Restitución Simplificada, para facilitar su conocimiento y aplicación por cuanto se cree equivocadamente que su reglamentación corresponde al Reglamento de la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado con D.S.N° 104-95-EF, la cual corresponde a un sistema simplificado distinto al Drawback, establecido al amparo del Artículo 83° de la Ley General de Aduanas<sup>42</sup>.
- La reglamentación del Régimen del Drawback que se recomienda establecer, debe ser complementario al sistema simplificado pero excluyente del mismo, es decir aplicable a las mercancías que se encuentran excluidas del sistema simplificado, además se recomienda recoger los principios de identidad y de equivalencia con lo cual se flexibiliza la operatividad de dicho régimen, permitiendo la utilización de mercancías idénticas o equivalentes en forma similar a como se da en el Régimen de Reposición de Mercancías con franquicia arancelaria; también debe incorporar el principio de determinación, que consiste en la necesidad o exigencia de que sea determinable la cantidad y la calidad de las mercancías importadas que intervienen en el producto exportado.
- En cuanto a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, se propone mantener dicho mecanismo habida cuenta que es un instrumento de política económica que contribuye a la promoción de exportaciones, sin embargo es

---

<sup>41</sup> El Artículo 82° de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto legislativo N° 1053-2008-EF, establece que el Drawback 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 para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

<sup>42</sup> El Artículo 83° de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto legislativo N° 1053-2008-EF establece que por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrán establecer los procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

necesario efectuar modificaciones al sistema a fin sea más accesible a las micro y pequeña empresa a fin de promover en forma más efectiva las exportaciones no tradicionales con alto valor agregado nacional, como lo hacen la mayoría de Países, en ese sentido se propone tres niveles de restitución escalonado, hasta 5 millones de exportaciones por año, por partida y por empresa, se debería restituir el 5% del valor FOB; entre 5 y 10 millones se debería restituir el 4% del valor FOB. Entre 10 y 15 millones, se restituye el 3% del valor FOB exportado, entre 15 y 20 millones se restituye el 2%. Por encima de los 20 millones y las mercancías que se encuentren excluidas de Sistema simplificado, podrían acogerse al Régimen del Drawback tradicional o Drawback calculado según lo recomendado en los párrafos anteriores.

- Para combatir eficazmente la sobrevaloración de mercancías<sup>43</sup> y a la determinación del correcto valor FOB de las mercancías exportadas acogidas a la Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, se recomienda que la legislación nacional establezca un “método de valoración” de mercancías de exportación que se acogen a la restitución simplificada de derechos arancelarios, consideramos que el precio de mercado internacional no es el más adecuado por la dificultad en su aplicación<sup>44</sup>, es recomendable la adopción del método de valoración de las mercancías de acuerdo al Artículo VII del GATT de 1994 de la Organización Mundial de Comercio en forma similar a como se aplica en la legislación Uruguay, que hace referencia a reglas detalladas para la correcta determinación del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, de esta manera, se garantizará un trato justo y equitativo, sin entorpecer el proceso con métodos arbitrarios y logrando controlar efectivamente las prácticas de comercio desleal, la valoración consiste en aplicar cada uno de los seis métodos de valoración adaptados a la exportación, en forma sucesiva y excluyente: Método de Valor de Transacción de las Mercancías; método de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, Método de Valor de Transacción de Mercancías Similares, Método Deductivo, Método del Valor Reconstruido y Método del Último Recurso. Asimismo como requisito para

---

<sup>43</sup> Dichas medidas también servirán para desterrar los fraudes de simulación de procesos productivos u simulación de operaciones de compra venta internacional.

<sup>44</sup> La normatividad Chilena aplica valores de mercado internacional para cuestionar las devoluciones de tributos a los exportadores

solicitar el beneficio se debería exigir la acreditación con documento cierto del sistema financiero del cobro al cliente por las mercancías exportadas.

- Prever en la normatividad el concepto de “proceso productivo” es pertinente recoger la definición de la Enciclopédica Jurídica Omeba utilizada por el Tribunal Fiscal en algunos fallos, “la serie de procedimientos humanos con la que se hace efectiva o se acrece la utilidad de las cosas materiales (Resolución del Tribunal Fiscal N° 06173-A-2005 y N° 6330-A-2008), la cual se evidenciará con la participación en una o más etapas del proceso productivo y el incremento del valor de las materias primas procesados por efectos de la mano de obra nacional incorporados en el bien exportado, asimismo a efectos de evitar las interpretaciones por cada caso en forma particular, se debe listar por cada sector una relación de actividades que constituyen procesos productivos para efectos de la restitución.
- Incorporar en la normatividad de la Restitución simplificada de derechos arancelarios en forma expresa, la aplicación del principio de la primacía de la realidad<sup>45</sup> a efectos de que la verdadera naturaleza de las operaciones económicas primen sobre las formas y así evitar los casos de acotaciones por simple errores formales en los documentos que en algunos casos ni siquiera son errores formales cometidos por los productores-exportadores sino de sus proveedores<sup>46</sup>.
- Flexibilizar la restricción de que los bienes exportados no contengan insumos importados con beneficios o franquicias aduaneras especiales, la cual debe estar referida únicamente al insumo o materia prima por el cual se solicitó el beneficio y no a todos los componentes que forman parte de los bienes exportados, considerando que el criterio de que no tengan derecho a la restitución los insumos que fueron exonerados en la importación, tendría validez si es que la restitución tomara como base de cálculo el monto real de tributos pagados previamente al estado, sin embargo la restitución toma como base de cálculo, el valor FOB de exportación y no los tributos previamente pagados, en tal sentido bastaría que exista un único insumo (como mínimo) que pagó el íntegro de tributos y derechos

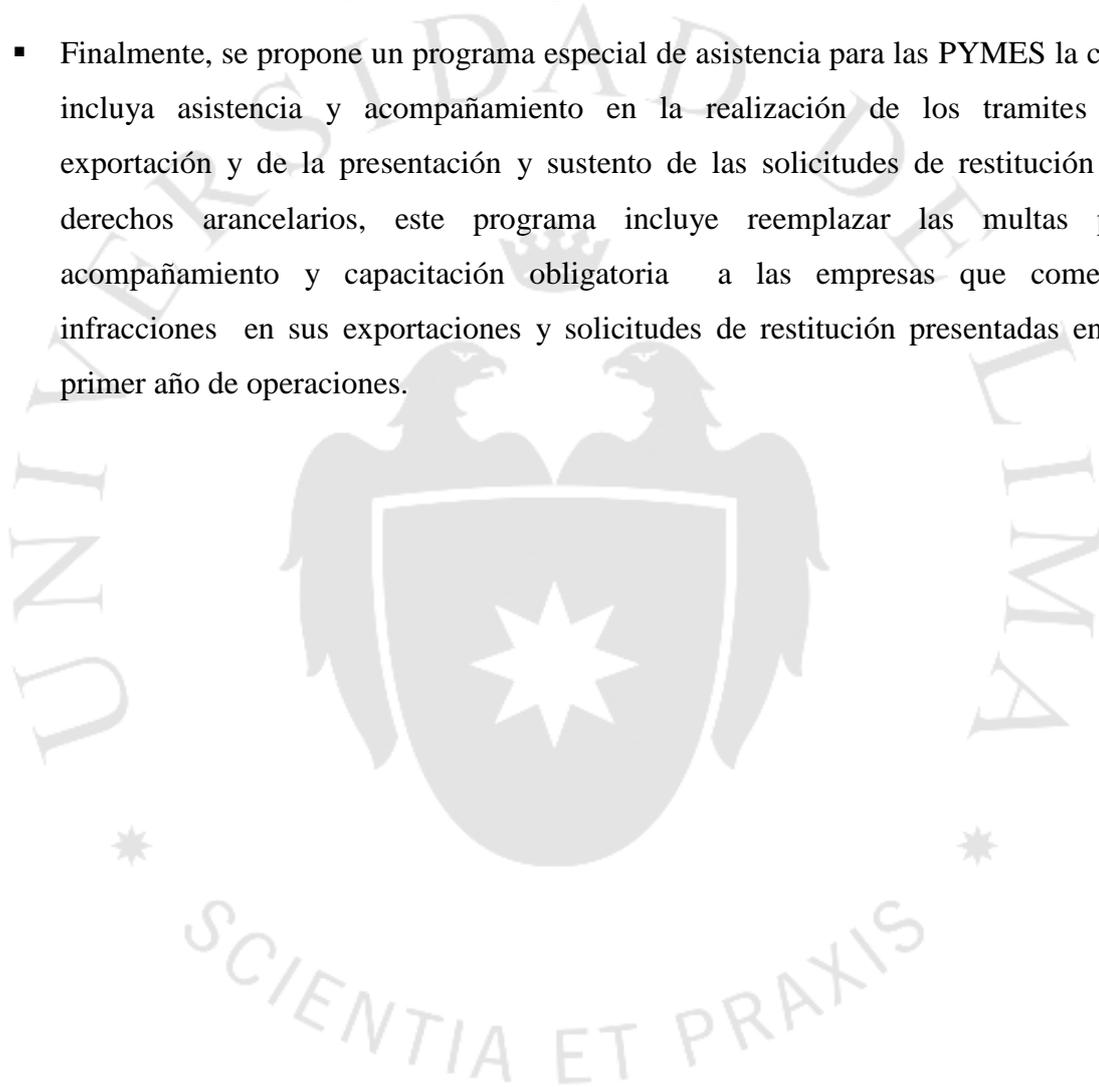
---

<sup>45</sup> El principio de “la primacía de la realidad” significa que en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que surge de los documentos o acuerdos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos.

<sup>46</sup> Como por ejemplo en los encargos de producción el proveedor del servicio consigna en la factura de servicios la palabra “maquila” en lugar de detallar el proceso productivo, en otras ocasiones no detalla el total del servicio brindado a pesar de haberlo brindado y en otros casos consigna la palabra venta habiendo brindado el servicio completo.

de importación, para que el exportador adquiriera el derecho para solicitar la Restitución.

- Eliminar el requisito formal de consignar el código 13 en la declaración de mercancías de exportación como manifestación previa de la voluntad de acogimiento al Drawback considerando que es suficiente la voluntad de acogimiento manifestada en la presentación de la solicitud de restitución de derechos arancelarios posterior a la exportación de las mercancías.
- Finalmente, se propone un programa especial de asistencia para las PYMES la cual incluya asistencia y acompañamiento en la realización de los tramites de exportación y de la presentación y sustento de las solicitudes de restitución de derechos arancelarios, este programa incluye reemplazar las multas por acompañamiento y capacitación obligatoria a las empresas que cometen infracciones en sus exportaciones y solicitudes de restitución presentadas en el primer año de operaciones.



## REFERENCIAS

- Abad Gonzales, V (1994). *Diccionario de Comercio Exterior*. Lima: Ediciones COMEX. p.351.
- Adriazola, J. (1999). *Derecho Aduanero Tributario*. Lima: Librería y Ediciones Jurídicas.
- Asociación Latinoamericana de Libre Comercio ALALC Sexta Reunión de Directores de Aduanas. (1973). *Anexo E5 Relativo al Drawback*. Lima, p. 23.
- Asociación Latinoamericana de Integración ALADI. *Incentivo Fiscales y aduaneros aplicados a las exportaciones por los Países Miembros de la ALADI*, (5 de diciembre de 2005).  
[http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/decd25d818b0d76c032567da0062fec1/02381b5a4d07ef43032570d20057269b/\\$FILE/1953.pdf](http://www.aladi.org/nsfaladi/estudios.nsf/decd25d818b0d76c032567da0062fec1/02381b5a4d07ef43032570d20057269b/$FILE/1953.pdf)
- Avendaño Valdez, J. (10 de Octubre del 2005). El Drawback y las exigencias de la Administración Tributaria. *Suplemento de análisis legal, Diario El Peruano Lima Perú*, p.10
- Actualidad empresarial. (30 de mayo de 2017). *Pyme: Problemas y ventajas de su desarrollo en el Perú*. Recuperado de:  
[http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=11049https://www.google.com.pe/?gws\\_rd=ssl](http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=11049https://www.google.com.pe/?gws_rd=ssl)
- Alva Falcón, C (2001). La restitución simplificada de derechos arancelarios ad valorem (Drawback): Un beneficio e incentivo para los exportadores. *Revista Bibliotecal*, (3), 165-177.
- Belisario Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, (8.<sup>a</sup> ed.). Buenos Aires Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Palma, p.848.

- Botella, J y Ingelmo, J. (1976), *Normativa, comentarios y resolución de casos prácticos en el tráfico de perfeccionamiento activo*, Madrid: Gráficas Ramírez Andrés Borrego, 15
- Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Enciclopédico De Derecho Usual*, (29.<sup>a</sup> ed.) Buenos Aires.
- Casas de las Peñas, A. (1994), *DRAWACK* Lima: Editorial Tinco S.A., p.15
- Corral Guerrero, L (1977). *El Derecho del Contribuyente a la Devolución de Impuestos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p.463.
- Cosío, F. (2002). *Manual de Derecho Aduanero*. Lima: Editorial Rodhas. Lima.
- Convenio de Kyoto Revisado (2006) recuperado de la página web de la Organización Mundial de Aduanas:  
[http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/Kyoto\\_New](http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Kyoto_New)
- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas. (27 de junio de 2008).  
Recuperado del sitio de internet de la SUNAT:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03normasoc.htm>
- Decreto Supremo N° 25870, Reglamento de la Ley General de Aduanas de Bolivia (11 de agosto de 2000). Recuperado del sitio de internet de la Aduana de Bolivia:  
[http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/COM.\\_%20REGLAMENTO%20A%20LEY%20DE%20ADUANAS.pdf](http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/COM._%20REGLAMENTO%20A%20LEY%20DE%20ADUANAS.pdf)
- Decreto Supremo No. 25465, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones de Bolivia (23 de agosto de 1999). Recuperado de:  
<https://bolivia.infoleyes.com/norma/432/reglamento-para-la-devolucion-de-impuestos-a-las-exportaciones-25465>
- Decreto No. 758. Reglamento del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión, publicado en el Registro Oficial Suplemento N° 452. (19 de mayo del 2011) Recuperado del sitio web de la Aduana del Ecuador:  
<https://www.aduana.gob.ec/files/pro/leg/rcop/REGLAMENTO%20LIBRO%20V%20COPCI%20REFORMA%2027-03-2017.pdf>

Decreto s/n, Devolución de Impuestos de importación a los Exportadores (11 de mayo de 1995) y reforma y adición (29 de diciembre de 2000). Recuperado de la página de internet de la Secretaria de Economía de México:

<http://www.economia.gob.mx/files/transparencia/D28.pdf>

Decreto 32/014, Establece la base de cálculo para la determinación de tributos que integran el costo de bienes exportados, generados en ocasión de las operaciones aduaneras de exportación. (28 de febrero de 2014). Recuperado de página de Internet de la Dirección General de Aduanas de Uruguay:

[http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/11941/3/innova.front/decreto-32\\_014.html](http://www.aduanas.gub.uy/innovaportal/v/11941/3/innova.front/decreto-32_014.html)

Decreto Ley N° 37, Régimen aduanero especial de reintegro de Brasil. (21 de noviembre de 1966). Recuperado del sitio de internet de la Presidencia de la república:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0037compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037compilado.htm)

Decreto Supremo N° 104-95-EF. Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, (23 de junio de 1995). Recuperado de la página web de la SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/normasociada/gja-00-08.htm>

Decreto Supremo N° 055-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, (15 de abril de 1999). Recuperado de la página web de la SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/fdetalle.htm>

Decreto Supremo N° 29-94-EF. Reglamento de la Ley del impuesto General a las Ventas, (29 de marzo de 1994). Recuperado de la página web de la SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/regla/fdetalle.htm>

Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. (08 de diciembre del 2004). Recuperado de la página web de la SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

Decreto Supremo N° 122-94-EF. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. (19 de Septiembre de 1994). Recuperado de la página web de la SUNAT:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.htm>

Edilcex. (1994). *Diccionario de Comercio Exterior*. Lima: Editora y Distribuidora de Libros de Comercio Exterior SRL. p.146.

Flores Polo, P. (2002) *Diccionario Jurídico Fundamental*. (2.a ed.)

García Quispe, J. (2003). *Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback*. Revista Actualidad Empresarial, N ° 45. Lima, pp. I -1.

Guzmán-Barrón Sobrevilla, C. (1977): *El Drawback es una subvención*. Perú Exporta, Economía y Negocios N° 45, Lima .Perú. pp. 31-33.

Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI (27 de septiembre del 2016). *Mas del 95% de las empresas no exportaron sus productos en el 2014* Diario La republica. P15 recuperado de:

<http://servicios.noticiasperu.pe/gui/view/VistaPautaPrensa.php?idPauta=4896582&bool=1&word=INEI>

Ley N° 1990, Ley General de Aduanas de Bolivia. (28 de julio de 1999), Recuperado del sitio de internet de la Aduana de Bolivia:

<http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/COM.%20LEY%20GENERAL%20DE%20ADUANAS.pdf>

Ley s/n, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión. (29 de diciembre del 2010), publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 351. Recuperado del sitio web de la Aduana del Ecuador:

<https://www.aduana.gob.ec/files/pro/leg/ccop/COPCI.pdf>

Ley N° 22.415, Código Aduanero Argentino. (02 de marzo de 1981), recuperado del sitio de internet de la Aduana de Argentina:

<http://www.aduanaargentina.com/leyes/ca.php>

Ley N° 18480, Reintegro de Gravámenes que incidan en el costo de insumos de exportación menores no tradicionales, (17 de diciembre de 1985). Recuperado

del sitio de internet de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile:

[file:///C:/Users/usuario/Downloads/LEY-18480\\_19-DIC-1985.pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/LEY-18480_19-DIC-1985.pdf)

Ley N° 18708, Sistema de reintegro de derechos y demás gravámenes aduaneros en favor de los exportadores. (11 de mayo de 1988). Recuperado del sitio de Internet de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile:

<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=30090>

Ledesma, C (1990). *Principios del comercio Internacional* Argentina: Editorial Macchi, pp.167, 168.

López Espinoza, L. (22 de febrero del 2006). El Verdadero Drawback, en Derecho y Negocios. *Diario Gestión*. Pp. 15

Mac Donell S. (1975). *El Drawback y los procesos de Integración Económica, Tratamiento en el MERCOSUR, Chile y México*”, Argentina.

Moreno, J. (2009). *Manual del Exportador, Teoría y Práctica Exportadora*; (2.a ed.). Buenos Aires: Ediciones Macchi. p.225.

Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (2003). *Plan Estratégico Nacional Exportador 2003-2013* Lima Perú: Autor. Recuperado de la página web de MINCETUR: [http://www.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/comercio\\_exterior/plan\\_exportador/Penx\\_2003\\_2013/1Bases\\_Estrategicas/Bases\\_Estrategicas\\_PENX.pdf](http://www.mincetur.gob.pe/wp-content/uploads/documentos/comercio_exterior/plan_exportador/Penx_2003_2013/1Bases_Estrategicas/Bases_Estrategicas_PENX.pdf)

Munive, J. (1995). *Fundamentos de Derecho Aduanero*. Lima: Palma Ediciones S.R.Ltda.

Ministerio de la Producción (2016). *Primera encuesta nacional de empresas enero 2015*: Recuperado de

[http://demi.produce.gob.pe/images/publicaciones/publi95e302a308a491785\\_77.pdf](http://demi.produce.gob.pe/images/publicaciones/publi95e302a308a491785_77.pdf)

Ramos Núñez, C. (2002). *Como hacer una tesis de Derecho y no envejecer en el Intento*. (2.ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica, pp. 133 al 139.

- Revista de Legislación y Jurisprudencia. (1995). *Organización Mundial del Comercio y Acuerdos Comerciales Multilaterales*. Lima. pp. 118-140.
- Revista de Asesoría Especializada Caballero Bustamante. (Junio de 2004), *Informativo Económico Financiero*, (1 a Quincena), p. B1.
- Rivas C, Hayle J. (2000). *Legislación Aduanera* (1.a ed.). Caracas: Editorial Volumen SRL.
- Resolución de Intendencia N° 00118. Procedimiento General de Restitución de Derechos Arancelarios. (25 de marzo de 2014). Recuperado de la pagina web de la SUNAT:  
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/perfeccionam/drawback/procGeneral/despa-pg.07.htm>
- Rodríguez Mercedes, N. (1995). El Régimen del Drawback como Mecanismo de Promoción de Exportaciones en el Perú. *Derecho & Sociedad*. Lima. N° 10. p. 15-26.
- Secretaría del Convenio Multilateral Sobre Cooperación y Asistencia Mutua Entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal. (1994). *Glosario de Términos Aduanales*.
- Oyarse Cruz, J. (2006). *El Drawback como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país* (Tesis para optar el grado de magister en derecho). Universidad San Martín de Porres.
- Oyarse Cruz, J. (14 de marzo del 2015). *Debe eliminarse el Drawback*. Recuperado de:  
<http://magoyarse.blogspot.pe/2014/12/deberia-eliminarse-el-drawback.html>
- Urban, B. (2013). *CERT: Certificado de Reembolso Tributario*. Recuperado de:  
<https://www.colconectada.com/cert/>

## BIBLIOGRAFÍA

Asenjo Calagua, R (1999). *El drawback devolución de derechos e impuestos a la exportación* (Tesis para optar el grado licenciado en derecho). Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Instituto Peruano de Economía. *TLC-drawback, regalías y combustibles*. (18 de mayo de 2004). Recuperado de: <http://www.ipe.org.pe/comentario-diario/18-5-2004/tlc-drawback-regal%C3%AD-y-combustibles>

Ministerio de Comercio Exterior y Turismo. (Febrero de 2005). *Preguntas y respuestas sobre el TLC Perú-Estados Unidos*. (1.<sup>a</sup> ed.). Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con2\\_uibd.nsf/3580EC418A967957052575CA0058629F/\\$FILE/2respuesta.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con2_uibd.nsf/3580EC418A967957052575CA0058629F/$FILE/2respuesta.pdf)

Moreno G., Orozco A., Soledad N., Roggerone N. (2012). *INCENTIVOS TRIBUTARIOS. SITUACIÓN ACTUAL EN LA REPÚBLICA ARGENTINA* (Trabajo de Investigación). Universidad nacional de cuyo M e n d o z a Argentina. Recuperado de [http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/5243/morenoorozcoincentivostributarios.pdf](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5243/morenoorozcoincentivostributarios.pdf)

Instituto Peruano de Economía. *TLC-drawback, regalías y combustibles*. (18 de mayo de 2004). Recuperado de: <http://www.ipe.org.pe/comentario-diario/18-5-2004/tlc-drawback-regal%C3%AD-y-combustibles>