

# EL RÉGIMEN ADUANERO DE DRAWBACK EN EL PERÚ: UNA MIRADA LEGAL Y PRÁCTICA

CÉSAR ALVA FALCÓN

Maestrante en Comercio Internacional por la Universidad de Alicante, España.  
Profesor de Derecho Aduanero de la Universidad de San Martín de Porres.

## SUMARIO:

I. Alcances Previos.- II. El Régimen de Drawback en el Convenio de Kyoto.- III. El régimen de Drawback en la legislación peruana.- IV. Alcances del Decreto Supremo No. 104-95-EF.- V. Tipo de empresas beneficiarias de la restitución arancelaria.- VI. Sobre la definición de "insumos" y su aplicación práctica: 1. Importación indirecta de insumos: posibilidad de deducción; 2. Sobre la importación indirecta de insumos; 3. Sobre los insumos importados transformados: el pronunciamiento del Tribunal Fiscal; 4. Sobre los insumos importados transformados: el pronunciamiento de la SUNAT; 5. Sobre los casos combinados: bienes que se exportan y que contienen insumos importados directamente, indirectamente y transformados.- VII. Otros requisitos para el otorgamiento de la restitución.- VIII. Insumos que deben declararse en el cuadro relación insumos importados.- IX. Forma en que se materializa la restitución.- X. Otros puntos a tener en cuenta.- XI. Modificación del reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios: Decreto Supremo No. 135-2005-EF.- XII. Infracción y Sanción.

## I. ALCANCES PREVIOS

En el Perú, en la actualidad, el régimen aduanero de Drawback se constituye como uno de los mecanismos más atractivos para las personas naturales y jurídicas que han logrado colocar en el mercado internacional, a través de las exportaciones, los bienes que producen.

Como veremos, el procedimiento de aplicación de este régimen aduanero ha sido regulado a través de una norma con rango de Decreto Supremo que está vigente desde 1995 y, desde esa fecha hasta hoy, no deja de llamar la atención las diversas situaciones que son materia de consulta por los diversos exportadores en el sentido de conocer con exactitud si pueden ser calificados o no como usuarios de este mecanismo. Las dudas surgen en algunos casos por la diversidad e incluso complejidad de los procesos productivos de las mercancías que se exportan y, en otros casos, por lo genérico de las disposiciones del referido Decreto Supremo.

Este artículo tiene como objetivo dar una mirada legal y práctica al régimen aduanero de Drawback, lo que implica analizar algunos casos en concreto, sin pretender agotar la vasta casuística que existe, con el fin de que nos ayuden a entender este mecanismo, considerando los requisitos legales, recientes modificatorias, así como algunos pronunciamientos concretos emitidos por la propia Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal.

## II. EL RÉGIMEN DE DRAWBACK EN EL CONVENIO DE KYOTO

En el año 1973, bajo el auspicio del Consejo de Cooperación Aduanera (conocido como la Organización Mundial de Aduanas – OMA), se aprobó el *Convenio internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros*, conocido internacionalmente como *Convenio de Kyoto*, el que fue revisado en el año 1999, aprobándose el *Protocolo de Enmienda compuesto por tres apéndices cuyo resultado actual se denomina Convenio de Kyoto revisado*.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> El *Convenio de Kyoto revisado* está compuesto por tres apéndices: el primero contiene el texto del prelibro y de los artículos del *Convenio revisado*; el segundo el *Anexo General*; y el tercero, los *Anexos Específicos revisados*, entre los cuales se encuentra las disposiciones referidas al Drawback.

Este Convenio se elaboró con la finalidad principal de que se constituya como un instrumento de carácter internacional que sirva para disminuir las diferencias existentes entre los regímenes aduaneros de los distintos países, divergencias que eventualmente pudieran entrapar la libre circulación de mercancías en el entorno internacional. En términos generales, los alcances normativos de este Convenio están orientados a simplificar y armonizar los regímenes aduaneros a nivel mundial, entre los cuales se encuentra el Drawback.

En el Anexo Específico F de la versión revisada de dicho Convenio, se precisó las siguientes definiciones referidas al régimen aduanero de Drawback:

**"Régimen de Drawback"**, es 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 mercancías exportadas o consumidos durante su producción".

**"Drawback"**, el monto de los derechos y los impuestos a la importación reintegrados en aplicación del régimen de "drawback".

Como se puede apreciar, resulta interesante ver cómo el Convenio de Kyoto diferencia conceptualmente el "régimen aduanero de Drawback" de lo que es el "Drawback" propiamente. Con relación al primero se destacan las siguientes características:

- Es un régimen aduanero cuya premisa para su utilización, es que se hayan efectuado exportaciones.
- Permite obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos de aquellos bienes importados que: i) estén contenidos en las mercancías exportadas o ii) que hayan sido consumidos durante su producción.

Con relación al "Drawback" es importante apreciar cómo se define, en el sentido de que es el monto de los "derechos e impuestos a la importación" que se reintegran en aplicación del "régimen aduanero de Drawback".

De los conceptos transcritos se desprende que, para el Convenio de Kyoto, el régimen aduanero de drawback se constituye como un instrumento para que el exportador pueda solicitar la restitución, total o parcial, de los derechos e impuestos de los bienes importados que sirvieron para producir los bienes de exportación.

En efecto, el régimen de Drawback se concibe justamente para que el exportador, al momento de producir los bienes que coloca en el mercado internacional, no vea incrementado su costo de producción con el monto de los impuestos que está obligado a pagar por aquellos insumos importados que, finalmente, sirvieron para producir mercancías que serán consumidas en el exterior.

Ahora bien, conviene precisar que si bien el Perú no fue suscriptor a título individual del Convenio de Kyoto, actualmente está obligado a aplicar parte de dicho Convenio sobre la base de lo dispuesto en la Decisión No. 618 de la Comunidad Andina. Para el caso específico del régimen de Drawback, al estar contenido en un Anexo Específico, los alcances del Convenio solo se consideran como referencia para la elaboración de la Decisión sobre Regímenes Aduaneros que eventualmente apruebe la Comunidad. En otras palabras, al Perú no está obligado a aplicar las normas de Kyoto referidas al régimen específico de Drawback.

### III. EL RÉGIMEN DE DRAWBACK EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

Es indiscutible que las exportaciones son una fuente de ingresos que traen consigo beneficios, más allá que la simple captación de divisas para un país. Detrás de ellas están, solo para poner como

ejemplos, la generación y desarrollo de actividades productivas que conlleven a la demanda de puestos de trabajo, ingresos directos para el Estado a través de impuestos, etc. El Perú no está siendo ajeno a la tendencia mundial de búsqueda de nuevos mercados que sirvan como plazas para la colocación de nuestras exportaciones; tales son los resultados objetivos que, a la fecha, ya tenemos firmado el Tratado de Libre Comercio (TLC) con Estados Unidos y estamos a la búsqueda de nuevos acuerdos con otros países, como Chile y Brasil por citar algunos ejemplos. Dentro de este contexto, el régimen aduanero de *Drawback* se constituye en una herramienta importantísima para los exportadores peruanos, puesto que les permite obtener la devolución total o parcial de los derechos arancelarios por aquellos insumos que fueron utilizados para producir los bienes colocados en el exterior. Veremos entonces a continuación cómo nuestra legislación ha regulado este régimen aduanero.

La Ley General de Aduanas del Perú, norma que desde su publicación ha sufrido una serie de modificaciones que están agrupadas en un Texto Único Ordenado<sup>2</sup>, regula este régimen aduanero bajo los siguientes alcances:

*Artículo 76.- Es el Régimen Aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción”.*

*Artículo 77.- Por Decreto Supremo se podrán establecer Procedimientos Simplificados de Restitución Arancelaria”.*

En primer lugar, como puede apreciarse, nuestra Ley de Aduanas concibe este régimen con el fin de, como producto de la exportación de mercancías, obtener la restitución, sea total o parcial, de los **derechos arancelarios** por aquellos bienes contenidos en los productos exportados. Esta definición difiere de la establecida en el Convenio de Kyoto puesto que, recordemos, en dicho instrumento lo que se obtenía como restitución era **“los derechos y los impuestos a la importación”** lo que, trasladado a nuestra ley, implicaría que el exportador pueda obtener por el acogimiento a este régimen aduanero no solo la devolución de los derechos arancelarios sino todos los demás tributos que gravan la importación de bienes, como por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV). Si bien el exportador también tiene la posibilidad de obtener la devolución del IGV, conviene precisar que el mecanismo utilizado para este caso es el denominado **“Saldo a Favor del Exportador”** que difiere normativamente de lo que es el régimen aduanero de *Drawback*.

En segundo lugar, nuestra Ley de Aduanas faculta a que el procedimiento de devolución de los derechos arancelarios se efectúe a través de Decreto Supremo. En este sentido, el anterior Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>3</sup> establecía expresamente en su Séptima Disposición Complementaria que se mantenía la vigencia del Decreto Supremo No. 104-95-EF para los **“efectos de lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley”**. Conviene precisar que dicha Disposición Complementaria sigue plenamente vigente en virtud de lo previsto en el artículo 2 del Decreto Supremo No. 011-2005-EF, norma que aprueba el actual Reglamento de la Ley General de Aduanas. Todo lo anterior nos hace concluir que el procedimiento legal mediante el cual se regula actualmente la devolución de los derechos arancelarios es el Decreto Supremo No. 104-95.EF.

<sup>2</sup> Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, Decreto Supremo No. 129-2004-EF, publicado el 12 de septiembre de 2004.

<sup>3</sup> Decreto Supremo No. 121-96-EF.

Finalmente, y antes de entrar al análisis de lo regulado en el procedimiento que acabamos de mencionar, es importante indicar que el Reglamento de la Ley General de Aduanas hace una precisión en lo relacionado al régimen aduanero de Drawback:

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

A través de este artículo se hacen precisiones importantes: en primer lugar, que los beneficiarios del régimen de Drawback podrán ser empresas exportadoras<sup>4</sup> que hayan importado, sea de manera directa o través de terceros, mercancías que se hayan incorporado o consumido en la producción del bien exportado. En segundo lugar, y como otra posibilidad, que en el producto exportado estén contenidas mercancías elaboradas con insumos o materias primas importadas, adquiridas de proveedores locales.

#### IV. ALCANCES DEL DECRETO SUPREMO No. 104-95-EF

Este Decreto Supremo fue publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de junio de 1995, y cuenta hasta la fecha con una serie de modificaciones que se han venido dando a medida que dicho procedimiento ha requerido ajustes. A continuación pasaremos a desarrollar los principales alcances de esta norma, indicando, de ser el caso, algunos ejemplos prácticos que nos ayuden a comprender sus alcances.

Este procedimiento ha establecido que la forma como el Estado restituirá 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 es a través de la devolución, en cada oportunidad que se exporte, de un monto equivalente a una tasa fija del 5% del valor FOB de exportación. Esta devolución es aplicable únicamente hasta los primeros US\$ 20,000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que puede ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Un ejemplo práctico, que grafica los alcances normativos antes mencionados, está referido a cuando una empresa importa algodón, lo utiliza como materia prima en la producción de camisas; y luego las vende al exterior por un valor FOB de US\$ 30,000.00. Dicha empresa, en la medida que cumpla una serie de requisitos que detallaremos más adelante, podrá solicitar la restitución de los derechos arancelarios por dicha exportación de camisas. Así, podrá pedir que se le restituya el 5% (tasa fijada por ley) de US\$30,000.00 (valor FOB de exportación) lo cual dará un monto equivalente a US\$1,500.00 (drawback efectivo). Ahora bien, cabe precisar que el límite al que hemos hecho referencia está dado por año calendario (1 de enero al 31 de diciembre), por exportador (persona natural o empresa no vinculada) y solo se podrá solicitar este beneficio por las exportaciones que no hayan superado en conjunto el monto máximo de veinte millones de dólares. Entonces, superado este límite, que como hemos indicado se computa por año calendario, debe entenderse que el exportador, si bien podrá seguir colocando los bienes en el exterior, ya no podrá solicitar el régimen de drawback. Téngase en cuenta también que el límite está referido a la subpartida arancelaria, lo que quiere decir que si el exportador produce varios bienes que están clasificados en subpartidas

<sup>4</sup> Si bien el artículo 131 del Reglamento hace mención expresa a las "empresas exportadoras" como sujetas de este régimen aduanero, téngase en cuenta que dicho alcance no es restrictivo ("podrán ser beneficiarias (...)") lo que implica que también pueden serlo las personas naturales.

arancelarias distintas, debe entenderse que el límite de los veinte millones se refiere a cada uno de los bienes que exporta.

#### V. TIPO DE EMPRESAS BENEFICIARIAS DE LA RESTITUCIÓN ARANCELARIA

Este beneficio está orientado a las empresas productoras-exportadoras<sup>5</sup>, es decir, a aquellos exportadores que califiquen dentro de cualquiera de los supuestos que pasaremos a explicar. En este sentido, serán beneficiarias de este régimen cualquier persona natural o jurídica que desarrolle las siguientes actividades:

- a) Producción directa de bienes que se exportan, en donde se ha incorporado insumos importados por esta misma empresa (existencia de **importación directa de insumos**) o adquiridos de otro importador en el mercado local sin que el insumo haya sido transformado (existencia de **importación indirecta de insumos**).

Como ejemplo de **importación directa de insumos** tenemos: una empresa exportadora de polos "A" que importa directamente, pagando íntegramente los derechos arancelarios, el algodón que servirá como materia prima para la producción de los bienes finales. Así tenemos el siguiente gráfico:

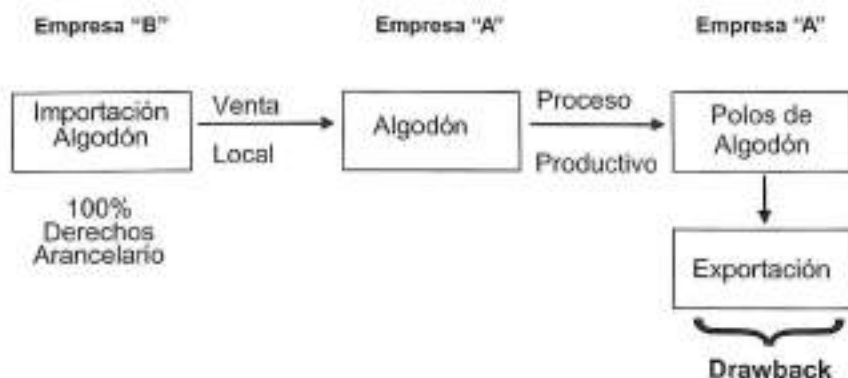
Gráfico No. 1: Importación directa de insumo



Ejemplo de **importación indirecta de insumos**: la misma empresa exportadora de polos "A" en vez de importar directamente el algodón, lo compra localmente a un proveedor, empresa "B", que previamente lo ha nacionalizado pagando íntegramente los derechos arancelarios. Entiéndase que esta venta de algodón se hace sin ningún añadido ni transformación, es decir, esta tercera empresa "B" tal cual importa el algodón, lo vende localmente a la empresa exportadora de polos "A". Tenemos la explicación gráfica siguiente:

<sup>5</sup> Ambas condiciones productor y exportador son requisitos concurrentes e indispensables para acogerse al régimen aduanero de drawback.

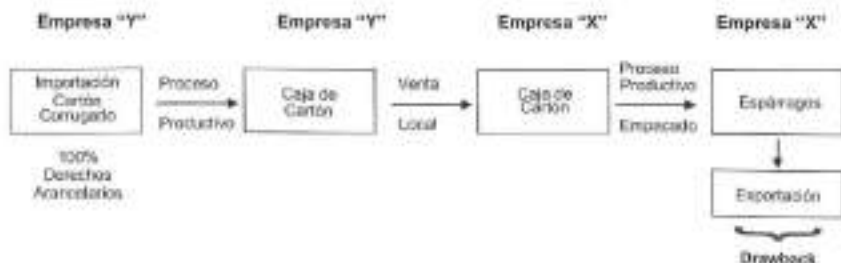
Gráfico No. 2: Importación indirecta de insumo



- b) *Producción directa de bienes de exportación en donde se incorporan mercancías adquiridas de terceras empresas elaboradas en base a insumos importados por esta última (existencia de insumo importado transformado localmente).*

Como ejemplo de esta modalidad podemos mencionar a las empresas productoras de espárragos "X" que compran a un proveedor local, empresa "Y", cajas de cartón en cuya fabricación ha intervenido un insumo importado por dicho proveedor "Y" que es el cartón corrugado. Es decir, como puede apreciarse en el gráfico siguiente, en esta modalidad el único sustento de la empresa exportadora "X" para solicitar el beneficio de Drawback será el cartón corrugado importado por un tercero (empresa "Y") que a su vez lo ha transformado en un bien final (cajas de cartón) y que luego de haberse adquirido han sido utilizadas para la exportación de espárragos. Esta modalidad está prevista en el artículo 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>9</sup> y lo mencionamos en el acápite III del presente artículo:

Gráfico No. 3: Insumo importado transformado localmente



<sup>9</sup> En el reglamento derogado esta modalidad estaba prevista en el artículo 138.

- c) Encargo de la producción parcial o total de los bienes de exportación a terceras empresas, proporcionándoles los insumos o materias primas importadas.

En este caso se podría mencionar como ejemplo a aquella empresa que importa algodón y luego este insumo es entregado a un tercero para que proceda a transformarlo en telas que luego serán materia de exportación. Esta modalidad, como es obvio, implica no solo la entrega de insumos por parte del exportador a un tercero que se encargará de efectuar la respectiva producción, sino también un acuerdo previo entre tales actores (exportador y productor) que por lo general se materializa a través de un contrato de producción.<sup>7</sup> Finalmente, y esto es lo más importante en esta modalidad, el encargo de producción generará la emisión de una factura por el servicio prestado que el tercero productor emitirá a la empresa exportadora.

Cabe precisar que, en todas las modalidades anteriormente mencionadas, es requisito indispensable para el goce de este beneficio que el solicitante de la restitución (el exportador) haya exportado directamente los productos finales. No se acepta en este mecanismo la exportación utilizando la intermediación de terceras empresas o lo que se denomina "exportación a través de terceros".

## VI. SOBRE LA DEFINICIÓN DE "INSUMOS" Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA

Hemos visto hasta este momento que para el goce del beneficio del régimen de drawback es indispensable que el beneficiario haya incorporado en el producto de exportación un insumo nacionalizado, pagando íntegramente los derechos arancelarios. En tal sentido, hemos creído conveniente desarrollar la definición de "insumo" a la luz no solo de lo establecido en el Reglamento del Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, sino también sobre la base de algunas opiniones emitidas por la propia Administración Tributaria.

Así, tenemos que el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios define como insumo a "las materias primas, productos intermedios, partes y piezas". Ahora bien, a su vez, dicho dispositivo desarrolla cada uno de los conceptos antes mencionados en los siguientes términos:

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

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

- *Productos intermedios*: Aquellos elementos que requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final que serán incorporados al producto exportado.
- *Pieza*: Aquella unidad previamente manufacturada cuya ulterior división física produzca su inutilización para la finalidad a que estaba destinada.

<sup>7</sup> Algunas aclaraciones importantes sobre el contrato de encargo de producción en el régimen de drawback ha sido comentado por el Dr. Jorge Avarado Valdéz en su artículo publicado en el Diario Oficial El Peruano el 18 de octubre de 2005 titulado "El drawback y las exigencias de la Administración Tributaria".



- Parte: El conjunto o combinación de piezas, unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a constituir una unidad superior;

De los conceptos anteriormente expuestos, podemos concluir que "insumo" será todo aquello que tenga participación directa en el proceso productivo y que se incorpore o consuma durante la producción del bien de exportación. Caso contrario, de tener el insumo una participación secundaria en el proceso de producción o no se incorpore o consuma en la producción del bien final, el componente utilizado no estará comprendido dentro de dicha definición.<sup>9</sup>

Ahora bien, abordaremos algunos puntos de importancia que están relacionados con la definición de "insumo" que hemos mencionado anteriormente.

#### I. Importación indirecta de insumos: posibilidad de deducción

Uno de los elementos que excluyen a un producto de exportación de poder acogerse a la restitución de los derechos arancelarios es el hecho de haber utilizado o incorporado directamente durante su proceso productivo insumos ingresados al país bajo las siguientes modalidades:

- a) Regímenes de Admisión y/o Importación Temporal, salvo que los insumos hubieren sido previamente nacionalizados pagando el íntegro de los derechos arancelarios ad-valorem;
- b) Nacionalizados al amparo del Régimen de Reposición de Mercancías en Franquicia;
- c) Nacionalizados con exoneración arancelaria, franquicias aduaneras especiales otorgadas por Acuerdos Comerciales Internacionales o con el uso de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros.

Por otro lado, conviene precisar en este punto que no se excluye del beneficio a los productos exportados en cuya elaboración se han incorporado o consumido insumos importados con exoneración o inafectación del Impuesto General a las Ventas. Es decir, si un producto ingresó al país pagando sus derechos arancelarios, mas no así el IGV, ello no lo invalida para que sirva como sustento para solicitar al régimen de Drawback.

La razón de las exclusiones mencionadas está centrada en el hecho de 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.

Ahora bien, es importante precisar que el 12 junio de 2004, se publicó el Decreto Supremo No. 077-2004-EF que señala que los exportadores deberán deducir del valor FOB de exportación el monto de los insumos importados y adquiridos de terceros que:

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

<sup>9</sup> En este punto debemos resaltar mencionar que, para el caso concreto del agro, la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera (INTA) y el giro técnico de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), ha señalado que no se considera como "insumo" los fertilizantes utilizados en la producción de bienes agrícolas. Esta opinión fue emitida a través del Informe No. 700-2001-ADUANAS-INTA-GPNO-DFAO, del 24 de julio del 2001, y el sustento radica en que, para la SUNAT, los insumos que se acogen a lo previsto en el beneficio de Restitución de Derechos Arancelarios, deberán estar "incorporados" o "consumidos" en la producción del bien exportado. En tal sentido, dicha Intendencia opinó que los fertilizantes no se "incorporan" ni "consumen" de modo directo en tanto que el fertilizante no está contenido en el bien final (el producto materia de consulta se trata de espárragos) sino que el mismo está contenido por la tierra y el suelo en el que crece el mencionado producto.



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

De manera adicional a la norma antes mencionada, se publicó el 7 de diciembre de 2004, el Decreto Supremo No. 177-2004-EF que, en su artículo 2, precisa que la deducción del valor FOB al que se hace referencia sólo procede respecto del monto de los insumos importados por terceros, ingresados al país con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros, o por los cuales no se haya podido determinar adecuadamente las condiciones y/o modalidades de exportación, que hubieren sido adquiridos en el país por el exportador.

Entonces, como conclusión de este punto y sobre la base de lo anteriormente mencionado, queda claro que, en el supuesto en que un exportador ingresa directamente al país un insumo importado vía uno de las modalidades a las que hemos hecho referencia en este acápite (literales a, b y c) no será posible que se pueda gozar del régimen del Drawback. Para tales efectos, tampoco podrá deducir del valor FOB de exportación el monto de dicho insumo. Sin embargo, distinto es el caso en el cual el insumo es ingresado al país por un tercero (bajo las mismas modalidades de los literales a, b y c) y luego adquirido localmente por el exportador en dicho estado (es decir, sin que este haya sido transformado). En tal supuesto, las normas antes referidas prevén la posibilidad de que el exportador pueda deducir del valor FOB de exportación el monto del insumo adquirido a un tercero a efectos de que pueda gozar del beneficio del régimen de Drawback y siempre que exista otro insumo que haya pagado todos sus derechos arancelarios que sustente el régimen.<sup>5</sup>

## 2. Sobre la importación indirecta de insumos

Tal como lo hemos venido mencionado, pueden gozar del régimen de drawback las empresas productoras-exportadoras, entendiéndose como tales a cualquier persona natural o jurídica que desarrolle la producción directa de bienes que exporta, y que haya incorporado insumos importados directamente (Gráfico No. 1) o adquiridos en el mercado local a través de la importación indirecta (Gráfico No. 2), es decir, adquirido localmente sin que dicho insumo haya sufrido transformación alguna luego de haberse importado.

En este último caso, es decir, en la adquisición de insumos importados indirectamente por terceros (Gráfico No. 2) conviene precisar que resulta necesario, a efectos de que el exportador pueda acogerse a este beneficio, tener la seguridad de que el proveedor local (importador) haya cancelado el íntegro de los derechos arancelarios por aquellos insumos que vende. De no tener dicha seguridad, y en la medida que el bien exportado contenga otros insumos que sustente el acogimiento al régimen, es recomendable proceder a la deducción del valor del insumo adquirido localmente según lo dispuesto en los Decretos Supremos No. 077-2004-EF y 176-2004-EF a los que nos hemos referido anteriormente.

Ahora bien, podría darse el caso en el cual un insumo es importado por un tercero y este, luego de haberlo nacionalizado, lo vende localmente a otra empresa que a su vez lo revende. Esta cadena podría continuar hasta llegar a un punto en el cual el insumo importado, luego de haber sufrido una serie de ventas locales, sea adquirido por el exportador sin que se haya transformado.

<sup>5</sup> Reiteramos que la deducción a que se refiere el Decreto Supremo No. 077-2004-EF solamente es permitida cuando el exportador adquiere el o los insumos localmente; haciendo la precisión que dichos insumos no deben estar transformados. No procede la deducción cuando el o los insumos son importados directamente por los exportadores que solicitan el régimen.

La pregunta sería si quien exporta estaría en la capacidad o no de solicitar válidamente la restitución de derechos arancelarios. En nuestra opinión, para este caso en concreto, no habría inconveniente para que el exportador solicite el régimen de drawback. Para tales efectos, lo que debe tenerse en cuenta es la seguridad de que dicho insumo haya pagado el íntegro de los derechos arancelarios al momento que fue nacionalizado.

Finalmente, cabe mencionar que a raíz de las modificaciones introducidas al amparo del Decreto Supremo No. 176-2004-EF, cuando el exportador se encuentre bajo este supuesto (compras locales del insumo a un tercero) ya no será necesario que le exija una copia autenticada de la Declaración Única de Aduanas (DUA) de importación del insumo comprado localmente. Ahora solo será necesario que dicho proveedor local le proporcione al exportador una declaración jurada en la que se indique que el o los insumos materia de venta fueron ingresados al país pagando el íntegro de derechos arancelarios.

### **3. Sobre los insumos importados transformados: el pronunciamiento del Tribunal Fiscal**

Hemos mencionado que otra de las modalidades para que las empresas productoras-exportadoras soliciten la restitución de derechos arancelarios, es la producción de bienes de exportación en donde se incorporen mercancías adquiridas de terceras empresas elaboradas en base a insumos importados por esta última (Gráfico No. 3).

Sobre dicha modalidad existen pronunciamientos no solo del Tribunal del Fiscal, sino también de la propia Administración Tributaria lo que nos hace concluir que cada vez más se constituye como una modalidad contingente para aquellas empresas que la utilizan. Pasaremos a explicar el porqué de nuestra conclusión.

El Tribunal Fiscal se pronunció<sup>10</sup> sobre esta modalidad y condujo que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 128 del entonces Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>11</sup>, debe entenderse como empresas beneficiarias del régimen de drawback a aquella:

- Empresa exportadora que importe mercancía incorporadas o consumidas en la producción del bien materia de exportación,
- Empresa exportadora que importe a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado,
- Empresa exportadora que elabore mercancías con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales.

Es decir, para el Tribunal Fiscal no existen otros supuestos para el acogimiento al régimen de drawback que los tres anteriormente mencionados, por lo que, a criterio de dicho órgano colegiado, no calificaría como beneficiario del régimen de Drawback los exportadores que:

- 1. Incorporen en el bien de exportación mercancías que han sido adquiridas localmente de terceras empresas y que, para su producción o elaboración, se hayan usado componentes importados. En otras palabras, para el Tribunal Fiscal, no sería supuesto de acogimiento

---

<sup>10</sup> Citamos como referencia los alcances de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 548-A-2003.

<sup>11</sup> Tal como lo hemos indicado esta modalidad figuraba en el artículo 128 del anterior Reglamento, sin embargo, en el nuevo, con idénticos alcances, figura en el artículo 131.

al régimen de *Drawback* la figura explicada a través del Gráfico No. 3 del presente artículo.

- Encarguen la producción de los bienes a exportar a un tercero y, para efectos del acogimiento al régimen de *Drawback*, le proporcione mercancías compradas localmente que han sido producidas con insumos importados. Es decir, si por ejemplo, el exportador de espárragos encarga parte de su proceso productivo a una empresa "X", concretamente el empacado, y para ello le proporciona las cajas que compró localmente a la empresa "Y" la cual a su vez las elaboró con insumo importado (por ejemplo utilizando el cartón corrugado importado); la empresa exportadora, a criterio del Tribunal Fiscal, no podrá sustentar su acogimiento al régimen de *Drawback*.

#### 4. Sobre los insumos importados transformados: el pronunciamiento de la SUNAT

No obstante el criterio asumido por el Tribunal Fiscal, los supuestos antes mencionados vienen siendo aceptados por la SUNAT a efectos de que el beneficiario pueda acogerse al régimen de *drawback*, tal como figura en la norma que aprueba el Procedimiento Operativo de este beneficio (INTA-PG 07).<sup>12</sup> En consecuencia, para la Administración Tributaria, el exportador podrá acogerse a este beneficio si tiene como único sustento las compras locales de insumos transformados con componentes importados. Sin embargo, conviene precisar que, de darse este supuesto y a tenor de los últimos pronunciamientos emitidos por SUNAT<sup>13</sup>, el beneficiario debe estar totalmente seguro de que *todos* los insumos importados (que han sido transformados) han pagado íntegramente los derechos arancelarios. Basta que uno de ellos no haya cumplido con este presupuesto para que no haya posibilidad de gozar de tal beneficio. Pasaremos a graficar el pronunciamiento de la SUNAT,

Gráfico No. 4: Insumo importado transformado localmente: pronunciamiento SUNAT, primer alcance



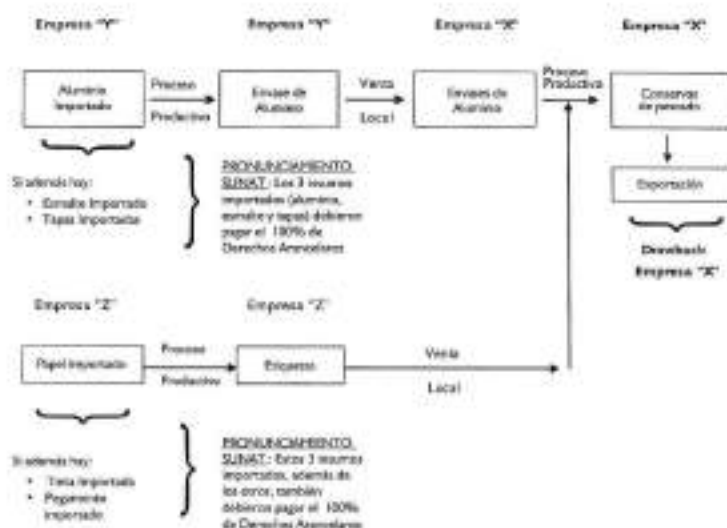
En el gráfico que antecede se puede apreciar que un primer alcance del pronunciamiento de la SUNAT consiste en indicar que si un exportador (empresa "X") se acoge a esta modalidad, no bastará que solo un insumo importado (en el ejemplo el aluminio) que será transformado por la empresa local (empresa "Y") en envases de aluminio, haya pagado todos los derechos arancelarios

<sup>12</sup> Procedimiento aprobado mediante la Resolución de Independencia Nacional No. 984, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 13 de septiembre de 1999, cuya última modificación a la fecha de elaboración del presente artículo (junio 2005) ha sido a través de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 139-2005/SUNAT/A.

<sup>13</sup> Informe No. 080-2005-SUNAT/284000, de fecha 23 de junio de 2005, emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera, ratificado por el Oficio No. 28-2005-SUNAT/284500 del 30 de septiembre de 2005 de dicha Gerencia.

sino que, si además se utilizaron otros insumos importados (en el ejemplo están el esmalte y las tapas), todos ellos sin excepción (es decir, el aluminio, esmalte y tapas) debieron ingresar al país pagando íntegramente los derechos arancelarios, esto a efectos de que no invalide el acogimiento al régimen de Drawback.

Gráfico No. 5: Insumo importado transformado localmente: pronunciamiento SUNAT, segundo alcance



A través de este Gráfico No. 5 se trata de explicar el segundo alcance del pronunciamiento de la Administración con relación a la modalidad de acogimiento de insumo transformado. En ese sentido, SUNAT indica que si un exportador (empresa "X") que se acoge a esta modalidad, además de comprar localmente a la empresa "Y" los envases de aluminio (fabricados con aluminio, esmalte y tapas importados), necesita otro u otros insumos, como en el ejemplo, las etiquetas que compra a la empresa "Z", deberá cerciorarse que todos los insumos importados que hayan intervenido (en el ejemplo, el aluminio, esmalte, tapas, papel, tinta y pegamento) en el proceso productivo de las conservas de pescado que exporta, hayan ingresado al país pagando íntegramente los derechos arancelarios.

Creemos, sin temor a equivocarnos, que la opinión emitida por SUNAT, la cual consideramos bastante restrictiva, convierte a esta modalidad en complicada e insegura para aquellos exportadores que pretendan utilizarla, razón por la cual sugerimos que el régimen se sustente no en un insumo transformado, sino en uno que haya sido importado directa o indirectamente.

##### 5. Sobre los casos combinados: bienes que se exportan y que contienen insumos importados directamente, indirectamente y transformados

Es importante mencionar en este acápite el supuesto en el cual el exportador, además de los insumos importados de manera directa o indirecta que sustentarán su solicitud de restitución, cuenta con insumos que han sido adquiridos localmente y que han sido transformados en nuestro país, los cuales tienen componentes importados. En este caso en concreto veremos cómo el pronunciamiento de la SUNAT, al que nos hemos referido en el punto precedente, no es aplicable en este caso. Pasaremos a explicar con un ejemplo lo antes afirmado: el supuesto es una empresa

productora-exportadora de camisas que para su confección utiliza algodón importado directamente; botones importados indirectamente (adquiridos localmente de un importador que no los ha transformado) y, finalmente, etiquetas compradas localmente que, en su fabricación, el proveedor local, ha utilizado papel y tinta importada. En este caso, la pregunta que siempre suele hacerse es ¿qué sucede con las etiquetas compradas localmente?, se deben considerar como un insumo importado a ser declarado al momento de solicitar la restitución arancelaria o se debe tomar en cuenta los aspectos del pronunciamiento de la SUNAT explicados en el punto precedente.

Al respecto, la Administración se ha pronunciado<sup>14</sup> para el caso antes expuesto, indicando que los insumos comprados localmente se calificarán como una adquisición de bienes nacionales y, por lo tanto, no serán tomados en cuenta para efectos de calificar o descalificar el beneficio. En el ejemplo, entonces, las etiquetas se considerarán como insumos nacionales y no debe ser una preocupación para el solicitante si para su fabricación se utilizaron o no insumos ingresados a nuestro país con algún tipo de beneficio; bastará que verifique los otros insumos que se importaron de manera directa e indirecta (algodón y botones en el ejemplo mencionado) hayan ingresado al territorio aduanero pagando íntegramente los derechos arancelarios.

Creemos pertinente precisar que el pronunciamiento antes mencionado solo es aplicable al supuesto enunciado, es decir, para aquellas exportaciones que tendrán como sustento la utilización de un insumo importado ya sea de manera directa o indirecta; puesto que de solicitar la restitución teniendo como sustento únicamente un insumo transformado, entonces el exportador deberá tomar en consideración los alcances explicados en el punto VI.4 de este artículo.

## VII. OTROS REQUISITOS PARA EL OTORGAMIENTO DE LA RESTITUCIÓN

Para la concesión del beneficio de la restitución de los derechos arancelarios se han establecido un conjunto de requisitos sustanciales y formales adicionales a los que ya hemos venido explicando, los cuales deben ser observados por el exportador que desee acogerse a este régimen y que son verificados por la Administración Tributaria. Los alcances de estos requisitos los podemos resumir en los siguientes:

### a. Los productos exportados no deben formar parte de la lista de bienes excluidos del beneficio

La procedencia de la restitución de los derechos arancelarios está supeditada a que el producto de exportación, sobre el que se desea solicitar la restitución, no debe estar en la lista aprobada por el Ministerio de Economía y Finanzas. Téngase en cuenta que dicha lista de exclusión consigna una serie de sub partidas arancelarias. La última lista de exclusión fue publicada mediante el Decreto Supremo No. 127-2002-EF.

### b. 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 que se hayan 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

<sup>14</sup> Informe No. 124-2004-SUNAT/28-000, de fecha 24 de agosto de 2004, emitido por la Gerencia Jurídico Aduanero de la SUNAT.

costos verificar el cumplimiento de esta condición. Así, con un ejemplo práctico tenemos que si el valor FOB de exportación de unos pantalones está en US\$40,000.00, el valor CIF de los insumos importados que hayan intervenido en su producción (hilos, tintas, alfileres, etc.) no puede ser mayor a US\$20,000.00 (50% del valor FOB de exportación). Ahora bien, sobre este punto, cabe precisar que el valor FOB del producto exportado es el valor FOB Puerto de Embarque, excluidos las comisiones y otros gastos deducibles. Por otro lado, se hace referencia a un límite máximo, pero no mínimo, de valor de los insumos importados, con lo que procedería otorgar el 5% del valor FOB de exportación por concepto de la restitución simplificada aun cuando se haya incorporado en el producto de exportación un valor mínimo de componente importado.

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

Este requisito y sus alcances prácticos (posibilidad de deducción) lo hemos desarrollado en el punto VI.1 de este artículo.

**d. El solicitante de la restitución no debe individualmente haber exportado más de US\$ 20,000,000.00 millones de dólares en los últimos 12 meses**

La empresa exportadora que desee acogerse a la restitución de los derechos arancelarios, no debe superar anualmente el monto de US\$ 20,000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), establecido por partida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada. Esta limitación también ha sido explicada en el punto IV de este artículo.

**e. Los plazos a tomar en cuenta**

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. Este requisito significará que la Declaración de Importación de los insumos, que sustenta la solicitud de restitución, no podrá haber sido numerada más allá de este plazo máximo, contado hasta la fecha de recepción por el transportista de la mercancía de exportación (fecha de embarque).
- Asimismo, se establece que la solicitud de restitución de los derechos arancelarios debe presentarse ante el Área de Recaudación de cualquier Intendencia de Aduana de la República, 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.

**f. La Declaración Única de Aduanas (DUA) 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 DUA de Exportación deba consignar la voluntad del exportador de querer acogerse a la restitución simplificada de derechos arancelarios. Para tal efecto, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria ha dispuesto que la empresa productora-exportadora deba consignar a nivel de cada serie de la Declaración el Código No. 13 en el recuadro 7.28, sin el cual la autoridad aduanera no concederá la devolución que se solicite.



### VIII. INSUMOS QUE DEBEN DECLARARSE EN EL CUADRO RELACIÓN INSUMOS IMPORTADOS

A tenor de los requisitos que deben ser presentados al momento de solicitar el beneficio, los cuales han sido anteriormente mencionados, conviene precisar que el exportador debe tener en cuenta que:

1. En el cuadro de relación de insumos importados deben declararse **todos** los insumos importados directamente por el productor, o comprados a importadores locales.
2. En el supuesto que, de manera adicional a los insumos importados directamente o indirectamente, se utilicen bienes comprados localmente pero que han sido transformados utilizando insumos importados, no será necesario declarar estos últimos porque los mismos estarán calificados como insumos nacionales, tal como ya lo hemos mencionado en el punto VI.5.
3. En el caso de que se solicite el Drawback teniendo como sustento únicamente las mercancías compradas localmente que han sido elaborados en base a insumos importados (insumos transformados), en este caso sí será necesario declarar todos estos insumos importados que hayan intervenido en la elaboración del bien adquirido localmente, tomando en consideración lo explicado en el punto VI.4.

La información arriba mencionada es solicitada por la SUNAT a efectos de determinar que los insumos importados no tengan alguna franquicia ni liberación y para determinar que el valor CIF de los insumos importados no supere el 50% del FOB del producto exportado.

### IX. FORMA EN QUE SE MATERIALIZA LA RESTITUCIÓN

Luego de verificarse la procedencia de la restitución, la autoridad tributaria aduanera emitirá Notas de Crédito Negociables equivalentes al 5% del valor FOB de exportación sujeto a este beneficio. Ello sucederá siempre y cuando el monto a devolver corresponda a una cantidad mayor a los US\$ 500.00 (quinientos dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), en caso contrario, la Administración Tributaria lo registrará como un crédito para compensarlo con futuras deudas tributarias que pueda generar el exportador o simplemente lo sumará a otras solicitudes de devolución que se presenten posteriormente.

La vigencia de la Nota de Crédito Negociable es de 180 días calendario, contados a partir de la fecha de su emisión y podrán ser utilizadas para el pago de los tributos relacionados con los derechos arancelarios, así como para el pago de sanciones e intereses determinados por dicha entidad y que sean ingresos del Tesoro Público. Constituye un plazo de caducidad, por lo que una vez concluido el mismo sin que se haya utilizado la Nota de Crédito, el tenedor perderá el derecho a utilizarla para la cancelación de adeudos aduaneros.

A solicitud expresa de la empresa beneficiaria, las Notas de Crédito podrán ser redimidas con la emisión de cheques no negociables, los cuales serán entregados en la misma oportunidad en que se hubiera entregado la Nota de Crédito al exportador, es decir, dentro de un plazo máximo de diez días hábiles contados a partir de la presentación de la solicitud de restitución.

La Administración Tributaria podrá dejar sin efecto la Nota de Crédito Negociable cuando en la fiscalización posterior que lleve a cabo determine que el exportador no cumplió con los requisitos establecidos para gozar de este beneficio. En este caso, al dejarse sin efecto la Nota de Crédito, carecen de validez todos los actos efectuados al amparo de la misma y, por ello, el exportador debe cumplir con las siguientes acciones:



- a) De haberse emitido cheque no negociable, como redención de la Nota de Crédito, deberá proceder al reembolso del monto percibido con la aplicación del interés legal establecido por la Superintendencia de Banca y Seguros.
- b) Si la Nota de Crédito fue utilizada en el pago de adeudos en aduanas, esta entidad cobrará los montos cancelados aplicando el interés señalado en el literal anterior.

#### X. OTROS PUNTOS A TENER EN CUENTA

Adicional a lo anteriormente expuesto, estimamos conveniente señalar los siguientes puntos que creemos son importantes que tengan en cuenta las personas naturales y las empresas beneficiarias de este régimen:

##### a) Puntos adicionales sobre la modalidad de encargo de producción

Como hemos mencionado, una de las modalidades en que los exportadores pueden sustentar el Drawback es a través de un encargo de producción. En este caso, lo importante será demostrar fehacientemente la utilización de dicha figura y, para tales efectos, sugerimos principalmente, contar con los siguientes medios probatorios:

- **Un contrato de encargo de producción:** se sugiere que el contrato que se suscriba consigne expresamente esta terminología y que de su contenido se desprenda efectivamente que existe dicha relación.
- **Entrega de insumos importados:** adicionalmente a la celebración de un contrato, el exportador deberá proporcionar (y dejar constancia de ello) que se ha efectuado una entrega de insumos importados. La Guía de Remisión será un elemento probatorio idóneo para tal fin. Las normas referidas a este beneficio no han especificado qué cantidad ni cuántos insumos importados debe entregar el exportador al fabricante para cumplir con el beneficio, así que bastaría con uno solo.
- **Factura Comercial por servicio de producción:** este elemento es el más importante y deberá ser emitida por la empresa prestadora del servicio, la misma que deberá consignar expresamente que se trata de una prestación de servicios de producción por encargo y no por adquisición de bienes.
- **Valor del Servicio:** muchas de las empresas prestadoras de servicios no solo se dedican a esta actividad, sino que también venden bienes finales. Como ejemplo está el producto mango, en donde hay empresas que se dedican a prestar el servicio de limpieza, calibrado, pesaje, encerado, etc. y por ello cobran un determinado precio. Sin embargo, también venden los mangos como productos finales; en este caso, como es evidente, también cobran un determinado precio que asumimos debe ser mayor a que una prestación de servicios. Lo importante en estos casos es tener en cuenta que debe existir una diferencia de precios entre lo que es el servicio y lo que es la venta de bienes, ello a efectos de que la SUNAT no presuma que en la factura comercial, pese a consignar el término "prestación de servicios", se está reflejando una probable "venta de bienes".

##### b) La posibilidad de acogerse al beneficio cuando el exportador ha utilizado insumos importados gravados con 0%

Actualmente existen 5 niveles arancelarios establecidos en nuestro ordenamiento legal aduanero: 0%, 4%, 7%, 12% y 20%. Ahora bien, puede darse el caso que un exportador nacionalice dos insumos: uno de ellos pagando por derechos arancelarios una tasa del 12% y por el otro el 0%. Ambos insumos serán utilizados de manera conjunta para la fabricación de los bienes de exportación. La pregunta que surge es si aquel insumo por el cual se aplicó una

tasa de 0% inválida o no el acogimiento al régimen de Drawback. Esta inquietud se origina, recordemos, en el hecho de que legalmente las normas sobre este beneficio prohíben el acogimiento al mismo en la medida que se haya utilizado uno o varios insumos nacionalizados con exoneración arancelaria. Sin embargo, en el caso planteado, hay que tener en cuenta que el insumo antes mencionado paga la referida tasa del 0%, porque así está aprobado en el Arancel, es decir, no existe una exoneración arancelaria pues no interesa el país de origen ni procedencia del insumo, este siempre se gravará con dicha tasa del 0%. Distinto es el caso cuando el bien, vía un convenio internacional, logra obtener una reducción o exoneración ya sea total o parcial de la tasa arancelaria vigente (un producto que en el Arancel está gravado con 12%, vía un convenio, baja al 0%).

En conclusión, existe una diferencia sustancial entre un caso y otro. Mientras que en el primero se paga un 0% porque así el Arancel lo establece (es decir, no hay exoneración), en el otro se obtiene un beneficio vía una exoneración total o parcial. En el primer caso, el exportador está en la condición de solicitar el Drawback en la medida que sustente dicho beneficio con otro insumo que pague un arancel mayor al 0%, esto a fin de que se justifique la restitución; esto es importante enfatizarlo, puesto que si el único insumo por el que se acoge a Drawback el exportador paga arancel 0%, la empresa no podrá acogerse al Drawback pues estaría desnaturalizando la finalidad del mismo, que es precisamente restituir los derechos arancelarios que han incrementado el costo de producción de las mercancías importadas, sin embargo, en el segundo caso, no está en la posibilidad de acogerse al beneficio.<sup>13</sup>

**c) La posibilidad de acogerse al beneficio cuando el exportador ha nacionalizado insumos con un Trato de Preferencia Internacional (TPI)**

Un criterio manejado por la SUNAT hasta antes de la modificación de la Ley General de Aduanas, consistía en que si un insumo se nacionalizaba al amparo de algún beneficio arancelario (por ejemplo, vía un convenio internacional) era en ese momento donde se podía renunciar a dicho beneficio y en consecuencia pagar el íntegro de los aranceles con el fin de que, posteriormente, el exportador pueda utilizar o incorporar el insumo en el bien de exportación y acogerse al Drawback. Entonces, en el ejemplo mencionado, la SUNAT tomó la posición en el sentido de que no cabía la posibilidad de que, posterior a la nacionalización del insumo, el importador pague o reintegre los aranceles no pagados en su momento. El fundamento principal de esta posición radicaba en que la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo 809) señalaba en su artículo 46 que las Declaraciones de Importación eran definitivas y por tanto no podían ser modificadas. Sin embargo, este artículo fue sustituido por el Decreto Legislativo 951 el mismo que suprimió la referencia de "definitiva", con lo que ahora, podría interpretarse, sería factible que las Declaraciones Únicas de Aduanas de Importación puedan ser modificadas. En tal sentido, desde nuestro punto de vista y a la luz de las últimas modificaciones que ha sufrido la legislación aduanera en nuestro país, opinamos que si un exportador nacionaliza insumos vía un Trato de Preferencia Internacional (TPI) y luego decide utilizar dicho insumos para productos de exportación que serán materia restitución, estimamos que en la medida que proceda con el cancelar los derechos arancelarios no pagados en su momento, podría solicitar el acogimiento al régimen de Drawback.

<sup>13</sup> Opinión ratificada por SUNAT a través del Oficio No. 110-2005-SUNAT/3A1000 emitido por la Gerencia de Procedimientos, Normandatura y Operadores de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera.

d) **La posibilidad de acogerse al Drawback deduciendo insumo ingresado al país bajo Admisión o Importación Temporal adquirido localmente**

Este caso se suscita cuando un exportador, además de utilizar en su proceso productivo insumos que ha importado pagando el íntegro de los derechos arancelarios, también utiliza otro insumo que ha adquirido a su proveedor en el mercado local, pero que ha ingresado al país vía el régimen de admisión temporal o importación temporal. La duda surge en el sentido de determinar si el exportador puede acogerse o no al Drawback o, si de acuerdo a lo establecido en el Decreto Supremo No. 077-2004-EF, puede deducir dicho insumo ingresado al país bajo un régimen suspensivo. La respuesta ha sido establecida en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 128-2005-SUNAT<sup>14</sup>, norma que modifica el Procedimiento Operativo de "Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback" INTA-PG.07, la misma que en su artículo 6 ha señalado que dicho supuesto de deducción del valor de adquisición del insumo admitido o importado temporalmente es procedente en la medida que el insumo no haya sido materia de transformación o incorporación en productos intermedios, antes de la transferencia. Ahora bien, lo más resaltante de esta disposición es que se ha dispuesto expresamente que el beneficiario de la Admisión o Importación Temporal en ningún caso regularizará el régimen aduanero a través de las exportaciones de quien solicite la restitución; tampoco se eximirá de las sanciones de incumplimiento ni de las formalidades y obligaciones que señala la ley para dichos regímenes aduaneros.

Podemos ver entonces que la Administración Tributaria ha fijado posición en el sentido de permitir al exportador, bajo el supuesto antes descrito y a efectos de que se acoja al Drawback, que deduzca del valor FOB de exportación el costo de adquisición del insumo admitido o importado temporalmente que haya sido adquirido de un proveedor local; sin embargo, debe tenerse en cuenta que con dicha exportación no se podrá regularizar el régimen suspensivo solicitado por el proveedor local.

**XI. MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO DE RESTITUCIÓN SIMPLIFICADO DE DERECHOS ARANCELARIOS: DECRETO SUPREMO No. 135-2005-EF**

Mediante esta norma el Poder Ejecutivo efectúa cambios sustanciales al Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios que estimamos pertinente referirnos en este acápite. Al respecto pasaremos a comentar los principales cambios que han sido introducidos al Reglamento:

1. En primer lugar, se ha modificado el artículo 3 en los siguientes términos:
  - Artículo 3.- "La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción".

Como puede apreciarse, la tasa de restitución sigue siendo la misma, es decir, el 5% del valor FOB de exportación, sin embargo, lo que ha sido introducido es el tope de dicha tasa, el mismo que equivale al 50% del costo de producción. Un ejemplo práctico explica este cambio:

Por un valor FOB de exportación de US\$ 100,000.00 el monto que se debía restituir al beneficiario del régimen de drawback era equivalente a US\$ 5,000.00. Ahora, con el cambio introducido, el exportador debe analizar previamente el monto de su costo de producción con el fin de conocer si puede o no gozar del tope máximo para dicha

<sup>14</sup> Norma publicada en el Diario Oficial El Peruano el 27 de marzo de 2005.

exportación. En tal sentido, si el costo de producción de los bienes que se vendieron al exterior en US\$ 100,000.00 fue de, por ejemplo, US\$60,000.00 entonces el 50% de este último monto sería equivalente a US \$30,000.00, lo que significa que el exportador no tendría ningún inconveniente para solicitar una restitución de derechos arancelarios por la suma equivalente a US\$ 5,000.00.

Distinto será el caso en el cual ese mismo exportador, para producir los bienes que vende a un valor de US\$ 100,00.00, incurre en costos de producción ascendente a tan solo US\$ 3,000.00. En este caso el 50% de dicho costo sería igual a US\$ 1,500.00, supuesto en el cual, por disposición de la norma que estamos comentando, el exportador no podrá gozar íntegramente del 5% del valor FOB de exportación (para el ejemplo, US\$ 5,000.00) sino solo del tope del 50% del costo de producción, es decir, US\$ 1,500.00.

En nuestra opinión, creemos que el tope antes mencionado no afectará a la gran mayoría de empresas exportadoras que vienen acogéndose a este régimen, ya que lo que esta modificación normativa busca es limitar el acogimiento de aquellas empresas que, al exportar, vienen obteniendo márgenes de utilidad exageradamente altos que muchas veces no pueden justificar, lo que ha verido siendo detectado por la Administración Tributaria y, por lo tanto, siendo considerado como un indicio de defraudación.

Finalmente, sobre este punto, es importante señalar que esta norma ha establecido los criterios mediante los cuales el exportador deberá acreditar el costo de producción de los bienes exportados. Para el efecto, ha precisado en su artículo 4 que dicho concepto comprende los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, conforme a las normas que rigen el Impuesto a la Renta. Asimismo, ha señalado que en caso exista encargo total o parcial de la producción a terceros, el costo de producción será el importe del servicio prestado sin IGV, además de los costos antes referidos, si existieran.

2. Se ha modificado el artículo 10 del Reglamento en el sentido de , cuando existan "indicadores de riesgo" que hagan presumir a la Administración Tributaria de que existe un indebido acogimiento al régimen de Drawback, se disponga de una fiscalización especial y por lo tanto, en estos casos, la SUNAT contará con un plazo de hasta 6 meses para resolver la solicitud de restitución presentada por los exportadores.

En este punto cabe recordar que anteriormente sólo se establecía que la Administración debía resolver el pedido de restitución de derechos arancelarios en un plazo máximo de diez (10) días hábiles contados desde la fecha en que se presentaba la solicitud, no existiendo ninguna excepción al respecto. Esta disposición sigue vigente, sin embargo se ha incluido la salvedad a la que nos hemos referido en el párrafo precedente precisándose taxativamente cuándo debe entenderse que existen "indicadores de riesgo".

Al respecto, esta modificación del Reglamento señala que existen "indicadores de riesgo" cuando el exportador se encuentre en por lo menos dos de las siguientes situaciones:

- **No haya numerado declaraciones de exportación en un periodo mayor a 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de restitución.**
- En este supuesto también se encontrarían las empresas que por primera vez exportan.
- **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.**

Como puede advertirse, esta modificación dio discrecionalidad a la SUNAT para que establezca y apruebe un listado de subpartidas arancelarias que califiquen como de "alto riesgo", las mismas que fueron publicadas en el Diario Oficial "El Peruano" mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas No. 003-2006/SUNAT de fecha 12 de enero de 2006, las que son:

Nº	SUBPARTIDA ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN
01	0301100000	Peces ornamentales vivos
02	3304990000	Las demás preparaciones de belleza, maquillaje y para el cuidado de la piel, excepto los medicamentos, incluidas las preparaciones antisolares y las bronceadoras; preparaciones para manicuras o pedicuras.
03	3307900000	Las demás preparaciones para afeitar o para antes o después del afeitado, desodorantes corporales, preparaciones para el baño, depilatorios y demás preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética, no expresadas ni comprendidas en otra parte; preparaciones desodorantes de locales, incluso sin perfumar, aunque tengan propiedades desinfectantes.
04	3824909999	Las demás preparaciones aglutinantes para moldes o núcleos de fundición; productos químicos y preparaciones de la industria química o de las industrias conexas (incluidas las mezclas de productos naturales), no expresados ni comprendidos en otra parte.
05	8214100000	Cortapapeles, abrelatas, raspadores, sacapuntas y sus cuchillas.

- **No haya proporcionado la documentación y/o información requerida por la administración para su fiscalización; o de haberse presentado, ésta sea inconsistente.**

En este caso la norma faculta a la SUNAT para que en el supuesto de que el solicitante no presente la documentación que se le requiera para fiscalizarlo o, lo que desde nuestro punto de vista podría ser subjetivo, lo haga pero de manera "inconsistente", entonces ello será un criterio adicional para que se considere como un "indicador de riesgo".

- **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%.**

Este punto es consecuente con la modificación del artículo 3 del Reglamento, al cual nos hemos referido en el punto 1) del presente acápite. En tal sentido, un "indicador de riesgo" será un porcentaje elevado de utilidad que se obtengan por las operaciones de exportación, que para este caso se ha fijado en 350%, sin embargo, el beneficiario debe tener claro que dicho supuesto no invalida de modo alguno la restitución que se solicita.

3. Finalmente, este dispositivo ha dispuesto en su artículo 5 que los bienes que se exporten y que se clasifiquen en las subpartidas arancelarias de alto riesgo que apruebe la SUNAT

no se acogerán a lo dispuesto en el artículo 8 de la Resolución Ministerial No. 138-95-EF/15.

Al respecto, debemos señalar que el artículo 8 de la referida Resolución Ministerial señala lo siguiente:

*"Excepcionalmente ADUANAS entregará las Notas de Crédito dentro del segundo día hábil siguiente a la presentación de la solicitud de restitución, siempre y cuando se garantice el monto cuya devolución solicitan".*

En tal sentido, lo que está disponiendo la norma a la que hacemos referencia es que de ninguna manera aquellas solicitudes de Drawback que se sustenten en los bienes exportados incluidos en el listado que apruebe la SUNAT, considerados como de alto riesgo, podrán adjuntar una garantía a efectos de que las Notas de Crédito que se soliciten, se expidan al segundo día hábil siguiente a la presentación de dicha solicitud.

## XII. INFRACCIÓN Y SANCIÓN

EL TUO de la Ley General de Aduanas, artículo 103 e) 4 y la Tabla de Sanciones aprobada por Decreto Supremo No. 013-2006-EF establecen la siguiente infracción y su respectiva sanción para los beneficiarios del régimen de Drawback:

INFRACCIÓN	SANCIÓN
Consiguen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de Drawback	Equivalente al 50% del monto restituido indebidamente cuando tenga incidencia en su determinación.  0,10 UIT, cuando no tengan incidencia en su determinación,

En este caso, de determinar la Administración que un solicitante se acogió indebidamente al procedimiento de restitución, la consecuencia inmediata es requerirle a fin de que proceda con la devolución de lo indebidamente restituido incluyendo los intereses respectivos y, acto seguido, aplicar la multa que figura en el recuadro arriba señalado (50% del monto restituido).