

ALGUNOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA REGULACIÓN DEL DRAWBACK EN EL PERÚ

OSWALDO ALVARADO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú,
Maestr en Derecho Internacional de los Negocios por ESADE,
Pasado graduado en Comercio Internacional por el World Trade Institute,
Asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Peruana de Derecho Marítimo.

SUMARIO:

- I. El Drawback según la legislación peruana.- II. El Drawback según el convenio de Kyoto.- III. El Drawback según las normas de la OMC.- IV. Algunos efectos tributarios de la regulación del Drawback en el Perú.- V. Conclusiones.

El comercio exterior representa una importante fuente de ingresos para un país y en el caso del Perú, constituye una de las actividades económicas más importantes en los últimos años.¹ Por un lado, el sector privado ha desarrollado su oferta exportable y se ha vuelto más competitivo a partir de la especialización de ciertos productos, mientras que, de otro lado, el Estado se ha preocupado en implementar y difundir aquellos mecanismos legales de incentivo a las exportaciones.

En efecto, el sistema jurídico tiene un rol protagónico en la implementación de las políticas de promoción al comercio exterior. En la década de los noventa, nuestro país implementó un régimen de apertura al comercio exterior e interior² que tuvo como principales medidas dejar sin efecto las licencias de importación y exportación, levantar las prohibiciones a la importación y exportación de determinados productos, la prohibición de sobretasas arancelarias, dejar sin efecto el control en el tipo de cambio, y principalmente, implementó una serie de mecanismos tributario-aduaneros de incentivo a las exportaciones.³

Uno de estos mecanismos de incentivos a las exportaciones fue el Régimen de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios (en adelante, Drawback), el cual permite al exportador recuperar, en todo o en parte, los derechos arancelarios pagados como consecuencia de la importación de insumos utilizados en el producto exportado.

El Drawback en el Perú tiene una regulación legal distinta a aquel regulado por la legislación comparada. Mientras que aquí la Administración Tributaria le restituye al exportador peruano el 5% del valor FOB de exportación, el Drawback de la legislación comparada⁴ restituye al exportador un monto equivalente a los derechos arancelarios efectivamente pagados.

La especial regulación del Drawback en nuestro país genera consecuencias desde el punto de vista tributario que desarrollaremos a continuación.

¹ 'El crecimiento mundial, ascendente a 6.67% (el más alto desde 1997), se caracterizó por incrementos de 32.73% (con respecto al 2004) en el sector exportador, posicionado que se logró un record histórico ascendente a 16,880 millones y un incremento de 38.42% en el superávit comercial [...]. Se puede señalar que se espera que continúen las inversiones en el 2006 puesto que las participaciones de bienes de capital y construcción aumentaron en 31% en el 2005, mostrando confianza en la economía a largo plazo [...]' En: http://www.comexperu.org.pe/archivos/Memoria_COMEXPERU_2005.pdf, Sociedad de Comercio Exterior del Perú, COMEXPERU, Memoria 2005.

² El Régimen de liberalización del comercio exterior e interior se plasmó a partir del Decreto Legislativo 668.

³ Sobre el particular, es interesante revisar el trabajo de Julio Paz Saldán y María del Carmen Rivero: *La Reforma Comercial y de Aduanas*. En: *La Reforma Incompleta: Responde los Nuevos*. Editorial Roberto Abusado (et al.), Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico, Instituto Peruano de Economía -IPE-, Lima, 2000, p. 357.

⁴ El Drawback se encuentra regulado en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, conocido como Convenio de Kyoto, así como en el Acuerdo de Subvenciones de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

I. EL DRAWBACK SEGÚN LA LEGISLACIÓN PERUANA

El Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, en adelante TUO, define al Drawback como:

"(...) aquel 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 productos exportados, o consumidos durante su producción".¹

Asimismo, para gozar del Drawback, las normas reglamentarias² exigen determinados requisitos:

a) **Relacionados con los insumos que participan en la producción del bien a ser exportado:**

- El valor CIF de los insumos importados no debe exceder del 50% del valor FOB del producto exportado.- El Drawback busca incentivar la exportación de productos que hayan sufrido un proceso de transformación en el país, en donde se le haya dado un valor agregado nacional. Debido a ello, el Procedimiento de Drawback establece que el valor CIF de los insumos importados no debe superar el 50% del valor del producto exportado, es decir, existe un límite máximo, no mínimo, para la utilización de insumos importados.
- Los insumos deben ser incorporados o consumidos en el proceso productivo de las mercancías a ser exportadas.- La norma requiere que el producto exportado incluya insumos (materias primas, productos intermedios, partes o piezas) que hayan participado en el proceso productivo ya sea por haber sido incorporados físicamente, conservando sus propiedades, o consumidos en el proceso productivo del producto exportado. La participación del insumo debe ser necesaria para el proceso productivo realizado a fin de obtener el producto final.³ Cabe señalar que el Procedimiento de Drawback expresamente restringe el beneficio de restitución cuando el exportador tiene como único producto importado el combustible u otra fuente energética para el proceso productivo. Respecto a la importación de estos productos, no se podrá solicitar el Drawback.
- Los insumos que participan en el producto terminado exportado no deben haber ingresado al país mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o de franquicias aduaneras especiales.- Esta norma persigue que no se obtenga un doble beneficio, primero en la importación del insumo a través de la aplicación de algún mecanismo aduanero suspensivo o exoneratorio de aranceles o de franquicias aduaneras especiales o con el uso de cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos o gravámenes aduaneros, por mínimo que este sea, y luego en la exportación del producto final a través del Drawback.⁴

¹ Artículo 76 del TUO.

² Entre estas normas se encuentran principalmente el Decreto Supremo No. 104-95-EF y el Procedimiento de Restitución de Derechos Arancelarios, aprobado mediante Resolución de Intendencia Nacional No. 384-99 y normas modificatorias.

³ Sobre el particular, es importante mencionar el Informe No. 700-2001-ADUANAS-INTA-GPNC-DPAO de fecha 24 de junio de 2001, en donde la Autoridad Aduanera sustenta su posición en un caso opuesto, en el sentido de considerar que el fertilizante no puede ser considerado como un insumo a los efectos del Drawback debido a que dicho producto se está "comerido" en el producto de exportación. El hecho de que un insumo sea necesario no significa que se encuentre contenido en el producto exportado, en tanto puede tratarse de un insumo consumido.

⁴ Esta regla admite una sola excepción para el caso de insumos importados por terceros que son adquiridos localmente. En este caso, se permite deducir el valor del insumo del valor FOB del producto exportado, bajo determinadas condiciones.

b) Relacionados con los sujetos que se benefician del régimen:

- Los beneficiarios del Drawback deben ser empresas productoras exportadoras. - El Artículo 13 del Reglamento del Drawback señala que deberá entenderse por empresas "productoras-exportadoras" a las empresas constituidas en el país que importen o que hayan importado a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en el proceso de producción del bien exportado. Adicionalmente el Reglamento de Drawback establece que no podrán acogerse al referido Régimen Aduanero los exportadores que hubieran exportado un monto superior a los 20 millones de dólares (US\$20'000,000), por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada.
- Los derechos arancelarios deben haber incrementado el costo de producción para el solicitante. - Para poder beneficiarse del Drawback es necesario que la importación de los insumos efectivamente haya incrementado el costo de producción del bien exportado. A pesar de ello, la norma señala que existen algunos conceptos que deben de ser deducidos del valor FOB de exportación tales como las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación. En estos casos, la Administración Tributaria habría considerado que dichos gastos si bien son pagados en un inicio por el exportador, no son asumidos económicamente por este al final de la operación de venta, razón por la cual no se podría hablar que corresponden a costos de producción, como si resultarían ser, por ejemplo, los costos de los insumos que participaron en el producto final exportado.⁹

c) Relacionados con los plazos para completar el expediente de solicitud del Régimen:

- Los insumos utilizados deben haber sido importados dentro de los 36 meses anteriores a la fecha de exportación. - El plazo de 36 meses debe computarse desde la fecha de numeración de la Declaración Única de Aduanas de Importación Definitiva de los insumos, sean estos importados directamente o a través de terceros, hasta la fecha de exportación, la cual corresponde a la fecha de embarque de los productos terminados.
- La solicitud de Drawback debe ser presentada dentro del plazo de 180 días desde la fecha de exportación. - En este plazo el exportador deberá solicitar el Drawback, en cualquier aduana de la República, sin que sea necesario que lo haga por aquella donde se exportó la mercancía.

Como podemos apreciar, el Drawback según el TUO permite la restitución de un monto equivalente al 5% del valor FOB de exportación¹⁰, monto que no necesariamente corresponde al pago de los derechos arancelarios cancelados por los insumos importados para la elaboración del referido producto.¹¹

II. EL DRAWBACK SEGÚN EL CONVENIO DE KYOTO

El Convenio de Kyoto para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, señala lo siguiente sobre el Drawback:

⁹ En ese mismo sentido, la SUNAT, a través del Informe No. 505-2003-SUNAT-JA1100, concluye que en caso la empresa exportadora hubiese cancelado un monto por flete en una operación de exportación, este no debería ser deducido del valor FOB sobre el cual se determina el beneficio del Drawback, en tanto el flete no forma parte de los conceptos que se incluyen en el referido incógnito.

¹⁰ Con un tope del 50% de su costo de producción, tal como señala el Decreto Supremo No. 135-2005-EF.

¹¹ Una interesante propuesta de César Peñaranda recobra actualidad: "Por las limitaciones fiscales que aún existen y buscando simplicidad y armonización en la aplicación del mecanismo, puede ser recomendable, como alternativa al sistema vigente, un

"(...) es el monto de los derechos y las impuestos a la importación reintegrados en aplicación del régimen de drawback".¹²

El Convenio nos señala que el Drawback equivale, en todo o en parte, al monto pagado por los derechos arancelarios. No establece la posibilidad de restituir al exportador un monto mayor a los impuestos pagados en la importación de sus insumos.

Es importante agregar que el Perú, se comprometió a una progresiva incorporación de las regulaciones aduaneras del Convenio de Kyoto, a partir de la aprobación de la Decisión No. 618 de la Comunidad Andina, razón por la cual creemos que existirá una pronta revisión de la normativa aduanera que armonice con los términos del referido Convenio.

III. EL DRAWBACK SEGÚN LAS NORMAS DE LA OMC

La Organización Mundial del Comercio (en adelante, la OMC) entidad de la que el Perú es parte desde 1995¹³, ha establecido lineamientos y prácticas consideradas como subvenciones a la exportación, entre las cuales se encuentra la restitución en exceso a los derechos arancelarios pagados por el exportador.¹⁴

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, en adelante el Acuerdo, señala en su Artículo 1 que existe subvención cuando haya una contribución financiera de cualquier entidad pública, que represente un beneficio.¹⁵

En ese orden de ideas, la restitución al exportador de un monto mayor al efectivamente pagado por derechos arancelarios podría ser considerado como una subvención a la exportación, y por lo tanto, una conducta prohibida para un país miembro de la OMC.

El Anexo I. Literal h), párrafo i) del Acuerdo presenta una lista ilustrativa de subvenciones y establece lo siguiente:

"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 (...)".¹⁶ (resaltado nuestro).

De acuerdo al Texto del citado Acuerdo, tan solo el exceso del monto por derechos arancelarios pagados sería considerado una subvención. El monto restituido que corresponda a los derechos arancelarios pagados por el exportador con ocasión de la importación de insumos no constituye subvención.

A mayor abundamiento, el Anexo II del Acuerdo señala lo siguiente:

"De conformidad con el párrafo i), los sistemas de devolución pueden constituir una subvención a la exportación en la medida en que tengan por efecto la remisión o devolución de cargas a la importación"

integró arancelario uniforme del orden del 10 por ciento para los productos de exportación efectivamente no tradicionales, mientras que para el resto de las exportaciones se devolvió por el monto exacto de lo abonado por gravámenes aduaneros". PENABANDA, César. *Protección a las exportaciones y política macroeconómica: el caso del Perú*. Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico, Lima, 1996.

¹² Convenio de Kyoto de 1973, Primer Párrafo del Capítulo 3, Anexo Específico E.

¹³ La incorporación a la OMC fue aprobada mediante Resolución Legislativa No. 26407.

¹⁴ Sobre el particular, recomendamos revisar el documento *Guidelines to the Determination of Substantial Drawback Systems as Export Subsidies*, adaptado por el Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC. En: http://www.wto.org/pat_data/eng/leu/leu20080122.pdf.

¹⁵ Este es el Acuerdo puesto que existe ayuda cuando exista por acción o omisión una carga para los poderes públicos y esta signifique un beneficio para el receptor. *Regulación del Comercio Internacional tras la Ronda de Uruguay*. Antonio María Avila, Juan Antonio Corralo Urzúa, Miguel Ángel Díaz Mier, Editorial Temis, Madrid, 1994, p. 145.

¹⁶ Normas Legales. *Revista de Legislación y Jurisprudencia*, 1995, Año LIII, p. 136.

en cuantía superior a las de las realmente percibidos sobre los insumos consumidos en la producción del producto exportado¹⁷. (resaltado nuestro).

Hasta aquí, podría darse el caso de que el Drawback, al amparo de lo dispuesto en el T.U.O., tenga un carácter mixto. Por un lado, un monto restituído que corresponde a los derechos arancelarios y, de otro lado, un monto restituído que excede a lo efectivamente pagado por derechos arancelarios, considerado una subvención según las normas de la OMC.

No debemos dejar de mencionar que pueden existir algunos casos en donde el procedimiento a seguir por parte de las empresas que obtienen el Drawback no permita fácilmente la determinación de que parte de lo restituído corresponde a lo efectivamente pagado por derechos arancelarios y que parte corresponde a un exceso de estos.¹⁸

No descartamos la posibilidad de que el exportador plantee a la Administración Tributaria algún procedimiento alternativo por aproximación que permita conocer el monto del exceso, considerado una subvención. De no presentarse dicho mecanismo alternativo, el mecanismo en su totalidad podría considerarse una subvención.¹⁹

IV. ALGUNOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA REGULACIÓN DEL DRAWBACK EN EL PERÚ

El Perú ha establecido un procedimiento simplificado para la determinación del monto a restituir—mucho más simple—en función a un porcentaje fijo de 5% sobre el valor FOB de exportación. Este mecanismo, diferente al diseñado para el Drawback por el Convenio de Kyoto y al del Acuerdo de Subvenciones de la OMC genera una serie de consecuencias tributarias que a continuación pasaremos a detallar.

- a) El Drawback como ingreso gravado por el impuesto a la renta.— Antes de analizar si las sumas recibidas por concepto de Drawback tienen o no la condición de renta, parte de la doctrina se preocupó por establecer la naturaleza de dicho concepto. A propósito del monto a restituir, un interesante comentario nos dio el profesor Humberto Medrano:

"Es evidente que se trata de un mecanismo para alentar la exportación, y dentro de diversos procedimientos que existen para ello, se ha recurrido a la entrega de una suma calculada en función del valor de la exportación, sin tomar en cuenta los derechos arancelarios pagados (...). El beneficio derivado de la estructura legal adoptada puede definirse, desde nuestro punto de vista, como subsidio o subvención".²⁰

Efectivamente, en el modelo del Drawback de la legislación peruana, el monto a restituir no equivale al monto pagado por derechos arancelarios. Sin embargo, también consideramos pertinente señalar que la naturaleza de subvención otorgada al Drawback solo resultaría aplicable al exceso del monto restituído con relación al monto cancelado por derechos arancelarios, tal como establece el Acuerdo de Subvenciones de la OMC.

¹⁷ Normas Legales, Op. Cit., p.137.

¹⁸ Sobresado en el caso que los insumos que participan en el producto exportado hayan sido importados por un tercero y no por la propia empresa exportadora, beneficiaria del Drawback.

¹⁹ El Drawback de los países en desarrollo es problemático en el contexto del Acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias, sobre todo por facilitar el escape de impuestos y mediana empresas y especialmente en los casos de compensación, sobre todo por facilitar el escape de impuestos por nacionales. En: United Nations Conference on Trade and Development, Dispute Settlement, World Trade Organization. 3.7 Subsidies and Countervailing Measures, United Nations, New York and Geneva, 2003, p. 15.

²⁰ MEDRANO, Humberto, Impuestos a la Renta y Drawback. En: Andino Tributario, Setiembre 2002, p. 9.

De otro lado, Norma Banchemo establecía, no sin antes advertir lo controvertido del tema, lo siguiente:

"Resultaría poco lógico que las empresas exportadoras productoras sostuviesen que el beneficio del Drawback, que no está constituido por otra cosa que no sea un porcentaje de los derechos arancelarios cancelados ante Aduanas por la importación de bienes incorporados a la mercadería exportada, sea considerado un ingreso no gravado con el IR, ya que ellas simultáneamente a la devolución del beneficio han computado el valor de dichos bienes importados (valor en el cual se ha incluido el costo de los derechos arancelarios pagados por su importación) como gasto para fines tributarios y deducidos del IR".¹¹

Este comentario parecería que recoge al Drawback del Convenio de Kyoto, donde el monto restituído equivale al monto por derechos arancelarios. Como hemos visto, el Drawback del TUO, va mucho más allá en cuanto relaciona el monto por restituir a un porcentaje de 59% del valor FOB de exportación, monto que no tiene que ver necesariamente con el monto de los derechos arancelarios efectivamente cancelados en la importación de los insumos.

Sobre el particular debemos señalar que existen diversos pronunciamientos, como es el caso de las Resoluciones No. 616-4-99 y No. 3205-4-2005 –no vinculantes– en donde el Tribunal Fiscal, luego del análisis de la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, no consideró como renta a los beneficios otorgados por el Estado de manera unilateral, otorgado por mandato legal, como sería el caso del Drawback.

Situación distinta fue la planteada por la Resolución No. 3170-1-2006 que señaló que los ingresos producto del Drawback no tenían carácter de renta gravable, en la parte que excede los derechos arancelarios pagados.

Si de acuerdo a lo establecido en el TUO consideramos al Drawback como un beneficio a los exportadores entregado por el Estado como un mecanismo legal de incentivo a la actividad exportadora, el monto íntegro recibido por este concepto tendría que considerarse como no gravado para efectos del impuesto a la renta, al ser considerada a una subvención, no como una restitución efectiva de derechos arancelarios. Sin embargo, si de acuerdo a las normas del Acuerdo de Subvenciones de la OMC, del cual el Perú es parte, consideramos solo al exceso de los derechos pagados como una subvención, será este monto el único a ser considerado como un ingreso no gravado con impuesto a la renta.

En consecuencia, sería necesaria una precisión legal sobre el carácter imponible del Drawback, toda vez que no existe una disposición expresa en la Ley del Impuesto a la Renta en ese sentido, sobretodo si tomamos en cuenta la próxima suscripción del Perú del Convenio de Kyoto, el cual establecerá una equivalencia entre el monto restituído al exportador y el monto pagado por derechos arancelarios en la importación de los insumos utilizados. Con ello, no habría fundamento legal para considerar al Drawback como un beneficio otorgado por el Estado de manera unilateral, o subvención, que pueda ser considerado no gravado a efectos del impuesto a la renta.

- b) La importación de insumos con una tasa por derechos arancelarios de cero por ciento. - El 28 de diciembre de 2006 se publicó el Decreto Supremo No. 211-2006-EF, por medio del cual se estableció la tasa de 0% por derechos arancelarios para diversos bienes, entre los que se encontraban una serie de insumos, partes y piezas necesarios para la producción de productos

¹¹ BANCHERO, Néemes, Drawback: ingreso gravado o no con el IR. En: *Derechos*, El Porvenir, 19 de julio de 2004.

exportados. Si bien en un principio esta norma impactó positivamente a algunos importadores beneficiados con la rebaja arancelaria, surgió la preocupación de cierta parte del sector exportador que; con razón, dedujo que por no pagar derechos arancelarios, no tendrían el derecho a la restitución respectiva.

Entendemos que la preocupación hubiera sido válida en tanto la legislación aduanera hubiera recogido el Drawback regulado por la legislación comparada, aquel en donde el monto restituido equivale al monto del arancel efectivamente pagado por el importador. Sin embargo, el Drawback regulado por nuestra legislación aduanera no restituye un monto equivalente a los derechos arancelarios, sino el 5% del valor FOB de exportación.

Asimismo, el TUO, define al Drawback como "aquel 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 productos exportados, o consumidas durante su producción". El Decreto Supremo No. 211-2006-EF sigue considerando como un hecho gravado a la importación de bienes descritos por la norma; sin embargo, por razones de política fiscal el aspecto mensurable o *quantum* de la norma tributaria aduanera – tasa ad valorem– asignada por el Estado ha sido de 0%, siguiendo la tendencia mundial en materia arancelaria que recomienda la eliminación de aranceles en el comercio internacional.

Luego, las importaciones que hacen excluir el derecho a obtener el Drawback son aquellas que han sido sometidas a mecanismos suspensivos, exoneratorios o regímenes devolutivos o suspensivos de impuestos, ninguna de las cuales se presenta por acogerse a lo dispuesto en el Decreto Supremo No. 211-2006-EF.

En conclusión, los insumos gravados con una tasa de 0% cumplirían con el requisito establecido en el TUO para ser sujetos al Drawback no solo por ser un hecho "gravado", sino también porque es un régimen de promoción a las exportaciones antes que una restitución efectiva de derechos. Por esta razón, los productos exportados elaborados con estos insumos podrían acogerse a este régimen aduanero.

V. CONCLUSIONES

- El Régimen de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios –Drawback– es un régimen aduanero de promoción a las exportaciones que permite al exportador recuperar, en todo o en parte, los aranceles que hubieran gravado la importación de insumos utilizados en el producto exportado.
- El Drawback según el TUO permite la restitución de un monto equivalente al 5% del valor FOB de exportación, monto que no necesariamente corresponde al pago de los derechos arancelarios pagados por los insumos importados para la elaboración del referido producto.
- El convenio de Kyoto, pendiente de suscripción por nuestro país, establece la necesaria equivalencia entre el monto restituido por Drawback y lo efectivamente pagado por derechos arancelarios, sin contemplar la posibilidad de restituciones en exceso.
- De acuerdo al Texto del Acuerdo de Subvenciones y medidas compensatorias de la OMC, del cual el Perú es parte, tan solo el exceso del monto por derechos arancelarios pagados sería considerado una subvención. En tal sentido, el monto que correspondiera lo efectivamente cancelado por el exportador al pagar los derechos arancelarios por los insumos importados no debería considerarse como tal.
- Existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal no vinculante que considera al Drawback como un ingreso no gravado para efectos del impuesto a la renta. Sin embargo, hay que tener en

cuenta que según el Acuerdo de Subvenciones de la OMC, tan solo el exceso al monto pagado por los derechos arancelarios, es considerado una subvención.

- f) La importación de insumos con una tasa de 0% por derechos arancelarios que a su vez participan en la elaboración de un producto exportado no haría que los beneficiarios del Drawback pierdan este derecho, toda vez que, en nuestro país, este Régimen aduanero no es una efectiva restitución de derechos sino un mecanismo de promoción a las exportaciones. Sin perjuicio de ello, la tasa de 0% no hace perder la naturaleza tributaria de hecho gravado a la importación de insumos hecha al amparo del Decreto Supremo No. 211-96-EF