

LOS DOS RÉGIMENES DE DRAWBACK REGULADOS EN EL PERÚ

OSCAR VÁSQUEZ NIEVA

Secretario del Centro de Estudios de Comercio Internacional y Derecho Aduanero - CENECCI

SUMARIO:

I. Introducción.- II. Naturaleza jurídica del drawback: 1. Consideraciones previas; 2. Teoría; 3. El Hecho Generador; 3.1. Elementos del Hecho Generador; 3.2. Efectos del Hecho Generador; 3.3. Fundamentos del Hecho Generador; 4. Aspectos Extrajurídicos y Jurídicos: 4.1. Aspectos Extrajurídicos; 4.2. Aspectos Jurídicos.- III. Técnicas degravatorias fiscales: 1. Desgravación Fiscal; 2. Fundamentos de las Desgravaciones Fiscales; 3. Devolución de Tributos; 3.1. Clasificación de las Devoluciones según su origen; 3.2. Tipología de la devolución de Tributos: Reembolso y Restitución; 3.3. Dicotomía de Antonio Berke: Reembolso y Restitución; 3.4. Formulación de Enrico Poitso; 3.5. Clases de Restitución de Impuestos; 4. Obligación Legal Estatal; 5. Subvención y Subsidio.- IV. Los dos drawbacks en el Perú: 1. El Drawback en la Ley General de Aduanas y en su Reglamento; 2. El Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria.

I. INTRODUCCIÓN

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

Como sabemos, uno de los mecanismos de promoción a la exportación que el Estado ha implementado es el Drawback, régimen aduanero a través del cual se debería obtener la devolución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado los bienes que hayan sido importados, e incorporados o consumidos, en los productos finales exportados, de acuerdo a lo señalado en el artículo 76 de la Ley General de Aduanas.¹

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

Los Beneficiarios de este régimen aduanero son, según el artículo 131 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aquellas empresas que hayan exportado mercancía de la que formen parte materias primas o insumos, incorporados o consumidos en su producción, que hayan importado ellas mismas o a través de terceros proveedores locales.²

Sin embargo, el Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios – Drawback, aprobado mediante Decreto Supremo No. 104-95-EF, regula parámetros distintos, dado que según

¹ **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.

² **Artículo 131.-** Pueden ser beneficiarios del régimen de drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

lo señalado en el artículo 3 de dicho Reglamento, la tasa de restitución no es igual al valor de los tributos efectivamente pagados en la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, sino que es el equivalente al 5% del valor FOB de exportación de los productos finalmente exportados.³

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

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

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

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

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

³ Artículo 3.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción.

La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US \$20'000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subarbitrio arancelario y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá reajustarse de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas. Sin perjuicio de ello, con ocasión de la presentación de la solicitud de restitución de derechos arancelarios, el exportador deducirá del valor FOB de exportación señalado en el párrafo anterior, el monto de los insumos importados y adquiridos de terceros que:

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

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

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

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

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

En relación con lo expuesto, mediante el presente trabajo, pretendemos demostrar las siguientes hipótesis fundamentales:

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

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

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

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

II. NATURALEZA JURIDICA DEL DRAWBACK

I. Consideraciones previas

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

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

De acuerdo a lo expuesto, el Estado exige los tributos como consecuencia de un vínculo jurídico con el contribuyente, el cual genera una obligación de carácter económico por parte de este.

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

Así, por ejemplo, la Ley ha dotado al hecho económico del ingreso de bienes para su consumo en territorio nacional (Importación Definitiva), de determinados efectos jurídicos, específicamente en materia aduanera, puesto que una de las finalidades del cobro de aranceles es también la de recaudar ingresos para el Estado. Otra finalidad es la de su expresión en el comercio internacional

de bienes haciendo de los tributos aduaneros una herramienta fiscal efectiva con la intención de plasmar su soberanía en determinado territorio.

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

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

Ahora, respecto al Drawback, vamos a señalar preliminarmente que su naturaleza aparente pendula entre ser un reintegro de los mencionados aranceles y una subvención o subsidio estatal.⁴

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

Por otro lado, el Drawback puede ser pleno o relativo. Es pleno cuando la legislación nacional desarrolla en toda su amplitud y con todas las posibilidades el régimen de Drawback. Es relativo, cuando se restringe o regula sus alcances.

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

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

2. Titularidad

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

Los peticionarios del régimen deben asegurar a la administración aduanera la validez de la petición del Drawback (es decir, del cumplimiento de todos los requisitos señalados por Ley).

⁴ Cabe señalar que el que configure una subvención o subsidio podría acarrear consecuencias jurídicas negativas a nuestras exportaciones cuando llegen a sus mercados de destino, debido a que, en base al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, podrían aplicarse derechos compensatorios a las exportaciones peruanas beneficiadas por el Drawback.

3. El Hecho Generador

3.1. Elementos del Hecho Generador

Son los siguientes:

- El pago tributario no indebido (legítimo, conforme a Derecho) correspondiente a los derechos arancelarios cuyo hecho imponible ha consistido en la importación de determinadas mercancías.
- El hecho posterior sobrevenido, consistente en la exportación de mercancías que tienen incorporados insumos o materias primas, partes, piezas, productos intermedios importados, habiéndose pagado los correspondientes derechos arancelarios por los mismos.

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

- Con posterioridad a la importación de las mercancías, el sometimiento de estas a un proceso industrial de perfeccionamiento nacional, o lo que es lo mismo, de adición de valor; actividad de elaboración industrial, con intervención de las mercancías importadas, de la cual resulta un valor añadido.
- Se debería tratar de una exportación no solo definitiva sino también realizada como consecuencia de una venta en firme. Lo que quiere decir, que no nos referimos a las exportaciones temporales ni tampoco exportaciones sin venta, tales como donaciones y muestras, exportaciones a empresas filiales en el extranjero, las realizadas en consignación o en comprobación de calidad.
- Como parte del desarrollo del término "mercancías que se acogen al Drawback", se utiliza en la doctrina un criterio llamado "Principio de Selectividad" que consiste en la discriminación administrativa de las mercancías destinadas a la exportación, mediante el reconocimiento por la administración del derecho a la devolución respecto de determinadas de ellas, dejando excluidas otras; frente al "Sistema de Generalización" establecido por otros países, en los que disfrutan de tales beneficios todas las mercancías que se exportan.

3.2. Efectos del Hecho Generador

Son los siguientes:

- La legitimidad del pago de los aranceles por inexistencia de infracción del ordenamiento tributario. Este pago merece el calificativo de legal o no indebido.
- La extinción de las obligaciones tributarias correspondientes a los aranceles que gravaron la importación de determinados bienes, insumos, materias primas, partes o piezas o bienes intermedios.
- La producción del hecho posterior, consistente en el ejercicio potestativo de la exportación, el mismo que no altera la presunción de legalidad de la tributación que afectó la importación.
- La producción del hecho posterior (la exportación) tampoco modifica la capacidad contributiva, por lo que hay que entender que el pago de los aranceles no solo es legítimo, sino también justo.
- La coexistencia del pago legítimo tributario aduanero, con el hecho posterior sobrevenido (la exportación) produce el efecto fundamental del nacimiento de la obligación de devolución denominada Drawback.

3.3. Fundamentos del Hecho Generador

Son 2 distintos:

- Con el Drawback se trata de eliminar la repercusión que los derechos arancelarios que gravan la importación tienen sobre el producto exportado, lo que supondría la disminución del coste de los productos exportables. De no eliminarse los derechos arancelarios por medio de su devolución, el producto podría dejar de ser competitivo en los mercados exteriores, obstaculizándose la posibilidad de ser exportado, porque si los derechos arancelarios tienen la finalidad de proteger a los empresarios nacionales (productores de bienes idénticos o similares a los importados) la devolución de los mismos está justificada cuando las mercancías importadas van destinadas a ser consumidas en el extranjero.
- Los Estados suelen establecer esta obligación devolutiva con el fin de fomentar las exportaciones, cuando mercancías importadas son sometidas a un proceso de perfeccionamiento activo o de creación de valor añadido nacional, que es posteriormente exportado. Se puede decir, por tanto, que el fundamento del hecho generador del Drawback está constituido por una consideración de política económica que señala que la exportación debe ser incentivada. Sin embargo, cabe señalar que dicha política debería respetar que la devolución se haga sobre los aranceles efectivamente pagados, caso contrario, no hablamos de un Drawback Devolutivo, sino de un Drawback Subvención o Subsidio.

4. Aspectos Extrajurídicos y Jurídicos

4.1. Aspectos Extrajurídicos

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

- El fundamento teórico radica en la Libertad de Concurrencia en el Comercio Internacional, cuya finalidad es la de neutralizar el factor tributario diverso de cada país, respecto de la formación de los precios en el mercado libre. Su fin es impedir que el producto exportado sea gravado con impuestos indirectos en el país de origen y también en el país en que a de consumirse, en ese sentido, busca evitar un trato fiscal discriminatorio frente a la producción nacional del mismo país gravada exclusivamente por impuestos al consumo de su país, no por los de ambos.
- Por otro lado, el fundamento práctico, generalmente oculto, puede hallarse en la voluntad nacional de un país por alcanzar un objetivo de política económica, en el incremento de las exportaciones, utilizando para su fomento y estímulo las técnicas fiscales, las técnicas de subvención, primas, etc.⁴

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

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

⁴ CORRAL GUERRERO, LUIS, *El Derecho de los contribuyentes a la devolución de impuestos*, p. 45.

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

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

4.2. Aspectos Jurídicos

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

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

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

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

III. TÉCNICAS DESGRAVATORIAS FISCALES

I. Desgravación Fiscal

Es el fenómeno de la política fiscal consistente en la reducción de la magnitud de las detracciones de riqueza de los particulares que el ente público realiza para la obtención de sus ingresos⁶, por medio de cuatro técnicas jurídicas desgravatorias: la condonación, la moratoria, la exención y la devolución de impuestos.

a) La Condonación

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

b) La Moratoria

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

⁶ La desgravación fiscal es una noción extrajurídica, la devolución de impuestos es un concepto jurídico, y una técnica, entre varios, para producir el efecto económico de la desgravación fiscal, entendiéndose por tal, la eliminación total o parcial de la imposición.

c) La Exención

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La norma que fija los supuestos de no sujeción, no añade nada al ordenamiento y es jurídicamente innecesaria, pues las consecuencias de la misma ya derivan de la que fija el hecho imponible. Su eficacia vendría a ser, por tanto, meramente didáctica y aclaratoria, respondiendo únicamente al deseo del legislador de perfilar más nítidamente el presupuesto del tributo a través de su delimitación negativa con ciertos supuestos que podrían plantear dudas sobre su inclusión o no en el hecho gravado.

d) La Devolución

2. Fundamentos de las Desgravaciones Fiscales

a) Principio de Capacidad Económica

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

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

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

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

b) Principio de Igualdad

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

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

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

En este sentido, la Desgravación Fiscal no solo no atenta contra el Principio de Igualdad, sino que incluso puede aparecer como exigencia del mismo.

c) Incentivos a la Inversión

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

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

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

3. Devolución de Tributos

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

3.1. Clasificación de las Devoluciones según su origen⁷

I. Ilegales (o Indebidos):

- 1) Por la inexistencia de los presupuestos materiales y formales del impuesto:
 - a) Por inexistencia del hecho imponible;
 - b) Por inexistencia del verdadero contribuyente;
 - c) Por liquidación excesiva;
 - d) Por error.
- 2) Por la inexistencia sobrevenida de la norma impositiva:
 - a) Por inexistencia pura y simple;
 - b) Por declaración de inconstitucionalidad;
 - c) Por derogación retroactiva de la norma impositiva;
 - d) Por introducción de normas retroactivas de exención.

II. Legales que devienen en injustos:

- 1) Sobre transmisiones patrimoniales, cuando sobreviene la invalidez del negocio jurídico;
- 2) Sobre transferencias empresariales, cuando sobreviene la devolución o reintegración de bienes;

⁷ CORRAL GUERRERO, Luis, *El Derecho a la devolución de impuestos*, editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1977 p. 286.

- 3) Por acontecimientos excepcionales.

III. Legales:

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

3.2. Tipología de la devolución de Tributos: Reembolso y Restitución

En la legislación alemana la devolución de impuestos se halla regulada en la Ordenanza Tributaria alemana⁸ dentro de las normas generales de la obligación tributaria, en los artículos 150 al 159. Estas normas se agrupan en el título denominado *Erstattung und Vergütungsansprüche*, Reembolso y Restitución.⁹

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

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

El artículo 151 establece en su inciso I: "Si la determinación de un impuesto fuese rectificado por anulación o modificación de la liquidación primitiva, deberá ser devuelto lo pagado injustamente". Esta declaración de ilegalidad de una liquidación impositiva produce el efecto de provocar el nacimiento de la obligación de devolución del impuesto ilegal "pagado injustamente". En este caso, estaríamos ante un pago que, inicialmente fue debido, con presunción y apariencia de legalidad; pero que posteriormente, al destruirse la presunción y apariencia, es declarado indebido con efectos de *ex tunc*.

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

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

El Reembolso surge por una contradicción entre el ordenamiento tributario y la situación fáctica, no necesitando de expreso reconocimiento legal. Sin embargo, la Restitución nace en virtud de un expreso reconocimiento de las leyes particulares, y no se fundamenta en una falta de conformidad con el Derecho.

⁸ Ibidem p. 243.

⁹ Según el autor citario, la traducción de dicha expresión legal por los vocablos de "reembolso" y de "restitución", le resulta problemática, porque el repertorio lingüístico alemán en este punto ofrece un panorama bastante complejo.

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

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

3.3. Dicotomía de Antonio Berliri: Reembolso y Restitución

El Profesor Antonio Berliri, en su *Corso istituzionale di Diritto tributario*, de 1965, dedica a la materia de la devolución de impuestos, el epígrafe que titula: *Rimborsi e restituzioni*. Afirma que se trata de relaciones reguladas por leyes tributarias, las cuales están caracterizadas por el hecho de que en ellas el sujeto activo de la obligación tributaria, asume la posición de deudor de una suma. Distingue en ellas dos clases: el *rimborsio* y la *restituzione*.¹⁰

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

La Restitución se produce "cuando existe una norma que impone al sujeto activo, restituir en todo o en parte un impuesto que ha percibido legítimamente".¹¹

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

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

3.4. Formulación de Enrico Potito¹²

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

En efecto, el profesor Potito, en *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, distingue como especies de la devolución de impuestos: El *rimborsio* y la *restituzione*. Potito nos dice en su obra, que constituyen casos de Reembolso de tributos, aquéllos en los que se produce un indebido, llámese un pago impositivo indebido. Este supuesto constituye jurídicamente un derecho a la devolución del tributo, nacido por el pago del mismo al ente público, cuyo pago resulta, desde su origen, realizado irregularmente; lo que equivale a decir, a algo indebido o ilegítimo, por infringir la ley.

Otro caso es el de la Restitución de impuestos, se diferencia del anterior en que no se produce el indebido. La Restitución presupone en primer lugar que el pago tributario es realizado regularmente, lo que equivale a decir, debida y legítimamente, conforme a ley. En otras palabras, el pago tributario resulta ser legal por la existencia originaria de una obligación tributaria válidamente

¹⁰ Ibidem p. 253.

¹¹ Loc. Cit.

¹² Ibidem p. 255.

constituida. En el Derecho italiano se menciona un principio llamado de la "regular percepción", que sirve para diferenciar el Reembolso de la Restitución. Pocito encuentra la existencia de un determinado hecho sobrevenido o posterior al pago tributario, previsto legalmente, que origina el derecho a la Restitución del tributo bien pagado.

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

3.5. Clases de Restitución de Impuestos

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

a) La restitución de impuestos "regularmente percibidos"

El impuesto pagado por los actos nulos o anulables debe de ser restituído en la medida que excede de la cantidad fijada, cuando el acto haya sido declarado inválido, por causa no imputable a las partes, con resolución emitida en un procedimiento ante la administración, y a condición de que el acto no sea susceptible de ratificación, convalidación y/o confirmación.¹²

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

b) La restitución de Derechos o "Drawback"

También llamado en Italia la "Restitución de Derechos": "*Quien exporta mercancías que en el territorio nacional han sido sometidas a imposición, después de ser introducidas en el mercado interno (derechos de aduanas, de monopolio, impuestos de fabricación, de consumo IGE o IVA, etc.), tiene derecho a la restitución de algunos o de todos los impuestos que dichas mercancías (o las materias que las componen) han satisfecho*".¹³

F. Tesauro escribe: "(...) existe diferencia entre el crédito de reembolso y el drawback, porque el primero presupone un impuesto no debido, y el segundo un impuesto debido". Afirma "que en el indebito es esencial la correspondencia entre lo que se ha pagado y lo que se tiene derecho a recobrar, mientras que la restitución que aquí se expone, se determina presuntiva y objetivamente con independencia de los impuestos pagados sobre la mercancía".¹⁴

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

¹² Ibidem p. 263.

¹³ Ibidem p. 264.

¹⁴ Loc. Cit.

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

Supuesto en el que el sujeto que efectúa la cesión de bienes o que realiza la prestación de servicios, traslada el impuesto —a título de *reversa*— al sujeto beneficiario, el cual, según los casos previstos en la normativa, deviene en titular frente al Estado de un derecho de restitución. No es la restitución de un impuesto indebidamente pagado, sino de un impuesto pagado debida y legítimamente por otro sujeto.¹⁶

d) **La restitución del "crédito d' imposta" - tax credit**

Un medio de evitar la doble imposición internacional es, por un lado, establecer la imposición de la renta total en el Estado de la residencia del deudor y devolver la imposición pagada en el Estado de la fuente de la renta parcial, incluida dentro de aquella, cuando se haya pagado el impuesto sobre la renta total o mundial. En este caso surge un derecho a la devolución del impuesto o como dice Francesco Tesaurò, se adquiere un crédito d' *imposta* contra la Hacienda del Estado, de la renta parcial.

El fundamento de este derecho devolutivo no está, nos dice Tesaurò, en un pago indebido efectuado a favor del Estado italiano, ni en un pago indebido realizado al Estado extranjero, sino en un doble pago debidamente efectuado sobre las mismas rentas. "Nuestro ordenamiento prescinde del carácter debido o indebido del pago del impuesto realizado en el extranjero, y dispone el nacimiento del crédito d' *imposta*, no porque sea indebido el pago efectuado al Estado italiano, sino para remediar en alguna medida la doble imposición".¹⁷

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

De otro lado, la doctrina extranjera clásica, representada aquí por Achille Donato Giannini, Albert Hensel, Dino Jarach y Ernest Blumenstein, plantea la cuestión de la devolución de los impuestos indebidos o ilegales, reflexionando a partir del principio de legalidad tributaria:

- Albert Hensel nos dice: "El Estado debe de recibir de los súbditos solamente lo que está objetivamente legitimado a obtener, en base a normas jurídicas o de actos administrativos. En consecuencia, debe de estar obligado a devolver la suma excedente de su crédito tributario legítimo".¹⁸
- Dino Jarach señala: "Tiene su origen en un mismo principio constitucional, o sea que el contribuyente sólo debe en concepto de impuesto, lo que la Ley ha establecido, de lo cual deriva que cuando se verifica un determinado hecho imponible, surge la obligación, pero limitada al supuesto y a la cantidad que la Ley ha establecido. Se paga una cantidad distinta de la que la Ley impone, o por un hecho que no está previsto como supuesto de la obligación, en virtud de un error del mismo Principio de Legalidad, surge para el Estado la obligación de devolver y nace para el que ha pagado, el derecho crediticio para repetir lo indebido".¹⁹
- También Ernest Blumenstein nos comenta: "La concepción del Estado de Derecho en la imposición, exige que el ente público pueda ejercitar la pretensión de un impuesto solamente

¹⁶ *Ibidem* p. 265.

¹⁷ *Loc. Cit.*

¹⁸ *Ibidem* p. 294-295.

¹⁹ *Ibidem* p. 295.

en cuanto éste se encuentre previsto en la ley. Esta resulta obligado por el principio de igualdad jurídica (previsto en el artículo 4 de la Constitución Federal Suiza), puesto que la liquidación de un impuesto no prevista en la ley constituirá un tratamiento desigual respecto a los demás. De esto se sigue que debe estar prevista la posibilidad de reembolso del impuesto pagado pero, según ley, no debido".²⁰

- Finalmente, José López Berenguer nos señala en su obra *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas*, de 1968, en el capítulo "Las devoluciones del impuesto", otra dicotomía: i) devoluciones de justicia, ii) devoluciones de política económica; a) "Mientras las primeras son devoluciones obligadas, las segundas son devoluciones concedidas más o menos discrecionalmente, b) 'mientras aquellos provocan siempre un derecho de devolución a favor de quien realizó el ingreso, las segundas pueden concederse a personas que no hayan realizado efectivamente los ingresos tributarios'; c) mientras que las devoluciones por razones de justicia se acomodan en su cuantía a la suma exacta de lo ingresado, las devoluciones por razones de política económica pueden cifrarse en cantidades más o menos desconectadas de la realidad de los ingresos; d) mientras el fundamento último de las primeras suele consistir en restablecer el statu quo económico del contribuyente, desnivelado por pago realizado, para evitarle un perjuicio; el fundamento de las segundas suele ser el de conceder a alguien una ventaja o beneficio real".²¹

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

4. Obligación Legal Estatal

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

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

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

En el caso del Drawback Devolutivo el tipo de conexión de la relación jurídica de devolución respecto de la relación jurídica tributaria aduanera (pago de aranceles), puede ser, de existir, de parte integrante, de semejanza, de prolongación o derivación y de accesoriedad.²²

²⁰ Ibidem p. 296.

²¹ Ibidem p. 269-273.

²² Ibidem p. 212.

El punto de vista consistente en constituir la relación devolutiva, como una parte integrante de la relación tributaria, se advierte en Gianinni, quien señala que entre los derechos de las personas sometidas a la potestad de la administración se incluye expresamente el derecho de la restitución, que nace a favor de la persona que ha pagado, cuando se ha producido la recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida, la correlativa obligación de devolución por parte de la Administración Financiera.²³ Como hemos visto, no es este el caso del Drawback.

Por su parte, Madera Grijalva nos señala que: "(...) es cierto que las dos instituciones (cobro y devolución) tienen semejanza y puntos de coincidencia indudable. Efectivamente, ambas provienen de un mismo fondo, de un mismo fenómeno económico constituida por la actividad financiera y tributaria del Estado y por su forma jurídica, adoptada en el actual Estado de Derecho".²⁴ Sin embargo, esta no es una categoría jurídica en estricto.

La existencia de un vínculo de accesoriedad de la relación de devolución respecto de la relación tributario aduanera es señalada por Sainz de Bujanda, el cual incluye dentro de la noción de la relación jurídica tributaria, la relación que tiene por objeto el reembolso de prestaciones tributarias indebidas, y las califica de relación tributaria sustantiva accesorio, al lado de las obligaciones de pago de intereses y de prestación de garantías.²⁵ Este tampoco sería el caso del Drawback, que como hemos visto no implica un pago indebido de tributos.

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

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

Sin embargo, desde una perspectiva extrajurídica podría señalarse que la relación de devolución presupone el cumplimiento de una obligación tributaria anterior, en este caso, el pago de los aranceles de importación, porque no se puede devolver lo que no se ha pagado. En este sentido extrajurídico, si se puede decir, que la devolución es accesorio respecto al previo pago del impuesto, que desempeña la posición de elemento principal.

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

5. Subvención y Subsidio

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

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem p. 213.

²⁵ Ibidem p. 214.

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

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

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

a) En que el hecho generador de la obligación de devolución de impuestos está compuesto por un elemento constante, el previo pago de un tributo, o lo que es lo mismo, la obligación tributaria preexistente en situación de cumplimiento mediante el pago. Evidentemente este elemento no se da en la subvención.

b) En que algunas obligaciones de devolución de impuestos, como son las nacidas por la realización de un pago impositivo ilegal o indebido, se fundamentan en el principio del enriquecimiento injusto, mientras que la subvención tiene su apoyo en un enriquecimiento que se estima justo.

IV. LOS DOS DRAWBACKS EN EL PERÚ

1. El Drawback en la Ley General de Aduanas y en su Reglamento

El Drawback o Régimen Aduanero de Restitución de Derechos Arancelarios fue introducido al sistema aduanero del Perú en de marzo de 1992, mediante la dación del Decreto Legislativo 722, como el régimen aduanero que permitía, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios e impuestos, que hayan gravado la importación de dichas mercancías contenidas en los bienes exportados, o consumidos durante su producción.

Sin embargo, la Ley General de Aduanas vigente, aprobada mediante Decreto Legislativo 809, modificada por el Decreto Legislativo 951 y otras modificatorias, redefine este régimen aduanero en su artículo 76 como el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, es decir que restringió la restitución a los derechos arancelarios exclusivamente.

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

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

En efecto, la Ley General de Aduanas regula un supuesto de hecho normativo: una exportación de mercancías que contengan bienes importados que se hayan incorporado a tales mercancías o que se

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

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

En este sentido, debemos concluir que el Drawback de la Ley General de Aduanas y su Reglamento, es un Drawback Devolutivo.

2. El Procedimiento Simplificado de Restitución Arancelaria

A continuación, se comentarán las principales características que respecto del régimen, se desprenden del Reglamento de Restitución "Simplificada" de Derechos Arancelarios, aprobado mediante Decreto Supremo No. 104-95-EF, y el Procedimiento de Aduanas INTA-PG-07, versión 2, aprobado mediante Resolución de Intendencia Nacional No. 299-2003 y normas modificatorias, que precisan su operatividad:

a) **Características relacionadas con el bien exportado**

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

b) **Que el valor CIF²⁶ de los insumos importados no exceda del 50% del valor FOB²⁷ del producto exportado**

El Procedimiento de Drawback establece que el valor CIF de los insumos importados no debe superar el 50% del valor FOB del producto exportado; es decir, existe un límite máximo para la utilización de insumos importados, directamente o a través de terceros; sin embargo, cabe señalar que no existe un límite mínimo para la utilización de insumos importados, por lo que en la práctica el Drawback podría ser solicitado tras verificar la presencia de mínimas cantidades de insumos importados. Cabe señalar que en este sentido, el Drawback es también, un incentivo a la importación, dado que es conocido que algunos exportadores, a efectos de poder acogerse al régimen que venimos analizando, importan insumos o materias primas específicamente para este efecto, aun cuando pudieran conseguirlos en el mercado local, en semejantes calidades y precios.

²⁶ Abreviatura de Costo, Insurance and Freight (Costo, Seguro y Flete). Este término se utiliza en la cotización de precios en una compraventa internacional de mercancías y significa que el precio está referido a la mercancía, con el flete y el seguro pagados.

²⁷ Abreviatura de Free On Board, Término utilizado en la cotización de precios en una compraventa internacional de mercancías que significa que el precio está referido a la mercancía puesta en la bodega del buque, con todos los gastos, derechos, impuestos y riesgos a cargo del vendedor hasta el momento en que la mercancía ha pasado la bodega del buque, con el flete excluido.

importados por el mismo beneficiario, ni aquellas mercancías adquiridas en el mercado local y que fueron producidas en el Perú con insumos importados.³¹

e) Que se trate de empresas productoras – exportadoras

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

Adicionalmente, el Reglamento de Drawback establece que no podrán acogerse al referido Régimen Aduanero los exportadores que hubieran exportado un monto superior a los 20 millones de dólares (US\$ 20'000,000), por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada.³² Este límite se computa por periodos anuales.

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

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

g) 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 del producto final, la cual corresponde a la fecha de la DUA de Exportación con datos provisionales.

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

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

Finalmente, debemos precisar que de acuerdo a lo señalado en este Reglamento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, Decreto Supremo No. 104-95-EF, el monto de restitución no es igual al monto de los aranceles efectivamente pagados.

En efecto, este Decreto Supremo establece que la tasa de restitución no es igual al valor de los tributos efectivamente pagados en la importación de las materias primas, insumos, productos intermedios, partes y piezas, sino que es el equivalente al 5% del valor FOB de exportación de los productos finalmente exportados.

En este sentido, tal como hemos visto, la Ley General de Aduanas señala el derecho a la restitución arancelaria total o parcial, dependiendo de si se reexporta o no la totalidad de la mercancía previamente importada y por la cual se cancelaron los respectivos aranceles; sin embargo el Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios establece una tasa de “restitución” diferente: 5% del valor FOB del producto finalmente exportado, que puede ser un

³¹ En efecto, de conformidad con lo establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduana No. 128-2005/SUNAT/A, en la referido deducción no están comprendidas las mercancías adquiridas en el mercado local y que fueron elaboradas con insumos importados.

monto mayor o menor a los tributos efectivamente pagados dependiendo de variables tales como la tasa arancelaria correspondiente a los insumos o materias primas importados (en el Perú la importación está gravada por 4 niveles arancelarios diferentes: 0%, 4%, 12% y 20%, con sobretasas de 5%), y la cantidad del porcentaje de estos insumos incorporados en el producto exportado o consumido en su producción. Asimismo, establece una serie de restricciones, tales como la exclusión de las exportaciones cuyos valores CIF de las materias primas o insumos incorporados superen el 50% del valor FOB del producto exportado, o exportaciones de mercancías que tengan incorporados insumos extranjeros que hubieren sido ingresados al país mediante el uso de mecanismos aduaneros suspensivos o exonerativos de aranceles o de franquicias aduaneras especiales, según lo hemos visto.

Como puede apreciarse, el diseño del Reglamento de Drawback conduce a la restitución sobre base idéntica (5% del valor FOB de exportación) con prescindencia de los derechos que se hubieran pagado al internar los insumos y sin tomar en cuenta la proporción de estos que se haya empleado para elaborar mercadería exportada (además de establecer una serie de restricciones de acceso al beneficio que no se encuentran en la Ley General de Aduanas).

Dicho de otro modo, no existirá identidad entre los derechos de importación pagados y la suma restituida por el Fisco, de modo que se trata de un beneficio concedido por el Estado, lo que nos lleva a sostener que el ingreso otorgado a la empresa exportadora por el Reglamento del Drawback, es una subvención o subsidio.¹⁹

En este sentido, el Drawback regulado por el Decreto Supremo No. 104-95-EF es una Subvención o Subsidio distinto al regulado por la Ley General de Aduanas, que, como hemos visto, es un Drawback de tipo Devolutivo.

Finalmente, habiendo aclarado las diferencias entre ambos tipos de Drawback cabe señalar que en la actualidad solamente está regulado el Drawback Subsidio, en este sentido, si existe la posibilidad operativa de implementar un Reglamento de Drawback basado en la devolución de los aranceles efectivamente pagados (tal como podemos ver se hace en el caso del IGV), sin perjuicio de la permanencia del Drawback Subsidio, el Drawback Devolutivo debería implementarse en aplicación inmediata de los Principios de No Exportación de Impuestos Indirectos y de Imposición en Destino.

¹⁹ Esto significa que no se podrán acoger al Drawback las empresas que exporten individual o conjuntamente con sus vinculadas, 20 millones de dólares o más por cada subpartida arancelaria. Para efectos de determinar la vinculación será tenido en cuenta lo señalado en el artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁰ Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que el artículo 77 de la Ley General de Aduanas que menciona la posibilidad de regular el régimen de Drawback mediante un procedimiento "simplificado", es posterior a la dación del Decreto Supremo No. 104-95-EF.