



Exportación “regularizada”: ¿Requisito para gozar del *drawback*? A propósito de la posición emitida por Sunat y el Tribunal Fiscal del Perú^(*)

“Regularized” Exportation: Is it a Prerequisite to Enjoy the Benefit of Drawback? Regarding the Position Taken by Sunat and the Tax Court of Peru

César Alva Falcón^{(**)(***)(****)}

Universidad San Martín de Porres

Rodrigo Álvarez Ingar^(*****)

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Resumen: El presente artículo tiene por finalidad comentar la posición tomada por la Administración Aduanera, ratificada por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal del Perú, relacionada con lo que debe entenderse como la “regularización” de una exportación y el impacto que tiene esa interpretación para el acogimiento y goce del régimen aduanero del drawback. Previamente, se desarrollará la parte conceptual de la figura del drawback en la legislación peruana, haciendo un breve recuento de sus orígenes, antecedentes, su regulación supranacional, actual panorama y los requisitos que lo constituyen como un beneficio para los exportadores para finalmente analizar la posición antes referida.

Palabras clave: Derecho Aduanero – Drawback – Exportación – Declaración de Exportación Provisional (40) – Declaración de Exportación Definitiva (41) – Regularización – Perú

Abstract: The purpose of this article is to review the position taken by the Peruvian Customs and the Customs Chamber of the Tax Court of Peru related to what should

(*) Este artículo fue recibido el de abril y su publicación fue aprobada el 27 de abril.

(**) Estudios concluidos de Doctorado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú; Master en Comercio Internacional por la Universidad de Alicante - España; Abogado USMP con especialización en derecho aduanero y comercio internacional. Título de Oficial de Aduanas por la Escuela Nacional de Aduanas (hoy SUNAT); estudios en legislación federal y estatal de los Estados Unidos en la City University of New York – CUNY. Profesor de pre y post grado en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Universidad ESAN (UE), Universidad San Martín de Porres (USMP). Ha sido profesor en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM), la Escuela de Empresarios de la Asociación de Exportadores (ADEX), en la Universidad San Ignacio de Loyola (USIL) y en la Universidad del Pacífico (UP). Expositor y panelista en eventos universitarios, gremiales y empresariales. Autor de trabajos de investigación y artículos publicados en revistas jurídicas universitarias y gremiales. Cuenta con más de 21 años de experiencia profesional. Actualmente se desempeña como socio del área de comercio exterior y aduanas del Estudio Muñiz, Olaya, Melendez, Castro, Ono & Herrera Abogados. Correo electrónico: calva@munizlaw.

(***) Dedicó este artículo a Sofía Luisa y Nicolás Alfonso como una forma de justificar el tiempo que les robo.

(****) El autor ha participado como abogado en la defensa del caso que se expone.

(*****) Egresado de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asistente de docencia de la misma casa de estudios. Ha practicado en el área de Comercio Exterior y Aduanas del Estudio Muñiz Olaya, Melendez, Castro, Ono & Herrera Abogados.



be understood as the “regularization” of an export and the impact of that interpretation for the application and enjoyment of the customs regime of drawback. As a previous step, the authors discuss the conceptual part of the drawback regime in Peruvian legislation, making a brief account of its origins, background, supranational regulation, current scenario and the requirements that constitute it as a benefit for exporters. Finally, the authors analyze the position mentioned before.

Keywords: Customs Law – Drawback – Exportation – Declaration of Provisional Exportation (40) – Declaration of Definitive Exportation (41) – Regularization – Peru

1. Introducción

El presente artículo busca dar a conocer un caso en el que los exportadores peruanos se han visto perjudicados por una interpretación que consideramos formalista, así como restrictiva por parte de la Administración Aduanera. Conviene mencionar que esta posición, a la fecha, ha sido ratificada por el Tribunal Fiscal.

El caso está relacionado con el régimen aduanero de *drawback* y, para efectos del desarrollo del presente artículo, haremos una breve referencia a dicho mecanismo, a sus antecedentes, para luego llegar al punto en el que explicaremos la discusión surgida y cómo –según nuestra posición– es que ha traído como consecuencia un recorte en el acceso al *drawback*.

2. Consideraciones generales

El régimen de *drawback* o Procedimiento Simplificado de Restitución de Derechos Arancelarios, como se conoce en el Perú⁽¹⁾, se ha convertido en una herramienta muy recurrida por las empresas (tanto personas naturales como jurídicas) que producen mercancías en el país y que posteriormente envían al mercado internacional pues, como explicaremos en líneas posteriores, este régimen habilita a todos los exportadores al acceso a un beneficio el cual se traduce en dinero equivalente a un porcentaje del valor de las mercancías que exportan, siempre que cumplan con una serie de requisitos.

Al respecto, podemos definir al *drawback* como aquel régimen que permite obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios gravados en la importación de materias prima, insumos, productos intermedios, partes y piezas incorporados o consumidos durante el proceso de producción de un bien exportado. En ese sentido, según como está regulado en nuestro sistema y conforme se ha mencionado,

esta restitución se otorga respecto de un porcentaje del valor FOB de la mercancía final exportada.

No obstante, el *drawback* no es solo un beneficio que abarca exclusivamente a los exportadores toda vez que, desde el punto de vista económico, se presenta como una potencial fuente de ingresos (a través de la recaudación) para el fisco, ya que el dinero obtenido del *drawback* puede ser redirigido al mantenimiento de la empresa exportadora o al pago de sus dividendos o utilidades (Oyarce Cruz 2015).

2.1. El alcance del *drawback* en el Convenio de Kyoto

El régimen del *drawback* –entre otros– se encuentra regulada a nivel supranacional en el Convenio Internacional para la “Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros”⁽²⁾, preparado y auspiciado por la Organización Mundial de Aduanas (OMA). Las negociaciones referidas a dicho convenio terminaron en Kyoto - Japón, el 18 de mayo de 1973. Precisamente, de ahí es que proviene su denominación más conocida, el “Convenio de Kyoto”. “Debido al acelerado progreso tecnológico, al crecimiento del transporte internacional y a la necesidad de establecer Administraciones Aduaneras más modernas y competitivas, la Organización Mundial de Aduanas reconoció la obligación de revisar los procedimientos aduaneros tradicionales” (González Espinoza y Pomahuallca Sulca 2014) y, es precisamente, que de ahí nace una versión revisada del Convenio de Kyoto.

Según lo establecido en el literal a) del capítulo 3 del Anexo F del Convenio de Kyoto, el régimen del *drawback* es “el régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos y los impuestos a la importación que hayan gravado ya sea las mercancías mencionadas o los productos contenidos en las mercancías exportadas o consumidas durante su producción”.

(1) A propósito del término “restitución”, en este trabajo no pretendemos ahondar en la discusión conceptual sobre si el *drawback*, tal y como está regulado en nuestra legislación, es realmente una devolución (restitución) o una subvención. Para tal fin, recomendamos revisar el trabajo de Vásquez Nieva. (2007, 269).

(2) A grandes rasgos, el Convenio de Kyoto significó unos de los acuerdos más importantes en materia aduanera sobre facilitación de comercio exterior. Dicho convenio consta de un texto o cuerpo principal y 31 Anexos que contienen normas para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros y de ciertos procedimientos o formalidades aduaneras.



Asimismo, el siguiente literal de esta misma norma, entiende al término *drawback* como aquel “monto de los derechos y los impuestos a la importación reembolsados en aplicación del régimen de *drawback*”.

En este punto conviene precisar que el *drawback* se desarrolló en nuestro país al margen de las disposiciones del Convenio de Kyoto. Sin embargo, no se debe perder de vista que el Perú si bien no suscribió el referido convenio, por tanto, se pensaría que no está obligado a cumplir con la normativa antes referida, lo cierto es que a la luz de lo establecido en la Decisión No 618 de la Comunidad Andina, los alcances del Convenio de Kyoto sí deben ser (y de hecho lo han sido en el caso peruano) una referencia para la elaboración de la Decisión sobre Armonización de Regímenes Aduaneros (Alva Falcón 2006, 294).

2.2. Antecedentes legislativos del *drawback*

En el Perú existieron incipientes mecanismos de facilitación e incentivos a los exportadores como consecuencia de sus actividades de comercio exterior, tales como el derogado Certificado de Reíntegro Tributario a la Exportación (en adelante, C“ERTEX”), creado por Decreto Supremo 002-69-IC/DS y publicado el 16 de junio de 1969, el cual, ya anteponía la idea de que un país -en el comercio exterior- no debería exportar sus tributos internos. En esta misma línea, Flores Konja e Hidalgo Tupia señalan que el principio básico del *drawback* es que no se debe pagar derechos arancelarios por mercancías que no serán consumidas en el país al que se importa. Por ello, cuando se exporte un producto que tenga mercancía importada incorporada, los derechos arancelarios deben ser devueltos (2009, 42).

Siguiendo con el beneficio del CERTEX, cabe mencionar que el 22 de noviembre de 1978 fue publicado el Decreto Ley 22342 o Ley de Promoción de Exportaciones no Tradicionales, norma que buscaba repotenciar al sector y confirmaba la vigencia de dicho beneficio.

En 1981 el gobierno redujo las tres tasas básicas del CERTEX: a 15%, 20% y 22% lo que recibió muchas críticas pues era considerado un subsidio directo y no permitía una eficaz desconcentración de las industrias que lo aprovechaban, ni el mejoramiento de la eficiencia productiva y se sufría los derechos compensatorios impuestos por Estados Unidos en el marco del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), entre otras razones. En este contexto, el CERTEX fue derogado el 29 de noviembre de 1990 mediante D.L. 622-EFC y a partir de allí, se planeó introducir el *drawback* y la devolución del IGV y el FONAVI (Duarte Cueva 2011, 101).

Ahora bien, el *drawback* como régimen aduanero, ha sido aprobado a través del Decreto Supremo N° 104-95-EF, “Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios” (en adelante, el “Reglamento del *drawback*”), vigente desde el 24 de junio de 1995.

Conviene precisar que existen otras normas internas de menor jerarquía que regulan al régimen del *drawback*, conforme se desarrollará más adelante. Sin embargo, el Reglamento del *drawback*, es la norma matriz que regula este régimen y que, por jerarquía, debe predominar frente a las demás. Por tanto, es de vital importancia conocer sus alcances y, sobre todo, cómo es que regula este beneficio.

3. Aspectos generales sobre la restitución de derechos arancelarios: *drawback* en el Perú

Como lo habíamos adelantado, el *drawback* se ha convertido en una herramienta de gran utilidad que permite a los exportadores, luego del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento del *drawback*, obtener la restitución de los impuestos a la importación (derechos arancelarios o *ad valorem*) de aquellos insumos que han sido incorporados materialmente en las mercancías exportada (Oyarce 2009).

3.1. El reglamento del *drawback* y su importancia

¿Cómo y en dónde se encuentra regulado el mecanismo del *drawback* en nuestra legislación? La actual Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Legislativo 1053 (en adelante, “LGA”), nos brinda una definición de lo que es el *drawback*, según se aprecia a continuación:

“Artículo 82.- *Drawback*

Régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.”

A su vez, el artículo 83 de esta misma norma señala que: “Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrán establecer los procedimientos simplificados de restitución arancelaria”. Precisamente, a raíz de la promulgación del Reglamento del *drawback*, es que se implementaron y desarrollaron



todos los alcances legislativos en nuestro sistema a fin de que las empresas productoras-exportadores, se puedan acoger a este régimen.

En efecto, en la década de los noventa, nuestro país implementó un régimen de apertura al comercio exterior e interior 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 sobre tasas arancelarias, el dejar sin efecto el control en el tipo de cambio y, principalmente, implementó una serie de mecanismos tributarios aduaneros de incentivos a las exportaciones. Casualmente, uno de estos mecanismos de incentivos a las exportaciones fue el Régimen de Restitución 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 los insumos utilizados en el producto exportado (Alvarado Grande 2006, 199).

Veamos lo que señala el primer artículo del Reglamento del *drawback*:

“Son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras-exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el presente Decreto.

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

Como se puede apreciar, lo establecido en esta norma guarda coherencia con lo regulado en el Convenio de Kyoto, dado que, en ambos textos, existe el denominador común de “devolución de derechos arancelarios”, el cual, siempre se

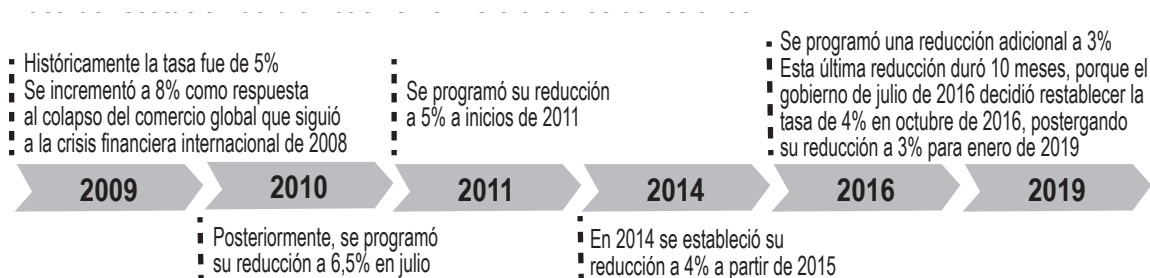
encuentra relacionado con una exportación de mercancías cuyo su costo de producción se haya visto incrementado, precisamente, por los derechos arancelarios de los insumos importados utilizados o incorporados en el producto final exportado.

3.2. El procedimiento aduanero de restitución de derechos arancelarios – *drawback*

El beneficio que supone el *drawback* es un porcentaje del valor FOB del producto final exportado el cual ha variado con el paso de los años. A la luz de lo establecido en el Decreto Supremo 282-2016-EF, el valor actual del porcentaje de restitución es equivalente al tres por ciento (3%) del valor FOB del producto final exportado (Chávez, Cusato y Pérez León 2018, 46). (ver gráfico 1).

Operativamente, este beneficio – en la actualidad- es otorgado a través de una solicitud electrónica regulada en el procedimiento aduanero general de “Restitución de Derechos Arancelarios – *drawback*” (DESPA.PG.07, versión 4) aprobado por la Administración Aduanera del Perú. En este procedimiento, tal y como está señalado en su sección I, se establecen “(...) las pautas a seguir para la atención de las solicitudes de acogimiento al procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios, presentadas ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT”. Específicamente, podemos encontrar en esta norma, aspectos de carácter técnico-operativo relacionados a los insumos, el monto de restitución, requisitos y documentos, monto límite de restitución, rechazo de las solicitudes, abono, entre otros.

Gráfico 1. Tasa de restitución de drawback en el Perú a través de los años





4. El rol fundamental de la declaración de exportación en el régimen del drawback

Ahora bien, es importante hacer notar que uno de los requisitos fundamentales para que pueda materializarse el régimen del *drawback* es que exista una exportación de mercancías como antecedente. En efecto, el *drawback* no es un régimen que existe por sí solo, sino que, conforme a lo que se ha venido explicando, es la consecuencia de una exportación de mercancías y del cumplimiento de otros requisitos. “De las normas antes citadas, se infiere que el *drawback* es un mecanismo que presupone una exportación de mercancías. En otras palabras, no se puede concebir el *drawback* sin una exportación de mercancías” (Álvarez Ingar 2019).

En ese sentido, el artículo 60 de la LGA define a la *exportación definitiva* como el: “Régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. La exportación definitiva no está afectada a ningún tributo”.

Como la mayoría de regímenes aduaneros, la exportación se tramita a través de una Declaración Aduanera de Mercancías (en adelante, “DAM”)⁽³⁾ y consta de dos fases importantes claramente marcadas. En efecto, para entender mejor cómo es que se materializa una exportación, haremos mención a cada una de las fases que en la práctica se dan: (i) la DAM provisional y el embarque efectivo de las mercancías, y (ii) la DAM definitiva.

4.1. DAM de exportación provisional y el embarque de las mercancías

En esta primera etapa, la destinación aduanera es solicitada mediante la transmisión electrónica de datos provisionales contenida en la DAM de exportación provisional. Una de las formas de identificar esta etapa procedimental es cuando en el Formato A⁽⁴⁾ de la DAM, figura el *código 40*, el cual indica que dicha declaración contiene datos provisionales que, posteriormente, estarán sujetos a regularización. Todo este trámite se realiza utilizando la plataforma informática de la Aduana del Perú.

Ahora bien, una vez numerada la DAM provisional, el embarque de las mercancías debe efectuarse dentro de los treinta (30) días calendario posteriores a esa numeración. Cabe resaltar que, si en caso la mercancía no ha sido embarcada en el plazo estipulado, siempre y cuando no cuente con una acción de control extraordinario (ACE) por parte de la Administración

Aduanera, el exportador a través de su agente de aduana podrá solicitar -vía transmisión electrónica- dejar sin efecto la declaración provisional, en los casos que corresponda.

Ahora bien, se puede advertir hasta acá que no hay una definición clara –ni en la Ley de Aduanas ni en su Reglamento- respecto al *momento específico* en que se materializa una exportación de bienes; sin embargo, cabe destacar, que, según lo señalado por el propio Tribunal Fiscal, una mercancía se considerará *exportada* cuando es embarcada en el medio de transporte que la trasladará hasta su destino⁽⁵⁾. Es decir, “embarque” sería –para el colegiado administrativo- la acción de subir o colocar los bienes a exportar dentro de un medio de transporte para que los desplace al exterior, lo que en buena cuenta significa que se han *exportado*.

4.2. Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) definitiva

Finalmente, la regularización por medios electrónicos de la declaración de exportación y, por tanto, del régimen de exportación definitiva, se debe efectuar dentro de los treinta (30) días calendario contados a partir del día siguiente de la fecha del término del embarque. En la regularización se deberá acompañar los documentos que sustentan la exportación y de la información complementaria de la DAM. El código que identifica esta etapa en la declaración de exportación definitiva regularizada es el *número 41*.

5. Regularización de la declaración de exportación: ¿requisito para gozar del beneficio del drawback?

En este punto, se ha dejado en evidencia que en todo régimen de exportación definitiva es necesario que la DAM provisional, luego del embarque de las mercancías, se regularice

(3) Es, precisamente, que la Ley General de Aduanas define a la Declaración Aduanera de Mercancías como el documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que deberá aplicarse a las mercancías, y suministra los detalles que la Administración Aduanera requiere para su aplicación.

(4) Formato de la declaración aduanera que contiene los datos generales del régimen aduanero solicitado a despacho y los datos de la primera serie.

(5) En el acápite 4.4.3. de este trabajo, se encuentra desarrollado con mayor análisis lo señalado por el Tribunal Fiscal.



en una declaración definitiva, la cual debe estar acompañada de toda la documentación que sustente dicha declaración, tales como el documento de transporte, factura comercial o la declaración jurada de valor de la mercancía cuando no exista venta, documento que acredite el mandato a favor del agente de aduana y otros que por la naturaleza de la mercancía se requiera para su exportación.

En los siguientes apartados, analizaremos de manera crítica si es que, conforme a la regulación actual del *drawback*, la regularización del régimen de exportación definitiva, específicamente, de una DAM provisional hacia una definitiva, es un requisito previo a fin de que los exportadores se acojan válidamente al régimen de restitución de derechos arancelarios - *drawback*. Para tal efecto, tomaremos en cuenta algunos pronunciamientos tanto de la Administración Aduanera como del Tribunal Fiscal respecto de la posición adoptada en estos supuestos.

5.1. Posición de la Administración Aduanera y su ratificación por el Tribunal Fiscal

La Administración Aduanera, conforme a lo establecido en una serie de resoluciones que ha ido emitiendo, ha tomado la posición en el sentido que, si a la fecha en la que el exportador formula su solicitud de *drawback*, las declaraciones de exportación que sustentan el beneficio, no están *regularizadas*, entonces dicho acogimiento no le corresponde y, si lo obtuvo, entonces estaríamos frente a un acogimiento indebido.

Ahora bien, la posición antes mencionada fue discutida en una segunda instancia administrativa vía el recurso de apelación. Así, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución No 3236-A-2018 (entre otras), confirmó la posición antes establecida por la Administración Aduanera, conforme se aprecia a continuación (énfasis nuestro):

“(…) La recurrente solicitó la aplicación del *drawback* sin acreditar que las mercancías exportadas contaban con la respectiva declaración aduanera de exportación *regularizada*, resulta claro que la recurrente no cumplía al momento de producirse los hechos de este caso los requisitos y condiciones que le exigen las normas que regulan el *drawback*, lo cual evidencia que la recurrente ha cometido la infracción señalada en el considerando precedente”.

Este órgano colegiado arribó a dicha conclusión interpretando –a nuestro criterio de manera errónea- lo dispuesto en el artículo 84 del Reglamento de la Ley General de Aduanas. En ese sentido, pasaremos a desarrollar con mayor detalle este caso en el que participamos y que evidencian las razones por las cuales tanto la Administración Aduanera como el Tribunal Fiscal han adoptado una posición con la cual no estamos de acuerdo pues creemos que no solo desnaturaliza el régimen del *drawback* sino que limita el derecho de los exportadores de acogerse a este beneficio.

5.2. Único sustento de la Administración Aduanera

El argumento central en el que se basa la posición de la Administración Aduanera, luego ratificada por el Tribunal Fiscal, es considerar a la *regularización* de la DAM de exportación definitiva como un “requisito previo y necesario” a efectos que el exportador pueda formular una solicitud de restitución de derechos arancelarios y, por consiguiente, que se pueda acoger a este beneficio.

En efecto, la Administración Aduanera basó su afirmación en lo señalado en una norma procedimental –aprobada por la propia SUNAT a través de una Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduana - que es el procedimiento general de “Restitución de Derechos Arancelarios – *Drawback*” (DESPA-PG.07, versión 4), específicamente en el literal a), numeral 1, acápite A, sección VII de dicha norma (énfasis nuestro):

“La voluntad de acogerse a la Restitución debe ser expresada en la DAM de exportación *regularizada*, consignando a nivel de cada serie el código 13, en:
a) DAM 40 y 41: en la casilla 7.28”.

Sobre la base de lo antes mencionado, es que la SUNAT en su momento concluyó que, como requisito, la declaración de exportación definitiva –identificada con el código 41-, debía estar “regularizada”, precisando que, para ser beneficiario, se debía de cumplir con todos los requisitos del procedimiento aduanero antes referido y no solo debía operar la exportación de las mercancías para ser beneficiario.

Ahora bien, para que una declaración de exportación se considere *regularizada* debemos recurrir a lo que dispone el procedimiento general de “Exportación Definitiva” (DESPA-PG.02, versión 6) norma también aprobada a través de una Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduana. Así tenemos (énfasis nuestro):

“35. La Administración Aduanera mediante técnicas de análisis de riesgo, determina las declaraciones que se *regularizan* con la sola aceptación de la transmisión de la información complementaria y de los documentos



digitalizados que sustentaron la exportación, y aquellas que requieren además la presentación física de la declaración de exportación y de la documentación que sustentó la exportación a satisfacción de la autoridad aduanera” (Numeral 35, sección VI).

Además, en lo que respecta a la “regularización” de la exportación, el plazo que se señala para ello es de hasta 30 días hábiles siguientes a la fecha de embarque. Así, el literal c), numeral 36, sección VI de este procedimiento, señala (énfasis nuestro):

“36. Los plazos establecidos en la exportación son los siguientes:

(...)

c) *La regularización del régimen de exportación definitiva, se debe efectuar dentro de los treinta días calendario contados a partir del día siguiente de la fecha del término del embarque”.*

Es decir, según SUNAT, una declaración de exportación “regularizada” significa que una vez embarcada la carga en el medio de transporte internacional con destino al exterior, se tienen 30 días calendario para que el exportador “regularice” la misma y, recién después de dicha “regularización”, es que podría pedir el *drawback*.

A continuación, para efectos ilustrativos, pondremos un ejemplo que grafica la posición de la Administración Aduanera:

Cuadro 1

Declaración de exportación “A”	DAM Provisional (Código 40)		Fecha de solicitud de restitución (drawback)	DAM Definitiva (Código 41)
	Fecha de numeración	Fecha de embarque		Fecha de regularización
	16/05/14	22/05/14	24/07/14	14/08/14
	6 días		84 días	
	63 días			

Entonces, del ejemplo expuesto, se advierte la referida posición en el sentido que, por más que los bienes fueron embarcados al exterior el día 22/05/2014, como la solicitud de restitución fue presentada por el exportador “A” el 24/07/2014, se concluye que dicho acogimiento se tramitó cuando la DAM de Exportación Provisional (código 40) estaba pendiente de “regularizar” al código 41 (lo que recién ocurrió el 14/08/2014), trayendo como consecuencia –para la Administración Aduanera- que el referido acogimiento al *drawback* fuera incorrecto.

5.3. Ratificación del Tribunal Fiscal

Por su parte, el Tribunal Fiscal confirmó la posición de la Administración Aduanera pero básicamente interpretando –en nuestra opinión erróneamente- lo dispuesto en el artículo 84 del Reglamento de la Ley General de Aduanas (en adelante,

“RLGA”) que señala lo siguiente según la propia transcripción que hace el Tribunal Fiscal (énfasis nuestro):

“Transcurrido ciento ochenta (180) días calendario contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración, sin que se haya efectuado la regularización del régimen, se considerará concluido el trámite de exportación, *sin que ello signifique la regularización del régimen ni el derecho a gozar de los beneficios tributarios o aduaneros aplicables a la exportación y sin perjuicio que el exportador pueda regularizar la declaración de exportación definitiva”.*

Es decir, a criterio del Tribunal Fiscal –por la disposición general del RLGA (artículo 84)- ha concluido que para gozar del beneficio del *drawback* hay que contar con una declaración de exportación (código 41) debidamente “regularizada”, posición que se contraponen directamente –como lo vamos a desarrollar a continuación- con una norma especial que regula el régimen de *drawback* la cual no establece en absoluto dicha condición, afectando gravemente este beneficio para los exportadores.

5.4. Correcta interpretación de las normas que regulan el *drawback*

Tenemos entonces que tanto la Administración Aduanera como el Tribunal Fiscal, interpretan que la “regularización” de la exportación definitiva es un requisito previo para gozar del beneficio del *drawback*, pero, ¿realmente es así? Nuestra posición categórica es como respuesta un no.

En efecto, en nuestra opinión, la posición anterior, tanto de la Administración Aduanera como del Tribunal Fiscal, no ha tomado en cuenta: (i) La aplicación del Principio de Jerarquía normativa; ni (ii) el Principio de Especialidad; por lo que consideramos que estas decisiones –tanto de SUNAT como del Tribunal Fiscal- desnaturalizan la finalidad del *drawback* e interpretan de manera incorrecta la regulación de dicho régimen.

5.5. Posible afectación a los Principios de jerarquía normativa y especialidad

Con relación al Principio de Jerarquía Normativa, Requena López señala que: “es la imposición



de un modo de organizar las normas vigentes en un Estado, consistente en hacer depender la validez de unas sobre otras. Así, una norma es jerárquicamente superior a otra cuando la validez de ésta depende de aquella” (2004, 133). En base a lo anterior, tómesese en cuenta que donde se establece el término “regularización” como un requisito para gozar del *drawback* es en un procedimiento aprobado por la propia Administración Aduanera a través de una Resolución de Superintendencia, que señala incorrectamente que el acogimiento debe hacerse cuando una declaración de exportación esté “regularizada”. Dicha condición no está establecida en la norma que aprobó el beneficio – Reglamento del *drawback* (Decreto Supremo 104-95-EF) - la cual es de mayor jerarquía que cualquier resolución aprobada por SUNAT. Es decir, hay un claro conflicto entre un Decreto Supremo versus una Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta, la cual por control difuso debería predominar la primera.

Contrario a lo establecido por la Administración Aduanera, a fin de acreditar el cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento del *drawback* aprobado por Decreto Supremo 104-95-EF (norma que, como hemos indicado y reiteramos, es de mayor jerarquía que un procedimiento aprobado por SUNAT), es preciso remitirnos a los requisitos principales dispuestos a lo largo de dicho cuerpo normativo, en donde, en ningún artículo se hace referencia a una declaración de exportación “regularizada”. Así tenemos:

“Artículo 4.- La restitución de los derechos arancelarios procederá siempre que los bienes hayan sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la fecha de exportación.

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

Artículo 5.- La solicitud de restitución simplificada de derechos arancelarios tendrá carácter de declaración jurada.

La SUNAT aprobará el formato a ser utilizado como solicitud y establecerá la documentación sustentatoria que debe ser adjuntada.

Asimismo, la SUNAT empleará técnicas de gestión de riesgo para someter a control las solicitudes de restitución.

Artículo 6.- Las solicitudes de restitución deben ser numeradas:

- a) Dentro del plazo de ciento ochenta (180) días hábiles computado desde la fecha de término de embarque.
- b) Por montos iguales o superiores a US\$ 500,00 (Quinientos y 00/100 dólares de los Estados Unidos de

América). En el caso de montos menores se acumularán hasta alcanzar y/o superar el mínimo antes mencionado.

Artículo 7º.- Para gozar de la restitución de los derechos arancelarios los exportadores deberán indicar en la Declaración para Exportar la voluntad de acogerse a dicho tratamiento”.

Del mismo modo, por el Principio de Especialidad o Especificidad, cuando un precepto de contenido especial prima sobre el de mero criterio general, implica que cuando dos normas de similar jerarquía establecen disposiciones contradictorias o alternativas, pero una es aplicable a un aspecto más general de situación y la otra a un aspecto restringido, prima esta en su campo específico⁽⁶⁾. Así, la norma que regula el *drawback* debe primar por encima de lo que dispone el artículo 84 del RLGA que, si bien también es aprobada por un Decreto Supremo, la primera regula exclusivamente el beneficio del *drawback* mientras que la segunda reglamenta todas las normas generales del derecho aduanero.

Insistimos en señalar que el Reglamento del *drawback* no condiciona ni supedita de modo alguno el gozo a este beneficio a cambio que el exportador acredite que la declaración de exportación (código 41) deba estar *regularizada*, término que por cierto fue acuñado recién en el RLGA aprobada el año 2009.

5.6. Respetto del plazo para solicitar el *drawback*

Es importante tener presente que, contrario a lo que señala la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal, la solicitud del *drawback* puede presentarse dentro de un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles computado desde la fecha de embarque, conforme a lo establecido en el Reglamento del *Drawback*. En el caso que planteamos (ver cuadro 1) la solicitud de *drawback* se solicitó luego de 63 días de haberse efectuado el embarque, vale decir, dentro del plazo de 180 días que establece el reglamento.

En tal línea, debe entenderse que el productor-exportador beneficiario del *drawback*,

(6) Según el Pleno Jurisdiccional establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 047-2004-AI/TC del 24 de abril del 2006.



se encuentra facultado para presentar una solicitud de dicho beneficio desde la fecha de embarque de la mercancía materia de exportación y no, como sostiene incorrectamente la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal, desde la fecha en que se cuenta con una declaración de exportación “regularizada”. Sostener lo anterior sería introducir una modificación de manera fáctica y arbitraria en la normativa del *drawback*, cuestión que se encuentra proscrita en nuestro ordenamiento jurídico y que perjudica gravemente a un exportador al reducirle el plazo para materializar el beneficio del *drawback*.

Es más, resaltamos que nuestra posición ha sido fijada también por el propio Tribunal Fiscal. A efectos descriptivos, nos remitimos a lo dispuesto por el citado colegiado en la RTF 11699-A-2007, la cual señala en su contenido:

“Según lo dispuesto en el artículo 5° del Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado mediante Decreto Supremo N° 104-95-EF, la solicitud de restitución de derechos arancelarios por parte del exportador, se presentará en la aduana de exportación o en las dependencias que ADUANAS determine, en un plazo máximo de 180 días desde la fecha de control de embarque.
(...)”.

En dicho extremo, y en virtud de las disposiciones legales y jurisprudenciales citadas, una empresa exportadora se encuentra legitimada para efectuar la solicitud de *drawback* desde que embarcó las mercancías al exterior, no siendo imprescindible –en nuestra opinión– que se cuente, previamente, con una Declaración Aduanera de Mercancías –DAM de exportación definitiva regularizada (código 41).

Si bien, en un principio, el *drawback* no es una obligación del Estado frente a todos los exportadores, sino que dicha obligación es concerniente únicamente a los exportadores que cumplan todos los requisitos establecidos en la normativa aduanera; manifestamos que con el cumplimiento cabal de lo especificado en el Reglamento de *drawback*, nace el derecho del exportador en virtud del cual se tutela la situación de interés de los exportadores de acogerse al *drawback*.

Asimismo, es preciso recalcar que si se sigue la línea de criterio sostenida por la Administración Aduanera, luego corroborado por el Tribunal Fiscal, se llegaría al absurdo de sostener que el exportador estaría imposibilitado de presentar su solicitud dentro de los 180 días posteriores al término de embarque, señalándose que este (el exportador) tendría primero la obligación de *regularizar* la exportación dentro del plazo de los 30 días posteriores al término de embarque a efectos de que, posteriormente, pueda realizar su solicitud de *drawback*. De esta manera, la empresa exportadora ya no tendría 180 días hábiles para pedir su *drawback*, sino que contaría con un menor plazo que estaría sujeto a ser contabilizado desde la fecha de la “regularización” de la DAM de exportación (código

41). Esto último –creemos– representa una arbitrariedad y vulneración del derecho del exportador para acogerse al régimen del *drawback*.

Una vez más, hacemos especial énfasis en el hecho que la solicitud de *drawback* puede ser efectuada en el plazo de 180 días hábiles contados desde la fecha de control de embarque. Sin embargo, si seguimos la posición de la Administración Aduanera, estaríamos sosteniendo que el acogimiento al régimen de restitución de derechos arancelarios solamente se podría hacer efectivo en un plazo menor. En base a estas consideraciones, la posición esgrimida por la Administración Aduanera no puede ser compartida debido a que contradice lo establecido en el Reglamento del *drawback*.

A mayor redundancia, inclusive la regularización de la declaración de exportación definitiva puede efectuarse fuera del plazo de treinta (30) días calendario establecido en el Procedimiento General de Exportación Definitiva antes citado, previa cancelación de una multa. Este hecho demostraría una vez más que la regularización de la DAM de exportación no es requisito previo para formular una solicitud de *Drawback* pues se afectaría el plazo de 180 días hábiles previsto en el Reglamento de *drawback*.

Por lo expuesto, es preciso cuestionarnos una vez más si, efectivamente, es relevante la *regularización* de la declaración de exportación a fin que un productor-exportador realice una solicitud de *drawback*. Nuestra respuesta es NO, dado que para nosotros lo crucial e importante para acogerse al *drawback* no es haber “regularizado” una exportación, sino que es tener la condición de “exportador”; es decir, de haber realizado el acto de exportar retirando bienes al exterior para su uso y consumo lo cual se materializa con la fecha del embarque de los bienes.

5.7. Naturaleza y finalidad del *drawback*

La Administración Aduanera, dentro del criterio que adopta, desconoce la naturaleza del *drawback* al supeditar su tramitación y otorgamiento al cumplimiento de una formalidad, es decir se subordina la restitución



en base a que debe existir una declaración de exportación definitiva “regularizada” previa a la numeración de la solicitud del beneficio.

Sin embargo, en dicha posición asumida por la Administración Aduanera se desconoce cuál es la verdadera esencia y finalidad del *drawback*, lo que se encuentra plasmado en el artículo 82 de Ley General de Aduanas (LGA) (énfasis nuestro):

“Artículo 82.- *Drawback*

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

Entonces, de la definición extraída de la LGA, podemos afirmar que para que se configure una exportación de mercancías, tendremos que verificar el cumplimiento de dos elementos. Uno objetivo: la salida de mercancías del territorio aduanero; y el otro subjetivo: su uso o consumo definitivo en el exterior (Guadalupe 2007, 258). Para efectos del *drawback*, es importante que una exportación cumpla con ambos elementos.

Se observa de lo expuesto, que el *drawback*, en principio, se encuentra supeditado a una primera acción a realizar que es la exportación de la mercancía. En pocas palabras, el *drawback* tendrá como *primera* y más importante condición -a efectos de que sea otorgado el beneficio- que se exporten las mercancías, operación en virtud de la cual se solicitará la restitución.

A efectos del presente caso, es de crucial importancia tener conocimiento de cuándo se considera exportada una mercancía a fin de saber desde qué momento se cumple con la condición esencial para poder acogerse al régimen de *drawback*, de modo que será preciso remitirnos a lo dispuesto en la normativa aduanera vigente en materia de exportación definitiva.

En principio, el artículo 60 de la LGA establece una definición básica del régimen de exportación definitiva de acuerdo a lo siguiente (énfasis nuestro):

“Artículo 60°.- Exportación definitiva

Régimen aduanero que permite la *salida* del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo”.

En idéntico sentido se pronuncia el Procedimiento General de Exportación Definitiva. No obstante, señalamos que debido a la falta de definición de lo que debe entenderse como *salida* en el régimen de exportación definitiva, fue necesario que se emita una serie de pronunciamientos vinculantes de la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal a fin de identificar en qué momento se consideraba como exportada una determinada mercancía.

En tal línea, resulta de suma importancia lo expresado por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal, en la RTF de observancia obligatoria No. 01273-A-2004, de fecha 05 de marzo de 2004, debido a que, en virtud de una interpretación sistemática de los dispositivos legales en materia de exportación, determinó que una mercancía se consideraba “exportada” en el momento en que ésta se embarcaba en el medio de transporte con destino al exterior. Así tenemos (énfasis nuestro):

“(…) es necesario precisar que del análisis de los trámites, procedimientos y formalidades que deben realizarse en el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva se aprecia claramente que *la mercancía objeto de dicho régimen se considera exportada en el momento que es embarcada en el medio de transporte utilizado para su retiro del territorio aduanero*”.

Nuestra posición es que la fecha en que se considera exportada una mercancía coincide exactamente con la fecha a partir de la cual puede efectuarse la solicitud electrónica del *drawback* (180 días). Lo anterior, desvirtúa lo expuesto por la Administración Aduanera —y también por el propio Tribunal Fiscal— debido a que la “regularización” de una declaración de exportación definitiva no condiciona o menoscaba el otorgamiento del *drawback*, ya que su naturaleza es la de ser una restitución de derechos arancelarios a favor de un productor-exportador que haya, en principio, efectuado una operación de exportación, es decir, que haya embarcado sus mercancías en el medio de transporte internacional correspondiente, tal y como ocurre en el supuesto bajo análisis.

6. Infracciones y sanciones

En el caso expuesto, la SUNAT y el Tribunal Fiscal señalaron que la empresa exportadora, al no haber “regularizado” su exportación antes del acogimiento a dicho beneficio, habría incurrido en la infracción establecida en el numeral 3, inciso c) del artículo 192 de la LGA, la cual, según la Tabla de Sanciones es la siguiente:



Infraacción	Referencia	Sanción
3. Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de drawback	Numeral 3 Inciso c) Art. 192°	Equivalente al 50% del monto restituido indebidamente cuando tenga incidencia en su determinación con un mínimo de 0.2 UIT. 0.1 UIT cuando no tengan incidencia en su determinación. Equivalente al doble del monto restituido indebidamente cuando exista sobrevaloración de mercancías o simulación de hechos para gozar del beneficio del drawback.

Sin embargo, como lo hemos venido indicando, consideramos que dicha imposición de multa no se encuentra acorde a derecho en razón a que -es nuestra opinión- obedece a una interpretación extensiva. En efecto, del texto de la infracción precedente, se desprenden dos situaciones disímiles que nos interesan que sean analizados. Así, de acuerdo a lo señalado por Cosío Jara, tales situaciones se pueden describir de la siguiente manera:

- a) Consignar datos incorrectos en la solicitud de restitución. Teniendo en cuenta que la solicitud de *drawback* tiene la naturaleza de una declaración jurada, esta infracción se configura cuando el beneficiario declara como DUA precedente, declaraciones que no corresponden al ingreso de los insumos o señala un valor FOB de exportación por encima del precio de la venta. (...)
- b) No acreditar los requisitos y condiciones para acogerse al régimen de *drawback*. Sobre este último supuesto debe señalarse que “el acogimiento al régimen procede cuando se cumplen todos los requisitos y no sólo alguno de ellos, los cuales están contemplados en el Decreto Supremo 104-95-EF y la Resolución Ministerial 138-95-EF/15. Basta el incumplimiento de uno de los requisitos para que se configure la infracción.

Dicho esto, es necesario identificar en virtud del cuál de las dos situaciones antes descritas, la Administración Aduanera ha impuesto la sanción establecida en el numeral 3 del inciso c del artículo 192 de la LGA. Para tales efectos, determinamos que SUNAT sostiene que la empresa exportadora incurrió en tal tipo de infracción en virtud a que, supuestamente, incumplió con el requisito de no haber “regularizado” la exportación.

De esta manera, estimamos que la pretendida imposición de la infracción establecida en el numeral 3, inciso c del artículo 192 de la LGA obedece a la segunda situación descrita en su supuesto de hecho: No acreditar los requisitos y condiciones para acogerse al régimen.

En consecuencia, basta con remitirnos a puntos expuestos en este trabajo para afirmar que el exportador sí cumplió con exportar, así como con los demás requisitos y condiciones

a efectos de acogerse al *drawback*, y que la Administración Aduanera intenta ampliar de manera arbitraria el ámbito de aplicación de la infracción al considerar que dicha exportación debió contar con una declaración de exportación “regularizada”. De esta forma se vulnera el principio de legalidad establecido en el artículo 188 de la LGA, no debiendo proceder en ningún caso sanción alguna.

7. Reflexiones finales

En términos generales, para que un exportador peruano pueda acogerse al procedimiento simplificado de restitución de derechos arancelarios, debe cumplir con una serie de requisitos entre los cuales está el de “exportar” bienes al exterior.

Ahora bien, el régimen de exportación definitiva está regulada en la legislación aduanera como un régimen que permite la salida de bienes para ser usados y consumidos en el exterior. Lo que no precisa -hasta ahora- es cuándo debe entenderse por materializada esa exportación. Ante esa imprecisión normativa, el Tribunal Fiscal ha indicado –inclusive a través de una resolución de observancia obligatoria- que la exportación debe entenderse que ha sido llevada a cabo cuando los bienes son embarcados en el medio de transporte con destino al exterior.

Teniendo claro entonces que el *drawback* se otorga (entre otros requisitos) cuando se exportan bienes, entonces bastará realizar dicho acto (embarcar mercancías en un medio de transporte que las llevará al exterior) para que pueda gozar de dicho beneficio.

La conclusión anterior resultaría totalmente válida; sin embargo, resulta que se han presentado casos en los cuales la Administración Aduanera ha interpretado, sobre la base de una norma procedimental aprobada por ella misma y por una disposición genérica del reglamento de la LGA, que no basta con embarcar mercancías al exterior para gozar del beneficio del *drawback* sino que además dicha exportación debe estar “regularizada” lo que en buena cuenta significa no sólo embarcar los bienes sino “culminar” con



los trámites formales de una exportación lo cual se hace cuando se logra obtener una Declaración de Exportación Definitiva, conocida por el código 41. Esta posición lamentablemente ha sido confirmada por la Sala de Aduanas del Tribunal Fiscal.

La posición anterior, creemos, es una seria afectación al derecho que tienen los exportadores de gozar de este beneficio, pues los limita sin sustento legal y solo por cuestiones de índole formal; motivo suficiente, creemos, para reflexionar y no afectar un sistema que, por lo demás, viene funcionando como un importante estímulo para nuestras exportaciones.

8. Referencias bibliográficas

Alva Falcón, César. 2006. “El régimen aduanero de *drawback* en el Perú: una mirada legal y práctica”. *Advocatus*, número 14: 293-313.

Alvarado Grande, Oswaldo. 2006. “Algunos efectos tributarios de la regulación del *drawback* en el Perú”. *Advocatus*, número 15: 199.

Álvarez Ingar, Rodrigo. 2019. “La falta de pago en la compraventa internacional que originó una exportación: ¿obstáculo para el acogimiento al *drawback*?”. En IUS360. Consulta: 18 de febrero de 2019. <http://ius360.com/publico/aduanero/la-falta-de-pago-en-la-compraventa-internacional-que-origino-una-exportacion-obstaculo-para-el-acogimiento-al-drawback/>

Chávez, Jorge; Cusato, Antonio y Pérez León, Max. 2018. “Cómo impacta el *drawback* en el

desempeño exportador de las empresas peruanas”. *Economía y Sociedad*, número 94: 44-53.

Cosío Jara, Edgar Fernando. 2012. *Comentarios a la Ley General de Aduanas*. Lima: Jurista Editores.

Duarte Cueva, Franklin. 2011. “Reflexiones sobre el *drawback* y sus efectos sobre las exportaciones”. *Contabilidad y Negocios*, número 11: 99-112.

Flores Konja, Adrián e Hidalgo Tupia, Manuel. 2009. “El *drawback* como mecanismo de promoción de exportaciones: ¿cómo mejorar su impacto en las MYPE?”. *Quipukamayoc*, número 32 (enero-junio): 39-48. <https://doi.org/10.15381/quipu.v16i31.5198>

Guadalupe, Julio. 2007. “Venta para la exportación. Un análisis desde la perspectiva de la Valoración Aduanera”. *Advocatus*, número 16: 257-268.

González Espinoza, Eduardo y Pomahualca Sulca, Diana. 2014. “Comentarios sobre el convenio de KYOTO y su aplicación en la actual Ley General de Aduanas”. En IUS360. Consulta: 4 de febrero de 2019. <http://ius360.com/publico/aduanero/comentarios-sobre-el-convenio-de-kyoto-y-su-aplicacion-en-la-actual-ley-general-general-de-aduanas/>

Oyarce Cruz, Javier. 2009. “El *drawback* como estímulo a las exportaciones y desarrollo del país”. En [magoyarse.blogspot.com](http://magoyarse.blogspot.com/2009/07/el-drawback-como-estimulo-las.html). Consulta: 4 de febrero del 2019.

_____. 2015. “¿Debería eliminarse el *drawback*?”. En [parthenon](http://www.parthenon.pe/columnistas/javier-oyarse-cruz/deberia-eliminarse-el-drawback/). Consulta 8 de febrero del 2019.

Requena López, Tomás. 2009. *El principio de jerarquía normativa*. Madrid: Civitas.

Vásquez Nieva, Oscar. 2007. “Los dos regímenes de *drawback* regulados en el Perú”. *Advocatus*, número 16: 269-290.