




# LXVII SEMINARIO DE DERECHO ADUANERO



# ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y CASUÍSTICO DEL DRAWBACK

*Mg. GRACCE DIAZ A.*

[gracce.diaz@pucp.edu.pe](mailto:gracce.diaz@pucp.edu.pe)

## MARCO JURÍDICO

- ▶ Artículos 82° y 83° de la **Ley General de Aduanas**, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053.
- ▶ Artículo 104° del **Reglamento de la LGA**, aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2009-EF .
- ▶ **Reglamento del Procedimiento** de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por el Decreto Supremo N° 104-95-EF.
- ▶ **Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios INTA-PG.07**, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 118-2014/SUNAT/A.

# Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios / INTA-PG.07

- Vigencia: Cronograma de Implementación aprobado con **RS N° 075-2014/SUNAT**

- 1) Arequipa y Paita el 29.05.2014
- 2) Intendencia de Aduana Aérea el 23.06.2014 y
- 3) Las demás el 30.08.2014

**Última Versión: 04**

- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/despacho/perfeccionam/drawback/procGeneral/despa-pg.07.htm>

# LEY GENERAL DE ADUANAS

## TÍTULO IV REGÍMENES DE PERFECCIONAMIENTO

- ▶ Capítulo I  
*De Admisión temporal para perfeccionamiento activo*
- ▶ Capítulo II  
*De exportación Temporal para perfeccionamiento pasivo*
- ▶ Capítulo III  
*Del Drawback*
- ▶ Capítulo IV  
*De la Reposición de Mercancías en Franquicia*

## DEFINICIÓN

- **Artículo 82 de la LGA:** El Drawback constituye un régimen aduanero que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías incorporadas a la producción de los bienes exportados.
- **Artículo 104° del Reglamento de la LGA:** 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
- En rigor, el Drawback no califica como una devolución de impuestos.
- El Drawback es un beneficio tributario que procura fomentar las exportaciones.

## Naturaleza del Drawback

- ▶ El cálculo del beneficio no depende del importe al que ascienden los aranceles pagados.
- ▶ Los **aranceles** pagados se calculan en función al incoterm **CIF** de la mercancía importada.
- ▶ La “**devolución**” se calcula en base al valor **FOB** del bien exportado.
- ▶ De manera que los aranceles pagados y los devueltos se calculan en base a dos mercancías distintas en naturaleza e INCOTERM pactado.

## Naturaleza del Drawback

- ▶ Así pues, aun cuando la norma que regula el Drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero.
- ▶ Este criterio también ha sido recogido en las **Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03170-1-2006, 18624-9- 2011, y 01307-5-2015**, entre otras.
- ▶ En efecto, de ninguna manera se puede afirmar que el monto recibido por el exportador corresponda a los derechos *Ad Valorem* efectivamente pagados en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual en rigor no califica como una devolución de impuestos.



## RTF N° 3205-4-2005

- (...) *“aun cuando la norma hace referencia a “restitución” no se refiere en estricto a la devolución o reembolso de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a restituir parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, esta es el 5% del valor FOB de exportación, por lo que **el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al ad valorem pagado en la importación**, con lo cual no necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, **pudiendo inclusive suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación**”.*

## RTF N° 11777-2-2014

- (...) los recursos obtenidos a través del drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios, sino más bien la **transferencia de recursos financieros por parte del Estado** dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, así, toda vez que dichos **aranceles no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado**, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal), por lo que **SU PERCEPCIÓN NO GENERA LA OBLIGACIÓN POR PARTE DEL BENEFICIARIO DE EXTORNAR DEL COSTO DE PRODUCCIÓN EL IMPORTE QUE CORRESPONDE AL DRAWBACK RECIBIDO**, pues conforme se ha indicado, no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

# POSTURA DE SUNAT

- Informes N° 318-2005-SUNAT/2B0000
- Informe N° 019-2014-SUNAT/5D0000

SUNAT repara la base imponible del IR por el **importe de los derechos arancelarios que no acepta como costo de ventas**. Mediante el Drawback ha operado una suerte de devolución de aranceles lo que supone **reparar la base imponible del Impuesto a la Renta por exceso de costo/gasto derivado de la restitución de derechos arancelarios**.

- El párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 – Inventarios:

*El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.*

## RTF N° 01307-5-2015

- ▶ *"Que en efecto, los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la devolución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados (...)."*
- ▶ *La misma resolución concluye que:*
- ▶ *"el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma legal antes aludida); por ello **su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido**, pues conforme se ha indicado no se trata de una devolución de impuestos pagados con anterioridad y menos que el ente fiscal haya acreditado que dicho importe hubiere afectado íntegramente los costos de producción y posteriormente el costo de venta de tales bienes enajenados".*

## CRITERIO RECURRENTE

- RTF N° 10855-10-2012
- RTF N° 11777- 2-2014
- RTF N° 545-4-2016
- RTF N° 01801-1-2017
- RTF N° 04290-2-2017

- RTF N° 08083-8-2016 / 21° JCA
- RTF N° 08538-10-2016 / 22° JCA
- RTF N° 02206-2-2016 / 21° JCA
- RTF N° 07112-8-2017 /20° JCA

ACCIÓN  
CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVA DE  
SUNAT

INFUNDADAS LAS  
DEMANDAS



## PRONUNCIAMIENTO JUDICIAL NATURALEZA DEL DRAWBACK

“Si bien, el procedimiento de Drawback tiene la denominación de “Restitución de Derechos Arancelarios”, ello no implica que el término “restituir” refleje en puridad una devolución equivalente al valor de los tributos que afectaron los insumos importados, toda vez que su cálculo dista de ese monto pagado. Incluso cabe la posibilidad que ese cálculo sea mayor o menor a los desembolsos realizados para el pago de los derechos arancelarios que afectaron dicha importación de insumos.

Estando a lo señalado, el Drawback no constituye una devolución o restitución de los tributos que gravan la importación, sino un beneficio consistente en una transferencia directa de los fondos del Estado a los exportadores con la única finalidad de fomentar dicha actividad.” (...)

# PRONUNCIAMIENTO JUDICIAL DRAWBACK COMO RENTA INAFECTA

*En ese sentido, los ingresos provenientes de una solicitud de beneficio de Drawback, no puede considerarse que se encuentren gravados por el Impuesto a la Renta, en tanto que no se dan los presupuestos antes indicados, ya que dicha relación (solicitud de Drawback) no se origina con un tercero sino con el Estado, no hay participación en igualdad de condiciones, sino que se trata de un beneficio derivado de una norma legal, y menos se aprecia consentimiento de obligaciones, ya que al tratarse de un beneficio arancelario, solo basta verificar si se cumplen los presupuestos para su obtención. De lo anterior, se colige que el monto recibido por el Drawback no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.*

*Aunado a lo señalado, se aprecia que el ordenamiento jurídico no ha establecido de manera categórica y concreta que los gastos o costos incurridos, vinculados al beneficio de obtenido por el Drawback, deban ser reparados o extornados por el contribuyente.*

# Grado de complejidad del proceso productivo

- Proceso productivo sencillo y hasta rudimentario (ejemplos)
  1. Secado, selección manual y envasado de pecanas en pequeños sacos de yute.
  2. Zarandeo para retirar impurezas, piedras y pajillas de la quinua o el orégano con su posterior envasado.
- Se podría calificar como un verdadero proceso de producción en el que NO se aporte un valor agregado por creación y suministro de bienes y servicio???

## **Informe N° 047-2014-SUNAT/5D1000**

Calificó a los referidos procesos como actividades de agroindustria, ello haciendo una aplicación cuasi analógica de lo dispuesto por la Ley de Promoción y Desarrollo Agrario y su respectivo reglamento



# DEL MONTO A RESTITUIR

## SECCION IV, LITERAL C

- 1. Monto a restituir es equivalente al cuatro por ciento (4%) del **valor FOB del bien exportado**, con el tope del cincuenta por ciento (50%) de su costo de producción, correspondiendo aplicar. (RIN N° 12-2017-SUNAT/310000-23/10/2017). **la tasa vigente al momento de la aprobación de la Solicitud.**
- 2. Se entiende como valor del bien exportado, 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.
- CASO Textiles (En las facturas de exportación que consignan los términos FOB y FCA y cuyos Conocimientos de Embarque han sido pactados en términos Prepaid, **SE HA VERIFICADO QUE LA FISCALIZADA NO HA CUMPLIDO CON DEDUCIR DEL VALOR FOB SUJETO A RESTITUCIÓN, EL MONTO DE LOS FLETES ASUMIDOS**)
- RTF N° 8045-A-2015 ( confirmada 6° SCA) / 9020-A-2015 ( confirmada 7° SCA)
- RTF N° 1395-A-2018 y 08046-A-2015 PENDIENTES DE SENTENCIA

## ARGUMENTO PRINCIPAL DEL EXPORTADOR

- Artículo 2°.- Los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos 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.
- Artículo 3°.- La tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción.
- **DENUNCIA AFECTACIÓN A LA NORMA VIII**

## Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia del República

- Resolución de fecha 23.05.12 se CONFIRMA la sentencia contenida en la Resolución N° 17 de fecha 02.12.09
- *“DECIMO PRIMERO: Que absolviendo a los agravios “a”, “b”, “c” y “d” invocados por la empresa recurrente, se debe precisar que la interpretación sistemática de los artículos 2 y 3 del Decreto Supremo número 104-95-EF concordado con los conceptos contenidos en las Resoluciones Ministeriales citadas en el considerando precedente, se advierte **que el segundo párrafo del artículo 2 señala lo que se debe entender como valor FOB del respectivo bien, excluyendo comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares; por lo que dicha definición alcanza obviamente a todo el cuerpo normativo, es decir incluye todo el artículo 3 el cual incluso hace referencia a los artículos precedentes señalando: “ la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será...”**; en consecuencia **SI BIEN EL ARTICULO 3 NO PRECISA EXPRESAMENTE LA EXCLUSIÓN DE COMISIONES Y OTROS PARA LA APLICACIÓN DE LA TASA DE RESTITUCIÓN, SI PRECISA QUE LA RESTITUCIÓN APLICABLE SERÁ EL VALOR FOB, Y DICHO VALOR ES DEFINIDO EN EL ARTÍCULO 2, sin incluir comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación en dólares; por lo que corresponde la interpretación sistemática de ambos artículos por emisión del segundo, y no una interpretación aislada del artículo 3 como pretende hacer ver la empresa recurrente.***

# REQUISITOS "FORMALES"

## Proc: DESPA-07. Versión 04 / Sección VI D

2. Procede acogerse a la Restitución siempre que:

- a) En la DAM de exportación definitiva se haya indicado la voluntad de acogerse a ésta.
- b) La Solicitud sea numerada en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles, computado desde la fecha de embarque consignada en la DAM de exportación regularizada.
- c) Los insumos utilizados hayan sido importados dentro de los treinta y seis (36) meses anteriores a la exportación definitiva. (...)
- d) El valor CIF de los insumos importados utilizados no supere el cincuenta por ciento (50%) del valor FOB del bien exportado.
- e) Las exportaciones definitivas de los productos acogidos al beneficio **no hayan superado los veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 20 000 000,00), por subpartida nacional** y por beneficiario no vinculado.
- f) El producto de exportación no forme parte de la lista de subpartidas nacionales excluidas del beneficio, aprobada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

# OPORTUNIDAD DE LA MANIFESTACIÓN DE VOLUNTAD

- ▶ VII. DESCRIPCIÓN
- ▶ A. De la Solicitud
- ▶ 1. La voluntad de acogerse a la Restitución debe ser expresada en la DAM de exportación regularizada, consignando a nivel de cada serie el código N° 13, en:
  - ▶ a) **DUA 40 y 41**: en la casilla 7.28.
  - ▶ b) Declaración Simplificada de Exportación: en la casilla 6.13.
  - ▶ c) Declaración de Exporta Fácil: en la casilla "Régimen Precedente y/o Aplicación".
  - ▶ d) Declaración Simplificada de Exportación Web: en la casilla "Régimen Precedente y/o Aplicación".
  - ▶ e) Declaración Simplificada de Envíos de Entrega Rápida: salida categoría 4d1 y/o 4d2: en la casilla 6.13 "Declaración Régimen Precedente".

# POSTURA DEL TRIBUNAL FISCAL

- *"(...) cuando el artículo 46° señala que la declaración aceptada por la Aduana es definitiva, se refiere sólo a las declaraciones que han sido formuladas conforme a los documentos que las sustentan y siempre que estos correspondan a la realidad y se encuentren arreglados a ley".*
- *" (...) cuando una declaración ha sido formulada con los vicios señalados, la Administración Aduanera no debe aceptarla así, sino que debe rectificarla, y en aquellos casos en los que la Aduana aceptó una declaración que contravenía disposiciones aduaneras sin haberla rectificado durante el despacho aduanero, debe proceder a rectificarla con posterioridad a éste en virtud de su facultad de fiscalización"*
- *"resulta evidente que no son definitivas aquellas declaraciones que han sido aceptadas y no han sido formuladas de acuerdo a los documentos que las sustentan, no se ajustan a la realidad o contravienen disposiciones aduaneras, pudiendo la Administración Aduanera proceder a su rectificación.*
- **DE LA REVISIÓN DE LA FACTURA COMERCIAL QUE SUSTENTA LA OPERACIÓN DE COMPRA VENTA INTERNACIONAL, CUYA COPIA FEDATEADA POR LA SUNAT QUE AMPARA LA EXPORTACIÓN Y QUE HA SIDO DECLARADA CORRECTAMENTE AL MOMENTO DE LA REGULARIZACIÓN DE LA MISMA, SE APRECIA QUE LA CODEMANDADA HA MANIFESTADO SU VOLUNTAD DE ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN ADUANERO DEL DRAWBACK MEDIANTE LA CONSIGNACIÓN DE LA EXPRESIÓN "SE ACOGE A D.S. 104-95-RESTITUCIÓN DE DERECHOS ARANCELARIOS" EN EL FORMATO DE LA MISMA.**
- **SE CONFIRMA INFUNDADA LA ACA DE SUNAT**  
RTF N° 2149-A-2011/5979-A-2015/ 9052-A-2013/ 18109-A-2011/ 1403-A-2010 / 6867-A-2010
- **SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE – SENTENCIA CASATORIA N° 4583-2015**  
RTF N° 7923-A-2013

**CASO SUI GENERIS RTF N° 07924-A-2013**

**SENTENCIA CASACIÓN N° 17806-2015**

***Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria***

- De acuerdo con el artículo 7° del Decreto Supremo N° 104-95-EF; el inciso c) del numeral 3 el literal A del rubro VII del Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02; y, el inciso a) del numeral 15 del rubro VI y el numeral 1 del literal A del rubro VII del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios INTA-PG.07, los exportadores que deseen acogerse al régimen de restitución de derechos arancelarios (Drawback) deberán consignar en la correspondiente DUA su voluntad de beneficiarse con el mismo, reconociéndose de esta forma que este documento constituye el instrumento que permite al exportador canalizar su pedido de acogimiento a dicho régimen aduanero; y, ante las solicitudes de rectificación de la DUA, vinculadas con el acogimiento a dicho beneficio aduanero, únicamente procederán si en la misma DUA consta alguna indicación o expresión que permita dejar constancia de la intención que tiene el despachador aduanero de beneficiarse con este procedimiento, en mérito a lo dispuesto en los numerales 72, 73 y 75 del literal A del rubro VII del Procedimiento de Exportación Definitiva /NTA-PG.02.

CASO SUI GENERIS RTF N° 07924-A-2013

SENTENCIA CASACIÓN N° 17806-2015

*Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social  
Transitoria*

Finalmente, respecto de los *principios de buena fe y presunción de veracidad*, aplicados por la instancia de mérito para desestimar la demanda interpuesta por la SUNAT, debe tomarse en consideración que los principios son *fuentes supletoria del derecho y debe acudir a ellos cuando se adviertan lagunas o deficiencias en la ley*; empero, en el presente caso, el *Decreto Supremo N° 104-95-EF y su normativa complementaria, prevista en el Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 y el Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios INTA PG.07, establecían expresamente cómo resolver un pedido de rectificación* efectuado por el despachador aduanero, disposiciones que fueron inaplicadas no solo por la Sala Superior sino, también, por la autoridad administrativa, sin que hubieran fundamentado las razones por las cuales se apartaban de las reglas aprobadas en dicho marco legal.

Para interpretar las glosadas disposiciones, debe tomarse en consideración *la Norma VIII* del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que prevé que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; sin embargo, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.



# DAM DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA

2. Procede acogerse a la Restitución siempre que:

- ▶ a) En la DAM de **exportación definitiva** se haya indicado la voluntad de acogerse a ésta.
- ▶ b) La Solicitud sea numerada en un plazo máximo de ciento ochenta (180) días hábiles, computado desde la fecha de embarque consignada en la **DAM de exportación regularizada**.

## VII. A.

- 1) La voluntad de acogerse a la restitución debe ser expresada en la DAM de exportación regularizada, consignando a nivel de cada serie el código N° 13, en:
  - a) DUA 40 y 41: en la casilla 7.28.

▶ **DAM provisional ( código 40)**  
**SOLICITUD DE ACOGIMIENTO**



**DAM definitiva (código 41)**  
**SOLICITUD DE ACOGIMIENTO**



RTF N°

3236-A-2018  
11010-A-2017  
11008-A-2017  
10644-A-2017

## REQUISITOS “SUSTANCIALES”

- Las empresas productoras exportadoras.
- Constituida en el país, sin distinción ni calificación sectorial previa.
- Que importe o haya importado a través de terceros
  - a) Empresa exportadora que importe mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien materia de exportación.
  - b) Empresa exportadora que importe a través de terceros las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado.
  - c) Empresa exportadora que elabore mercancías con insumos o materias primas importadas adquiridas de proveedores locales”.
- Demuestren que las mercancías fueron realmente incorporadas o consumidas en el bien exportado.
- Que exporte de los bienes que produce o cuya elaboración encarga.

# REQUISITOS "SUSTANCIALES"

Proc: DESPA-07. Versión 04 / Sección VI A

- 1. El Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, en adelante la Restitución, permite obtener **como consecuencia de la exportación**, la devolución de un porcentaje del valor FOB del bien exportado, en razón a que el costo de producción se ha visto incrementado por los derechos arancelarios que gravan la importación de insumos incorporados o consumidos en la producción del bien exportado.
- 2. Pueden acogerse a la Restitución las empresas productoras - exportadoras, entendiéndose como tales a cualquier persona natural o jurídica constituida en el país **que elabore o produzca el bien a exportar** cuyo costo de producción se hubiere incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de los insumos incorporados o consumidos en la producción del bien exportado. También se entiende como empresa productora - exportadora, aquella **que encarga total o parcialmente a terceros la producción o elaboración de los bienes que exporta**. La empresa productora - exportadora es la única facultada para encargar la producción o elaboración a un tercero.

# LA ACREDITACIÓN DEL COBRO DE LO FACTURADO

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06413-A-2005

Que agrega, "...en este punto es necesario precisar que en caso de no existir una transacción internacional que sustente el valor FOB de las mercancías exportadas, éste estaría conformado únicamente por los costos y gastos en que se haya incurrido hasta poner la mercancía sobre el medio de transporte que la sacaría del país en el lugar de origen, sin que proceda incluir en dicho valor FOB algún margen de utilidad, ya que al no existir transacción internacional, tampoco existe utilidad alguna;"

## RTF N° 06867-A-2010

- Que en dicho sentido, teniendo en cuenta que el valor FOB de las exportaciones que se sustentan en las Facturas N° 100-001798, 100-001800 (Declaración Única de Aduanas exportación N° 046-2004-41- 004193) y N° 100-001797 (Declaración Única de Aduanas exportación N° 046-2004-41-003786) y que en parte sustentan las Solicitudes de Restitución N° 235-2004-13-002238 y 235-2004-13-002117, constituyen la base imponible para el cálculo del beneficio del Drawback; la falta de pruebas sobre su cancelación así como de respuesta a la Notificación N° 294-2007-SUNAT/382100 (foja 1081) por el cual la Aduana exigió a la recurrente presente toda la documentación relacionada a los cobros efectuados por su empresa, además atendiendo a que durante la tramitación de este procedimiento, tampoco ha presentado las indicadas pruebas; **resulta necesario que esta Sala siga el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06413-A-2005**, por lo tanto corresponde que la Aduana realice las acciones a fin de verificar que el valor FOB consignado en las precitadas exportaciones y que sustentan las solicitudes de drawback también señaladas, es real, para que en caso de verificar que no es así, proceda a determinar cuál es el valor FOB de exportación real y, consecuentemente, el monto restituido indebidamente y la multa aplicable;

CRITERIO  
ACTUAL:  
05568-A-2014

## RTF N° 06867-A-2010 VOTO DISCREPANTE

- En el caso bajo análisis, no obstante los requerimientos efectuados la recurrente no ha presentado descargo o argumento alguno intentando justificar por qué todo o parte del precio de venta de las mercancías que retiró del país, no fue pagado por el respectivo comprador. Por ello, la Administración se encontraba facultada para que, en aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, desconociera los efectos de la exportación respecto de la aplicación del régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios, en lo referido a la parte del precio de venta que no fue pagado (no es racional, desde el punto de vista económico, que una compra venta (y la respectiva exportación sustentada en ella) se considere y mantenga perfeccionada, si existe la entrega del bien pero no se ha dado el pago de su precio).
- Si bien en el caso materia de análisis **la Administración no ha invocado expresamente la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII** del Título Preliminar del Código Tributario, el análisis efectuado en el resultado de la fiscalización y en la Resolución apelada nos permite concluir que la ratio legis contenida en dicho precepto normativo fue adecuadamente observada.

## Acreditación de la producción por encargo

El artículo 3° de la Resolución Ministerial N° 138-95-EF/15, modificado mediante la Resolución Ministerial N° 195-95-EF, estableció que complementariamente a la solicitud que debe presentar la empresa productora exportadora, ésta deberá adjuntar con carácter de declaración jurada, para admisión a trámite, lo siguiente:

- "1. En el caso de importación directa: Copia simple de la Declaración de Importación y de la Hoja de Liquidación de Tributos, debidamente cancelados.
2. En el caso de compras internas de mercancías importadas por terceros: Copia de la Factura del proveedor, la misma que deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- 3. En el caso de producción o elaboración por encargo: Copia de la Factura que acredite el servicio prestado". RTF N° 06915-A-2003 y 06251-A-2009**

## Acreditación de la producción por encargo

- RTF N° 1907-A-2004: *“el beneficiario del régimen de Drawback debe acreditar la calidad de productor-exportador de la mercancía, esto es, que debe acreditar **que produjo la mercancía en su totalidad y no sólo una parte de ella**, es decir, que participó en todas las etapas del proceso productivo ya que no corresponde distinguir donde la ley no distingue”.*
- RTF N° 06118-A-2006: *“**un contrato de servicios de producción por sí sólo no acredita ni es prueba fehaciente de la prestación de un servicio de producción**, ya que el locador puede finalmente no cumplir con su obligación de prestar el servicio de producción. (...) Tal documento-contrato de prestación - es **complementario a la factura que el locatario emite cuando ha cumplido con prestar el servicio de producción**”.*
- RTF N° 06251-A-2009 y 09413-A-2010: al referirse a la factura que acredita la producción por encargo de los bienes exportados, ha expresado que **la factura mencionada en las normas aduaneras es el documento de prueba idóneo, pero que no es el único que se debe tener en cuenta, sino que deben evaluarse en conjunto todos los documentos que presente el beneficiario del régimen para acreditar que ha sido el productor de la mercancía exportada, criterio amparado en los Principios de Primacía de la Realidad y Verdad Material** (criterio de calificación económica), reconocidos por la Norma VIII del Código Tributario.



## El rol de las guías de remisión en la acreditación de la producción por encargo

- ▶ Cuando la Administración Aduanera en el marco de un **procedimiento de fiscalización** presenta elementos de juicio de carácter objetivo que hacen dudar de la efectiva realización de este servicio de encargo de producción, el beneficiario debe confirmar la veracidad del mismo, también con elementos de juicio de carácter objetivo.
- ▶ En ese sentido, existiendo elementos de juicio de carácter objetivo que hacen dudar de la efectiva realización del servicio de encargo de producción se tornan necesarios además del contrato y la factura, LAS GUÍAS DE REMISIÓN QUE DEMUESTREN EL TRASLADO DE LOS INSUMOS AL LOCAL DEL TERCERO QUE VA A REALIZAR EL SERVICIO, YA QUE SIN ÉSTE ES MATERIALMENTE IMPOSIBLE QUE SE PRESTE EL SERVICIO DE PRODUCCIÓN EN CUESTIÓN.

RTF N° 5568-A-2014

# INCIDENCIA DE UNA POSTERIOR RECLASIFICACIÓN ARANCELARIA

## 1) EXCEDER EL LÍMITE ANUAL

e) Las exportaciones definitivas de los productos acogidos al beneficio no hayan superado los veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 20 000 000,00), por subpartida nacional y por beneficiario no vinculado.

**RTF N° 09975- A-2017**

**RTF N° 02209-A-2018**

## 2) INSUMOS EXONERADOS

**RTF N° 05568-A-2014** : "erróneamente se le clasificó en la Subpartida Nacional 3402.90.99.00, la misma que se encuentra gravada con un Derecho Ad Valorem de 9 % por lo que se hizo un pago por aranceles pese a que la mercancía estaba sujeta a arancel 0%.

## Artículo 192° C) 3) LGA, D.L. N 1053

### TABLA DE SANCIONES D.S. N° 031-2009-EF

50% del monto indebidamente restituido (mínimo de 0.2 de la UIT)	Cuando se consignen datos incorrectos o no acrediten los requisitos y condiciones que tengan incidencia en su determinación.
Equivalente al doble del monto indebidamente restituido	Cuando los datos incorrectos en la solicitud o la no acreditación de requisitos y condiciones provengan de sobrevaloración o de simulación de hechos para gozar del beneficio del Drawback.
0.10 de la UIT	Cuando los datos incorrectos en la solicitud o la no acreditación de requisitos y condiciones no tengan incidencia en la determinación del monto restituido.

# DEL BENEFICIO EFECTIVO

- Primera Disposición Final de la Ley N° 28438,

*Siendo la restitución indebida un beneficio netamente económico obtenido sin cumplir los requisitos exigidos por Ley, no se configura la infracción tipificada si los beneficiarios no hubieren recibido o retirado el cheque o nota de crédito de la restitución pese a que estos valores se hayan puesto a su disposición o en su esfera de control*

## Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, RTF N° 4696-A-20005

► Se ha reconocido que

(...) “cuando el beneficiario del régimen del Drawback se acoge al mismo sin cumplir los requisitos establecidos en el D.S. N° 104-95-EF y la R.M. N° 138-95-EF, proporcionando información falsa o errónea en su solicitud de restitución de derechos arancelarios, éste debe reembolsar a la Administración Aduanera el importe que le haya restituido en la parte que supere al monto que válidamente correspondía restituir”.

# ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PROGRESIVA REDUCCIÓN DEL BENEFICIO

NORMATIVA VIGENTE	PERIODO DE APLICACIÓN	TASA DE RESTITUCIÓN
D.S N° 104-1995-EF	Desde JUNIO 1995	5%
D.S N° 018-2009-EF	Desde ENERO 2009	8%
D.S. N° 288-2009-EF	De ENERO a JUNIO 2010	8%
D.S. N° 288-2009-EF	De JULIO a DICIEMBRE 2010	6.5%
D.S. N° 288-2009-EF	Desde ENERO 2011	5%
D.S N° 314-2014-EF	Desde ENERO 2015	4%
D.S N° 314-2014-EF	Desde ENERO 2016	3%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2017	4%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2018	4%
D.S. N° 282-2016-EF	Desde ENERO 2019	3%

## AFECTACIÓN A LA SEGURIDAD JURÍDICA???

- DS N° 288-2009-EF

TASA 8%- 6,5%

Publicación: 08 dic 2009

Vigencia: 01 julio 2010

- DS N° 314-2014-EF

TASA 5%- 4%

Publicación: 18 nov 2014

Vigencia: 01 enero 2015

### INFORME 123-2014

*La fecha en que la Administración Aduanera resuelve las solicitudes de drawback determina la tasa de restitución aplicable, puesto que éste es el momento jurídicamente relevante para el otorgamiento del beneficio; razón por la cual, la tasa de restitución aplicable será aquella que se encuentre vigente a tal fecha, con el tope del 50% de su costo de producción.*

# Del monto mínimo de devolución

- ▶ Las solicitudes deben ser presentadas por montos iguales o superiores a US\$ 500,00 (Quinientos y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América) Si se tuvieran montos menores se acumularán hasta alcanzar y/o superar el mencionado mínimo.
- ▶ ¿ Opera una suerte de supuesto excepcional a los plazos perentorios que la normativa contempla (180 días hábiles, computados desde la fecha de embarque consignada en la DAM de exportación regularizada para presentar la solicitud de acogimiento) ????
- ▶ si la tasa de restitución hubiese seguido siendo del 5% del valor FOB el mínimo exigido sería US\$ 10,000 de valor FOB de la DUA-Exportación.
- ▶ 2019 ..... Tasa de devolución del 3%,..... se exige que el valor FOB de la DUA-Exportación sea cuando menos de US\$ 16,667.
- ▶ Efecto colateral - cada vez menos exportadores puedan acceder al beneficio.
- ▶ Para el 2019, se habrá elevado en más del 50% el mínimo del valor FOB de la DUA-Exportación para acceder a la restitución, la posibilidad de acceder al Drawback se verá perjudicialmente diferida, cuando no suprimida.



## Aporte académico

- TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO - PUCP

**“FUNDAMENTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS QUE SE OPONEN A LA PROGRESIVA REDUCCIÓN DE LA TASA DEL DRAWBACK EN EL PERÚ 2013-2016”**

<http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/9493>