

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**LA AFECTACIÓN DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL BENEFICIO
TRIBUTARIO DEL DRAWBACK Y LA VULNERACIÓN DEL
PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD DEL
DERECHO TRIBUTARIO**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

CLAUDIA JOANNELIA STEFANIE MOURA GONZALEZ

ASESOR

PERCY ORLANDO MOGOLLÓN PACHERRES

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2021

**LA AFECTACIÓN DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL
BENEFICIO TRIBUTARIO DEL DRAWBACK Y LA
VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO
CONFISCATORIEDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO**

PRESENTADA POR:

CLAUDIA JOANNELIA STEFANIE MOURA GONZALEZ

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR:

Keiichi Oleshka Chirinos Fernandez

PRESIDENTE

Ana María Llanos Baltodano
SECRETARIO

Percy Orlando Mogollón Pacherras
VOCAL

Dedicatoria

La presente tesis está dedicada a ese ser de luz que hace que mis días sean maravillosos, con su amplia sonrisa, y rostro angelical. Gracias por ser mi cómplice, mi confidente, por ayudarme a crecer, pero sobre todo gracias por caminar junto a mí, comprender y amarme incondicionalmente.

También está dedicado a mis padres, Francisco Moura y Leonor González, por haber sido mi apoyo a lo largo de toda mi carrera universitaria y a lo largo de mi vida impulsando y motivando para culminar toda meta trazada.

Agradecimientos

A mi familia, por haberme dado la oportunidad de formarme en esta prestigiosa universidad y haber sido mi apoyo durante todo este tiempo.

De manera especial a mi tutor de tesis, Percy Orlando Mogollón Pacherre, por haberme guiado en la elaboración de este trabajo de investigación, y haber colaborado con mi desarrollo profesional.

ÍNDICE

RESUMEN	7
ABSTRACT	8
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I	13
POTESTAD TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	13
1.1. La potestad tributaria	13
1.2. Características de la potestad Tributaria	15
1.3. Principios tributarios	16
1.4. Principio de no confiscatoriedad	19
1.4.1. Funciones del principio de no confiscatoriedad.....	20
1.4.2. Parámetros que determinan cuando una norma o tributo produce efectos confiscatorios	21
1.4.3. Confiscatoriedad cuantitativa	22
1.4.4. Confiscatoriedad cualitativa	22
CAPÍTULO II	25
DRAWBACK COMO BENEFICIO TRIBUTARIO	25
2.1. Beneficios Tributarios	25
2.2. Los beneficios tributarios en el Perú	27
2.2.1. Inafectación legal.....	27
2.2.2. Exoneración	30
2.2.3. Tratamientos tributarios especiales.....	34
2.3. Drawback - Restitución de derechos arancelarios	36
2.3.1. Características y beneficiarios	38
2.3.2. Requisitos y beneficios	40
2.4. Tratamiento en la legislación comparada	42

2.5. Drawback y su vinculación con el impuesto a la renta.....	42
CAPÍTULO III.....	45
APLICACIÓN DEL DRAWBACK EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO – ANÁLISIS Y DISCUSIÓN.....	45
3.1. Definición de Subsidio:.....	45
3.2. Tipos de Subsidio	46
3.3. Teorías del Impuesto a la renta y el Drawback.....	47
3.4. Criterios de imputación del impuesto a la renta empresarial.....	53
3.5. Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial	54
3.6. Tasa de Restitución del Drawback	55
3.2. Análisis y Discusión.....	55
3.2.1. Analizar la naturaleza jurídica del Drawback como beneficio tributario vinculado a la determinación del impuesto a la renta.	56
3.2.2. Determinar si el Decreto Supremo N.°008-2011-EF contraviene el principio tributario constitucional de no confiscatoriedad.	59
CONCLUSIONES.....	64
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

TABLA DE ABREVIATURAS

RTF.	Resolución del Tribunal Fiscal
CT	Código Tributario
FOB	Libre a bordo
D.S	Decreto Supremo
D.L	Decreto Legislativo
OIT	Organización Internacional de Trabajo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional

RESUMEN

La presente investigación tiene por objetivo analizar la naturaleza jurídica del Drawback y el tratamiento con el que se ha dispuesto su aplicación según el Decreto Supremo 281-2010-EF para las empresas que reciben el Drawback; así como el impacto confiscatorio de esta aplicación. Se utilizó una metodología basada en el análisis documental de la normatividad tributaria, informes de la SUNAT, Resoluciones del Tribunal Fiscal y Constitucional y otros enfoques de la doctrina en materia del derecho constitucional - tributario. Parte definiendo la potestad tributaria y la obligatoriedad de contemplar los principios tributarios y principios constitucionales recogidos en el artículo 74° de nuestra Constitución, para su ejecución. Asimismo, se analiza los beneficios tributarios vigentes del sistema tributario peruano, resaltando las características de Drawback a favor de las empresas exportadoras.

Finalmente se revisó los tipos de subsidios y las teorías de renta existentes, desde un enfoque doctrinario y legal, analizando los alcances del Decreto Supremo N° 008-2011-EF que modifica el Decreto Supremo 281-2010-EF, con relación a los alcances y procedimiento para calcular la prorrata de los gastos comunes deducibles para efectos del Impuesto a la Renta empresarial de las empresas exportadoras que acceden al beneficio financiero del Drawback. El análisis y discusión de los resultados, determina la vulneración del principio de no confiscatoriedad en la aplicación del Decreto Supremo N°008-2011-EF teniendo en consideración los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal y Constitucional, cuyas resoluciones se citan y analizan en la presente investigación más otros alcances de la doctrina en la materia investigada.

Palabras clave: Drawback, Principios Tributarios, Impuesto a la renta, SUNAT

ABSTRACT

The objective of this research is to analyze the legal nature of Drawback and the violation of the non-confiscatory principle when establishing the pro rata determination of common expenses for the deductibility effect of corporate income tax for which it uses a methodology based on the analysis documentary of current tax regulations, SUNAT reports, Resolutions of the Tax and Constitutional Court and other approaches to the doctrine in the area of constitutional - tax law. The analysis of tax authority concepts, tax principles, the characteristics and functions of this, as well as the quantitative and qualitative parameters to analyze the confiscatory effect of tax regulations, was started. Likewise, the current tax benefits of the Peruvian tax system were analyzed, highlighting the characteristics of Drawback in favor of the exporting companies.

Finally, the types of subsidies and existing income theories were reviewed, from a doctrinal and legal perspective, analyzing the scope of Supreme Decree N ° 008-2011-EF, regarding the scope and procedure for calculating the pro rata of common expenses. deductible for the purposes of business income tax of exporting companies that access the financial benefit of Drawback. The analysis and discussion of the results determines the violation of the principle of non-confiscatory nature of Supreme Decree N ° 008-2011-EF, taking into consideration the criteria established by the Tax and Constitutional Court, whose resolutions are cited and analyzed in the present investigation and other scopes of the doctrine in the subject investigated

Palabras clave: Drawback, Tax Principles, Income tax, SUNAT

INTRODUCCIÓN

El Estado peruano, en función de su poder de imperio, exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias, respetando derechos y actuando en el marco de la normativa y los principios jurídicos, con el fin de lograr la sostenibilidad fiscal, la estabilidad macroeconómica y que esta contribuya con el bien común.

En ese sentido, el Estado Peruano en la búsqueda del fomento de una tributación justa y un comercio exterior legítimo y competitivo, promueve la participación del ciudadano en la gestión empresarial, otorgando ciertos tratamientos normativos que, de concurrir con los requisitos que la norma expresa, implican una disminución total o parcial del monto de las obligaciones tributarias; incentivos a la inversión también llamados beneficios tributario. La finalidad de este particular actuar del Estado está vinculado a lograr el desarrollo de algunas regiones, o promoción de ciertos sectores económicos.

Los beneficios tributarios son aquellos incentivos otorgados por el Estado con el objetivo de un mejor crecimiento y desarrollo del país; la materia de este trabajo versa sobre la aplicación de uno de estos beneficios, en relación con la obligación de renta.

Uno de estos beneficios tributarios otorgados por el Estado es el Drawback, creado a favor de los exportadores. La Ley General de Aduanas, la cual regula este beneficio tributario, establece de forma clara y taxativa la restitución parcial o total de los derechos arancelarios pagados, pero es el Estado mismo quien manifiesta que estos ingresos, al tener origen en la voluntad del legislador (considerando que se trata de una decisión unilateral del estado soberano), se convierte en un subsidio y como tal no tendría la naturaleza de renta. Palacios sostiene que *“El Perú es uno de los pocos países de América Latina que emplea el modelo de Drawback Simplificado y equivale al 4% del valor FOB exportado. Esta cantidad constituye un subsidio o subvención a favor de los exportadores toda vez que el monto de los aranceles efectivamente pagados por los exportadores por la importación de sus insumos es mucho menor”*.

Aun así, el mecanismo establecido por nuestro sistema jurídico trata de ubicarse en el supuesto en el cual el Drawback tendría una naturaleza jurídica devolutiva o restitutoria de

tributos arancelarios y otros conceptos, siempre y cuando estos hayan sido pagados, descartando totalmente que el beneficio del no pago de aranceles que gravan la importación de mercancías, sea considerado propiamente un subsidio. Hoy en día aún se discute la naturaleza jurídica del Drawback, postulándose hasta tres teorías: como un mecanismo devolutivo o restitutorio, un subsidio indirecto que opera en algunos supuestos, o un estímulo que se aplica directamente a la exportación de mercancías.

Esta restitución, de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03205-4-2005, ha sido considerada como ingreso que está fuera del ámbito de aplicación del impuesto a la renta y por lo tanto no se considera en el cálculo de la base imponible de dicho impuesto. Posteriormente, el 31 de diciembre 2010, fue publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el Decreto Supremo N.º 281-2010-EF, el cual modificó el Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporando un tercer párrafo al inciso p) de su artículo 21º, el cual indica lo siguiente: *“Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considerará como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables”*.

Este agregado dispone que para la fórmula de la renta neta debía incluirse a los ingresos efecto del Drawback, para su determinación del impuesto correspondiente, obligando a las empresas a incluir la restitución de los gastos arancelarios de la importación de insumos para productos de exportación, y considerarse para efectos de la prorrata de gastos comunes (entiéndase gastos comunes como todo aquel derivado del desembolso de dinero de la empresa destinados tanto a la obtención de renta afecta como inafecta), desatando una controversia en si correspondía o no aplicar esta determinación.

Cabe precisar que el beneficio en mención no se encuentra recogido en la teoría del fuente-producto de riqueza no pudiendo encuadrarse en dicho concepto de renta, dado que ni proviene de una fuente durable, no es susceptible de generar ingresos periódicos y mucho menos derivan de operaciones con terceros. Aun así, según esta incorporación, debe considerarse como ingreso inafecto para el cálculo de la prorrata, puesto que fue establecido por disposición reglamentaria; siendo así que todos los ingresos obtenidos por haberse acogido al beneficio del Drawback se calificarían como renta inafecta.

Entonces nos lleva a plantearnos la siguiente pregunta de investigación ¿Es posible sostener que la aplicación de la norma que grava el monto restituido por el Drawback vulneraría el principio constitucional de no confiscatoriedad y que pueda afectar desproporcionadamente la esfera patrimonial del exportador?

El problema recae en que la aplicación de esta regla termina siendo excesiva, ya que la administración tributaria (SUNAT) interpreta a su conveniencia, con carácter pro fisco, considerando en muchos casos como gastos comunes todos aquellos gastos que realice la empresa, sin considerar la clasificación de gastos deducibles y no deducibles; por lo tanto, para la SUNAT en el cálculo de la prorrata de gastos se debe considerar la totalidad de ingresos obtenidos por Drawback, lo que incide en la deducción de un menor gasto para el exportador, pretendiendo de algún modo la devolución en parte de lo que fue restituido, en aras del acogimiento al Drawback en forma de impuestos, pagando un mayor impuesto a la renta empresarial y que afecta el espíritu del beneficio legal otorgado por el Estado.

La presente investigación tiene por objetivo general efectuar un análisis de la figura jurídica del Drawback, en contraste con la aplicación de lo dispuesto en el Decreto Supremo N.º 008-2011, para así lograr establecer cuáles serían las razones por las que es posible considerar una afectación al principio constitucional de no confiscatoriedad al establecer la determinación de la prorrata de gastos comunes para efecto de deducibilidad del impuesto a la renta empresarial; asimismo, los objetivos específicos formulados fueron tres, lo que se han tenido por conveniente desarrollarlos en los tres siguientes capítulos:

En el primer capítulo se ha de explicar los principios tributarios que recoge la Constitución y que rigen para el sistema tributario vigente, concentrándonos en el principio de no confiscatoriedad tanto en su versión cuantitativa como la cualitativa. En el segundo capítulo se ha de señalar los beneficios tributarios vigentes para las empresas exportadoras, entre los cuales resalta las tasas devolutivas y demás incentivos, con un enfoque protagónico en el Drawback. En un tercer capítulo constara en analizar la naturaleza jurídica del señalado beneficio tributario, tipos de subsidios y su vinculación con las teorías del impuesto a la renta, así como, el análisis detallado de la normatividad tributaria vinculada a la prorrata de los gastos comunes incurridos para efecto de la deducibilidad del impuesto a la renta empresarial a fin de demostrar la afectación del principio de no

confiscatoriedad, para finalmente arribar a las conclusiones correspondientes utilizando una metodología basada en el análisis documental de la normatividad tributaria, informes de la SUNAT, Resoluciones del Tribunal Fiscal y Constitucional y otros elementos de la doctrina tributaria..

CAPÍTULO I

POTESTAD TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En el primer capítulo de la presente investigación se tratará los presupuestos necesarios para la correcta aplicación de la potestad tributaria; desarrollando conceptos de los principios constitucionales y principios propios del derecho tributario, dentro de los cuales encontraremos el principio de no confiscatoriedad cuyo alcance e interpretación servirá de materia para el presente trabajo de investigación.

1.1. La potestad tributaria

Es el poder que tiene el Estado para imponer a los administrados el pago de tributos, este poder no puede ser ejercido de forma arbitraria, por lo que es necesario que tales facultades que se encuentren parametradas por el ordenamiento jurídico.

Para Ossorio la Potestad Tributaria es el “Dominio, Poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre una cosa”. Entonces, viene a ser aquella facultad que posee el estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, la cual es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, mediante la Constitución; gravando todo ingreso que califique como renta, tanto de las personas jurídicas como las personas naturales, bajo el objeto y razón de cubrir las necesidades colectivas de la nación con el dinero recaudado, creando de este modo la obligación de tributar.

Para Moya (2009), potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas.

Según Villegas, el cual expone en su curso de finanzas, derecho financiero y tributario que potestad tributaria “*es la facultad que tiene el Estado de crear, la creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas*”.¹

Otro concepto de poder fiscal o potestad tributaria sostiene que “*No es una relación de fuerza ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho. Esa relación jurídica es una relación de base constitucional porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia, y fija los límites al ejercicio de ese poder, que configuran las llamadas Garantías Constitucionales del contribuyente, materias que integran la rama denominada derecho tributario constitucional*”.²

Existiendo esta potestad por parte del Estado, es necesario garantizar los derechos constitucionales del administrado, por lo que la Constitución se encarga de proteger a las personas jurídicas y naturales frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Tal y como lo expresa el Tribunal Constitucional en su Sentencia N.º 042-2004-AA/TC, esta potestad debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución (principio de constitucionalidad) y no sólo de conformidad con la ley (principio de legalidad). Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51)³. Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se puede señalar que es *lex superior*

¹ VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2002. p.253.

² GARCIA BELSUNCE, Horacio. *El Poder Tributario y su Distribución*, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2004.p. 97.

³ Supremacía de la Constitución.- **Artículo 51.-** La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública⁴

Siendo que, respecto a la relación de los principios constitucionales de la tributación y ejecución de la señalada la potestad; la Sentencia del expediente 02724-2007-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que: *“La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad”*⁵

Por tal motivo debemos entender que la potestad tributaria se debe sujetar a los límites establecidos por la Constitución siendo esos límites el de legalidad, igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y respeto a los derechos fundamentales.

1.2. Características de la potestad Tributaria

En la revista titulada “El Poder Tributario y su Distribución”,⁶ se menciona que las Características de la Potestad Tributaria con seis, las cuales se mencionan y explican a continuación:

⁴ Expediente N.º 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC 009-2005-PI/TC, Fundamento 156 (Sentencias del tribunal Constitucional donde se determina la sujeción de todas las entidades y autoridades a la Constitución)

⁵ Sentencia del Expediente N.º 02724-2007-PA/TC, Fundamento 11.

⁶ Ibidem, p. 99.

- a) Abstracto.- El Poder Tributario es abstracto porque existe desde antes de su ejercicio, como una cualidad derivada de la soberanía estatal. Su existencia no requiere una actividad de la Administración.
- b) Permanente.- El Poder Tributario es connatural al Estado. Por tanto, subsistirá mientras superviva el Estado.
- c) Irrenunciable.- Es imposible su abandono por parte del Estado. Para el Estado es además obligatorio y permanente, sus autoridades no pueden renunciar a él. La irrenunciabilidad no obsta a que se dicten leyes condonatorias de impuestos, ya que lo irrenunciable es el poder tributario, más no la recaudación que se logre con su aplicación.
- d) Indelegable.- El Poder Tributario no puede ser transferido, aun cuando sólo sea de manera transitoria. Ello alteraría el régimen constitucional de distribución de competencias. Sólo podrá delegar la facultad de recaudar y administrar los tributos.
- e) Legal Procedencia.- El poder tributario se encuentra plasmado en la ley, siendo limitado y racionalizado por ella. Sin este principio, sólo existiría una extorsión arbitraria del Poder Público.
- f) Jurisdiccional.- El Poder Tributario debe ejercerse en el territorio de un Estado (sólo en él), porque pasado dichos límites se ingresa al dominio y Poder Tributario de otro Estado.

1.3. Principios tributarios

Los principios son conceptos de naturaleza axiológica, orientadores de la conducta humana, cuya existencia es anterior a la norma positiva, los cuales sirven para su creación, aplicación e interpretación.

En este caso, los principios constitucionales del Derecho Tributario, denominados también como los límites al ejercicio de la potestad tributaria, no se señalan de forma expresa, ya que existe una serie de principios que se encuentran implícitos, siendo así la garantía de la que gozan los contribuyentes frente al Estado. En el ordenamiento jurídico peruano se detallan taxativamente en el artículo 74° de la Constitución; la cual establece que: *“Los gobiernos regionales y locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exoneraciones de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. Asimismo, estipula que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, estableciendo que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”*

Debemos aclarar que la Constitución contiene dos tipos normas: Normas de principio y normas de Regla. Según esta clasificación, las primeras son normas que ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes; siendo por este motivo mandatos de optimización. Mientras que las normas de regla son aquellas que pueden ser cumplidas o no, en tanto contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible.

Según lo explicado, toda normativa en nuestra jurisdicción o bien es una regla o es un principio. Este conjunto de normas que proveen criterios para el ejercicio discrecional de la potestad tributaria encuadra dentro del concepto de norma de principio. por lo que el ejercicio tributario no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes que la materia establecen.

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

En su libro titulado como “Fundamentos de Derecho Tributario”, Jorge Bravo señala *“El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que*

*se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional”.*⁷

Por lo tanto, se dice que este principio se estructura en el principio de capacidad contributiva, formulada dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas; cuyo sustento recae en la premisa de que a los iguales hay que tratarlos igual, y a los desiguales se tiene la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios.

En nuestro país no necesariamente tiene un estricto cumplimiento, ya que, como podemos apreciar del Impuesto a la Renta, las deducciones no son reales, sino que se presumen. Por tal razón es que dos sujetos que ganan lo mismo, pero que tienen capacidad contributiva real distinta (uno puede ser soltero y vivir en casa de sus padres, y el otro puede ser casado, tener 3 hijos y una esposa que no trabaja ni percibe ingresos), van a tener la misma deducción. (hace algunos años en la ley del Impuesto a la Renta, si se permitían que las deducciones sean reales (principio de causalidad), pero el abuso de los contribuyentes, llevo (aparentemente) a utilizar el criterio actual. Además, se debe tener en cuenta que, para efectos de la fiscalización, es mucho más sencillo trabajar con deducciones presuntas.

Finalmente, en su documento titulado como “Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional”, según Robles es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley.

⁷ BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Perú, Palestra Editores, 2003. p.114

1.4. Principio de no confiscatoriedad

De acuerdo al artículo electrónico de Martín Cortes; “Asesoría Contable Tributaria y Laboral”, menciona que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, que, como tal, otorga contenido al principio de legalidad, garantizando que la ley tributaria no afecte de forma irrazonable y desproporcionada la esfera patrimonial de las personas. Posee una faceta institucional, la cual asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria. Este principio está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva o limite a la carga fiscal de los contribuyentes, que obliga al Estado a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual.

Es por eso que el artículo 74° de la Constitución Política del Perú establece expresamente que "*Ningún impuesto puede tener efectos confiscatorios*", a la vez expone "*No surten efecto las normas que violen estos principios*". La tributación no puede hacer ilusoria la garantía de la inviolabilidad de la propiedad (Art. 70° C.P.) y los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la renta o capital gravado⁸

El Tribunal Constitucional en su sentencia N.º 2727-2002-AA/TC, determina “*El principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad*”⁹

⁸ Ejemplo: Antecedentes del ITAN (Impuesto Temporal a los Activos Netos)- IMR (Impuesto Mínimo a la Renta) No gravaba renta sino la fuente productora de renta: Los activos Netos AAIR (Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta) Gravaba una renta que aún no se había generado, El TC lo declaró inconstitucional por violación del principio de no confiscatoriedad.

⁹ Tribunal Constitucional. (s.f.). STC N.º 2727-2002-AA/TC

Lo cual significa que su contenido constitucionalmente protegido no puede ser expresado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica. Lo que tenemos que aprender a diferenciar es cuando lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

La no confiscatoriedad es un límite al ejercicio exagerado de ese poder del Estado para imponer tributos, ya que la violación de este principio da efecto o alcance confiscatorio a la tributación, es decir, el efecto de tomar el Estado propiedad sin compensar o indemnizar por ello, tornando subnormal el goce del derecho de propiedad, que se ve mancillado, vejado, afectado en demasía o exceso, e irregular el ejercicio del poder tributario.

1.4.1. Funciones del principio de no confiscatoriedad

En el expediente 2727-2002AA/2002-AA/TC el Tribunal Constitucional expuso que este principio tiene dos funciones: la primera, ser un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando por el derecho de propiedad; lo cual evita que la esfera legítima patrimonial de las personas sea afectada de modo irrazonable y desproporcionado. También protege el derecho a la igualdad en materia tributaria, o, lo que es lo mismo con la capacidad contributiva, según el reparto de los tributos se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

1.4.2. Parámetros que determinan cuando una norma o tributo produce efectos confiscatorios

Para Ferrer, los criterios que se toman para la determinar la vulneración de este principio en un tributo son establecidos por el Tribunal Constitucional, el cual relaciona este principio con el principio de razonabilidad, de proporcionalidad, igualdad en materia tributaria y legalidad para efectos de determinar cuándo un tributo es confiscatorio.

La interpretación y apreciación de los valores o principios constitucionales que realice el máximo intérprete de la Constitución deben ser de observancia por los jueces al juzgar sobre la misma materia. Sin embargo, ello no tiene un carácter del todo obligatorio; considerando que los jueces pueden apartarse de ese criterio mediante una resolución debidamente fundamentada y motivada. Aun si se haya constituido un precedente vinculante, el artículo VII del Código Procesal Constitucional permite que el mismo Tribunal se aparte del precedente para lo cual solo debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente. En consecuencia, no existen reglas absolutas para determinar cuándo un tributo es confiscatorio¹⁰. Esa determinación obedece a muchos factores, principalmente los vinculados a la tradición política y realidad económica de cada país en un momento dado, tiene que ver también, aunque en menor medida, con la coyuntura social del país.

Según Naveira De Casanova, en su libro titulado como “El Principio Constitucional de no Confiscatoriedad Tributaria”, aduce *que hay dos formas de cómo la jurisprudencia establece parámetros o límites a la confiscatoriedad; es decir, parámetros que si un tributo no respeta será confiscatorio. La primera forma es la cuantitativa, y la otra cualitativa.*¹¹

¹⁰ Expedientes: N.º001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC

¹¹ NAVEIRA DEL CASANOVA, G. *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*. Buenos Aires, 2012.p.112.

1.4.3. Confiscatoriedad cuantitativa

Danos sostiene *“El primer comentario que uno enfrenta cuando empieza a abordar el principio de no confiscatoriedad se contrae a descubrir si se trata de un principio que protege el derecho a la propiedad desde un reducto exclusivamente cuantitativo contra el ejercicio del poder tributario del Estado o si también lo hace. El principio constitucional de no confiscatoriedad tiene en nuestra jurisprudencia constitucional un reconocido carácter de “concepto jurídico indeterminado”, como el de los demás principios tributarios. Esto quiere decir, que el principio va tomando caracterización cuando se le coteja en casos particulares, teniendo en consideración el tributo y las condiciones de quienes se encuentran sujetos a él. Esto no enerva la posibilidad de reflexionar sobre este principio y sobre cómo se ha aplicado, pensar sobre su alcance y matices”*.¹²

En lo que, si hay unanimidad de opinión, es que todo tributo debe respetar lo permitirle para asegurar al contribuyente la disponibilidad de un mínimo de riqueza para asegurar su subsistencia.

1.4.4. Confiscatoriedad cualitativa

La relativamente nueva faceta cualitativa se presenta en la sentencia N.º041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional que ha establecido que:

“Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente.”

Para el Tribunal Constitucional el principio de No Confiscatoriedad es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen

12 DANOS, Jorge. *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*, Palestra, Madrid, 308, 2006. p. 138.

la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad¹³.

Ante ello, Sotelo menciona *“La relativamente nueva faceta cualitativa se presenta en la sentencia N.º 0041-2004-AI/TC del Tribunal Constitucional que ha establecido que debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente”*.¹⁴

El Tribunal evalúa la confiscatoriedad del tributo de forma abstracta, objetiva o general, atendiendo a la configuración técnica del mismo, contrastando para estos efectos a la norma tributaria que lo contiene y contrastarlo con los principios y valores de la Constitución Tributaria. En este caso el Tribunal declara la inconstitucionalidad de la norma legal si aprecia que el tributo no es constitucional al no haber respetado principios constitucionales en materia tributaria dentro del proceso de inconstitucionalidad. Este Tribunal también realiza una evaluación singular, individual o subjetiva para determinar la confiscatoriedad en función de casos concretos, tomando en cuenta las circunstancias específicas de los particulares. Conoce en última y definitiva instancia la denegatoria de amparo, en el cual utilizando el control difuso inaplica ese tributo al caso concreto.

¹³Tribunal Constitucional en su STC N.º 2727-2002-AA/TC (p.184)

¹⁴ SOTELO CASTAÑEDA, E. (2007). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Obtenido de IUS la Revista: [https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjBgsTYi9jgAhXC1lkKHeBQCpgQFjAAegQIChAC&url=http%3A%2F%2Frevistas.pucp.edu.pe%2Findex.php%2Fiusetveritas%2Farticle%2Fdownload%2F12291%2F12855&usg=AOvVaw3IP6mh_9Ekb], p.184. el 25.X.19.

De acuerdo a lo detallado en el presente capítulo, es posible establecer que para la correcta ejecución de la potestad tributaria es necesaria la compatibilidad entre los principios constitucionales de la tributación y el respeto de los derechos fundamentales, enfatizando para esta investigación el principio de no confiscatoriedad que ha de garantizar las limitaciones materiales impuestas por el orden constitucional y se guarde la debida ponderación por el derecho de propiedad a efectos de que éste cumpla su función social y no resulte abusiva o poco favorable para el ciudadano.

CAPÍTULO II

DRAWBACK COMO BENEFICIO TRIBUTARIO

En la presente sección se detallará el concepto de los beneficios tributarios otorgados por nuestro estado con relación a los derechos arancelarios, enfatizando en la figura jurídica denominada Drawback, la cual que será desarrollada en concepto, antecedentes, características, en nuestro marco normativo, así como también en el del derecho comparado.

2.1. Beneficios Tributarios

El Estado peruano, mediante el poder público que se le ha conferido, otorga ciertos tratamientos normativos con los cuales se facilitan auxilios y soporte de distintas maneras; en su mayoría tienen una carácter económico y dinerario, dirigido especialmente a los administrados como empresa, con el fin de impulsar y estimular la realización de determinadas actividades, bajo el criterio de un interés común, o, que derive de las mismas beneficios económicos o sociales a favor de los ciudadanos, motivando a la vez ésta actividad, en pro de la búsqueda de un desarrollo económico y social del país.

La decisión, del tratar de manera especial a algún ciudadano o empresa responderá a determinadas circunstancias o características, por lo que van de la mano o vinculadas a ciertas actividades y/o fines en concreto, por ejemplo, como el desarrollo de algunas regiones, o promoción de algunos sectores económicos, entre otros.

Para Clara Villanueva, en su documento titulado como “Beneficios Tributarios: Exoneración, Inafectación, entre otros”, aduce *que los beneficios tributarios constituyen incentivos, otorgados por el Estado con el objetivo de un mejor crecimiento y desarrollo del país que implicarían incluso una disminución global o parcial del monto de la obligación tributaria a determinados contribuyentes, los mismo que deberán cumplir con circunstancias o características especiales. Pueden*

ser: exoneraciones, deducciones y tratamientos tributarios especiales, cuyo objeto es el fomento de las inversiones y propender al adecuado clima de inversión conllevando al desarrollo empresarial e incentivar la formalidad de esta. Es preciso indicar que estos tratamientos tributarios especiales implicaran una reducción en los recaudos del fisco. Aun así, un gran número de países aplican esta política con el mismo fin que el nuestro, que es el de conseguir objetivos económicos y sociales que incrementen el crecimiento y el desarrollo del país.¹⁵

Asimismo, Ricardo Rosas hace referencia que los beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan el nacimiento de la exigencia de pagar la obligación tributaria, nace por un importe menor o son otorgadas ciertas facilidades para su pago, tratándose de mecanismos que tienen como finalidad principal la promoción, fomento y desarrollo de determinadas actividades productivas privadas de diversa índole ("cura promovendae salutis"); tales como la industria, el comercio, la exportación, el turismo, la agricultura, la educación, la cultura, etc.

En sentido económico, Herrera define el beneficio fiscal como *“La concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales (totales o reducciones impositivas), o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, como lo son, el otorgamiento de bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, las franquicias aduaneras, la asignación de mercados en exclusiva, pensiones y premios, etc. Se trata, entonces, de medidas de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo”*.¹⁶

Se puede deducir que los beneficios tributarios, en el caso que no se apliquen con buen criterio y correctamente, pueden reducir la equidad y transparencia del sistema tributario; deviniendo también en una inseguridad jurídica que afectaría al contribuyente que cumplió cabalmente los requisitos necesarios para solicitar dichos

¹⁵ VILLANUEVA BARRON. Op. Cit., p.117

¹⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria*. Editorial Colex. Madrid. España. 1990, p.52.

beneficios. En el Perú, la región amazónica es la que cuenta con el mayor número de beneficios tributarios; ya que en 1998 el Estado promulgó la Ley de la Inversión en la Amazonia en la cual se otorga un conjunto de beneficios tributarios con el objetivo de mejorar los indicadores de bienestar de esta región.

2.2. Los beneficios tributarios en el Perú

Actualmente, en el Perú existen determinados beneficios tributarios otorgados según niveles de ingresos, y que son concedidos por el Estado peruano a los micro y pequeños empresarios para favorecer la formalización y promoción de sus negocios.

Se clasifican en beneficios tributario de inafectación legal y exoneración.

2.2.1. Inafectación legal

Villanueva Barrón, menciona que *“La inafectación o no sujeción debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado”*.¹⁷

Se trata de supuestos de hecho que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del tributo. En el caso del Impuesto a la Renta, el artículo 18° de la ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR) establece los supuestos de inafectación agrupándolos en inafectaciones por razón del sujeto y tipo de ingreso. Entonces, no son sujetos pasivos del impuesto:

a) Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

¹⁷ VILLANUEVA BARRON, C. *Los Beneficios Tributarios: Exoneración, Inafectación, entre otros*. Lima, 2011. p.1-15.

- b) Inciso derogado por el Artículo 16 del Decreto Legislativo N° 882, publicado el 9 de noviembre de 1996.
- c) Las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.*
- d) Las entidades de auxilio mutuo.*
- e) Las comunidades campesinas.
- f) Las comunidades nativas.

(*) Deben solicitar su inscripción en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), de acuerdo con las normas que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. De verificar su incumplimiento dará lugar a presumir, sin admitir prueba en contrario, que estas entidades han estado gravadas con el Impuesto a la Renta por los ejercicios gravables no prescritos, siéndoles de aplicación las sanciones establecidas en el Código Tributario

Ingresos inafectos al impuesto:

- a) Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes se encuentran comprendidas en la referida inafectación, las cantidades que se abonen, de producirse el cese del trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del Artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el Artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.
- b) Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades, sea que se originen en el régimen de seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo previsto en el inciso b) del Artículo 2 de la presente ley.

- c) Las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.
- d) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez.
- e) Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia.
- f) Las rentas y ganancias que generen los activos, que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en el país, para pensiones de jubilación, invalidez y sobrevivencia de las rentas vitalicias provenientes del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, constituidas de acuerdo a Ley.

Asimismo, están inafectas las rentas y ganancias que generan los activos y respaldan las reservas técnicas constituidas de acuerdo con la Ley de las rentas vitalicias distintas a las señaladas en el inciso anterior y las reservas técnicas de otros productos que comercialicen las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en el país, aunque tengan un componente de ahorro y/o inversión. Dicha inafectación se mantendrá mientras las rentas y ganancias continúen respaldando las obligaciones previsionales antes indicadas.

Para que proceda la inafectación, la composición de los activos que respaldan las reservas técnicas de los productos cuyas rentas y ganancias se inafectan en virtud del presente inciso, deberá ser informada mensualmente a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, dentro del plazo que ésta señale, en forma discriminada y con similar nivel de detalle al exigido a las Administradoras de Fondos de Pensiones por las inversiones que realizan con los recursos de los fondos previsionales que administran.

- g) Los márgenes y retornos exigidos por las Cámaras de Compensación y Liquidación de Instrumentos Financieros Derivados con el objeto de nivelar las posiciones financieras en el contrato.
- h) Los intereses y ganancias de capital provenientes de:
 - i. Letras del Tesoro Público emitidas por la República del Perú.

- ii. Bonos y otros títulos de deuda emitidos por la República del Perú bajo el Programa de Creadores de Mercado o el mecanismo que lo sustituya, o en el mercado internacional a partir del año 2003.
- iii. Obligaciones del Banco Central de Reserva del Perú, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito; y las provenientes de la enajenación directa o indirecta de valores que conforman o subyacen los Exchange Traded Fund (ETF) que repliquen índices construidos teniendo como referencia instrumentos de inversión nacionales, cuando dicha enajenación se efectúe para la constitución -entrega de valores a cambio de recibir unidades de los ETF-, cancelación -entrega de unidades de los ETF a cambio de recibir valores de los ETF- o gestión de la cartera de inversiones de los ETF.

2.2.2. Exoneración

Nuevamente Villanueva, en su escrito “Beneficios Tributarios: Exoneración, Inafectación, entre otros”, menciona que *“Las exoneraciones se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo”*.¹⁸

Al respecto, La Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario establece que las exoneraciones tributarias no podrán exceder de tres años, plazo que puede ser prorrogable por tres años más. La ley de Impuesto a la Renta en su Artículo 19° señala los siguientes supuestos de exoneración hasta el 31 de diciembre del 2015:

¹⁸ VILLANUEVA BARRON, C. Op.cit. p. 15.

a) Las rentas que, las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos en el país.

b) Las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso.

El reglamento establecerá los supuestos en que se configura la vinculación. la SUNAT deberá verificar si las rentas se han distribuido indirectamente entre los asociados o partes vinculadas.

c) Los intereses provenientes de créditos de fomento otorgados directamente o mediante proveedores o intermediarios financieros por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras.

Se entenderá por créditos de fomento aquellas operaciones de endeudamiento que se destinen a financiar proyectos o programas para el desarrollo del país en obras públicas de infraestructura y en prestación de servicios públicos, así como los destinados a financiar los créditos a microempresas, según la definición establecida por la Resolución SBS núm. 11356-2008 o norma que la sustituya.

d) Las rentas de los inmuebles de propiedad de organismos internacionales que les sirvan de sede.

e) Las remuneraciones que perciban, por el ejercicio de su cargo en el país, los funcionarios y empleados considerados como tales dentro de la estructura organizacional de los gobiernos extranjeros, instituciones oficiales extranjeras y

organismos internacionales, siempre que los convenios constitutivos así lo establezcan.

f) Las rentas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24 de la presente ley.

g) Inciso derogado por el numeral 4.1 del Artículo 4 de Ley N° 27356, publicada al 18 de octubre de 2000.

h) Inciso derogado por el Inciso a) de la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 marzo 2007.

i) Cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se pague con ocasión de un depósito o imposición conforme con la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, así como los incrementos de capital de dichos depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera, excepto cuando dichos ingresos constituyan rentas de tercera categoría.

j) Los ingresos brutos que perciben las representaciones deportivas nacionales de países extranjeros por sus actuaciones en el país.

k) Las regalías por asesoramiento técnico, económico, financiero, o de otra índole, prestados desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales.

l) Inciso derogado por el Inciso a) de la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 marzo 2007.

m) Inciso derogado por el Inciso a) de la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 marzo 2007.

n) Las Universidades Privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el Artículo 6 de la Ley N.º 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

o) Los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

p) Inciso derogado por el numeral 4.1 del Artículo 4 de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

q) Los intereses que perciban o paguen las cooperativas de ahorro y crédito por las operaciones que realicen con sus socios.

r) Inciso derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1120, publicado el 18 julio 2012

s) Los intereses y demás ganancias provenientes de créditos externos concedidos al Sector Público Nacional.

Las entidades comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo deberán solicitar su inscripción en la SUNAT, con arreglo al reglamento.

La verificación del incumplimiento de alguno de los requisitos para el goce de la exoneración establecidos en los incisos a), b) y m) del presente artículo dará lugar a gravar la totalidad de las rentas obtenidas por las entidades contempladas en los referidos incisos, en el ejercicio gravable materia de fiscalización, resultando de aplicación inclusive, de ser el caso, lo previsto en el segundo párrafo del artículo 55 de esta ley. En los casos anteriormente mencionados son de aplicación las sanciones establecidas en el Código Tributario.

2.2.3. Tratamientos tributarios especiales

Son beneficios más específicos dirigidos o desarrollados para determinadas actividades o sectores, el ordenamiento jurídico peruano reconoce los siguientes, demostrados por la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (1998):

Sector Agrario.- La actividad agraria es una actividad económica que ha sido objeto de periódicos incentivos fiscales que permiten su promoción tanto desde el punto de vista tributario del gobierno central, de los gobiernos locales, así como contribuciones y aportaciones a la Seguridad Social. La Constitución Política del Perú en el artículo 88° señala que el Estado apoya preferentemente el desarrollo agrario. Es preciso señalar que también es aplicable a la actividad acuícola los beneficios tributarios señalados en la Ley 27360 (Impuesto a la Renta e IGV).

Sector Educación.- Dentro de este concepto califican como tales las personas naturales sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales, similares y las organizadas jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario que, con o sin ánimo de lucro se dediquen exclusivamente a brindar servicios educativos, en cualquiera de los niveles y modalidades previstas en la Ley de Promoción a la Inversión en la Educación aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 882 (09.11.1996).

Sector Agricultura.- califica toda empresa que realiza un conjunto de actividades tecnológicas orientadas al cultivo o crianza de especies acuáticas que abarca su ciclo biológico completo o parcial y se realiza en un medio seleccionado o controlado, en ambientes hídricos naturales o artificiales tanto en aguas marinas, dulces, o salobres. Asimismo, la acuicultura comprende a las actividades de investigación y el procesamiento primario de los productos provenientes de dicha actividad.

El artículo 7 del Reglamento de la Ley de Acuicultura Ley 27460:

Zonas Altoandinas. - Para incentivar el desarrollo y la inversión en Zonas Altonadinas (zonas geográficas ubicadas a más de 2500 y/o 3200 metros sobre el

nivel del mar con excepción de las capitales de departamento) mediante la Ley 29482 Ley de Promoción para el Desarrollo de actividades productivas y Decreto supremo N° 051-2010-EF, reglamento de dicha norma, se estableció un tratamiento tributario especial para algunas actividades que se desarrollan en dichas zonas.

Régimen de la Amazonía. - Con el objetivo de fomentar el comercio e inversión privada en la Región de la Amazonía se publica la Ley de promoción de la Inversión en la Amazonía Ley 27037. La Región de la Amazonía goza de beneficios tributarios otorgados para la comercialización de ciertos productos y prestación de servicios dentro de dicha región. En relación con el Impuesto a la Renta gozan de una tasa preferencial, Exoneración del IGV, Recuperación Anticipada del IGV, entre otros.

Destinado solo para contribuyentes ubicados en la Amazonía.

Base legal Art 2 del Decreto Supremo 103-99-EF) Reglamento de la Ley de la Amazonía.

CETICOS¹⁹.- Con el ánimo de facilitar el comercio exterior y desarrollar la competitividad de nuestros mercados el Estado ha creado centros de Exportación, transformación, industria comercialización y servicios cuyo objeto consiste en el incentivo del desarrollo de ciertas regiones del país que presentan puertos de acceso a productos provenientes del Exterior y cuyos productos y servicios pueden competir con los productos extranjeros en igualdad de condiciones para ellos se reguló una serie de normas que permitan la aplicación de beneficios tributarios, con la finalidad de generar mayores recursos e infraestructura para su desarrollo.

Es así como para facilitar dichos objetivos se dictó el Decreto Supremo N° 112-97-EF en cuyo artículo 1 se aprobó el Texto Único Ordenado de las normas con

¹⁹ Los CETICOS son aquellas áreas geográficas perfectamente delimitadas, a las que la ley le otorga la naturaleza de zona primaria aduanera de trato especial, destinadas a generar polos de desarrollo y promover la inversión privada en infraestructura de la actividad productiva y de servicios

rango de Ley emitidas en relación con los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercio y Servicio –CETICOS de Ilo Matarani y Tacna y de Paita. Asimismo, en el año 2002 se emitió la Ley 27688, Ley de Zofratacna posteriormente en el año 2006 a través de la Ley 28864 se creó la zona económica especial de Zeede puno.

2.3. Drawback - Restitución de derechos arancelarios

Según el documento titulado, del Instituto Pacífico, “Promoción al Exportador Drawback – Saldo a Favor del IGV”, se dice que 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. Se trata de un mecanismo legal, un régimen aduanero vigente en nuestro país cuyo fin es el fomento a la actividad empresarial del comercio exterior.

Es sin lugar a duda, el tratamiento tributario que más adeptos tiene. Incluso es posible afirmar que no existe aquel beneficiario que no se sienta completamente atraído por las ventajas competitivas que el Drawback ofrece de manera directa, sin embargo, es uno de los que más complicaciones genera a los operadores de comercio exterior.

Según el documento titulado, del Instituto Pacífico, “Promoción al Exportador Drawback – Saldo a Favor del IGV”, se dice que en la actualidad, este procedimiento de restitución de tributos esta materializado en el actual régimen simplificado de restitución arancelaria, el cual ha merecido constantes ajustes a su normativa, habiendo sido necesaria la complementación de esta norma con diversos pronunciamientos de la administración tributaria en conjunto con destacadas jurisprudencias emitidas por el tribunal fiscal.

Según Ledesma sostiene que *“El Drawback es aquel Régimen Aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción”* (art.82).²⁰

El Convenio de Kyoto, define al régimen de Drawback *“El régimen aduanero que permite, en el momento de la exportación de las 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 mismas o consumidos durante su producción. Asimismo, define al Drawback como el monto de los derechos y los impuestos de importación reembolsados en aplicación del régimen de “Drawback”*²¹.

Taxativamente el ordenamiento jurídico peruano describe al 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”* (art.2)²².

Esta definición extraída de la normativa aduanera más los anteriores conceptos doctrinales nos permite afirmar que el beneficio que los exportadores obtienen con el Drawback tiene naturaleza eminentemente tributaria, toda vez que el requisito sine qua nom para su otorgamiento, es la acreditación del uso o transformación de al menos un insumo importado, es decir es requerimiento principal tener como actividad empresarial la exportación - importación, y haber realizado pagos en su totalidad de los derechos arancelarios; el Drawback se encuentra recogido en los artículos 82° y 83° la nueva Ley General de Aduanas aprobado por el Decreto Legislativo N° 1053

²⁰ LEDESMA, C. *Principios de Comercio Internacional*. Buenos Aires: Macchi, 1990, p. 133,

²¹ FERRER IGLESIAS. *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros*, Anexo Específico F, Capítulo 3, p. 109 y 110

²² Artículo 82° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF. Publicado en el diario “el Peruano” el 12 de setiembre del 2004.

estableciendo las mismas definiciones, requisitos y procedimientos previstos desde mediados de los años noventa, En el Perú, la tasa del Drawback se mantiene en 4%, pese a que la tasa promedio de aranceles es ahora de entre 1% y 2%.

2.3.1. Características y beneficiarios

De acuerdo con el concepto establecido en la Ley General de Aduanas y su reglamento, se pueden extraer las siguientes características²³:

A. Restitutivo. Este régimen aduanero tiene como objetivo la restitución al exportador del monto pagado de derechos arancelarios que gravaron a las mercancías importadas que sean utilizadas y/o consumidas en los bienes exportados.

B. Limitativo. La aplicación de la restitución no es ilimitada y de aplicación a la totalidad de las mercancías importadas que hayan sido utilizadas y/o consumidas, sino que es limitada y otorgada a determinados sujetos, determinadas mercancías, por determinada cantidad y volumen y además su petición es limitada en el tiempo.

C. Objetivo. La aplicación y otorgamiento del Drawback se realiza en forma objetiva y homogénea sobre todos aquellos sujetos que cumplan con los requisitos establecidos por la norma, es decir no existe una aplicación casuística.

D. Indefinido. Nos encontramos frente un beneficio tributario reconocido como un régimen aduanero de aplicación indefinida y no como los demás beneficios tributarios que tienen una limitación en el tiempo.

Con relación a los beneficiarios, podrán beneficiarse 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.

²³ Cfr. Decreto Supremo N° 011-2005-EF, publicado en el diario oficial "El Peruano"

El reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 011-2005-EF en su art 131º sostiene que podrán ser beneficiarias del régimen del Drawbak los siguientes:

Empresa productora - exportadora: Aquella empresa constituida en el país, que importe o haya importado, a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en el bien exportado:²⁴

Insumos: Incluye las materias primas, productos intermedios, partes y piezas.

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

- Productos intermedios: Aquellos elementos que requieren de procesos posteriores para adquirir la forma final en que serán incorporados al producto exportado.

²⁴ Aclarado por el artículo 1º de la [R. M. N° 195-95-EF](#), publicada el 31.12.1995; precisa que la definición de empresa productora – exportadora, comprende a cualquier persona natural o jurídica que elabore o produzca las mercancías a exportar, sin distinción ni calificación sectorial previa, sea que se efectúa directamente la exportación de los bienes que elabora o produce; o aquella que encarga la producción o elaboración de los bienes que exporta; y por la Tercera Disposición Final de la [Ley N° 28438](#), publicada el 28.12.2004; en el sentido de que la celebración de contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente no determina la pérdida del beneficio a solicitar restituciones simplificadas de derechos arancelarios – Drawback. Asimismo, mantienen la calidad de productores – exportadores, con arreglo a lo estipulado en el [D.S. N° 104-95-EF](#) precisado por la [R. M. N° 195-95-EF](#), quienes de acuerdo con lo acordado en el contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, actúan como operadores de los citados contratos, siempre que importen o adquieran en el mercado local insumos importados para incorporarlos en los productos exportados; actúen en la última fase del proceso productivo aun cuando su intervención se lleve a cabo a través de servicios prestados por terceros, y, exporten los productos terminados. Los procedimientos administrativos en trámite por resoluciones de determinación y de multa deberán adecuarse a lo establecido en dicha precisión.

- Pieza: Aquella unidad previamente manufacturada, cuya ulterior división física produzca su inutilización para la finalidad a que estaba destinada.
- Parte: El conjunto o combinación de piezas, unidas por cualquier procedimiento de sujeción, destinado a constituir una unidad superior.
- Mermas, residuos o subproductos o desperdicios con y sin valor comercial: Aquellos restos o residuos no aprovechables que resulten del proceso de producción, los que para estos efectos se considerarán incorporados o consumidos en el bien exportado.

2.3.2. Requisitos y beneficios

La solicitud de restitución tiene carácter de Declaración Jurada y en ella el beneficiario deberá declarar no haber hecho uso de otro régimen de perfeccionamiento, así como de franquicias aduaneras especiales y/o exoneraciones o rebajas arancelarias de cualquier tipo.

De acuerdo con el Decreto Supremo N.º 138-2012-EF para acceder el beneficio se requiere: La existencia de una exportación de bienes. Que en la elaboración de los bienes exportados se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas.

Cabe agregar que no se consideran materia prima los combustibles o cualquiera otra fuente energética, cuya función sea generar calor o energía, ni los repuestos y útiles de recambio. Este requisito no sólo establece la necesidad de que exista un componente importado, sino el tipo de componente, con lo cual implícitamente establece que el bien exportado debe ser objeto alguna transformación.

A su vez, el valor CIF²⁵ de las materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas, no debe superar el 50% del valor FOB²⁶ del producto exportado.

²⁵ Significa “costo, seguro, y flete”, implica que el vendedor asume todos los gastos y el riesgo por la pérdida de la mercancía hasta que se produzca su entrega colocándola a bordo de la nave que la transportará hasta el lugar del destino acordado

²⁶ Significa “libre a bordo”, implica que el vendedor asume todos los gastos y el riesgo por la pérdida de la mercancía hasta que se produzca su entrega colocándola a bordo de la nave o aeronave que la transportará hasta el lugar de destino convenido. Para identificar el puerto de embarque, donde se hace la entrega, se añade al término FOB el nombre de dicho puerto.

Mientras que el valor FOB del producto exportado no debe comprender las comisiones y cualquier otro gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación. Este requisito de alguna manera establece un valor agregado mínimo.

Asimismo, las materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas deben haber sido importados dentro de los treinta y seis meses anteriores a la fecha de exportación.

Ahora, los insumos importados y adquiridos de terceros no deben haber ingresado con mecanismos aduaneros suspensivos o exoneratorios de aranceles o franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo de derechos y gravámenes aduaneros; o el exportador no haya podido determinar si la importación de dichos insumos se ha realizado mediante el uso de dichos mecanismos, franquicias aduaneras especiales o con cualquier otro régimen devolutivo o suspensivo.

Es necesario recalcar que los bienes importados no deben encontrarse en la lista de las mercancías excluidas por monto de exportación que debe ser emitida anualmente, mediante Resolución Ministerial del Ministerio de Economía y Finanzas. Indicar en la declaración de exportación (DUA) la voluntad de acogerse al beneficio. La presentación de una solicitud del beneficio, en el plazo máximo de 180 días desde la fecha de control de embarque del producto exportado.

Con relación a los beneficiarios, el art. 4° del Decreto Supremo N° 104-95-EF²⁷ suscribe que la tasa de restitución es el equivalente al 4% del valor FOB del bien exportado, con un límite del 50% de su costo de producción. Este límite contrarresta la posibilidad de sobrevaloración del producto exportado con miras a obtener un mayor beneficio. Asimismo, precisa el Art. 4°, que la restitución se efectúa hasta los primeros US\$ 20'000,00.00 anuales de exportación de productos,

²⁷ Decreto que aprueba el Reglamento De Procedimiento De Restitución Simplificado De Derechos Arancelarios.

por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que puede ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas

2.4. Tratamiento en la legislación comparada

Al comparar el modo de desarrollo de este beneficio tributario se encuentra distintas variaciones, incluso en la naturaleza jurídica del mismo. Es así que, en Bolivia, este beneficio opera como un solo procedimiento que no solo comprende la restitución de los gravámenes arancelarios sino también el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto de consumos específicos (ICE), conforme al decreto Supremo N° 24565, Reglamento para la Devolución de impuestos a las exportaciones.

En cambio, en Chile no existe propiamente el Drawback sino un sistema de devolución de gravámenes aduaneros, conforme al artículo 134° ordenanza de Aduanas de Chile del 18 de octubre del 2004 y ley N°18480 de Fomento a las Exportaciones de Chile.

En la legislación Argentina el art. 820 del Código Aduanero establece que el Drawback es el régimen aduanero en virtud del cual se restituyen total o parcialmente los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos que gravaron la importación para exportarla para consumo, luego de ser sometida en territorio aduanero a un proceso de transformación o utilizada para embalar una mercadería a exportar.

2.5. Drawback y su vinculación con el impuesto a la renta

El artículo 3 de TUO de la Ley del Impuesto a la renta señala que, en el caso de empresas, se considera como renta “cualquier ganancia derivada de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente”.

Por lo tanto, en el caso de los ingresos percibidos por el beneficio en mención no corresponde a los establecido por esta norma, pero sucede que la administración tributaria en aras de su principal medio para lograr sus fines pro interés fiscal mediante disposición legal grava con el impuesto a la renta a este monto restituido por concepto

de Drawbak, entonces, ¿se trataría de una renta?

Sí, es renta. ésta posición sostiene que los ingresos obtenidos por concepto del Drawback se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, toda vez que considera que si bien es un crédito tributario, este genera un ingreso a favor de los beneficiarios, el cual puede ser calificado como un beneficio derivado de una operación con terceros, sustentándose en el criterio de flujo de riqueza proveniente de terceros, la cual establece que renta es toda riqueza nueva que un individuo recibe, proveniente de transacciones realizadas con terceros.

Al respecto, Roque Garcia, al exponer el criterio de flujo de riqueza señala que es renta el “total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado”. Agrega, el citado autor, “este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto”, no exigiéndose “que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad”.

Concluye el autor, que el “concepto de renta como equivalente a “flujo de riqueza”, se advierte que considera como condición suficiente y a la vez necesaria para configurar la renta, el hecho de tratarse de enriquecimientos que han fluido desde terceros hacia el contribuyente, independientemente de que sean producto o no de fuente alguna”.

Bravo nos dice que en tal sentido, al considerarse importante para esta doctrina que el flujo de los ingresos debe provenir desde un sujeto distinto hacia el contribuyente, los ingresos que provengan del Estado también calificarían dentro de esta teoría y por ende gravado con el Impuesto a la Renta. Esta posición fue compartida por el Tribunal Fiscal conforme se desprende de la RTF N.º 01760-5-2003.

Por otra parte es de señalar, que el Drawback al ser una restitución de los derechos arancelarios que han afectado la importación de bienes y/o insumos utilizados en la producción de otros bienes a ser exportados; no deberían afectar el costo de los mismos, y por tanto, tampoco de ser deducidos como gasto tributario, en tal sentido, los mismos deberían ser adicionados en la declaración del Impuesto a la Renta como deducción del gasto tributario, toda vez que de no hacerlo se estaría recibiendo un

doble beneficio, lo cual es contrario al espíritu mismo de la creación del Drawback.

Contrariamente a esta posición se sostiene que no configurará renta, la restitución de beneficios arancelarios, puesto que se tratan de ingresos que provienen de un mandato legal y no de operaciones por terceros. Es decir, el ingreso está constituido, no por sumas que pagan los compradores, sino por las cantidades que el Estado entrega a las empresas exportadoras con el fin de promover y fomentar, naturaleza de cualquier beneficio tributario. Y hacemos hincapié en que el estado mismo lo ha considerado como mandato legal, es decir tiene origen en la voluntad del legislador, pues se trata de una decisión unilateral del Estado soberano, se convierten en un subsidio y como tal no tiene la naturaleza de renta, pues es claro que no estamos frente a los frutos o a un producto derivados del capital, trabajo o empresa, ni se encuentra comprendida en la relación de los beneficios que son gravables aunque no deriven de una fuente durable, así como tampoco provienen de una operación con terceros.

Es posible entonces establecer que el

CAPÍTULO III

APLICACIÓN DEL DRAWBACK EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO – ANÁLISIS Y DISCUSIÓN

En este ultimo capitulo se analizará el Drawback en el ordenamiento juridico peruano, el proceso de restitución e injerencias en cuanto a su vinculo en la determinación del impuesto a la renta, así como la verificación si la relación y aplicación de estas dos figuras jurídicas se ajustan a los principios garantes que se establecieron en el capítulo primero con el fin de determinar si afecta al exportador.

Asimismo, se da conocer los resultados de la presente investigación la cual consistió en el análisis documental de la normatividad tributaria vigente, Resoluciones del Tribunal Fiscal, Informes de SUNAT y diversas opiniones de especialistas en la materia.

3.1. Definición de Subsidio:

Se considera como subsidio a aquella ayuda económica que una persona o entidad recibe de un organismo oficial para satisfacer una necesidad determinada²⁸. Así, pues los subsidios, resultan al final mecanismos contrarios a los impuestos en una economía se materializan como una contribución financiera, ingreso complementario o apoyo a los precios que beneficie a la producción o exportación.

Según Calmet y Gastañeta (2013), en su artículo titulado como “Fiscalización de Dumping y Subsidios”, sostiene *El Acuerdo sobre Subvenciones define tres tipos de posibles perjuicios causados por las subvenciones:*

- *Daño a una rama de producción de un país importador.*
- *Perjuicios a los exportadores rivales de otro país cuando unos y otros compitan en terceros mercados.*

²⁸Obtenido en [<https://www.fondodesolidaridadpensional.gov.co/informacion-de-interes/glosario.html>] el 11.V.21

- *Las subvenciones internas de un país pueden perjudicar a los exportadores que traten de competir en el mercado interno de dicho país.*²⁹

3.2. Tipos de Subsidio

- **Subsidio Específico:** Este subsidio se hace presente cuando la autoridad otorgante limita explícitamente el acceso al subsidio a algunas empresas, y cuando la autoridad otorgante rige criterios que establece el derecho de obtener el subsidio y su determinado valor.
- **Subsidio Prohibido:** En este subsidio, el logro está supeditado al logro de algunos objetivos de exportación o cuando se utilicen productos nacionales en lugar de los importados.
- **Subsidio Recurrible:** Este subsidio se encuentra permitido menos que en el país importador se pueda demostrar que el subsidio tiene efectos desfavorables para los intereses propios.
- **Derechos Compensatorios:** Se podrá aplicar este derecho compensatorio siempre y cuando el país afectado determine que existen subsidios que han generado un daño a una rama de la producción nacional.

Al respecto, Angeles (2017), analiza las variaciones o incrementos en la tasa de restitución de derechos, y pone en cuestionamiento la validez de dicho beneficio tributario detallando que es una subvención prohibida por la Organización Mundial del Comercio (OMC), y analiza el respaldo por las autoridades técnicas del Estado peruano, quienes afirmaron que el Drawback representa una suerte de subsidio ciego, pues no existe proporción ni identidad entre los aranceles pagados y el importe efectivamente devuelto a los exportadores.

²⁹ CALMET, D., & GASTAÑEDA, S. *Fiscalización de Dumping y Subsidios*. Primera Edición ed.. Lima, Perú, 2013, p,55. .

3.3. Teorías del Impuesto a la renta y el Drawback

Según Robles (2008), menciona *que el impuesto a la renta constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario de nuestro país, siendo el segundo impuesto en importancia de recaudación. Se trata pues de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección, constituyendo uno de los instrumentos más idóneos para alcanzar los objetivos de financiación de los gastos del Estado, y, por ende, de recaudación.*³⁰

Bajo el contexto anterior, tenemos que el Impuesto a la Renta resulta ser uno de los tributos de mayor fiscalización por parte de la SUNAT, por ello la importancia de conocer oportunamente cual es la correcta forma de su determinación y así, evitar contingencias tributarias futuras.

Tiene como objetivo fundamental abordar, de manera dinámica y práctica, diversos aspectos relacionados con el Impuesto a la Renta aplicable a los sujetos generadores de rentas de tercera categoría, que van desde las operaciones gravadas con el impuesto, su forma y determinación.

Según Chavez, Cusato y Perez , en su artículo de Gestión pública, titulada “Cómo impacta el drawback en el desempeño exportador de las empresas peruanas”, concluye *El mecanismo de Drawback a la exportación es un sistema por el cual la autoridad tributaria devuelve los aranceles pagados por insumos importados, incorporados en sus procesos de producción, a los productores de bienes exportables, una vez que la exportación se realiza. Usado por muchos países en el mundo desde la década de los setenta, la principal justificación para su implementación fue la necesidad de compensar a los exportadores por las distorsiones generadas en el mercado de*

³⁰ ROBLES MORENO, C. (s.f.). *Reflexiones Sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional* . Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/download/13305/13930/> el 19.IV.19

*insumos y de bienes intermedios, a raíz de la aplicación de elevados aranceles a insumos importados.*³¹

Estos mismos autores muestran el ranking de los 5 principales productos importados que sustentan las solicitudes del Drawback, los cuales se muestran en la Tabla 1; al observar la Tabla se puede deducir que el producto importado más sobresaliente es el papel y cartón crudo para caras, ya que cuenta con una frecuencia de 6558 solicitudes, siguiéndole los pasos los desperdicios y desechos de hierro o acero, contando con una frecuencia de 5225 solicitudes, todos estos resultados son del año 2013.

Tabla 1

Ranking de los principales productos importados que sustentan las solicitudes del Drawback en el 2013

Ranking	Partida	Frecuencia	Descripción
1	4804110000	6558	Papel y carton crudos para caras (cubiertas) ("Kraftliner")
2	7204490000	5225	Los demás desperdicios y desechos de hierro o acero
3	3901100000	4094	Polietileno de densidad inferior a 0,94, en formas primarias
4	4819100000	3320	Cajas de papel o carton corrugados
5	5807100000	2982	Etiquetas, escudos y artículos similares de materia textil, tejidos, en piezas, cinta
Total		22179	

Una de las teorías que se vincula de forma directa con la obtención del Drawback por parte de las empresas exportadora, es la Teoría del Flujo de Riqueza. Esta teoría considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto, en un ejercicio, como producto de sus operaciones con terceros (incluido el Estado actuando como empresa o en virtud de su poder de imperio). Es decir, es renta el total de riqueza que fluye hacia el patrimonio de la empresa, en un determinado periodo, sin

³¹ CHAVEZ, J., CUSATO, A., & PEREZ LEON, M. *Cómo impacta el drawback en el desempeño exportador de las empresas peruanas*. Lima, Perú, 2018, p. 125.

que se deba tener en cuenta la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento (un contrato, un acto jurídico unilateral, un dispositivo legal, etc.).

Obsérvese que para ésta definición, el alcance del término renta no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, sino que enmarca a otros ingresos, como aquellos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora (ganancias de capital), de la realización de actividades accidentales, de ingresos eventuales o percibidos a título gratuito, y en general de enriquecimientos percibidos a título de liberalidad, como es el caso de las donaciones y las condonaciones.

Al explicar esta teoría, Garcia en 1978 hace referencia a que la renta sería “El total del flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado”. Ello ha llevado a que muchos interpreten que, para tal teoría, el flujo de riqueza debe provenir necesariamente de transacciones con terceros.”

Al respecto Bravo explica *“Si bien en la mayoría de los casos, el flujo de riqueza al patrimonio del sujeto se originará por transacciones con otros sujetos, es perfectamente posible que exista un flujo de riqueza que no provenga de ellas. Así, por ejemplo, si alguien encuentra un tesoro, no habrá realizado transacciones con terceros, pero sin la menor duda, se habrá producido un flujo de riqueza que incrementará su patrimonio, y por lo tanto detendrá una capacidad contributiva y en ese orden de ideas, no se entiende por qué razón, en el caso de una riqueza que fluye al patrimonio de un sujeto, se tenga que hacer distinciones en cuanto a si fluyen o no de transacciones con terceros”*.³²

Al sostenerse que la teoría del flujo de riqueza considera como renta a la ganancia o beneficio proveniente de transacciones con terceros, se le está equiparando indebidamente con la teoría de la renta-producto, como si respecto de ella fuera relevante determinar el origen del enriquecimiento. El centro de gravedad de la concepción de renta que es materia de análisis es la riqueza que fluye o ingresa al

³² BRAVO CUCCI, J. Apreciaciones en torno a las Donaciones y su relación con el concepto de Renta, Revista Análisis Tributario, 2001, p. 22.

patrimonio del sujeto y no el origen de ésta, vale decir si proviene de una fuente (actividades empresariales, capital o trabajo), de un mandato legal o del azar.

Según Bravo (2018), sostiene *“El concepto de renta en la Ley del Impuesto a la Renta. Si analizamos la redacción del literal a) del artículo 1° de la LIR, podemos observar que se encuentra recogida la teoría de la renta - producto, toda vez que se considera como renta a aquella que provenga de la explotación conjunta del capital y el trabajo, es decir del factor “empresa”. Siendo ello así, el concepto adoptado en dicha norma implicaría reconocer como renta, únicamente aquellos rendimientos que obtiene una empresa por la realización de la actividad empresarial que ella realiza. En dicha concepción restringida de renta, no calificaría como tal, ningún otro ingreso distinto al que corresponda a la actividad empresarial, como por ejemplo las ganancias de capitales, los ingresos extraordinarios, los ingresos eventuales, los ingresos provenientes del azar, los ingresos provenientes de liberalidades y en general cualquier otro incremento en el patrimonio de la empresa. Dicha norma señala que en general, es renta de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, recogiendo de esta manera el concepto de renta como flujo de riqueza, lo cual ha sido reconocido de forma expresa por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como veremos más adelante”*.³³

Cabe agregar, que el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, a partir de la modificación realizada por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF (publicado el 04 de julio de 2004), establece *“(g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del artículo 3° del mencionado TUO, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el*

³³ BRAVO CUCCI. Op. Cit. , p. 25.

adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.”³⁴

Sobre lo mencionado en el reglamento, cuya modificación fue publicada en julio de 2004, cabe señalar que dicho criterio fue recogido de manera idéntica, basándose en lo señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99, no considerando así de manera correcta lo que establece la doctrina respecto a la teoría del flujo de riqueza y más aún consignándose en una norma de rango inferior a la Ley.

Analizando la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la Resolución 01760-5- 2003 del 28 de marzo de 2003 el Tribunal Fiscal acepta que el “Estado” puede actuar como un tercero, para los fines del artículo 3° de la LIR. Sin embargo, el Tribunal Fiscal al analizar la naturaleza de renta, respecto de los ingresos obtenidos por los exportadores a través del Drawback, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03205-4-2005 (2005), señaló principalmente lo siguiente:

“Los ingresos por Drawback, no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivan de operaciones con terceros. Los ingresos obtenidos a través del Drawback no se basan en la restitución, sino más bien, un ingreso extraordinario otorgado por el Estado”.

El beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza; De esta manera, el Tribunal Fiscal vuelve a sostener que el Estado no puede ser considerado un “tercero” cuando otorga un beneficio a una empresa (en este caso el Drawback) y por consiguiente, dicho ingreso no está comprendido dentro del ámbito de aplicación de la LIR, al no calificar propiamente como una renta, dentro de la definición que realizó el legislador peruano. Debemos resaltar que este mismo criterio, ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en

³⁴ Reglamento de la LIR aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, a partir de la modificación realizada por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF

resoluciones posteriores, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 03170-1-2006 y N.º 00542-1-2007.

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal reconoce que nuestra Ley del Impuesto a la Renta adopta el concepto de renta como flujo de riqueza, sin embargo concluye que el “Estado”, no puede ser considerado como un “tercero” al que se hace referencia en el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, argumentando que aquellas ganancias o beneficios que otorgue el Estado a favor de cualquier empresa, en cumplimiento o por mandato de una Ley, no constituyen “operaciones con terceros”, las cuales solo comprenden a aquellas realizadas con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones.

Resaltamos, que todas las resoluciones antes citadas fueron emitidas antes de la vigencia del inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la LIR, donde se precisó que la ganancia o ingreso derivado de “operaciones con terceros”, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. Así, desde el año 2004 el legislador incluyó en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, el criterio que había venido adoptando el Tribunal Fiscal, al momento de definir los alcances de “operaciones con terceros”, el que excluye, cualquier operación “Estado con particulares”.

Por lo tanto, no existiría ningún sustento para excluir de la renta de las empresas, las ganancias o ingresos que el Estado otorga a los “particulares” en virtud de una norma legal, cuando es razonable y lógico que, bajo la teoría del flujo de riqueza, cualquier ingreso que fluye hacia una empresa, independientemente de quien la otorga (particular o Estado), debe constituir renta gravada de aquel. Sin embargo, es una opción legislativa que se ha adoptado en el caso peruano y será cada legislador el encargado de darle contenido al concepto de “renta” para fines impositivos.

Ahora bien, a efectos de determinar el tratamiento tributario de los ingresos que obtiene una empresa exportadora por concepto de Drawback, debemos definir en

primer lugar, si el monto obtenido mediante el Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios a que se hecho referencia, constituye un ingreso afecto al Impuesto a la Renta. Al respecto, el último párrafo del artículo 3° de la LIR señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

3.4. Criterios de imputación del impuesto a la renta empresarial

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al Impuesto que se obtengan en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes transferidos, siempre que esté debidamente sustentado con comprobantes de pago³⁵.

Las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio gravable en que se devenguen y similar regla se aplica para la imputación de los gastos (inciso a) del artículo 57° de la Ley).

Cabe recalcar que la Ley no define cuándo se considera devengado un ingreso, por lo que resulta necesaria la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos a un ejercicio determinado (Informe 085-2009-SUNAT).

Al respecto cabe indicar que los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos, por lo que resulta irrelevante la fecha en que los ingresos sean percibidos. (ver: Informe 021-2006-SUNAT; Informe 048-2010-SUNAT e Informe 097-2010-SUNAT).

³⁵ Artículo 20° de la Ley del impuesto a la renta

3.5. Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría o renta neta empresarial, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.

Debe tenerse en consideración que existen deducciones sujetas a límites o condiciones legales, así como deducciones no admitidas por la Ley. De esta manera aquellas deducciones limitadas, condicionadas o no aceptadas legalmente incrementarán la base imponible sobre la cual se calculará la tasa del impuesto anual.

Ahora, para poder considerar los gastos necesarios que serán de utilidad para cuantificar la renta neta empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta recurre al principio de causalidad como el vínculo necesario para permitir la deducción de gastos que guarden relación directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente.

Para efecto de determinar si los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir, entre otros, con criterios tales como:

- Razonabilidad: en relación con los ingresos del contribuyente. (RTF N.º 01465-1-2005)
- Generalidad: tratándose de retribuciones y otros conceptos que se acuerden a favor del personal a que se refieren los incisos I), II) y a.2) del artículo 37º de la Ley. Respecto de los gastos de capacitación contenidos en el inciso II), no resulta aplicable este criterio, en la medida que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora (Segunda Disposición Complementaria Final del D. L N.º 1120), RTF N.º 02230-2-2003, 01752-1-2006, 0881-10-2016 entre otras.

3.6. Tasa de Restitución del Drawback

Chavez, Cusato y Perez (2018), en su artículo de Gestión pública, titulada “Cómo impacta el Drawback en el desempeño exportador de las empresas peruanas”, menciona que la tasa de restitución del Drawback en el Perú mantuvo el siguiente comportamiento a lo largo de los años: Hasta el año 2009, históricamente la tasa de restitución fue de 5%, después en el transcurso del tiempo se incrementó al 8% , es decir, dichas tasas se han ido modificando acorde a los diseños de la política fiscal y en función a los diversos contextos de la economía internacional..

A continuación, se detalla las tasas de restitución a lo largo de los periodos de vigencia del beneficio del Drawback.

Tabla 2
Tasas de restitución del Drawback

Base Legal	Tasa	Vigencia
Decreto Legislativo N.º809	5%	Del 01.01.1995 al 31.12.2008
Decreto Supremo N.º288-2009-EF	8%	Del 01.01.2010 al 30.06.2010
	6.5%	Del 01.07.2010 al 31.12.2010
	5%	Del 01.01.2011 al 31.12.2014
Decreto Supremo N.º314-2014-EF	4%	Del 01.01.2015 al 31.12.2015
	3%	Del 01.01.2016 al 31.10.2016
	4%	Del 01.01.2017 al 31.12.2018
Decreto Supremo N.º282-2016-EF	3%	A partir del 01.01.2019

Fuente: Elaboración propia con normas legales publicadas.

3.2. Análisis y Discusión

En esta parte de la investigación se dan a conocer los resultados de esta. La Metodología consistió en el análisis documental de la normatividad tributaria vigente, Resoluciones del Tribunal Fiscal, Informes de SUNAT y diversas opiniones de especialistas en la materia del presente estudio cuyas referencias se encuentran citadas en la Bibliografía del presente informe. Para el desarrollo del análisis y discusión

presente capítulo se considera necesario desglosarlo en los siguientes puntos relevantes que se detallan a continuación.

3.2.1. Analizar la naturaleza jurídica del Drawback como beneficio tributario vinculado a la determinación del impuesto a la renta.

El artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, cita:

“Artículo 3°.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24°.

b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

También constituye renta gravada de una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, cualquier ganancia o ingreso que provenga de operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados.

Asimismo, el inciso g) del art. 1 de su Reglamento³⁶:

g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones” (p.3).

³⁶ Decreto Supremo N.º 122-94-EF

Tal como se ha analizado en el marco teórico correspondiente al presente trabajo de investigación, 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: 4%³⁷ 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 importados, es decir, resulta una tasa calculada sobre el valor FOB de exportado, teniendo como condición que el valor CIF de los insumos que se han importado no debe superar al 50% del precio FOB de la exportación, tal como se evidencia el cálculo en la Tabla 3.

Como puede apreciarse en el documento de Álvarez (2014), titulado como “Mecanismo de estímulo a las exportaciones: Drawback”, el diseño del Drawback conduce a la restitución sobre base idéntica (4% 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 éstos que se haya empleado para elaborar mercadería exportada, tal como se evidencia el cálculo en la Tabla 3.

En la misma línea de interpretación el Tribunal Fiscal (2015), mediante la Resolución N° 1307-5-2015, establece *“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”*.³⁸

³⁷ Tasa de restitución a partir del 01.01.2015 hasta del 31.12.2018- Decreto Supremo N.º 314 -2014-MEF – Publicado el 18.11.2014. A partir del 01.01.2019 la tasa vigente es del 3%

³⁸ Tribunal Fiscal. RTF N° 01307-2015-2015. (04 de febrero del 2015). RTF N° 01307-2015-2015 .

Resolución. Obtenido de

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/5/2015_5_01307.pdf]

Dicho de otro modo, no existirá identidad entre los derechos de importación pagados y la suma restituida por la Administración Tributaria, de tal 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 por parte del Estado, similar criterio ha dejado establecido en la Resolución N° 06414-10-2016 del 06 de julio del 2016.

En este sentido, el Drawback regulado por el Decreto Supremo N° 104-95-EF y el artículo 82° de la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N°1053, 2008), es un Subsidio de parte del Estado a las empresas exportadoras, dado sus características analizadas y ratificada por el Tribunal Fiscal en la resolución antes analizada. Sin embargo, es cuestionable el hecho que la Ley General de Aduanas, como norma de mayor jerarquía, aún dicho concepto no hay sido definido de forma clara y precisa en el artículo 82°, a pesar de las resoluciones del Tribunal Fiscal, lo que amerita la modificación normativa respetando el principio de legalidad y reserva de Ley.

Finalmente, algunas investigaciones como las de Díaz (2017) concluyen que la eliminación del beneficio del Drawback en el sistema tributario peruano, tendría como efecto el sobre costo de aranceles que encarecerían el precio del bien en el mercado internacional, pues no existiendo posibilidad de descontar los aranceles pagados, el exportador no tendrá otra alternativa más “exportar impuestos”, es decir, incorporarlos en su estructura de costos y trasladarlos a sus compradores perdiendo más competitividad en sus exportaciones, en clara oposición a lo que ocurre con el IGV que se devuelve al exportador. Asimismo, analiza la normatividad que regula el Drawback en economías en el ámbito latinoamericano, como la Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, países que promueven el sector exportador con similar subsidio como el peruano.

3.2.2. Determinar si el Decreto Supremo N.°008-2011-EF contraviene el principio tributario constitucional de no confiscatoriedad.

Del análisis vertido sobre los alcances doctrinarios y normativos de los principios constitucionales, corresponde analizar sin los alcances de regulación del Decreto Supremo investigado, cuyo artículo 1° modifica el tercer párrafo e incorpora un cuarto párrafo al inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, contraviene el principio de no confiscatoriedad, para lo cual es necesario interpretar los alcances de las modificatorias correspondientes, para lo cual se cita de forma textual la modificatoria:

p) Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables. Asimismo, en el caso que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, se deducirá el costo computable de los bienes enajenados (p.10).

Adicionalmente, el artículo 2° del mencionado Decreto Supremo modifica la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N.° 281-2010-EF, el cual es el Decreto Supremo que precisa el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto de la deducción de gastos comunes, indicando que lo señalado en el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta³⁹, con respecto a los casos en que la renta bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, tiene carácter de precisión, ante tales hechos, el legislador ha ido corrigiendo ciertos vicios normativos a través de las modificatorias antes citadas.

El artículo 74° de la Constitución Política del Estado, establece que el Principio de No Confiscatoriedad, como principio rector en la regulación de los tributos, es decir, tiene relación directa con la potestad tributaria del Estado. Según la diversa

³⁹ Decreto Supremo N.° 122-94-EF

jurisprudencia revisada los capítulos precedentes, La confiscatoriedad no sólo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios, es decir en este tipo confiscatoriedad no importa cuánto es la base imponible o la alícuota aunque sea soportable por el contribuyente, postura que ha sido adoptada por el Tribunal Constitucional en el expediente 0041-2004-AI/TC del 11 de noviembre del 2014.

Asimismo, el artículo 37° del Texto Único Ordenando de la Ley del Impuesto a la Renta señala *fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles (p.1).*

El inciso p) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta (s.f.), señala:

p) Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas.

En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables (p.2).

Mediante Informes N.° 068-2010-SUNAT/2B0000, de fecha 18 de mayo del 2010 y el Informes N.° 118-2014-SUNAT/5D0000, de fechas 18 de mayo del 2010 y 24 de diciembre del 2014, respectivamente, la administración tributaria, establece

una posición vinculante con relación al ingreso obtenido por Drawback, determinando que debe considerarse como una “Renta Bruta Inafecta”, por lo tanto, debe considerarse en la prorrata del gasto, establecido en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta. Cabe recalcar, que hasta la fecha no hay pronunciamientos del tema por parte del Tribunal Fiscal.

Como se puede apreciar, la norma en cuestionamiento incluye el ingreso por Drawback, en el cálculo de la prorrata, es decir divide la renta bruta (numerador) entre la renta bruta más las rentas brutas más las rentas exoneradas e inafectas (denominador), donde se estaría incluyendo el ingreso por Drawback, lo que, en buena cuenta, se estaría gravando indirectamente, un beneficio legal que proviene de una operación gravada con el impuesto a la Renta, interpretación cuestionable que perjudica al exportador en la determinación de los gastos comunes, tal como se evidencia de forma cuantitativa en la Tabla 3.

El Drawback aplica la siguiente fórmula de cálculo del porcentaje de deducción de gastos comunes teniendo en cuenta los alcances del Decreto Supremo N.º008-2011-EF:

$$\frac{\text{Gastos de Rentas Gravadas}}{\text{Rentas Gravadas} + \text{Rentas Exoneradas} + \text{Rentas Inafectas}^*} = \% \text{ de Gastos Deducibles.}$$

*Incluye el ingreso por Drawback

Si tenemos en cuenta la fórmula legal establecido en el dispositivo legal antes citado, tenemos que al incluir el ingreso por Drawback como una renta inafecta en el denominador de la fórmula, resulta que el porcentaje de gastos comunes deducibles disminuya. Si se analiza los resultados económicos de una empresa en un año 1 y asumiendo que tuvo pérdidas y su único ingreso extraordinario ha sido el Drawback para asumir sus gastos se afectaría de la siguiente manera:

A modo de ejemplo, si asumimos que la empresa en el año 1 logró realizar exportaciones (ventas) por un valor de S/ 1,000 (valor FOB) y para lo cual incurrió en gastos comunes por un monto de S/ 400, obteniendo del Estado un beneficio

por Drawback del 3% del valor FOB exportado, es decir S/ 30, tendríamos los siguientes resultados económicos en el ejercicio 1:

Tabla 3:
Casuística planteada - Drawback

Rubros	Deducción sin alcances del Decreto Supremo N.°008-2011-EF – S/	Deducción con alcances del Decreto Supremo N.°008-2011-EF- S/
Ventas Exportadas-FOB	1000	1000
(Costo de Ventas)	(900)	(900)
Renta Bruta	100	100
(Gastos comunes - deducible)	(160)	(155)
Renta Neta / (Pérdida)	(60)	(55)
Ingreso por Drawback (3% ⁴⁰)	30	30
% Deducible de gastos comunes	40.00%	38.83%

Como se evidencia los resultados de la tabla 3, demuestra la confiscatoriedad cuantitativa del Decreto Supremo N.°008-2011, en el primer supuesto, aplicando la fórmula de deducción de gastos comunes del periodo en el ejemplo (asume S/ 400), si no se incluye en el denominador de la fórmula de cálculo el ingreso por Drawback reporta una pérdida de (S/ 60) y en el segundo caso si se incluye el mismo, reporta una pérdida de (S/ 55), es decir, si consideramos para el caso de esta empresa que el ingreso por Drawback fue el único ingreso extraordinario que tuvo para cubrir sus costos y gastos del periodo, simplemente, se le estaría obligando a reportar una menor pérdida tributaria del ejercicio, lo que afectará los resultados futuros de sus estados financieros, demostrando este nuevo hecho económico el efecto confiscatorio.

Las normas tributarias vigentes, señalan que las exportaciones están gravadas con el Impuesto a la Renta, por lo tanto, da derecho a deducir los gastos correspondientes, por lo tanto, resulta siendo confiscatorio gravar indirectamente un ingreso accesorio, mucho más, cuando el legislador, lo ha considerado como

⁴⁰ Tasa de restitución vigente a partir del ejercicio 2019, se aplica al valor FOB de la venta exportada.

un beneficio tipo subsidio, que no calza en el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta y por lo tanto no debería formar parte del cálculo en la prorrata de los gastos comunes afectando el principio de no confiscatoriedad, dado el principio de no confiscatoriedad se convierte en el juez del límite en el cual el poder del Estado se ejerce ilegítimamente con afectación de la propiedad por guardar una estrecha relación con el denominado principio de la capacidad contributiva, relación cuyos ribetes aún no se encuentran del todo bien establecidos.

Finalmente, el Decreto Supremo N°008-2011-EF, al incluir en su cuerpo legal, un nuevo supuesto de inafectación, sosteniendo que se considera Renta Inafecta, inclusive a aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, sostenemos, que el legislador se extralimita y contraviene el principio de no confiscatoriedad (cualitativa), al exigir el pago de tributos (de forma indirecta vía deducción de menor gasto) al exigir el pago de tributos (de forma indirecta vía deducción de menor gasto) a través de una norma de menor jerarquía, siendo un aspecto sustancial de la obligación tributaria, contraviniendo otros principios tributarios como el de Legalidad y Reserva de Ley, quedando expedito los hechos para iniciar las acciones constitucionales correspondientes, tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 0041-2004-AI/TC, quedando acreditado la confiscatoriedad cualitativa del Decreto Supremo N°008-2011-EF.

Al respecto, a fin de corregir los efectos confiscatorios de dicho Decreto, debe modificarse con una norma con igual jerarquía, excluyendo el concepto de Drawback en el cálculo de la prorrata de los gastos comunes, lo que permitiría seguir promoviendo el sector exportador y estaría alineado al espíritu del beneficio otorgado por el Estado.

CONCLUSIONES

- La aplicación de potestad tributaria del Estado Peruano se encuentra sujeta a la observancia obligatoria de los Principios Constitucionales Tributarios, al respeto de los Derechos Fundamentales, y al principio de No Confiscatoriedad, constituyéndose una garantía constitucional que no debe ni puede ser ejercida arbitrariamente o en detrimento de los derechos fundamentales de la persona.
- A la luz de la normatividad tributaria vigente, el Drawback forma parte de la estrategia de fomento de exportaciones que implementa el Estado Peruano a fin de aumentar e incentivar las exportaciones así como promover la competitividad de las empresas exportadoras motivando a diversificar sus productos; toda vez que constituye un beneficio tributario que restituye de forma parcial o total el pago de una obligación tributaria aduanera por la incorporación de un bien importado en mercancía que tenga como destino final la exportación.
- El Ingreso por Drawback obtenido por las empresas exportadoras, constituye un beneficio legal concedido por el Estado, representado un subsidio legal, dado las características de un Drawback y según los criterios recogidos por el Tribunal Fiscal en las resoluciones analizadas. Cabe preciar, que no existe identidad entre los derechos de importación pagados y la suma restituida por la administración tributaria (SUNAT) dado que se calcula sobre el valor FOB de las mercancías exportadas, de tal modo que se trata de un beneficio tributario- legal, concepto diferente a lo establecido la actual Ley General de Aduanas y el Decreto Supremo N.º 104-95-EF, siendo necesario cambios normativos al respecto.
- El ingreso por Drawback, no calza en la hipótesis de incidencia de la Ley del Impuesto a la Renta empresarial y su Reglamento, resultando no gravado con dicho impuesto, representando al final un beneficio indirecto para promover el sector exportador en el Sistema Tributario Peruano, interpretación que ha sido validado por el Tribunal Fiscal en resoluciones de la materia en diversa jurisprudencia, sosteniendo que representa 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.

- El Decreto Supremo N°008-2011-EF, incurre en vicios de inconstitucionalidad, al incluir en su cuerpo legal, un nuevo supuesto de inafectación, al establecer que se considera renta inafecta para efecto del cálculo de la prorrata de gastos comunes en la determinación de del impuesto a la renta empresarial de las empresas exportadoras, dicho supuesto contraviene el principio de no confiscatoriedad cuantitativa al afectar el patrimonio de forma indirecta (reduce el gasto deducible) de las empresas pudiendo afectar con mayor incidencia a las empresas que resulten con pérdidas del ejercicio. Asimismo, se vulnera el principio de no confiscatoriedad cualitativa al exigir el pago de tributos (de forma indirecta vía deducción de menor gasto) a través de una norma legal de menor jerarquía, regulando un aspecto sustancial de la obligación tributaria, contraviniendo otros principios tributarios como el de Legalidad y Reserva de Ley, tal como ha sido establecido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 0041-2004-AI/TC

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS

1. ALVAREZ Isla, M. *Mecanismo de estímulo a las exportaciones: Drawback*, 2014.
2. BRAVO CUCCI, J. *Apreciaciones en torno a las Donaciones y su relación con el concepto de Renta*, 2001.
3. BRAVO CUCCI, J. *Fundamentos de Derecho Tributario. Perú: Palestra Editores*, 2003.
4. BRAVO CUCCI. *Derecho Tributario Reflexiones*. Jurista, 2018.
5. CALMET, D., & GASTAÑEDA, S. *Fiscalización de Dumping y Subsidios*. (Primera Edición ed.). Lima, Perú, 2013.
6. CHAVEZ, J., CUSATO, A., & PEREZ LEON, M. *Cómo impacta el drawback en el desempeño exportador de las empresas peruanas*. Lima, Perú, 2018.
7. DANOS, J. *El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano..* En Temas de Derecho Tributario y Derecho Público, Palestra, Madrid, 2006.
8. FERRER IGLESIAS. *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, Anexo Específico F*, 1973.
9. GARCIA BELSUNCE, Horacio. *El Poder Tributario y su Distribución*, Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2004
10. GARCIA MULLIN , J. *Manual del Impuesto a la Renta*, Septima Edición, Santa Rosa, 2011.
11. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria*. Editorial Colex. Madrid. España. 1990
12. LANDA, C. *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional tributaria*. Gaceta Jurídica. Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional, 2006.
13. LEDESMA, C. *Principios de Comercio Internacional*. Buenos Aires: Macchi, 1990.
14. MOYA MILLAN, E. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobilibros, 2009.
15. NAVEIRA DEL CASANOVA, G. *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*. Buenos Aires, 2012.

16. OSSORIO, M. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires: Heliasta, 2006.
17. ROSAS BUENDIA, R. *La exportación y sus beneficios tributarios aduaneros*,. 5-6. Lima, Perú: Entrelíneas, 2009.
18. VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2002.
19. VILLANUEVA BARRON, C. *Los Beneficios Tributarios: Exoneración, Inafectación, entre otros*. Lima, 2011.

TESIS

20. DIAZ ANGELES, G. G. *FUNDAMENTOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS QUE SE OPONEN A LA PROGRESIVA REDUCCIÓN DE LA TASA DEL DRAWBACK EN EL PERÚ 2013- 2016*. Tesis para optar el grado de Magister en Derecho Tributario, Perú, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017. [Ubicado el 13.04.2020] Obtenido de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/9493>

RECURSOS ELECTRÓNICOS

21. CAVERO, Elizabeth. *¿Debe eliminarse el Drawback?*, 2014 [Ubicado el 10.10.2020] Obtenido de <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/profe/notainteres111008.htm>
22. CORTEZ CASTRO. (2011). *Asesoría Contable Tributaria y Laboral*. [Ubicado el 10.10.2020] Obtenido de <http://mcortez.blogspot.es/1300249140/principio-de-no-confiscatoriedad-en-los-tributos/>
23. INSTITUTO PACÍFICO. Promoción al Exportador Drawback – Saldo a Favor del IGV [Ubicado el 04.07.2020], obtenido de http://aempresarial.com/web/adicionales/files-1v/pdf/2016_trib_06_promocion_exportador_drawback.pdf
24. PALACIOS SALGUERO, L. *El Drawback en el Perú ¿es un subsidio?*, 2009 [Ubicado el 04.07.2020], obtenido de <http://www.geocities.com/tacticaempresa/draw.com>
25. ROBLES MORENO, C. *Reflexiones Sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional*, 2008. [Ubicado el 20.07.2020] Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553>

26. SOTELO CASTAÑEDA, E. *Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria*. Revista IUS ET VERITAS, 17, N° 35. [Ubicado el 10.10.2020] Obtenido de https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjBgsTYi9jgAhXC1lkKHeBQCpgQFjAAegQIChAC&url=http%3A%2F%2Frevistas.pucp.edu.pe%2Findex.php%2Fiusetveritas%2Farticle%2Fdownload%2F12291%2F12855&usg=AOvVaw3IP6mh_9Ekb

NORMATIVA

27. Constitución Política del Perú, Publicada en el Diario oficial el Peruano el 30 de diciembre de 1993.
28. Convenio de Kyoto. (s.f.). Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros. (Capítulo 3), 109-110.
29. Decreto Legislativo N° 1053., Nueva Ley General de Aduanas, publicado en el diario Oficial El Peruano el 27 de Junio de 2008.
30. Decreto Supremo N° 104-95-EF. Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de derechos Arancelarios (23 de junio de 1995). Recuperado del sitio de internet SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/normasociada/gja-00.08/ctrlCambios/anexos/DS.104-95-EF.pdf>
31. Decreto Supremo N° 129-2004-EF. Texto único ordenado de la Ley General de Aduanas (12 de Setiembre de 2004). Recuperado del sitio de internet del Gobierno:
https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/250794/226182_file20181218-16260-18qpioh.pdf
32. Decreto Supremo 010-2009-EF. Texto único ordenado de la Ley General de Aduanas (16 de Enero de 2009). Recuperado del sitio de internet del Gobierno:
<https://www.mef.gob.pe/es/economia-internacional/politica-aduanera/normatividad/7481-d-s-n-010-2009-ef-1/file>
33. Decreto Supremo N° 281-2010-EF. Ley del Impuesto a la Renta respecto de la deducción de gastos comunes (31 de Diciembre de 2010). Recuperado del sitio de internet del Gobierno: <https://www.mef.gob.pe/en/por-instrumento/decreto-supremo/6426-d-s-n-281-2010-ef/file>

34. Decreto Supremo N° 011-2005-EF. Ley General de Aduanas y su Reglamento. (26 de Enero de 2005). Recuperado del sitio de internet SUNAT:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/normasociada/gja-00.04/ctrlCambios/anexos/DS.011-2005-EF.pdf>
35. Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas. (12 de Setiembre de 2004). Decreto Supremo N° 129-2004-EF.
36. Ley N° 27037. Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. (12 de Diciembre de 1998). Recuperado del sitio de internet del Congreso del Gobierno:
[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/50F7B9D7355E566A05257A1C00701E8E/\\$FILE/1.Ley_27037_Ley_de_Promoción_de_la_Inversión_en_la_Amazon%C3%ADa.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/50F7B9D7355E566A05257A1C00701E8E/$FILE/1.Ley_27037_Ley_de_Promoción_de_la_Inversión_en_la_Amazon%C3%ADa.pdf)
37. Ley N° 27460. Ley de Promoción y Desarrollo de la Acuicultura. (2016). Recuperado del sitio de internet de Produce del Gobierno:
http://www2.produce.gob.pe/RepositorioAPS/1/jer/PROPESCA_OTRO/marco-legal/1.2.%20Ley%20Acuicultura%20127460.pdf
38. Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente N°0042-2004-AI/TC, 13 de abril del 2005.
39. Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente N°6089-2006-AA/TC, 17 de abril del 2007.
40. Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente N°2762-2002-AA/TC, 1330 de enero de 2003.
41. Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente N°3741-2004-AI/TC, 14 de noviembre de 2005
42. Resolución de Tribunal Fiscal N.º 00542-1-2007.
43. Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03170-1-2006 y
44. Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3205-4-2005