

Jorge Moreno García*

234

La naturaleza jurídica tributaria de los derechos antidumping

1. ¿En qué consiste el *dumping*?

En mi opinión, la mejor manera para comprender en qué consiste el *dumping* es analizando un caso concreto, como el que revisaremos a continuación:

Una empresa china decidió desde enero de 2007 exportar al Perú su bebida gaseosa llamada “la china más sabrosa” a un precio FOB de exportación de US\$ 0.492.

El mercado peruano es dominado por la bebida gaseosa “Inka Sola” con un 70% de participación en este mercado y con un precio “ex fábrica” de US\$ 1.00. Las bebidas competidoras de “Inka Sola” son “Coca Rola”, con un 20% de participación en el mercado peruano de bebidas gaseosas, y “Duendecillo”, con un 10% de participación, siendo que dichas bebidas se venden, respectivamente, a un precio “ex fábrica” de US\$ 1.10 y US\$ 1.00.

El precio FOB de exportación de US\$ 0.492 de “la china más sabrosa” se ha mantenido por dos años sin variación alguna, aumentando las importaciones de este producto en nuestro país en ese periodo en un 250%.

Ante esta situación las empresas “Inka Sola S.A.”, “Coca Rola S.A.” y “Duendecillo S.A.” deciden solicitar el inicio de un procedimiento de investigación por supuestas prácticas de *dumping* en las importaciones de bebidas gaseosas originarias de la República Popular China, siendo esta solicitud aceptada por el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia (INDECOPI), que es la autoridad peruana encargada de velar por el cumplimiento de las normas destinadas a evitar y corregir las distorsiones de la competencia generadas por las importaciones de productos a precio *dumping*.

* Abogado asociado del Estudio Hernández & Compañía. Profesor Adjunto de los cursos Código Tributario y Legislación Tributaria en la Pontificia Universidad Católica del Perú, y del curso Derecho Tributario III en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Luego de concluida la investigación mencionada IN-DECOPI llega a las siguientes conclusiones:

- Las bebidas gaseosas “Inka Sola”, “Coca Rola” y “Duendecillo” son productos similares¹ a la bebida gaseosa “la china más sabrosa”.
- El precio de venta al consumidor final chino de la bebida gaseosa “la china más sabrosa” es de US\$ 1.10.

A fin de efectuar una comparación en el mismo nivel comercial con el precio FOB de exportación de la “china más sabrosa” la autoridad peruana hizo ajustes, o lo que es lo mismo disminuciones, al precio de venta al consumidor final chino, por concepto del impuesto al valor agregado chino, así como ajustes por comercialización y por el flete del local de la empresa exportadora al puerto que generan que el valor normal de la bebida gaseosa “la china más sabrosa” en el mercado chino sea de US\$ 0.821.

La autoridad peruana, teniendo en cuenta el precio FOB de exportación de la bebida gaseosa “la china más sabrosa” y el valor normal ajustado de dicha bebida, determina la existencia de un margen de *dumping* ascendente a 66%.

- Se comprobó la existencia de daño a la rama de producción nacional reflejado principalmente en una caída de los precios de venta interna y en una menor tasa de crecimiento de las ventas, así como de la producción de Inka Sola”, “Coca Rola” y “Duendecillo” respecto a las importaciones de la bebida gaseosa “la china más sabrosa” a precio *dumping*. Además, se produjo una drástica caída de las utilidades y del empleo que generaban las empresas “Inka Sola S.A.”, “Coca Rola S.A.” y “Duendecillo S.A.”.
- Se comprobó que el daño registrado en los indicadores económicos de Inka Sola”, “Coca Rola” y “Duendecillo” es consecuencia de las importaciones de la bebida gaseosa “la china más sabrosa” a precio *dumping*.

Del caso planteado, podemos definir, en líneas generales, al *dumping* como aquella práctica internacional que se produce cuando una empresa de un país exportador decide fijar el precio de exportación de sus productos en un país importador por debajo de su valor normal, con el fin de causar un daño a las empresas que producen productos similares en el país importador.

2. La naturaleza jurídica de los derechos antidumping según la legislación que regula el *dumping*

Nuestra legislación nacional de *dumping* está conformada por las siguientes normas:

- El Decreto Supremo No. 006-2003-PCM, que es la norma aplicable cuando la empresa que realiza la práctica de *dumping* es de un país miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC) y busca regular lo dispuesto en el Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio², así como el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Esta norma en su artículo 46 establece que los derechos antidumping tienen condición de multa y no constituyen en forma alguna un tributo.
- El Decreto Supremo No. 133-91-EF, el cual regula la práctica *dumping* realizada por una empresa proveniente de un país que no es miembro de la OMC y en su artículo 9 señala que los derechos antidumping tienen la condición de detracciones compensatorias para evitar daños en el país y no constituyen en forma alguna un tributo.

La Primera Disposición Complementaria del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM señala que en lo no previsto en el Decreto Supremo No. 133-91-EF se aplicará supletoriamente lo dispuesto en el Decreto Supremo No. 006-2003-PCM. Por ello, no existiendo una definición legal en nuestra normativa de lo que debe entenderse por “detracción compensatoria” es posible sostener que los derechos antidumping siguen la naturaleza positiva de multa que le ha impuesto el Decreto Supremo No. 006-2003-PCM.

¿Las normas que regulan el *dumping* pueden establecer que los derechos antidumping no son tributos aún cuando nuestra legislación tributaria los califique como una especie tributaria? Asimismo, ¿pueden las normas de *dumping* ir en contra de toda nuestra legislación y calificar a los derechos antidumping como multas?

1 El artículo 2 del Decreto Supremo No. 133-91-EF establece cuatro factores (naturaleza, calidad, uso y función) a ser considerados para permitir determinar la existencia de la similitud entre los productos de fabricación nacional y aquellos importados. A su vez, el artículo 9 del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM indica que califica como producto similar a aquél que sea idéntico, es decir, igual en todos los aspectos al producto de que se trate o, cuando no exista ese producto, otro producto que, aunque no sea igual en todos los aspectos, tenga características muy parecidas a la del producto considerado. Asimismo, el sexto párrafo del artículo 2 del Reglamento del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 indica que se entenderá que la expresión “producto similar” significa un producto que sea idéntico, es decir, igual en todos los aspectos al producto de que se trate o, cuando no exista ese producto, otro producto que, aunque no sea igual en todos los aspectos, tenga características muy parecidas a la del producto considerado.

2 Mediante Resolución Legislativa No. 26407, publicada el 18 de diciembre de 1994, nuestro país adoptó desde el 1 de enero de 1995 el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Acuerdos del Acta Final de la Ronda de Uruguay, ratificándose, de esta manera, entre otros, el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Responder a las dos interrogantes planteadas, así como analizar las implicancias tributarias que generan la calificación de multa otorgada por las normas que regulan el *dumping* a los derechos antidumping es el objetivo de este artículo.

3. La naturaleza jurídica

Por naturaleza jurídica debemos entender al conjunto de características (propiedades o elementos) de una institución o especie jurídica que, de acuerdo a todo un ordenamiento jurídico, le otorgan tal esencia que le permiten distinguirse y definirse, entre las otras distintas instituciones o especies jurídicas.

Es claro que ninguna norma de nuestra legislación puede ir en contra de la naturaleza jurídica de lo que regula.

En ese sentido, para analizar la naturaleza jurídica de una institución o especie jurídica no basta con sólo apreciar la calificación positiva dada por una norma, sino que resulta necesario y fundamental apreciar, basados en todo el ordenamiento jurídico, cuáles son las características que le permiten tener tal esencia a una institución o especie jurídica que la identifica como única y distinta a las demás existentes.

la soberanía como persona de derecho público, vale decir, en ejercicio de su poder impositivo.

Algunos ejemplos de recursos derivados son los empréstitos, las multas fiscales, las herencias y bienes vacantes, los legados y las donaciones.

Como se puede apreciar de los ejemplos mencionados, los recursos derivados no provienen del patrimonio privado del Estado sino del patrimonio ajeno.

Uno de los principales recursos derivados lo constituyen los recursos tributarios, los cuales pueden ser definidos como aquellos ingresos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su facultad de imperio, es decir, por normas que crean obligaciones a cargo de un particular, en la forma, cuantía y de acuerdo a las reglas que dichas normas establezcan.

Dado que los derechos antidumping no provienen de la explotación de los bienes patrimoniales del Estado, sino tienen su fundamento en normas estatales dictadas por el Estado Peruano en uso de su facultad de imperio y, la obligación respecto de tales derechos se genera cuando se lleva a cabo la importación de productos a precios *dumping* que amenazan o causan daño a la producción nacional, dichos derechos constituyen un recurso tributario.

236

4. Los derechos *antidumping* califican como un impuesto a la importación

4.1 De los recursos del Estado

Los recursos del Estado pueden ser clasificados en:

- Recursos originarios: son aquellos ingresos que tienen su origen en el propio patrimonio privado del Estado como consecuencia de su explotación directa o indirecta, es decir, son los ingresos que provienen de los bienes patrimoniales del Estado. Los recursos originarios le pertenecen al Estado de igual manera que los bienes privados de un particular forman parte del patrimonio privado de éste.

Así, son recursos originarios los que obtiene el Estado mediante el aprovechamiento económico de su patrimonio, por ejemplo, la renta por el arrendamiento de predios de propiedad estatal, el producto de la venta de tierras públicas y de la explotación directa o indirecta de los recursos naturales del Estado.

- Recursos derivados del Derecho Público: son aquellos ingresos que el Estado obtiene por razones de orden político, por las leyes fundamentales de orden constitucional, así como por ejercer

4.2 Los derechos *antidumping* cumplen con los elementos que lo califican como tributo

El legislador peruano no ha optado por definir lo que se debe entender por tributo, sin embargo, del análisis de nuestra normativa tributaria podemos concluir que un tributo para poder calificar como tal debe cumplir con los siguientes elementos:

1. Debe ser una prestación, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, de cumplimiento obligatorio.
2. Su fuente siempre debe ser una norma estatal.
3. Nace cuando se realiza el hecho generador.
4. Es distinta a las sanciones.
5. Su fin es satisfacer necesidades públicas (fin fiscal) o desincentivar conductas (fin extrafiscal).
6. Genera una relación entre un acreedor tributario y un deudor tributario.
7. Es exigible inclusive coactivamente.

Apreciemos a continuación como los derechos *antidumping* cumplen con los elementos para ser calificados como tributos:

4.2.1 Los derechos antidumping son prestaciones en dinero de cumplimiento obligatorio

Quien importe un producto sobre el que se han aplicado derechos antidumping se encuentra obligado, para poder disponer de ese bien en nuestro país, a entregar un monto de dinero al Estado, por lo que dichos derechos son prestaciones en dinero.

4.2.2 Su fuente siempre debe ser una norma estatal

Los derechos antidumping en nuestro país se imponen porque así lo disponen los Decretos Supremos Nos. 006-2003-PCM y 133-91-EF.

4.2.3 Nace cuando se realiza el hecho imponible

El artículo 2 del Código Tributario establece que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generador de dicha obligación.

Del artículo mencionado se puede inferir que, la obligación tributaria nace cuando se realiza en la realidad el hecho previsto en la ley, es decir, cuando se produce el hecho generador, y ello sucede en un determinado tiempo y espacio y es realizado por algún sujeto. Todo esto tiene que estar regulado en la ley, de manera concreta, y a la totalidad de estas regulaciones se le conoce como “hipótesis de incidencia tributaria”. De esta manera, la “hipótesis de incidencia tributaria” puede ser conceptuada como aquel supuesto descrito hipotéticamente en una norma que permite gravar el hecho generador.

La “hipótesis de incidencia tributaria” en el caso de derechos antidumping, en líneas generales, es la importación de productos a precios dumping, mientras que su hecho generador se producirá cuando en nuestro país un particular efectivamente importe un producto a precio *dumping*. Sólo de producirse este hecho generador nacerá la obligación de pago de los derechos antidumping.

4.2.4 Es distinta a las sanciones

Más adelante analizaremos en extenso por qué los derechos antidumping no pueden calificar como sanciones.

4.2.5 Los derechos antidumping son derechos aduaneros con un fin extrafiscal

Los tributos, como regla general, tienen un fin esencialmente recaudatorio; no obstante, existen tributos

que además de este fin buscan incentivar o desincentivar conductas. Por ejemplo, el Impuesto Selectivo al Consumo grava, entre otras operaciones, la venta en el país a nivel de productor y la importación de cigarrillos que contengan tabaco, con el fin de desincentivar por medio de esta imposición el consumo de dichos productos por ser dañinos para la salud, por lo que califica como un tributo con un fin esencialmente extra fiscal.

Los considerandos de los Decretos Supremos Nos. 133-91-EF y 006-2003-PCM indican expresamente que el *dumping* puede constituir una práctica que distorsiona la competencia en el mercado.

Asimismo, el artículo 1 de los Decretos Supremos Nos. 133-91-EF y 006-2003-PCM señalan que estos dispositivos legales tienen como fin prevenir y corregir las distorsiones de la competencia en el mercado generadas por el *dumping*. Incluso el primer párrafo del artículo 46 del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM establece que los derechos antidumping son medidas destinadas a corregir las distorsiones generadas en el mercado por las prácticas de *dumping*.

De las normas citadas podemos colegir que en nuestro país los derechos antidumping tienen como fin ser un medio impositivo que permite corregir las distorsiones a la competencia ocasionadas por la práctica del *dumping*, por lo tanto pueden ser clasificados como un impuesto con un fin extra fiscal.

4.2.6 Los derechos antidumping generan el nacimiento de una relación entre un acreedor tributario y un deudor tributario

Los tributos generan relaciones jurídicas que permiten apreciar cómo es que el Estado obtiene los recursos derivados que necesita.

Una relación jurídica tributaria tiene dos partes, a decir, el acreedor y el deudor tributario. El acreedor tributario es siempre el Estado, una entidad pública que lo representa o una entidad que ha sido expresamente designada por ley para actuar como tal, mientras que el deudor tributario, sea en su calidad de contribuyente o responsable, es la persona natural, persona jurídica o “entidad tributaria”³ encargada de cumplir con la prestación tributaria.

El artículo 4 del Código Tributario señala que son acreedores de la obligación tributaria el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

3 Por “entidad tributaria” debemos entender a aquel ente que tiene tal situación jurídica que le permite ser deudor tributario. Entre las “entidades tributarias” tenemos a la sociedad conyugal, la sucesión indivisa, los contratos de joint venture, entre otros.

¿De acuerdo a nuestro Código Tributario puede el INDECOPI ser un acreedor tributario?

El artículo 1 del Decreto Legislativo No. 1033 el INDECOPI es un organismo público especializado con personería jurídica de derecho público interno, siendo que tal decreto también señala que son recursos directamente recaudados por el INDECOPI los derechos antidumping que se establezcan, provisional o definitivamente, en los procedimientos sobre la materia.

Como se puede apreciar el INDECOPI es una entidad de derecho público con personería jurídica propia a la que la ley le ha asignado expresamente los recursos generados por la imposición de los derechos antidumping, por lo que puede calificar como acreedor tributario.

Además, al ser los derechos antidumping tributos que tienen como fin extra fiscal resguardar la libre y leal competencia de nuestro mercado es adecuado que sea INDECOPI el encargado de administrar y usufructuar el monto obtenido por concepto de derechos antidumping.

A su vez, calificará como deudor tributario la persona natural, persona jurídica o “entidad tributaria” que importe un producto a precio *dumping*.

- a. Contribución: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- b. Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. A su vez, las tasas pueden ser arbitrios, derechos o licencias.
- c. Impuesto: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.

4.3.1 Los derechos antidumping son derechos aduaneros

Analicemos con mayor detalle las definiciones de las especies tributarias contenidas en el Código Tributario, y que, por ende, son las que rigen en el sistema tributario nacional, con el fin de apreciar a qué especie tributaria corresponde los derechos antidumping.

Las contribuciones son tributos vinculados, es decir, que su generación se vincula con una actuación estatal que indirectamente beneficia al contribuyente. Así, la contribución es la prestación realizada por quienes, encontrándose en una determinada situación, se ven favorecidos como consecuencia de la realización de una obra o actividad estatal. Asimismo, la tasa es también un tributo vinculado -pues su nacimiento se vincula directamente con una actuación del Estado-, que consiste en una prestación pecuniaria a favor de una entidad pública por la realización de una actividad propia de la citada entidad que beneficia de modo particular o individual al obligado.

A su vez, los impuestos constituyen tributos no vinculados puesto que su generación no se vincula con una actuación estatal. En tal sentido, el monto recaudado en virtud del cobro de un impuesto, no se destina a cubrir el costo de una actuación del Estado específica, pues dicha actuación no es visible y no es causa u origen de la obligación de pago, sino que se aplica a otro tipo de gastos destinados a satisfacer las necesidades de la comunidad en general. Así por ejemplo, el pago del Impuesto a la Renta no repercute en una actividad estatal dirigida exclusivamente a beneficiar al contribuyente obligado al pago, de allí su clasificación como tributo no vinculado.

La obligación de pagar los derechos antidumping no se vincula con actuación estatal alguna que beneficie al contribuyente. En consecuencia, los citados derechos constituyen impuestos y, como quiera que éstos

238

4.2.7 Exigible incluso coactivamente

La Quinta Disposición Complementaria del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM establece que cuando Aduanas comunique expresamente a INDECOPI la exigibilidad de un derecho antidumping, esta última entonces podrá iniciar un procedimiento de ejecución coactiva con el fin de buscar el cobro de esos derechos.

Asimismo, indica la disposición citada que el procedimiento de ejecución coactiva de los derechos antidumping se tramitará de acuerdo a lo establecido en la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva No. 26979.

Por ende, no queda duda que los derechos antidumping pueden ser exigidos incluso de manera coactiva.

4.3 Los derechos antidumping son derechos aduaneros

4.3.1 Especies tributarias

El legislador peruano en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario⁴ ha establecido que dicho término genérico comprende a las siguientes especies:

4 El Código Tributario vigente ha sido aprobado mediante Decreto Legislativo No. 816, mientras que su Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo No. 135-99-EF.

afectan una operación de comercio exterior, estamos ante un impuesto externo, también conocido como un arancel o derecho aduanero.

Por consiguiente, los derechos antidumping constituyen un tributo de la especie impuesto que al gravar operaciones de comercio exterior califican como aranceles o derechos aduaneros.

Los derechos antidumping, asimismo, califican como impuestos porque al gravar al importador y no al exportador, gravan su capacidad económica que le permite importar determinadas mercaderías.

Esto es sumamente importante debido a que un impuesto busca gravar una manifestación de riqueza que permita inferir la aptitud económica de un particular para soportar la obligación de dar una suma de dinero a favor del Estado o ente que lo represente. A esta manifestación de riqueza se le denomina “capacidad contributiva”. Es obvio que quien tiene los recursos suficientes para importar un bien a precios dumping está demostrando una “capacidad contributiva” que válidamente puede ser objeto de imposición.

En este sentido, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico basado principalmente en el Código Tributario, los derechos antidumping constituyen aranceles o derechos aduaneros.

5. Los derechos antidumping no tienen la naturaleza jurídica de multa

5.1 Estructura lógico – normativa sancionadora

La comisión de una infracción ocasiona la imposición de una sanción. La especial relación existente entre infracción y sanción se puede esquematizar de la siguiente manera:

Si Infracción (I), entonces (⇒) Sanción (S)

Las infracciones y sanciones por su especial tratamiento unitario tienen la siguiente estructura interna:

- i) La infracción (I) es aquella hipótesis legal que, de ocurrir, desencadena la consecuencia que viene a ser la sanción.
- ii) La sanción (S) que es el efecto atribuido por el

derecho a la verificación de la infracción en la realidad.

- iii) El nexo lógico jurídico (⇒) que es el elemento lógico vinculante entre la infracción y la sanción.

Del análisis de la estructura interna de las infracciones y sanciones se puede concluir que la importancia de tipificar mediante la norma idónea una conducta como una infracción objeto de sanción radica en la necesidad de cualquier persona de conocer con claridad y predictibilidad cuáles de sus actos serán sancionados.

A su vez, existen distintos tipos de sanciones administrativas. Por ejemplo, el comiso de bienes, la suspensión de licencias vigentes, entre otras. Uno de los tipos de sanción existente lo constituye la pena pecuniaria o multa.

En este orden de ideas, para que exista una multa resulta necesario y fundamental que antes exista una infracción tipificada como tal.

Veamos a continuación si alguna norma de nuestro ordenamiento ha tipificado a la importación de bienes a precios *dumping* como una infracción administrativa tributaria.

“¿Las normas que regulan el dumping pueden establecer que los derechos antidumping no son tributos aún cuando nuestra legislación tributaria los califique como una especie tributaria?”

5.2 Los derechos antidumping no son multas según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo General

La potestad sancionadora administrativa tiene principios que deben ser respetados al momento de su ejercicio. Uno de estos principios es el de Tipicidad y ha sido establecido en el numeral 4 del artículo 230 de la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. En el referido dispositivo se indica que en base al Principio de Tipicidad sólo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales. Ni el Decreto Supremo No. 006-2003-PCM, ni el Acuerdo Antidumping de la OMC, ni el Decreto Supremo No. 133-91-EF, ni ninguna otra norma de nuestra normativa han tipificado como infracción la importación de bienes a precios *dumping*.

De esta forma, al no haberse tipificado la importación de bienes con precios *dumping* como infracción, en ningún caso los derechos antidumping podrían calificar como multas.

5.3 Los derechos antidumping no son multas según lo dispuesto en el Código Tributario

El artículo 164 del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo No. 816 y modificado por el artículo 79 del Decreto Legislativo No. 953, define a la infracción tributaria como toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

Ni en el Código Tributario, ni en el Decreto Supremo No. 006-2003-PCM, ni el Decreto Supremo No. 133-91-EF se ha tipificado alguna acción u omisión como infracción objeto de sanción, razón por lo que no se puede señalar que los derechos antidumping tienen la condición de multa.

5.4 Los derechos antidumping no son multas según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas

El artículo 2 del Decreto Legislativo No. 1053, Ley General de Aduanas, define a la multa como aquella sanción pecuniaria que se impone a los responsables de infracciones administrativas aduaneras.

En el artículo 192 se establece cuáles son las infracciones administrativas aduaneras sancionables con multa, no tipificándose en dicho artículo alguna acción u omisión relacionada a la importación de bienes a precios dumping.

Resulta claro que al no tipificarse la importación de bienes a precios *dumping* como infracción administrativa aduanera en la Ley General de Aduanas no se puede señalar que los derechos antidumping tienen la condición de multa.

6. Los Decretos Supremos que regulan el *dumping* violan el Principio de Jerarquía

El Principio de Jerarquía normativa se encuentra consagrado constitucionalmente en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú de 1993. Este principio constitucional señala que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente.

El Código Tributario, la Ley General de Aduanas y la Ley General de Procedimiento Administrativo General han sido aprobados, respectivamente, mediante los Decretos Legislativos Nos. 816, 1053 y por Ley No. 27444, perteneciendo todas estas normas al segundo rango jerárquico normativo, es decir, a las normas con rango de ley. En los referidos dispositivos se puede apreciar qué es lo que debe entenderse por tributo y multa.

¿Puede un decreto supremo, que es una norma del tercer rango jerárquico normativo, establecer que los derechos antidumping no son tributos y son multas cuando normas de segundo rango jerárquico establecen lo contrario?

Según nuestra Constitución, en aplicación del Principio de Jerarquía no es válido que una norma de inferior jerarquía vaya en contra de lo que disponen normas de mayor jerarquía.

Siendo ello así, es inconstitucional que los Decretos Supremos Nos. 006-2003-PCM y 133-91-EF establezcan a través de normas de inferior jerarquía que los derechos antidumping no son tributos, calificándolos como multas, contrariando lo que en normas de mayor jerarquía, como lo son el Código Tributario, la Ley General de Aduanas y la Ley de Procedimiento Administrativo General, se establece como tributo y como sanción.

7. El principio por el cual una entidad jurídica es lo que es por su naturaleza jurídica es un criterio asumido por el Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal tiene reiterada jurisprudencia en donde hace suyo el principio por el cual las instituciones o especies jurídicas, independientemente de la denominación positiva que se les dé, son lo que son por su naturaleza jurídica.

Así, es interesante revisar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 523-4-1997 calificada como jurisprudencia de observancia obligatoria. En dicha resolución se analizó si el 6% que pagaban los empleadores, del total de las remuneraciones mensuales que abonaban a sus trabajadores, por concepto de Contribución al FONAVI, de acuerdo al artículo 1 de la Ley No. 26233, tenía efectivamente la naturaleza jurídica de contribución que se le otorgaba positivamente.

En ese sentido, a pesar de que el artículo 1 de la Ley No. 25988, Ley de Racionalización del Sistema Tributario Nacional y de Eliminación de Privilegios y Sobrecostos, y el artículo 2 del Decreto Legislativo No. 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, hacen referencia a los aportes al FONAVI como “contribución”; el Tribunal Fiscal consideró que ello no modifica su esencia, debido a que independientemente de la denominación que el legislador le atribuya, la esencia del mismo corresponde a la de impuesto y no a la de contribución.

El Tribunal Fiscal llegó a la mencionada conclusión basándose en los conceptos de contribución e impuesto contenidos en el Código Tributario y, además, en que el empleador estaba obligado a pagar la “Contribución al FONAVI” por pagar remuneraciones a trabajadores

dependientes sin que a cambio reciba o haya recibido a cambio beneficio de alguna actividad estatal. De esta manera, al no generarse para el empleador ningún beneficio derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales por concepto del pago realizado por “Contribución al FONAVI” no tendría la naturaleza de contribución, sino de impuesto.

Los derechos antidumping por esencia tienen naturaleza jurídica tributaria de impuesto y no de multa, por lo que la Administración Tributaria debería de hacer prevalecer dicha esencia por encima de la disposición positiva, para evitar las consecuencias jurídicas tributarias negativas que genera la calificación de multa para los contribuyentes del Impuesto a la Renta.

8. Implicancias en el Impuesto a la Renta de la calificación positiva de los derechos *antidumping* como multas

8.1 Posición de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria en el Informe No. 026-2007-SUNAT/2B0000 señala que dado que los derechos antidumping tienen naturaleza de multa administrativa impuesta por el INDECOPI no constituye contraprestación pagada por el bien materia de adquisición ni gasto necesario para colocar el bien en condiciones de ser usado, enajenado o aprovechado económicamente.

A su vez, sostiene la Administración Tributaria, citando el literal c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵, que los derechos antidumping constituyen multas administrativas establecidas por el INDECOPI, el cual es un organismo del Sector Público Nacional, que no califican como gasto deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Por lo tanto, para la Administración Tributaria los derechos antidumping al calificar normativamente como sanciones administrativas no califican como costo de adquisición ni constituyen un gasto deducible a fin de determinar la renta neta imponible de tercera categoría.

8.2 ¿Cuál es el efecto práctico de la posición asumida por la Administración Tributaria?

Veamos el efecto práctico que en el Impuesto a la Renta genera la posición asumida por la Administración Tributaria en el siguiente ejemplo:

La empresa Importaciones S.A. ha pagado S/.100,000.00 durante todo el año 2008 por concepto de derechos antidumping aplicados a la importación que realizó de 1,000 tablas tipo bodyboards originarias de China. Esta empresa declaró como parte del costo de adquisición de sus tablas importadas los derechos antidumping que pagó. En el ejercicio 2008 se vendieron las 100 tablas importadas.

Según la posición de la Administración Tributaria los derechos antidumping pagados por Importaciones S.A. no constituyen un costo de las tablas tipo bodyboards originarias de China ni tampoco constituyen un gasto deducible para efectos de determinar la renta neta. Esta posición genera que Importaciones S.A. al haber utilizado indebidamente un costo que no le correspondía tendrá que tributar sobre el 30% del monto total que por concepto de derechos antidumping ha pagado.

8.3 Los derechos antidumping forman parte del costo de adquisición de los bienes importados

8.3.1 Definición de “costo deducibles”

La renta bruta de una empresa estará constituida por todos los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta que obtenga en un ejercicio gravable.

Cuando las empresas enajenen⁶ bienes su renta bruta será el resultado de restar los ingresos netos que obtengan por las enajenaciones que realicen menos el costo computable de los bienes enajenados.

Los ingresos netos se obtienen de restar a los ingresos brutos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza, mientras que el costo computable no tiene una definición única sino que puede ser definido, dependiendo del bien enajenado, como el costo de adquisición, producción o construcción, o, dependiendo de una situación particular, como el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

El costo computable que corresponde en el caso de los bienes importados es el costo de adquisición asumido por el importador y pagado al proveedor extranjero.

El costo de adquisición es el resultado de la suma de la contraprestación pagada por el bien adquirido,

5 La Ley del Impuesto a la Renta ha sido aprobada mediante Decreto Legislativo No. 774 y su Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004.

6 El artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta define enajenación a la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, a todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso.

incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente, más los “costos deducibles”.

Definimos como “costo deducible” a todo aquel gasto que la Ley del Impuesto a la Renta califica como costo de adquisición y que al poder ser deducido de la renta bruta hace que ésta disminuya.

De esta forma, existe una relación indirectamente proporcional entre los costos deducibles y la renta bruta debido a que a mayores costos deducidos menor renta bruta del Impuesto a la Renta.

El numeral 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta define como “costos deducibles” a los siguientes gastos:

- Los gastos incurridos con motivo de su compra.
- Los gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

¿Calificarán los derechos antidumping como un “costo deducible”? Apreciémoslo a continuación.

8.3.2 Los derechos antidumping califican como un gasto incurrido con motivo de su compra

Los gastos incurridos con motivo de su compra están mencionados de manera enunciativa en el numeral 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y entre ellos se indica como ejemplo de dichos gastos, entre otros, a los derechos aduaneros.

Como hemos sostenido los derechos antidumping son derechos aduaneros, por lo que califican como “costos deducibles” y forman parte del costo de adquisición de las mercaderías importadas sujetas a dicho derechos.

Nuestra conclusión es apoyada, además, por lo dispuesto en el literal a) del artículo 37 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁷, el cual establece que el valor de los bienes importados estará conformado por el precio ex-fábrica más los impuestos a la importación. En ese sentido, en el supuesto específico de la importación los gastos por conceptos de derechos específicos al calificar como un impuesto a la importación forman parte del valor de los bienes importados.

A su vez, nuestra posición también tiene sustento en el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante, NIC) No. 2⁸, la cual señala que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá, entre otros conceptos, los aranceles de importación

y otros impuestos, siempre que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales.

Entonces, queda claro de las normas citadas que los derechos antidumping al ser por esencia un impuesto a la importación de bienes a precios *dumping* califican como un gasto incurrido con motivo de su compra y por ende como un “costo deducible”.

8.3.3 Los derechos antidumping califican como gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser enajenados o aprovechados económicamente

De acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, el levante es aquel acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen solicitado.

El artículo 56 del Decreto Supremo No. 006-2003-PCM señala que Aduanas no podrá autorizar el levante de la mercancía afecta a derechos antidumping definitivos sin que previamente haya sido acreditado de manera indubitable el pago de estos derechos.

De un simple análisis de las normas citadas podemos concluir que si un importador no paga los derechos antidumping entonces no podrá enajenar o aprovechar económicamente en nuestro país los bienes que importó.

El numeral 1 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que constituye un “costo deducible” los gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser enajenados o aprovechados económicamente.

No hay duda que el pago que se realice por concepto de derechos antidumping es un gasto necesario que debe realizar el importador para poder enajenar o colocar los bienes en condiciones de ser aprovechados económicamente en nuestro país, siendo por lo tanto un “costo deducible” que forma parte del costo de adquisición.

Además, el párrafo 11 de la NIC 2 señala que el costo de adquisición de las existencias comprenderá los costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías. De esta manera, no cabe duda alguna que para efectos de la NIC citada los derechos antidumping son un costo que se puede atribuir directamente a la adquisición de mercaderías importadas.

7 El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha sido aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-1994-EF.

8 En virtud a lo establecido por el artículo 223 de la Ley No. 26887, Ley General de Sociedades, precisado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad No. 013-98-EF/93.01, las NICs oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad constituyen normas vigentes en nuestro país. Por consiguiente, las NICs resultan plenamente aplicables para complementar la definición de costo de adquisición establecida en la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, los derechos antidumping son gastos que un importador de un bien a precio dumping debe asumir con el fin de poder enajenarlo o aprovecharlo económicamente, por lo que califican como “costos deducibles” y, consecuentemente, son deducibles para determinar la renta bruta gravada con el Impuesto a la Renta.

8.3.4 Los derechos antidumping no son gastos no deducibles

El literal c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las multas aplicadas por el Sector Público Nacional. Este artículo sirve como base a la Administración Tributaria para concluir que los derechos antidumping constituyen un gasto no deducible.

Según lo que hemos sostenido en el presente artículo, los derechos antidumping no tienen naturaleza jurídica de multas sino que califican como un costo de adquisición, por lo que a estos derechos no le resulta aplicable lo dispuesto en el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta debido a que dicho artículo se encuentra comprendido en el Capítulo VI de la Ley del Impuesto a la Renta, “De la Renta Neta”, no debiendo ser aplicado a los derechos antidumping por cuanto se refiere únicamente a los gastos que no son admitidos tributariamente para efectos de calcular la renta neta.

Asimismo, los derechos antidumping al ser costos de adquisición se encuentran regulados en el Capítulo V de la Ley del Impuesto a la Renta, “De la

Renta Bruta”, (la cual es obtenida de la resta del conjunto de los ingresos afectos menos el costo computable) y no en el Capítulo VI “De la Renta Neta” (la cual es obtenida de la resta de la renta bruta menos los gastos deducibles permitidos por la Ley del Impuesto a la Renta), no existiendo en dicho capítulo prohibición alguna -ni tampoco en la legislación que regula el *dumping*, ni en otra norma contable- que prohíba la aplicación como “costo deducible” de los derechos antidumping, por ello podemos concluir que tales derechos califican como costo de adquisición.

9. Conclusión

Aceptar que un Decreto Supremo puede establecer que los derechos antidumping son multas y no tienen naturaleza tributaria sería aceptar que lo dispuesto por una “parcela jurídica” debe ser aplicado a pesar de que todo un “país jurídico” establezca lo contrario.

Los derechos antidumping por su esencia tienen naturaleza jurídica tributaria que los califica como aranceles o derechos aduaneros. Esta naturaleza jurídica debe ser respetada debido a que sólo de esta forma nuestro “país jurídico” -que se encuentra conformado por nuestra Constitución Política del Perú, nuestro Código Tributario, nuestra Ley General de Aduanas y nuestra Ley de Procedimiento Administrativo General- prevalecerá sobre la “parcela jurídica”-conformada por los Decretos Supremos que regulan la práctica del dumping en nuestro país- que consideran indebidamente a los derechos antidumping como multa.