

THĒMIS

Revista de Derecho



Francesco Farri | Nicolás Valverde Casas | Pablo Sotomayor Hernández | Jonás Bergstein|
Fernando Loayza Jordán | Julio César Casma Rocha | Daniel Masnjak Marín | Bruno Doig
Gonzales-Otoya | Uber López Montreuil | Pablo Ferreyros Quiñones | Luis Durán Rojo
Hugo Martín Arbieto Alfaro | Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro | Frank Fermín García
Santos | Jeff Anders Riveros Vélez | Renée Villagra Cayamana | Adriana Kihara Nomura
Katarzyna María Dunin-Borkowski Goluchowska | Claudia Alejandra Delgado Tarazona
Francisco Botto Denegri | Sheila Espinal Cragg | Luis Liov Valle Uribe | Fernando
Núñez Ciallella | Vicente Robles Ramírez | Fernando Tori Vargas | Edwin Sarmiento Lazo
Pablo Antonio León Puccio | Fabio Llontop Hugo | Rocío Zegarra Camarena Gonzalo
Alonso Escalante Alpaca | Aarón Vásquez Sotomayor | Víctor Herrada Bazán

Segunda Época. Edición 76

Derecho Tributario
1965 - 2019

TEMA CENTRAL: Derecho Tributario

Tributación internacional

Francesco Farri

El consenso a la imposición en la fiscalidad global
The consent to the imposition in global taxation

13

Nicolás Valverde Casas y Pablo Sotomayor Hernández

La imposición al consumo en la era de los servicios digitales
Consumption tax in the era of digital services

29

Jonás Bergstein

Proyecciones de la Buena Fe en el Derecho Tributario: una mirada desde la jurisprudencia uruguaya
The influence of the Bona Fides principle in tax law: an approach from the Uruguayan case law

41

Tributación nacional

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro

Fiscalidad de las entidades religiosas en el Perú
Taxation of religious entities in Peru

57

Bruno Doig Gonzales-Otoya y Daniel Masnjak Marín

No taxation without investment protection: la potestad tributaria en el arbitraje de inversiones
No taxation without investment protection: the Power to Tax in investment arbitration

77

Uber López Montreuil y Pablo Ferreyros Quiñones

El financiamiento de la fiscalización ambiental: ¿tarea de todos o solo de algunos?
The financing of environmental oversight: a task for everyone or only some?

99

Luis Durán Rojo y Hugo Martín Arbieta Alfaro

La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?
The extinctive prescription of the cause of action of the tax administration in the proceeding of collecting a tax debt: is Legislative Decree 1421 unconstitutional?

129

Fernando Loayza Jordán y Julio César Casma Rocha

El control de convencionalidad en sede administrativa: un mecanismo para la defensa de los contribuyentes
Conventionality control in public administration: a mechanism in defense of taxpayers

145

Frank Fermín García Santos y Jeff Anders Riveros Vélez

161

Reflexiones sobre el Convenio Multilateral y su conexión con el ordenamiento jurídico peruano: el caso del establecimiento permanente
Reflections on the Multilateral Instrument and its connection with the Peruvian legal system: the case of the permanent establishment

Renée Villagra Cayamana

181

Preferencia prevista en la Ley del Impuesto a la Renta del uso de comparables domésticos sobre los extranjeros para el análisis de precios de transferencia: ¿conjunto vacío?
The preference of Peruvian Income Tax Law for the use of domestic comparables over foreign ones for transfer pricing analysis: a blank set?

Adriana Kihara Nomura

191

Los derechos antidumping y el doble castigo para el importador
Anti-dumping duties and the double punishment for importers

**Katarzyna María Dunin-Borkowski Goluchowska y
Claudia Alejandra Delgado Tarazona**

201

¿Qué modificaciones deberían introducirse a la regulación que la Ley de Impuesto a la Renta peruana concede a la subcapitalización?
What modifications should be implemented in the regulation that the Peruvian Income Tax Law grants to thin capitalization?

Francisco Botto Denegri y Sheila Espinal Cragg

213

Deducción de intereses y reglas de subcapitalización en la Ley del Impuesto a la Renta peruana y la acción 4 del plan BEPS
Interest deductibility and thin capitalization rules after the Peruvian Income Tax Law and BEPS Action 4

Luis Liov Valle Uribe

225

Colisión de las normas que regulan la deducción de los intereses devengados en la etapa preoperativa y la regla de subcapitalización
Collision between the regulation of the deductibility of interests accrued in preoperative stage and the thin capitalization rule

Fernando Núñez Ciallella y Vicente Robles Ramírez

235

5% o 30%: ¡He ahí el dilema! Tratamiento tributario sobre las ganancias de capital por la venta de acciones en la Bolsa de Valores de Lima
5% or 30%: That is the question! Tax treatment of capital gains from the sale of shares on the Lima Stock Exchange

Fernando Tori Vargas y Edwin Sarmiento Lazo

249

Deducibilidad de intereses provenientes de préstamos relacionados con el apalancamiento para el pago de dividendos
Loan interests deductibility related to the leverage of dividend payments

Pablo Antonio León Puccio y Fabio Llontop Hugo

261

Las reducciones de capital por absorción de pérdidas y sus efectos en el costo computable de accionistas no domiciliados
Capital reductions for loss absorption and their effects on the computable cost of non-domiciled shareholders

Rocío Zegarra Camarena

Comentarios para modernizar el régimen del Impuesto General a las Ventas en el Perú en el marco de la economía digital: la experiencia de la Comunidad Europea y el inmaduro régimen peruano
Notes on the modernization of the General Sales Tax regime in Peru within the framework of digital economy: the experience of the European Community and the underdeveloped Peruvian regime

271

Gonzalo Alonso Escalante Alpaca

La asignación de servicios en los contratos de consorcios sin contabilidad independiente y su inafectación según la legislación del Impuesto General a las Ventas
The allocation of services in consortium contracts without independent accounting and their non-taxation according to General Sales Tax Law

291

MISCELÁNEAS

Aarón Vásquez Sotomayor y Víctor Herrada Bazán

La mora del deudor en obligaciones de no hacer: ¿es posible y conveniente su reconocimiento en el Código Civil peruano?
Debtor default in negative obligations: is it possible and appropriate to recognize it in the Peruvian Civil Code?

303

LOS DERECHOS ANTIDUMPING Y EL *DOBLE CASTIGO* PARA EL IMPORTADOR

ANTI-DUMPING DUTIES AND THE DOUBLE PUNISHMENT FOR IMPORTERS

Adriana Kihara Nomura^{*}
CMS Grau

The Tax Court has repeatedly confirmed that antidumping duties are not part of the cost of acquiring imported artifacts. However, Supreme Decree 006-2003-PCM indicates that these rights have the status of a fine towards the importer. The disparity of the topic is clear.

In this article, the author questions the Supreme Decree and focuses on assessing if the antidumping duties are a punishable conduct. In order to do this, the author explains the concept of dumping and takes as reference both legislation and legal doctrine on the subject. It is argued that, if there is no punishable conduct, antidumping duties cannot be classified as fines or penalties. In addition, it is proposed that these, being compensatory duties paid on importation, must belong to the cost of acquiring the product in order not to establish a double tax penalty.

KEYWORDS: Antidumping; deductibility; income tax; acquisition cost; sanctioning proceeding.

El Tribunal Fiscal, en múltiples oportunidades, ha confirmado que los derechos antidumping no son parte del costo de adquisición de los bienes importados. No obstante, el Decreto Supremo 006-2003-PCM señala que estos derechos poseen la condición de multa hacia el importador. La disparidad del tema abordado es clara.

En el presente artículo, la autora cuestiona al Decreto Supremo en mención y se centra en evaluar si existe una conducta sancionable en los derechos antidumping. Para ello, parte del concepto de dumping y, a su vez, toma como referencia tanto legislación como doctrina legal sobre el tema. Se plantea que, si no existe una conducta sancionable, los derechos antidumping no pueden ser catalogados como multas o sanciones. Además, se propone que estos, al ser derechos compensatorios pagados en la importación, deben pertenecer al costo de adquisición del producto con la finalidad de no establecer una doble sanción tributaria.

PALABRAS CLAVE: Antidumping; deducibilidad; Impuesto a la Renta; costo de adquisición; procedimiento sancionador.

^{*} Abogada. Magister en Derecho Empresarial y Financiero por la Universidad ESAN. Socia de CMS Grau. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y del Grupo Peruano de la International Fiscal Association (IFA). Contacto: adriana.kihara@cms-grau.com.

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Editorial de THEMIS-Revista de Derecho el 15 de noviembre de 2019, y aceptado por el mismo el 6 de febrero de 2020.

I. EL ACUERDO GENERAL ACERCA DE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO

En primer lugar, a efectos de determinar si los derechos *antidumping* califican o no como sanciones, es importante verificar a qué se debe su imposición. El 18 de diciembre de 1994, se publicó la Resolución Legislativa 26407 mediante la cual el Gobierno peruano aprobó el acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y los Acuerdos Comerciales Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay. Entre los pactos contenidos en dicha Resolución, se encontraba el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Por su parte, la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC) indica lo siguiente

Si una empresa exporta un producto a un precio inferior al que aplica normalmente en el mercado de su propio país, se dice que hace *dumping*. El acuerdo sobre la OMC no regula las acciones de las empresas que incurren en *dumping*. Se centra en la manera en que los gobiernos pueden o no reaccionar ante el *dumping*; establece disciplinas para las medidas *antidumping* y a menudo se lo denomina Acuerdo *Antidumping* (2019).

En esa línea, el Acuerdo en mención otorga a las partes contratantes el derecho a aplicar medidas *antidumping*. En efecto, un producto puede ser objeto de *dumping* cuando se introduce en el mercado de otro país a un precio inferior a su precio regular en el mercado del país exportador. Es decir, cuando el precio de exportación es incluso menor al precio comparable de un producto similar para consumo interno en el país del producto exportado.

¿A qué se debe que el precio de exportación sea inferior al precio en el mercado interno del mismo país? Es necesario tener en cuenta la misma definición del *dumping*: la raíz *dump* deriva del verbo en inglés cuyo significado es vaciar, tirar y verter. Por ello, inicialmente, el *dumping* ocurría con la exportación de los saldos de producción (sobreproducción de fábrica); es decir, bienes que el propio productor no tenía previsto colocar en el mercado. El problema se generó cuando el modo de **vaciar** la sobreproducción era mediante su exportación a un tercer país en el cual se generaba un daño a los productores locales en tanto su costo de producción resultaba ser mayor al valor de importación de bienes de similar naturaleza. Es por ello que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 regula la determinación de daños generados cuando (i) el

volumen de las importaciones de bienes objeto de *dumping* generen un efecto en los precios de productos similares en el mercado interno; y (ii) exista repercusión en las importaciones sobre productores nacionales similares.

En ese mismo sentido, a efectos de acreditar un daño económico, el artículo 5.8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 señala que el margen del *dumping* debe ser significativamente apreciable para generar tal daño. Asimismo, este documento señala que, cuando la autoridad del país importador determine que el margen de *dumping* es *de minimis*, o que el volumen de las importaciones reales o potenciales objeto de *dumping*, o el daño son insignificantes; se debe poner fin a la investigación respecto del derecho *antidumping* que será impuesto a dicho producto. Para estos efectos, se ha especificado que se considerará *de minimis* el margen de *dumping* cuando este sea inferior al 2% (expresado como porcentaje) del precio de exportación.

Aun cuando el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 hace mención a un daño, no se califica la exportación de bienes **dumpeados** como una conducta prohibida porque en ningún caso se limitan las operaciones de comercio internacional ni respecto a sus operaciones ni respecto a la fijación de precios. El *antidumping* es una medida preventiva, cuya finalidad se centra en que los productores locales no sufran repercusiones económicas. Es decir, su propósito recae en la protección pecuniaria de empresas locales que posiblemente se vean afectadas con la llegada de productos cuyo exportador haya asignado un precio menor al que se le atribuye en el mercado interno del país de origen de producción.

Así, se puede apreciar —con claridad en el Acuerdo estudiado— que los derechos *antidumping* no pueden ser calificados como sanciones administrativas ni multas impuestas al importador, sino únicamente como acciones para neutralizar el efecto del margen de *dumping* en las importaciones. En efecto, el artículo 9 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 se refiere a la facultad de establecer un derecho *antidumping* y regula lo siguiente

La decisión de establecer o no un derecho *antidumping* en los casos en que se han cumplido todos los requisitos para su establecimiento, y la decisión de fijar la cuantía del derecho *antidumping* en un nivel igual o inferior a la

totalidad del margen de *dumping*, habrán de adoptarlas las autoridades del Miembro importador. Es deseable que el establecimiento del derecho sea facultativo en el territorio de todos los Miembros y que el derecho sea inferior al margen si ese derecho inferior basta para eliminar el daño a la rama de producción nacional (1994, p. 172).

Como se puede apreciar, los derechos *antidumping* representan medidas impuestas a la importación de un producto cuyo precio de exportación resulta inferior al valor de mercado interno de su propio país de origen. En esa línea, se considera que

[e]l elemento más importante es el daño que se tiene que generar en la rama de producción nacional, toda vez que la práctica de *dumping* no es sancionada *per se*, sino que es indispensable que se haya generado directamente un daño importante (o amenace con causar un daño importante) a la rama de producción nacional. Este concepto es importantísimo ya que evita que se caiga en medidas proteccionistas que afectan a la competencia (Gastañeta Gonzales, 2015, p. 353).

De lo anterior, se puede observar que el derecho *antidumping* tiene como objetivo principal prevenir que las importaciones ocasionen un daño a la producción nacional del territorio del importador; no obstante, esta prevención no prohíbe ni limita la importación de bienes **dumpeados**. Ciertamente, podemos concluir que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 no tipifica la exportación a un precio inferior *dump* como una conducta infractora, menos aún se refiere a que el pago de los derechos *antidumping* constituye una sanción.

Dicho todo lo anterior, los derechos *antidumping* pueden ser considerados como una medida de naturaleza arancelaria. Asimismo, se puede indicar que requieren la aplicación de un derecho adicional a la importación sobre un producto determinado para lograr que el importador revenda el producto en el país cuando el precio determinado por el revendedor se aproxime al precio normal en el mercado interno y no obtenga una ventaja comparativa por haber adquirido bienes **dumpeados** por el exportador del producto en cuestión.

En términos prácticos, la aplicación del derecho *antidumping* pretende acercar el precio de exportación —entiéndase, del mercado internacional— con el precio regular del mercado interno. Así, entonces, el costo de adquisición del producto importado se aproxima al costo de producción interno.

II. REGLAMENTO DEL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO

Ahora bien, el Decreto Supremo 006-2003-PCM reglamentó el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. En línea con lo pactado en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, aquel menciona en el primer párrafo del artículo 46 qué reglamento establece que los derechos *antidumping* constituyen medidas destinadas a corregir las distorsiones generadas en el mercado por las prácticas de *dumping* y subvenciones. Ello ciertamente respeta la naturaleza de los derechos *antidumping* según el acuerdo ya mencionado. Pese a lo anterior, el segundo párrafo del artículo 46 cometió el grave error de establecer textualmente que “[l]os derechos *antidumping*, así como los derechos compensatorios, provisionales o definitivos tienen la condición de multa y no constituyen en forma alguna tributo” (2003, p. 22).

Como se recordará, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 no asimilar la definición de **medidas correctivas** como multas. Además, como se aprecia en el desarrollo del documento, nunca se estableció que el *dumping* fuese una conducta reprochable al exportador y menos aún al importador. Por lo tanto, el Reglamento en cuestión no tiene base legal alguna para calificar como multa a la **medida correctiva** destinada a aumentar el precio de importación para equipararlo al costo de producción interno.

En esta misma línea, existen diversos sistemas regulatorios que confirman que los derechos *antidumping* no encajan dentro de los supuestos de multa o sanción administrativa, sino que básicamente son un gravamen adicional a la importación. Por ejemplo, la OMC ha indicado lo siguiente

Por regla general, la medida antidumping consiste en aplicar un derecho de importación adicional a un producto determinado de un país exportador determinado para lograr que el precio de dicho producto se aproxime al “valor normal” o para suprimir el daño causado a la rama de producción nacional en el país importador (2019).

Así, de calificar la OMC a los derechos *antidumping* como derechos de importación adicionales, se desprende que estos, bajo ningún supuesto, calzan en la definición de multa descrita en los párrafos precedentes. Además, el Perú como miembro de la OMC y como suscriptor del Acuerdo, se encuentra obligado a adoptar los criterios establecidos por este.

Inclusive y a pesar de que el *dumping* esté vinculado a la protección del mercado nacional ante un daño o amenaza generado por el mercado extranjero, esta operación de comercio internacional no es punible. Ahora bien, en relación a nuestra legislación doméstica, se ha considerado lo que sigue

El *dumping*, en nuestra legislación se entiende, al igual que a nivel supranacional, como una conducta desleal de comercio internacional, consistente en la práctica de discriminación de precios que se da [cuando] una empresa exportadora vende a destino a precios menores que en su mercado internado, ello en perjuicio de su competidor en el mercado del país importador, causando daño a la rama de producción nacional.

Cabe precisar que el *dumping* [per se] no es castigado; es decir, es una medida desleal solamente cuando existe una rama de industria nacional que se ve perjudicada: ello porque en realidad el *dumping* beneficia a los consumidores del producto dumeado, porque pueden adquirirlo (artificialmente) a precios más bajos que el producto localmente, e incluso por debajo de su costo de producción (Nieves y Bernal, 2007, pp. 221–222).

Por su parte, el Decreto Legislativo 1033, el cual aprueba la Ley de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (en adelante, Indecopi), ha diferenciado sus recursos de recaudación directa entre las multas y los derechos *antidumping* de forma tal que trata cada recurso como conceptos distintos¹. Así, dentro de la lista taxativa de los recursos recaudados por el Indecopi, no se considera a los derechos *antidumping* dentro del concepto de multas, sino que estos constituyen ingresos distintos de ellos.

La pregunta entonces debe ser la siguiente: ¿por qué el segundo párrafo del artículo 46 sí consideró los derechos *antidumping* dentro del concepto de multas? Pues el propio Indecopi respondió a esta interrogante. En efecto, la Sala de Defensa de la Competencia 1, mediante la Resolución 2281-2010/SC1-INDECOPI, señaló que los derechos *antidumping* no constituyen una sanción administrativa; así en los considerados 29 al 32 se detalló siguiente

Sin perjuicio de lo anterior, el Reglamento *Antidumping* señala –igualmente– que los derechos *antidumping* tienen la “condición de multa” y no constituyen en forma alguna tributo. Si bien dicha definición podría sugerir que los derechos *antidumping* constituyen infracciones o sanciones de índole administrativa es conveniente precisar cuál es la función que cumple dicha calificación.

Al respecto, esta Sala interpreta que esta obedece a dos razones estrechamente vinculadas. De un lado, se pretende marcar una diferencia entre los derechos *antidumping* (y compensatorios) y los tributos a efectos de limitar la competencia de la autoridad aduanera respecto de los mismos para cobrarlos. Dicha interpretación se desprende claramente del texto del propio artículo 46 del Reglamento de *Dumping* cuando señala que los derechos *antidumping* “no constituyen en forma alguna tributos”. De otro lado, dicha calificación se deriva del hecho que en nuestro ordenamiento las medidas *antidumping* son aplicadas por la Comisión, esto es, una autoridad administrativa adscrita a INDECOPI.

En efecto, de acuerdo al artículo 48 del entonces Decreto Ley 25868, primera Ley de Organización y Funciones del INDECOPI, entre los recursos del INDECOPI se encontraban aquellos que eran recaudados por concepto de multas administrativas. En tal sentido, para que la administración de los montos cobrados por la imposición de derechos *antidumping* forme parte de las competencias del INDECOPI, resultaba necesario otorgarle a estos la calificación de “multa”.

Bajo estas consideraciones, debe concluirse que el hecho que se dé a los derechos *antidumping* la calificación de multa obedece simplemente a una necesidad recaudadora y no a que constituyan sanciones de naturaleza administrativa.

Como se puede apreciar, la denominación de multa solo obedeció al hecho de que el Indecopi únicamente podía cobrar los derechos *antidumping* si estos tenían la calificación de multas administrativas, pero no porque la importación de tales bienes constituya una conducta punible o infracción. Conjuntamente, y bajo la misma línea, la misma Administración Tributaria en su Informe

¹ Conforme indica el artículo 52 del Decreto Legislativo 1033:

Son recursos directamente recaudados del Indecopi: (i) Las tasas por concepto de derecho de trámite de los procedimientos administrativos de competencia de sus distintas unidades orgánicas; (ii) Los montos que recaude por concepto de multas; (iii) Los derechos *antidumping* y compensatorios que se establezcan, provisional o definitivamente, en los procedimientos sobre la materia; (iv) Los recursos que perciba por concepto de la prestación de servicios; (v) Los recursos provenientes de la cooperación técnica internacional; (vi) Los legados y donaciones que reciba; y, (vii) Los recursos que se le transfieran conforme a Ley (Decreto Legislativo 1033, 2007),

064-2013-SUNAT/4B4000, de fecha 19 de abril de 2013 ha señalado lo siguiente

[D]e lo expuesto, consideramos que los derechos antidumping no obstante tener la condición de multa administrativa, no se encuentran comprendidos dentro del concepto de multas administrativas de la Ley General de Aduanas, por lo que no les resulta aplicable el artículo 209 de la Ley General de Aduanas.

Sobre la base de lo expuesto, y en suma a la propia naturaleza de los derechos *antidumping*, no resulta lógico que el Tribunal Fiscal pretenda catalogarlos como multas administrativas por el simple hecho de ser calificados como tales según el Decreto Supremo 006-2003-PCM que, como bien se puede apreciar, solo concibe la denominación de **multa** para fines recaudatorios de Indecopi.

III. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Como bien hemos mencionado, la importación de bienes objeto de *dumping* no es una conducta punible. Sin embargo, el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional Tributaria (en adelante, SUNAT) insisten en tratar a los derechos *antidumping* como multas.

Encontrándonos en este escenario, debemos recordar que la facultad del Estado de imponer sanciones se manifiesta tanto en el derecho penal como en el derecho administrativo sancionador y tiene como objetivo principal regular la conducta humana a fin de que las personas puedan vivir formando parte de una sociedad. En efecto, el *Ius Puniendi* del Estado se basa en esta necesidad de dirigir la conducta humana con la finalidad de proteger derechos fundamentales y de mantener el orden en la relación Estado-individuo. A su vez, tal facultad se centra en “asegurar los valores fundamentales más importantes de la vida social, garantizar el mantenimiento de la paz jurídica en el marco del orden social, e imponer el derecho en caso de conflicto entre [e]ste y un injusto” (Wessels, Beulke & Satzger, 2018, p. 4).

Por todo lo anteriormente mencionado, la sanción administrativa supone siempre un **castigo**, aplicado por una autoridad administrativa, en uso de sus facultades legales, como consecuencia del incumplimiento de un deber impuesto por una norma. Con lo cual, **la multa es un incentivo negativo que busca disminuir conductas no deseadas por el legislador**. Cabe recordar que, la facultad sancionadora del Estado no es absoluta, ilimitada, ni discrecional. Por ello, debe ser aplicada respetando todos los límites y garantías recogidos en la Constitución y demás textos normativos. La potestad

sancionadora del Estado se rige, entre otros, por los principios de legalidad, tipicidad y causalidad, recogidos en los numerales 1, 4 y 8 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG), aprobado por el Decreto Supremo 004-2019-JUS.

El principio de legalidad establece que, solo mediante una norma con rango de ley se puede atribuir a las entidades la potestad sancionadora y la consiguiente previsión de las consecuencias administrativas que, a título de sanción, son aplicables a un administrado (las mismas que en ningún caso habilitarán a disponer la privación de libertad). Por su parte, el principio de tipicidad establece que solo constituyen conductas sancionables administrativamente aquellas infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía.

En el caso de los derechos *antidumping*, tal como se ha desarrollado en líneas anteriores, no existe una norma con rango de ley que, en su defecto, haya establecido que la importación en condiciones de *dumping* constituya una infracción, o que los derechos *antidumping* sean una multa o sanción. Sino que, es a través de un reglamento que se ha pretendido calificar y encasillar a los derechos *antidumping* dentro del concepto jurídico de sanción, lo que a todas luces resulta inadmisibles. Pretender que un reglamento imponga una sanción sin haber previsto una conducta infractora vulnera los principios de legalidad y tipicidad antes citados.

Asimismo, el principio de causalidad, también regulado en la LPAG, señala que la responsabilidad debe recaer en quien realizó la conducta omisiva o activa constitutiva de infracción sancionable. Así, entendemos que bajo este principio

[so]lo se puede sufrir una sanción (lo mismo que una pena) por actos propios; más exactamente, por **acciones u omisiones propias tipificadas como infracción o tipificadas como forma de participación punible**. O sea, s[o]lo se puede sancionar a alguien por lo que él ha hecho o por lo que él, debiendo hacerlo, no ha hecho (Rebollo Puig, 2015, p. 896) [el **énfasis** es nuestro].

En relación a dicho principio, la jurisprudencia administrativa como, por ejemplo, la Resolución 1692-2010/SC2-INDECOPI, de fecha 04 de agosto de 2010, ha precisado lo siguiente

Al hablar de dicho principio, se hace alusión a la existencia de una **causa adecuada que**

vincule la conducta del administrado con la consecuencia antijurídica que se le imputa. Por consiguiente, no es suficiente la simple comprobación mecánica de una causa próxima para imputar a un administrado la comisión de un ilícito administrativo, sino que deberá comprobarse la existencia de una responsabilidad subjetiva del infractor.

Por ende, **no es posible sancionar a un administrado si [e]ste no ha realizado la conducta infractora imputada en el procedimiento administrativo**, ni mucho menos puede hacerse responsable a dicho administrado por un acto ilícito cometido por un tercero ajeno a su esfera de dominio [el énfasis es nuestro].

Como se recordará, la práctica del *dumping* está definida a nivel internacional como una discriminación de precios realizada por un **productor-exportador** que exporta su mercancía a un precio menor al que vende para el consumo en su país de origen. El derecho *antidumping* no es aplicado al exportador quien decidió el precio menor de su mercadería en el marco del comercio exterior, sino que debe ser asumido por el importador a efectos de que su costo de adquisición no sea menor al costo de producción de un producto similar en el mercado interno.

Así, nuestra normativa interna ha previsto que los derechos *antidumping* deberán ser asumidos por el importador como una medida para evitar las alteraciones en la libre competencia. Por lo tanto, considerar a los derechos *antidumping* como una sanción quebrantaría el principio de causalidad, ya que se castigaría al importador por una conducta que fue realizada exclusivamente por el exportador, la cual es decidir el precio de venta del bien exportado.

Por lo tanto, aun cuando se ignorasen todas definiciones que se refieren al concepto del derecho *antidumping* (como las del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la OMC, los pronunciamientos del INDECOPI y la Sunat sobre la aplicación de la Ley General de Aduanas), este concepto no puede ser calificado como una multa en aplicación de los principios sancionadores del Estado por las siguientes razones:

- a) No existe una norma con rango legal que atribuya una potestad sancionadora para castigar la importación de bienes con *dumping*,
- b) No se ha tipificado la importación con *dumping* como una conducta infractora,
- c) Aun si se pretendiese tipificar la importación del *dumping* como conducta infractora, el

verdadero responsable de la comisión de la **infracción** sería el exportador que definió el menor precio del bien.

Habiendo concluido entonces que los derechos *antidumping* no pueden ser calificados como multas administrativas, no existe sustento alguno para observar su deducción para efectos de la determinación de la renta neta imponible del importador.

IV. EFECTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

De conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, LIR), se considera como costo de adquisición a

[l]a contraprestación pagada por el bien adquirido, y los **costos incurridos con motivo de su compra tales como:** fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y **otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente** (Decreto Legislativo 774, 2004) [el énfasis es nuestro].

Los derechos *antidumping* se imponen al momento de la importación y son necesarios para que el bien sujeto a *dumping* pueda ingresar al país del importador y ser enajenado. Así, según la definición en la LIR, los derechos *antidumping* claramente deben formar parte del costo de adquisición del bien importado. Observar la deducibilidad del derecho *antidumping* como parte del costo de adquisición, además de no tener sustento legal—pues se debe descartar la teoría de su calificación como una multa—, **desnaturaliza y distorsiona** la finalidad del mismo.

Recordemos que los derechos *antidumping* pretenden nivelar el costo de importación al costo de producción local de un bien de similar naturaleza. Si el íntegro del costo de producción local es deducible para efectos del IR, desconocer el pago de los derechos *antidumping* como parte del costo de adquisición durante la importación eleva su costo y reduce el margen de rentabilidad al importador, generándose así un doble efecto para este último.

Para que el importador tenga la misma rentabilidad que el productor interno, tendría que colocar un precio de venta mayor al del producto similar en el mercado interno. Ello posiblemente genere que el importador no pueda ser competitivo en el

mercado local y lo incentivaría a reducir o anular el margen de ganancia. Tal acción no es la finalidad del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

En términos prácticos, y para una mayor comprensión del aspecto tratado, tenemos el siguiente ejemplo: en caso de que un bien fabricado en el país tenga un costo de producción aproximado de 100 y, en el país X, un producto similar es vendido a 100 pero se exporta a 70 es **dumpeado** por el exportador, entonces al momento de su importación, le aplicará un derecho *antidumping* de 30, a efectos de nivelar la importación con el costo de producción.

Sin embargo, de mantenerse la interpretación del Tribunal Fiscal en el sentido de que los derechos *antidumping* tienen la naturaleza de multas y no son deducibles para efectos de la determinación de la renta neta imponible, el margen por cada producto importado se reduce en tanto el derecho *antidumping* genera un sobrecosto (ver Cuadro 1).

Del Cuadro 1 se aprecia el efecto del **dobles castigo** al importador: ¿por qué doble castigo? Si bien la importación de un bien **dumpeado** no es una conducta infractora pasible de una sanción, hacemos referencia a la sanción porque significa un detrimento en el margen de ganancia de la impor-

tación; es decir, la imposición de una carga adicional. Este **dobles castigo** se genera, en primer lugar, porque si el exportador decidiera vender el bien por un importe cercano a 100, tal como lo hace en el país de origen, entonces no hubiese correspondido aplicar los derechos *antidumping*. Pero, dado que el exportador redujo considerablemente el precio de venta, el importador debe desembolsar 30 como derechos *antidumping*.

Por si ello no fuese poco, estos 30 que reducen el margen de ganancia por producto no son deducibles para efectos del IR, generándose así un segundo efecto en el desembolso del derecho *antidumping*. En efecto, como se puede apreciar, existe un **dobles castigo** al importador que no tuvo ninguna injerencia en la reducción del precio del bien para efectos de su exportación y comercialización internacional.

Con la finalidad de que el importador y el productor nacional tengan el mismo rango de margen de ganancia por cada bien, el criterio del Tribunal Fiscal obligaría al importador a elevar su precio de venta en el mercado nacional (ver Cuadro 2).

A efectos de que el importador obtenga el mismo margen de ganancia que el productor local, se deberá aumentar el precio de venta en al menos **9.62%**.

Cuadro 1

	Producción nacional	Bien importado
Costo de producción/ Precio de exportación	(100)	(70)
Derecho <i>antidumping</i>	0	(30)
Ingreso (precio de venta)	130	130
Renta Neta Imponible	130 – 100 = 30	130 – 70 = 60
Impuesto a la Renta (29.5%)	(8.85)	(17.7)
Margen real por producto	130 – 100 – 8.85 = 21.15	130 – 70 – 30 – 17.7 = 12.3
Margen por producto	21.15%	12.3%

Fuente: elaboración propia

Cuadro 2

	Producción nacional	Bien importado
Costo de producción/ Precio de exportación	(100)	(70)
Derecho <i>antidumping</i>	0	(30)
Ingreso (precio de venta)	130	142.5
Renta Neta Imponible	130 – 100 = 30	142.5 – 70 = 72.5
Impuesto a la Renta (29.5%)	(8.85)	(21.39)
Margen real por producto	130 – 100 – 8.85 = 21.15	142.5 – 70 – 30 – 21.39 = 21.11²
Margen por producto	21.15%	21.11%

Fuente: elaboración propia.

² Importe de dos decimales que más se aproxima al margen del producto nacional.

Cuadro 3

	Producción nacional	Bien importado
Costo de producción/ Precio de exportación	(100)	(70)
Derecho antidumping	0	(30)
Ingreso (precio de venta)	130	130
Renta Neta Imponible	130 – 100 = 30	130 – 70 – 30 = 30
Impuesto a la Renta (29.5%)	(8.85)	(8.85)
Margen real por producto	130 – 100 – 8.85 = 21.15	130 – 70 – 30 – 8.85 = 21.15
Margen por producto	21.15%	21.15%

Fuente: elaboración propia.

Si bien, en principio, lo que verdaderamente pretende el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio es nivelar el costo de importación y el costo de producción local –con la finalidad de colocarlos en la misma condición en el mercado– **la medida proteccionista al mercado local se concentra en nivelar el costo, mas no en incrementar significativamente la importación del producto en cuestión.** Por lo tanto, el efecto que debería tener la aplicación del derecho *antidumping* es el siguiente (ver Cuadro 3).

Como se aprecia del Cuadro 3, el margen de ganancia por producto, independientemente de ser de producción nacional o importado, es idéntico siempre que el derecho *antidumping* tenga efectos en la determinación de la renta neta imponible. Es en ese sentido que, a fin de lograr el efecto en el mercado que efectivamente ha sido regulado en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, es necesario que el Tribunal Fiscal emita una Resolución de Observancia Obligatoria que modifique los criterios ya sentados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) 02218-5-2016, 07944-4-2016, 09936-4-2017, 10126-1-2017 y 01945-1-2019.

Es importante tener en cuenta que –de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario– de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el presidente del Tribunal Fiscal deberá someter ello a debate en Sala Plena a fin de decidir el criterio que debe prevalecer. Será esta decisión la que resulte en un precedente de observancia obligatoria.

Precisamos que el Tribunal Fiscal no estaría haciendo aplicación del control difuso respecto del Decreto Supremo 006-2003-PCM, el cual califica erróneamente los derechos *antidumping* como multas. Mas bien, se trataría de la invocación del principio de jerarquía normativa. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 102 del Código Tributario, al momento de resolver, el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía y, en tal

caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

En el presente caso, existe una evidente incongruencia entre el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio aprobado por Resolución Legislativa 26407, que ostenta rango de ley, y el Decreto Supremo 006-2003-PCM, de rango reglamentario. Como ha quedado acreditado, el acuerdo introduce a los derechos *antidumping* como una **medida preventiva** que busca evitar distorsiones en la competencia y daños en el mercado interno, mientras que el Reglamento los ha calificado como una multa, sin que exista alguna remisión legal y en contradicción con la naturaleza de este concepto.

Así pues, encontrándonos ante una norma reglamentaria que resulta a todas luces contraria a la Ley que desarrolla, el Tribunal Fiscal se encuentra obligado a aplicar la norma de mayor jerarquía para resolver la controversia, la cual es el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Si el Tribunal Fiscal siguiese renuente a la deducción de los derechos *antidumping*, solo con motivo de su denominación de multa se estaría contraviniendo los principios sancionadores antes abordados.

Ahora bien, una vez emitida esta RTF de observancia obligatoria zanjando correctamente el criterio referido a la deducibilidad de los derechos *antidumping* para efectos del IR, corresponderá a su vez verificar si los importadores han estado efectuando pagos en exceso del Impuesto a la Renta (en adelante, IR). Cabe notar inclusive que, tratándose de un nuevo criterio del Tribunal Fiscal, existirían contribuyentes que redeterminen su IR a partir de la deducibilidad de los derechos *antidumping*, por lo que el impuesto devendrá en exceso recién con la publicación de este nuevo criterio.

Por lo tanto, conforme a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 44 del Código Tributario, recién

a partir del 1 de enero del año siguiente a la publicación de la RTF de observancia obligatoria, se computaría el plazo de prescripción para que los contribuyentes soliciten la devolución del IR pagado en exceso como consecuencia de no haber reconocido los derechos *antidumping* como parte del costo de adquisición deducible.

V. CONCLUSIONES

- a) Los derechos *antidumping* tienen como propósito aproximar el precio de exportación en el mercado internacional, al precio regular aplicable al mercado interno con el fin de que el costo de adquisición del producto importado se acerque al costo de producción interno, y ambos (importador y productor local) obtengan un mismo rango de margen de utilidad sobre bienes de similar naturaleza.
- b) Esta forma de nivelar el precio busca proteger y prevenir cualquier amenaza o daño que se pudiese generar a la producción nacional por efecto de la importación de un bien de similar naturaleza.
- c) Si bien el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio hace mención a los daños generados, la importación de bienes con *dumping* no se encuentra prohibida y es común en el comercio internacional. Por lo tanto, la acción de importar bienes **dumpeados** no califica como una conducta punible.
- d) El Decreto Supremo 006-2003-PC calificó los derechos *antidumping* como multa con el único propósito de que este concepto sea recaudado por el Indecopi. Sin embargo, esta calificación se ha originado en un texto de rango reglamentario contrario a lo dispuesto en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, el cual posee rango de ley. Por lo tanto, esta calificación reglamentaria no puede ser determinante para definir la deducibilidad de este concepto para efectos de la determinación de la renta neta imponible.
- e) Concluir que los derechos *antidumping* califican como multas vulnera los principios de legalidad, tipicidad y causalidad que rigen la potestad sancionadora del Estado. Ello en tanto no existe una norma con rango legal que atribuya potestad sancionadora y no califique la importación con *dumping* como una conducta infractora. Incluso si se pretendiese tipificar la importación del *dumping* como tal conducta, el verdadero responsa-

ble sería el exportador que definió el menor precio del bien y mas no el importador.

- f) Desconocer la deducibilidad de los derechos *antidumping* genera un **doble castigo** al importador a quien se le obliga a desembolsar un importe a efecto de nivelar el precio definido por el exportador, lo que además le genera un sobre costo por no poder deducirlo, reduciendo así el margen de rentabilidad por cada producto a uno significativamente menor si se comparase con el margen de rentabilidad del producto nacional. Se trata así de un **doble castigo** no porque se esté sancionando una conducta infractora, sino porque existe un doble efecto negativo en el margen de ganancia del importador.
- g) Es necesario que el Tribunal Fiscal publique una Resolución de Observancia Obligatoria en la que establezca como criterio que los derechos *antidumping* son parte del costo de adquisición de los bienes y, por tanto, deducibles para efectos de la determinación del IR.
- h) Finalmente, es necesario modificar la redacción del Decreto Supremo 006-2003-PC a efectos de no calificar los derechos *antidumping* como **multas**. Su definición debe ser acorde a lo señalado en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su deducibilidad no debería ser objetada por la Administración Tributaria. 

REFERENCIAS

- Beseler, H. & N. Williams (1986). *Anti-Dumping and Anti-Subsidy Law: The European Communities*. Londres: Sweet & Maxwell ICC.
- Gastañeta Gonzales, M. S. (2015). Análisis general de las prácticas dumping. *Revista Advocatus* (32), pp. 351-362.
- Organización Mundial del Comercio (12 de noviembre de 2019). Antidumping, subvenciones, salvaguardias: casos imprevistos, etc. Recuperado de https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/agrm8_s.htm.
- Rebollo Puig, M. (2015). Los principios de legalidad, personalidad y culpabilidad en la determinación de los responsables de las infracciones. En Rebollo Puig, M.; Arbonell Porras, E.; & López Benítez, M. (coords.). *Régimen jurídico básico de las Administraciones Públicas: Libro Homenaje al Profesor Luis Cosculluela*. Madrid: Iustel.

Sierralta Rios, A. (2004). *Contratos de Comercio Internacional*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (2013). *Informe 064-2013-SUNAT/4B4000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2013/informes/2013-INF-64.pdf>.

Vasques Nieva, O. y G. Bernal Neuman (2007). Comentarios y críticas a la regulación antidumping vigente. *Ius et Veritas*, (34), pp. 217-227.

Wessels, J., Beulke, W.; y H. Satzger (2018). *Derecho Penal: Parte General*. Lima: Instituto Pacifico.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y DOCUMENTOS LEGALES

Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo IV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, (1994). Ratificado por Perú el 18 de diciembre de 1994.

Decreto Supremo 006. Reglamento de normas previstas en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre

Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias y en el Acuerdo sobre Agricultura. Diario Oficial *El Peruano*, 10 de enero de 2003.

Decreto Legislativo 774. Ley del Impuesto a la Renta. Diario oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004.

Decreto Legislativo 1033. Decreto Legislativo que aprueba la Ley de organización y funciones del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – INDECOPI. Diario Oficial *El Peruano*, 20 de diciembre del 2007.

Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual [Perú]. Sala Especializada en Defensa de la Competencia. Resolución 1692-2010/SC2-INDECOPI recaída en el expediente 1429-2009, de 4 de agosto de 2010.

Sala Especializada en Defensa de la Competencia. Resolución 2281-2010/SC1-INDECOPI recaída en el expediente 024-2009-CFD/R, de 12 de agosto de 2010.

Resolución Legislativa 26407. Diario Oficial *El Peruano*, 19 de abril de 2013.