



Tribunal Fiscal

N° 03205-4-2005

EXPEDIENTE N° : 7520-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de mayo de 2005

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140001283 del 27 de febrero de 2004, emitida por la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-03-0002176 sobre Impuesto a la Renta – Pago de Regularización del ejercicio 2000 y la Resolución de Multa N° 012-02-0006750 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los ingresos producto del drawback no tienen carácter de renta gravable, toda vez que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, al no tener como origen el capital, el trabajo u operaciones con terceros, siendo que el legislador de manera unilateral ha decidido otorgar el referido subsidio a los exportadores, debiendo tenerse en cuenta al resolver el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99;

Que agrega que sería contrario a la lógica pensar que cuando el legislador otorgó el subsidio como un beneficio al exportador, pretendía por otro lado la devolución de parte del mismo en forma de impuestos, toda vez que si esa hubiese sido la voluntad se hubiera establecido un menor monto o se habría señalado expresamente en la norma que dicho subsidio se encontraba afecto al impuesto;

Que de otro lado, precisa que no existe vinculación alguna entre el costo de ventas y el ingreso producto del drawback toda vez que este último constituye un ingreso extraordinario, percibido por el contribuyente en aplicación de los mecanismos de fomento a la exportación que no puede obligar a la empresa a modificar su costo de ventas, sino que se abona a la cuenta de resultados, remitiéndose respecto a tal punto a los argumentos expuestos en su recurso de reclamación;

Que por su parte, la Administración señala que el drawback es un régimen mediante el cual se permite a los exportadores, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción y que tiene como objetivo promover y dar competitividad a las exportaciones, por lo que siendo que el objetivo del drawback es restituir un porcentaje de los aranceles pagados por las materias primas importadas y que se incorporan en los productos que se exportan, ello influye en la reducción del costo de ventas por parte del exportador, originando que obtenga una mayor utilidad;

Que en ese orden de ideas, sostiene que el beneficio por drawback constituye renta gravada por cuanto encuadra en el concepto de renta producto contenido en el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el inciso e) del artículo 28°, dado que se deriva de la propia actividad de la empresa beneficiaria (exportación);

Que en el presente caso, como producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Requerimiento N° 00064763 notificado el 1 de abril de 2002 (folio 574), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 012-03-0002176 por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y la Resolución de Multa N° 012-02-0006750 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario;



Tribunal Fiscal

N° 03205-4-2005

Que según se verifica de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002176 (folio 2602), la Administración efectuó diversos reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, tales como al REI del ejercicio, ingresos por drawback no gravados, cargas de personal, servicios prestados por terceros, gastos de embarque, alojamiento de terceros y de seguro, cargas excepcionales, extorno de ventas, subvaluación de ventas e ingresos excepcionales, siendo materia de impugnación por el recurrente únicamente el reparo referido a los ingresos por beneficio de drawback, no habiéndose efectuado pago alguno por la parte no apelada al tener al recurrente saldo a favor respecto del concepto y período materia de impugnación, conforme se aprecia de la resolución de determinación antes referida;

Que en tal sentido, la controversia se centra en determinar si los ingresos percibidos por la recurrente por concepto de drawback se encuentran gravados o no con el Impuesto a la Renta;

Que al respecto, el artículo 76° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, dispone que el drawback es el 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, precisándose en el artículo 77° de la referida Ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria;

Que el artículo 128° del Reglamento de la anotada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, establece que podrán ser beneficiarios del régimen de drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia;

Que por su parte, el artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, señala que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto;

Que el artículo 2° de la misma norma señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, siendo que para dicho efecto, se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien;

Que el artículo 3° del citado dispositivo establece que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación de los productos cuyas exportaciones por partidas arancelarias no hayan superado el monto fijado por Ministerio de Economía y Finanzas;

Que de las normas glosadas, se tiene que el drawback constituye un régimen aduanero establecido por ley, que permite al exportador 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, siendo que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación;



Tribunal Fiscal

N° 03205-4-2005

Que sin embargo, cuando la norma hace referencia a "restitución" no se refiere, en estricto, a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, ésta es el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al Ad Valorem pagado en la importación, con lo cual no necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, pudiendo, inclusive, suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación;

Que ahora bien, a fin de determinar si el ingreso así restituido al exportador se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta, resulta necesario determinar si éste se encuentra comprendido en el concepto de "renta" recogido en la legislación del referido tributo;

Que al respecto, de acuerdo con la teoría de la renta producto, renta es la utilidad o ganancia susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable en estado de explotación, de tal manera que los ingresos eventuales no quedan comprendidos dentro del campo del impuesto;

Que por su parte, según la teoría del flujo de riqueza, el concepto de renta se identifica con el beneficio, gravándose toda utilidad, con prescindencia de que provenga de una fuente periódica o durable, en este caso, "renta es la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros o sea el total del flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado"¹;

Que en nuestra legislación, para efectos de delimitar el concepto de renta de las empresas se recogen ambas teorías², tal es así que el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, contiene el concepto de renta producto al establecer que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos;

Que por su parte, el último párrafo del artículo 3° del referido Texto Único Ordenado señala que en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de las operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente;

Que en el caso de autos los ingresos obtenidos por la recurrente como producto de su acogimiento al régimen aduanero de 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, entendidos como los obtenidos 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 por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones, según criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria;

Que en efecto, toda vez que los ingresos obtenidos a través del drawback no se basan en la restitución, propiamente dicha, de los derechos arancelarios, si no mas bien, en la transferencia de recursos financieros por parte del Estado, constituyendo un ingreso extraordinario (sujeto o condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma) y, consecuentemente, un incremento directo de los ingresos, el mismo no forma parte de la actividad o giro principal de una empresa, no pudiendo

¹ Roque García Mullín, Manual del Impuesto a la Renta, Documento del Centro Interamericano de Estudios Tributarios N° 872, pág. 20

² La legislación también considera la teoría de incremento más patrimonio en algunos conceptos específicos.



Tribunal Fiscal

N° 03205-4-2005

considerársele, por tanto, como uno proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, escapando así al concepto de renta producto, pues no proviene del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores;

Que de otro lado, los ingresos obtenidos por la recurrente fueron recibidos luego de que ésta cumpliera con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), no encontrándose, por tanto, éstos comprendidos en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de riqueza;

Que en consecuencia, estando a que los ingresos obtenidos como producto del régimen del drawback no califican como renta de acuerdo a lo dispuesto en las normas del referido tributo, no constituyendo el importe materia de restitución del pago de los derechos arancelarios efectuado por mandato legal un ingreso afecto al Impuesto a la Renta, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-03-0002176, en cuanto a tal extremo;

Que con relación a lo señalado por la Administración respecto a que los ingresos devueltos al exportador influyen en la reducción del costo de ventas, cabe señalar que de acuerdo al artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, siendo que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC);

Que de acuerdo con el párrafo 8 de la NIC N° 2, el costo de compra de existencias comprende el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (salvo aquellos que sean posteriormente recuperables), costos de transporte, manipuleo y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios;

Que a la luz de la referida norma contable se puede concluir que al momento de la adquisición de bienes importados, el tratamiento contable apropiado es incorporar los derechos arancelarios (Ad Valorem) directamente al costo de los bienes adquiridos, pues la restitución que se obtiene por concepto de drawback no constituye una devolución de los derechos arancelarios cancelados en su momento, sino un beneficio a favor del exportador, a diferencia de lo que sucedería con el importe cancelado por Impuesto General a las Ventas donde dicho pago sí tiene la naturaleza de crédito tributario;

Que siendo así, no resulta correcto pretender que al momento de la obtención de los ingresos por drawback éste se deba excluir del costo de venta de los bienes vendidos, siendo que la norma precitada (NIC N° 2) es aplicable únicamente al momento del reconocimiento inicial de las existencias, a efectos de establecer el costo de compra;

Que por su parte, la NIC N° 20 en su párrafo 8 indica que los subsidios del gobierno no deben reconocerse hasta que exista la seguridad de que i) la empresa cumple con los requisitos que el beneficio exige y que ii) el subsidio será recibido;

Que el párrafo 20 de la citada NIC indica que el subsidio gubernamental que se recibe debe reconocerse en el Estado de Ganancias y Pérdidas del período en que se recibe y, si es apropiado, como una partida (ingreso) extraordinaria de acuerdo con la NIC N° 8 – Ganancias o Pérdidas Netas del Período, Errores Fundamentales o Cambios en la Política de Contabilidad;



Tribunal Fiscal

N° 03205-4-2005

Que de acuerdo con las normas contables glosadas, los ingresos otorgados por el concepto en análisis deben ser contabilizados directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas, mediante abono a una cuenta de ingresos, con la finalidad de mantener una correlación entre el ingreso y el gasto incurrido que se trata de compensar a través de este beneficio;

Que en tal sentido, los ingresos devueltos al exportador por concepto de drawback no influyen contablemente en la reducción del costo de ventas, pues dicho ingreso se contabiliza directamente en el Estado de Ganancias y Pérdidas como un ingreso extraordinario;

Que estando a que la Resolución de Multa N° 012-02-0006750 se encuentra directamente vinculada con la Resolución de Determinación N° 012-03-0002176 dejada sin efecto por esta instancia en el extremo materia de impugnación, procede emitir similar pronunciamiento respecto del mencionado valor;

Con las vocales Márquez Pacheco, Zelaya Vidal y Muñoz García, a quienes se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140001283 del 27 de febrero de 2004, debiendo dejarse sin efecto los valores acotados, en el extremo referido al reparo por ingresos por beneficio de drawback materia de impugnación.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


ZELAYA VIDAL
VOCAL


MUÑOZ GARCÍA
VOCAL

Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
MP/SG/cvc