



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

EXPEDIENTE Nº : 12232-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de enero de 2012

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 0150150001023 de 30 de setiembre de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11450-5-2011 de fecha 5 de julio de 2011.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución Nº 11450-5-2011, el Tribunal Fiscal revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 de 20 de mayo de 2005 en el extremo de algunos reparos, y revocó y confirmó otros, disponiendo, respecto de estos últimos, que la Administración procediera conforme a lo indicado en la citada resolución.

Que la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal dispuso que la Administración emitiera un nuevo pronunciamiento respecto de los siguientes reparos:

Reparo	Fallo del Tribunal
1. Reparo 2: Cuenta 634204 Limpieza y fumigación de locales	Se ordenó verificar otro documento distinto a la copia de la factura presentada para comprobar el pago y/o realizar un cruce de información.
2. Asiento 1100002741 Intereses por renovación de crédito	Se aceptó la deducción de los intereses pero descontando la parte de éstos correspondientes al periodo del 5 al 31 de diciembre de 1997.
3. Asiento 1300004166 Reversión Gastos	Se ordenó verificar la totalidad de la documentación presentada en reclamos para acreditar que se trata de gastos de ejercicios anteriores.
4. Reparo 16: Cuenta 632417 Comisión por Comercialización	Se dispuso se efectúe un cruce de información a fin de validar, de ser el caso, el gasto deducido por concepto de comisión de comercialización.
5. Reparos 18 al 24 - Diferencia de cambio	Se dispuso analizar la diferencia de cambio en base a la aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria.
6. Reparo 25: Provisión de Cobranza Dudosa	Respecto de los Avisos de baja o corte del servicio: Se dispuso verificar la información que fluye de los archivos PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF y su cotejo contra la documentación ofrecida por la recurrente consistente en las copias de las cartas a diversas empresas morosas que contengan los sellos de recepción, con la deuda que al cierre del ejercicio 1998 figuraba como provisionada y de comprobarse ello, considere cumplido en tales casos, el requisito de demostrar la morosidad en el pago y las gestiones de cobranza a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. También se dispuso que la Administración proceda a efectuar el cotejo de la documentación ofrecida por la recurrente, consistente en las constancias de notificación de los avisos de baja o corte de servicio, con la información que fluye de los archivos PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF, y de acreditarse la coincidencia de la información, considere cumplido, en tales casos, el requisito de demostrar la morosidad en el pago y las gestiones de cobranza a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
7. Recálculo del crédito fiscal por la realización de operaciones gravadas y no gravadas	Se dispuso el recálculo de la determinación del crédito fiscal al variar el porcentaje aplicable a dicho crédito como consecuencia de haberse dejado sin efecto la modificación de la base imponible del citado impuesto, producto del reparo por diferencia de inventario no sustentada.

SM

a

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que respecto de los reparos a la Cuenta 634204 Limpieza y fumigación de locales, al Asiento 1100002741 Intereses por renovación de crédito y al Asiento 1300004166 Reversión Gastos, éstos al no haber sido objeto de impugnación por la recurrente y al encontrarse arreglados a ley, corresponde confirmarlos.

Que en el caso del **Reparo 16 Cuenta 632417 Comisión por Comercialización**, se tiene que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11450-5-2011, la Administración efectuó el cruce de información y sobre la base de la documentación presentada por Telefónica Soluciones Globales S.A. (TSG) determinó mantener el reparo ya que no se acreditó con la documentación fehaciente consistente en las facturas de compra y venta de celulares con tecnología CDMA la comisión trasladada a la recurrente.

Que la recurrente impugna el que se mantenga el mencionado reparo, señalando que:

- Debido a una actuación defectuosa en la fiscalización a TSG realizada por la Administración Tributaria, ésta recurre a notificar a aquélla un requerimiento referido a un ejercicio ya prescrito, originando que Telefónica del Perú no pueda defenderse.
- La empresa requerida, con un evidente ánimo colaborador, hizo lo posible por proveer a la Administración la documentación e información relacionadas con el servicio prestado a favor de Telefónica del Perú en el ejercicio 1998, que debió haber sido exigida por la Administración cuando fiscalizó tal ejercicio.
- TSG en su escrito de respuesta al Requerimiento cursado por la Administración, ha detallado ilustrativamente el cálculo de las comisiones pagadas y la determinación de los montos facturados y acredita ello con las facturas emitidas, las listas detalladas de documentos que sustentan el valor de compra y venta de los equipos, los pantallazos obtenidos del sistema contable, los papeles de trabajo de las declaraciones juradas mensuales de enero a diciembre de 1998 y las hojas de reliquidación de SUNAT, agregando que existe documentación de la que ya no dispone, habida cuenta que la legislación tributaria no la obligaba a conservarla, y que existen varios documentos que presentó con ocasión de la fiscalización llevada a cabo en el año 2001, tal y como figura en el respectivo Informe General de Fiscalización.
- La Administración Tributaria no cumplió con el mandato del Tribunal Fiscal de la Resolución Nº 11450-5-2011, toda vez que no obtuvo – sea de los administrados o de sus archivos históricos – la información indicada por el Tribunal Fiscal ni tampoco efectuó el cruce de ella y sólo pudo contar con un mínimo de información que TSG le pudo brindar.
- Telefónica del Perú verificaba el monto facturado por TSG y si cumplía lo estipulado en el contrato procedía al pago respectivo; en ese sentido TSG no tenía que guardar otra documentación sustentatoria que acreditara que era correcto el importe facturado de forma tal que las facturas emitidas de Telefónica del Perú eran el verdadero origen del pago efectuado, por lo que no puede exigírsele que contara con documentación distinta.
- La Administración no puede exigirles presentar documentación con la cual no cuentan, siendo que el único documento que da y acredita el origen del pago efectuado era la factura que recibía; ir en contra de ello sería vulnerar la libertad contractual de las partes.
- El Tribunal Fiscal en ningún extremo señala que las facturas entregadas por Telefónica del Perú no sustentaban en forma suficiente el gasto incurrido, ni que la documentación con la cual se contaba fuera insuficiente.

51

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

- La Administración malinterpreta el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 1218-5-2002, concluyendo que en caso no se cuente con la información que acredite la obligación y demás información brindada por Telefónica del Perú, entonces los gastos incurridos no se encontrarían acreditados y no podría validarse su deducción, para efectos de determinar la renta imponible de tercera categoría, siendo claro que aquella no fue la conclusión perseguida por el Tribunal Fiscal, toda vez que la realidad de la operación ya se encontraba sustentada con la información y documentación presentada por TSG con ocasión de la fiscalización que le fue efectuada.
- La responsabilidad o carga de contar con la documentación que la Administración requirió a Telefónica Servicios Integrados S.A.C. (antes TSG) en agosto de 2011, no puede serle atribuida, dado que TSG ya no cuenta con esa documentación, la que debió ser solicitada por la Administración oportunamente.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia, se tiene que en respuesta al Requerimiento Nº 0150550008689 (fojas 25927 y 25927/vuelta) cursado por la Administración a TSG y debidamente notificado el 24 de agosto de 2011, ésta presentó copias de las Facturas Nº 004-0000009, 030-0000249 y 030-0000869, correspondientes a los importes trasladados a la recurrente, un cuadro anexo a cada una de las citadas facturas que muestran el diferencial entre el valor de adquisición y de venta de los equipos equivalente al importe trasladado a la recurrente de enero a diciembre de 1998, listado de los documentos contables de Telefónica Soluciones Globales S.A. que sustentarían el valor de compra de los equipos celulares y que incluyen datos tales como número de documento, fecha, monto, listado de los documentos contables que sustentarían el valor de venta de los equipos celulares, listado de subsidios de los equipos celulares, copias del Libro Diario e impresiones de los registros contables, liquidaciones del pago del IGV de enero a diciembre de 1998; no habiendo presentado copia de las facturas de compra y venta de celulares con tecnología CDMA, ni de los descuentos de los proveedores de los equipos celulares, a partir de las cuales se determinaría fehacientemente el diferencial que constituye la comisión trasladada a la recurrente, sino que únicamente presentó listados con información global mensual del valor de venta de los equipos celulares, los mismos que no son fehacientes por no tratarse de documentos fuente, conforme se indicó en la Resolución Nº 11450-5-2011.

Que en tal sentido, no habiéndose acreditado fehacientemente el gasto por comisión de comercialización, procede confirmar la apelada en tal extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente, es preciso tener en cuenta que en la Resolución Nº 11450-5-2011, este Tribunal si bien admitió como un gasto conceptualmente deducible el pago del diferencial entre el costo del equipo y su valor de venta, también lo es, que señaló la necesidad de determinar si el referido gasto se encontraba sustentado; con tal fin evaluó la documentación aportada como medio probatorio por la recurrente, consistente en las copias de las Facturas emitidas por TSG por concepto de Comisión de Gerenciamiento por Venta de Equipos Terminales Celulares así como de los asientos contables por el registro de tales facturas y señaló que conforme al criterio adoptado, entre otras, en la Resolución Nº 01218-5-2002, para tener derecho a la deducción de gastos, no bastaba con acreditar que se contaba con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debía demostrar que éstas efectivamente se realizaron.

Que en consecuencia, en este punto carece de validez lo afirmado por la recurrente respecto a que el Tribunal Fiscal en ningún extremo señala que las facturas entregadas por Telefónica del Perú no sustentaban en forma suficiente el gasto incurrido, ni que la documentación con la cual se cuenta es insuficiente, por el contrario este Tribunal descartó que por sí solas las facturas y los asientos contables sustentaran la comisión por comercialización, siendo que de haberlas aceptado hubiera dejado sin efecto el reparo.

SN

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que asimismo, se reconoció que en los requerimientos cursados por la Administración, no se le hubiera solicitado de manera específica la documentación que acreditara el cálculo de las comisiones pagadas, que permitieran determinar la conformidad del gasto deducido por dicho concepto y si éste resultaba razonable, así se indicó que *"(...) no se aprecia de los requerimientos mencionados que se hubiera requerido a la recurrente la documentación respecto de la forma y procedimiento que originó el pago de la comisión y la documentación que acreditara su cálculo, que es precisamente la información que hubiera permitido establecer si el monto de la comisión coincidía o no con el gasto reparado y si éste correspondía al volumen de las operaciones del negocio."*

Que adicionalmente se evaluó la documentación e información correspondiente a TSG, aportada por la recurrente, consistente en cuadros que mostraban el diferencial entre el valor de adquisición y de venta de los equipos equivalente al importe trasladado a la recurrente, así como las copias de diversos asientos contables tanto de la recurrente como de TSG, habiéndose concluido que no siendo documentación de las compras y ventas, ni registros contables, no acreditaban fehacientemente la determinación de la comisión pagada, reconociéndoseles, sin embargo, la calidad de evidencia que permitía *"(...) cotejar los comprobantes de pago emitidos y recibidos por Telefónica Soluciones Globales SA con su respectiva documentación sustentatoria"*.

Que en atención a lo anterior se dispuso que la Administración efectuara un cruce de información con la referida empresa Telefónica Soluciones Globales S.A., a fin de cotejar los comprobantes de pago emitidos y recibidos por ésta que acrediten el cálculo de la comisión, así se indicó que *"(...) siendo que la documentación que origina el pago de la comisión y que acredita su cálculo corresponde a la documentación contable de Telefónica Soluciones Globales S.A. y no de la recurrente, corresponde revocar la apelada en el extremo de los reparos bajo análisis disponiendo que la Administración, sobre la base de la evidencia proporcionada por esta última, efectúe el cruce de información respectivo y, de ser el caso, valide el gasto deducido por concepto de comisión de comercialización."*

Que tal como se aprecia de autos, la Administración en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal y de lo indicado por el artículo 156º del Código Tributario, cursó a TSG el Requerimiento Nº 0150550008689 antes citado (foja 25927) solicitándole, entre otros, sustentar con la documentación correspondiente el cálculo mensual de la comisión, y por consiguiente los montos consignados en las Facturas 004-0000009, 030-0000249 y 030-0000869, adjuntando los comprobantes de pago de compras y ventas de equipos, entre otros, lo que se ajusta a lo dispuesto por este Tribunal; por lo que en este punto carece de validez lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración Tributaria no cumplió con el mandato del Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 11450-5-2011.

Que tal y como se señala en la apelada, el cruce de información *"tuvo como objetivo cotejar la información presentada en la instancia de apelación, con los comprobantes de pago de compra y de venta de los equipos celulares realizados por TSG y su respectiva documentación sustentatoria, que permitiría acreditar que la diferencia resultante de dichos comprobantes coincida con los montos trasladados al recurrente mediante las Facturas Nº 004-0000009, 030-0000249 y 030-0000869, y pueda validarse el gasto deducido por el recurrente como comisión de comercialización"* (pag. 25/175 de la apelada, foja 26493 de autos)

Que con relación a que la documentación e información relacionadas con el servicio prestado por TSG a favor de Telefónica del Perú en el ejercicio 1998, debió haber sido exigida por la Administración cuando le fiscalizó dicho ejercicio y que una actuación defectuosa en la fiscalización origina un perjuicio para ella al no poder defenderse, se debe indicar que mas allá de la documentación que la Administración pudo haberle requerido a TSG en la fiscalización llevada a cabo, la misma que respondía al programa

SM

A

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

de fiscalización aplicado en su caso, el cruce de información dispuesto por este Tribunal y ejecutado por la Administración se efectuó al amparo del Principio de impulso de oficio, previsto en el numeral 1.3 del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, según el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias; en tal orden de ideas y como ha sido señalado precedentemente, existiendo evidencia proporcionada por la propia recurrente, acerca de la existencia de documentación contable de TSG que permitiría corroborar el monto del cálculo por concepto de comisiones pagadas deducido en el ejercicio 1998, resultaba pertinente, en aras de esclarecer la cuestión litigiosa, que se efectuara el cruce de información ordenado a fin de poder determinar la procedencia del gasto deducido.

Que el hecho que la referida documentación ya no constara en los archivos de la mencionada empresa y que la imposibilidad de poder verificar el gasto deducido a causa de tal inexistencia, pudiera perjudicar la defensa de la recurrente, es un aspecto que no puede serle atribuido a la Administración; siendo que de acuerdo al artículo 196º del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión.

Que cabe agregar, que conforme se señaló en la Resolución Nº 11450-5-2011, de acuerdo a lo consignado en el Informe de Fiscalización efectuado a TSG, está acreditado que la Administración constató la existencia de un acuerdo para el pago de la comisión equivalente al diferencial entre el costo de los equipos celulares y el precio de venta de los mismos, pero no se puede concluir del mismo que la Administración haya verificado el cálculo del monto de la comisión, de allí que en ese extremo no resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 162.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en relación a que la Administración no podía volver a solicitar la prueba respecto de la cual ya hubiere efectuado comprobaciones en el ejercicio de sus funciones, debiéndose agregar que la no constatación del cálculo de la comisión no constituye una deficiencia de la fiscalización a TSG, toda vez que dicha comprobación resultaba más pertinente en la fiscalización a la recurrente, habida cuenta que era ésta quien deduciría tal importe como gasto.

Que con relación a que existirían varios documentos que TSG presentó con ocasión de la fiscalización llevada a cabo en el año 2001, se debe señalar que ni aquélla ni la recurrente han precisado ni documentado cuáles serían esos documentos, a fin de que, sobre la base de lo dispuesto en el indicado artículo 162.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, concluir que la Administración contaba con la información que le permitía verificar el cálculo por concepto de comisiones pagadas deducido en el ejercicio 1998.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, que no tenía que conservar la documentación que acreditaba que era correcto el importe facturado por TSG y que en tal sentido la SUNAT no podría exigirle presentar documentación con la cual no cuenta, siendo que el único documento que da y acredita el origen del pago efectuado es la factura que recibía y que ir en contra de ello sería vulnerar la libertad contractual de las partes, se debe indicar que conforme se ha señalado precedentemente para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el registro contable y los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas, siendo obligación de los contribuyentes, conforme a lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 87º del Código Tributario, permitir el control por la Administración Tributaria y presentar, entre otros, los documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias; en el presente caso toda vez que las comisiones de comercialización pagadas por la recurrente a TSG podían suponer un gasto deducible en la determinación de su renta imponible, resultaba razonable que la Administración solicitara la documentación que sustentara dicha comisión, en cumplimiento de lo señalado por este Tribunal, dentro

SM
A
f



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

de la que se encontraba aquella que acreditara su cálculo y por ende la coincidencia con el monto deducido como gasto por dicho concepto, lo que en modo alguno supone una vulneración del principio de libertad contractual, por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente, mas aún si las facturas emitidas materia del reparo fueron giradas por "comisión de gerenciamiento", concepto que luego se dilucidó no correspondía a la realidad de la operación.

Que con relación a los **Reparos 18 a 24 Diferencia de Cambio**, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante las Cartas de Presentación N° 000011006630-1, 000011006630-2 y 000011006630-3¹ (fojas 2678 a 2680) y Requerimientos N° 00025254, 00025266, 00025268 y 00025277² (fojas 2188, 2203, 2211 y 2212), la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998 entre otros por: 1) Diferencia de cambio – Deuda Principal, 2) Diferencia de cambio – Int. C. Plazo no sustentado, 3) Diferencia de cambio Automática no sustentada, 4) Pérdida por diferencia de cambio no sustentado, 5) Diferencia de cambio Fo K no sustentado, 6) Diferencia de cambio Fo I no sustentado, y 7) Diferencia de cambio Compra ME.

Que los reparos por diferencias de cambio determinados en la etapa de fiscalización y que fueron mantenidos en la Resolución de Intendencia N° 0150140003525 son los siguientes:

Reparo N°	Detalle	R.D. N° 012-03-00011756	R.I. N° 0150140003525
		TOTAL	TOTAL
18	Cuenta 671230 Diferencia de cambio - Cuenta Principal	16 295 398	11 937 352
19	Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Intereses Corto plazo	348 362	348 362
20	Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática	383 717 664	190 926 256
21	Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio	43 495 180	36 899 014
22	Cuenta 676102 Diferencia de Cambio Fo K	8 453 485	8 453 485
23	Cuenta 676103 Diferencia de Cambio Fo I	1 611 286	1 611 286
24	Cuenta 676104 Diferencia de cambio Compra M.E.	989 106	989 106

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11450-5-2011 se indicó que conforme se advertía de los actuados "(...) la Administración solicitó en la etapa de fiscalización que acreditara que los referidos gastos se originaban en operaciones necesarias para mantener la fuente, así como también que demostrara que se trataba de diferencias de cambio relacionadas con activos no monetarios para efectos del ajuste por inflación."

Que también se indicó que "(...) la Administración consideró que la recurrente no sustentó la naturaleza de la operación ni su relación con la generación de rentas gravadas, por lo que al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, determinó reparos a la renta neta imponible ascendente a S/. 454 910 480,52."

Que asimismo, se señaló que de la verificación de la apelada la Administración efectuó reparos a diversas cuentas contables por diferencia de cambio debido a que no cumplían con el principio de causalidad, agregándose que "(...) este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, tales como las N° 01003-4-2008 y 02147-5-2010 y 03975-8-2011, que es bajo la normativa establecida por el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° de su reglamento, que se debe analizar las pérdidas por diferencia de cambio materia de observación, toda vez que por el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, situación que no ocurre con

¹ Notificadas con fecha 14 de abril, 18 de mayo y 28 de agosto del año 2000.

² Notificados el 14 de abril, 06 de junio, 15 de junio y 17 de julio de 2000.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

la pérdida de cambio por cuanto la diferencia de cambio proviene de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial”.

Que sobre la base de dicho criterio, el Tribunal Fiscal revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 en el extremo del mencionado reparo a las diferencias de cambio (Cuenta 671230 Diferencia de cambio - Cuenta Principal, Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Intereses Corto plazo, Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática, Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio, Cuenta 676102 Diferencia de Cambio Forward Capital, Cuenta 676103 Diferencia de Cambio Forward Interés, Cuenta 676104 Diferencia de cambio Compra Moneda Extranjera) y dispuso que la Administración debía analizar la diferencia de cambio determinada en base a la aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria.

Que mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150150001023 la Administración ha emitido un nuevo pronunciamiento, señalando los siguientes argumentos:

- De acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, no toda diferencia de cambio es computable para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, debiéndose cumplir necesariamente para efectos de su cómputo con dos condiciones dispuestas por la norma bajo análisis: (i) que las diferencias de cambio deben ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, y (ii) que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas.
- Tratándose del primer criterio sólo serían computables para la determinación de la renta neta aquellas diferencias de cambio que se encuentren vinculadas con la actividad gravada de la empresa; mientras que de acuerdo con el segundo criterio los créditos obtenidos (generadores de la diferencia de cambio) deben tener como finalidad el financiamiento de actividades gravadas de la empresa.
- La simple obtención de un crédito no acredita la financiación de operaciones gravadas habituales, debiéndose verificar si el financiamiento obtenido guarda vinculación con la actividad gravada de la empresa, en cuyo caso el contribuyente debe demostrar dicha vinculación entre los créditos obtenidos y la financiación de una actividad gravada.
- A efectos de su cómputo para determinar la renta imponible, corresponde tener en cuenta la finalidad y/o destino de las operaciones cuya realización origina las diferencias de cambio, ya que interpretar lo contrario implicaría que las diferencias de cambio por operaciones que constituyen liberalidades de la empresa o cuyo destino no sea la generación de renta gravada resulten computables para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta; agrega que no procedería el cómputo de la diferencia de cambio que tuviera como antecedente a operaciones o créditos para financiarlas cuyo destino sea la obtención de ganancias inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta.
- El precitado criterio habría sido recogido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 17044-8-2010, 1003-4-2008 y 2147-5-2010.
- Para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 11450-5-2011, se comprobó: (i) si la recurrente acreditó de manera fehaciente que los importes que deduce de su renta neta por concepto de pérdidas por diferencias de cambio están debidamente probados, (ii) si existe la documentación suficiente que evidencie cuáles fueron las operaciones que originaron dichas

SN

Q

17



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

pérdidas, y (iii) si la documentación existente permite concluir que dichas operaciones están vinculadas a la actividad gravada que realiza la recurrente.

- De la realización de tales comprobaciones, procedió a confirmar los siguientes reparos: (a) a la Cuenta 671230 – Diferencia de cambio deuda principal, manteniéndolo por el importe total determinado en la etapa de fiscalización ascendente a S/. 16 295 398,00; (b) a la Cuenta 671240 – Diferencia de cambio intereses a corto plazo por S/. 348 362,00; (c) a la Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática, reduciendo el importe determinado en la etapa de fiscalización de S/. 383 717 664,00 a S/. 235 660 372,00; (d) a la Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio, reduciendo el importe determinado en la etapa de fiscalización de S/. 43 495 180,00 a S/. 38 287 555,00; (e) a la Cuenta 676102 Diferencia de cambio forward (capital) por S/. 8 453 485,00; (f) a la Cuenta 676103 Diferencia de cambio forward (interés) por S/. 1 611 286,00; y, (g) a la Cuenta 676104 Diferencia de cambio compra de moneda extranjera por S/. 989 106,00, conforme al siguiente detalle:

Reparo Nº	Detalle	R.D. Nº 012- 03-00011756	R.I. Nº 0150140003525	R.I. Nº 0150150001023
		TOTAL	TOTAL	
18	Cuenta 671230 Diferencia de cambio - Cuenta Principal	16 295 398	11 937 352	16 295 398
19	Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Intereses Corto plazo	348 362	348 362	348 362
20	Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática	383 717 664	190 926 256	235 660 372
21	Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio	43 495 180	36 899 014	38 287 555
22	Cuenta 676102 Diferencia de Cambio Fo K	8 453 485	8 453 485	8 453 485
23	Cuenta 676103 Diferencia de Cambio Fo I	1 611 286	1 611 286	1 611 286
24	Cuenta 676104 Diferencia de cambio Compra M.E.	989 106	989 106	989 106

Que la recurrente ha interpuesto recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia Nº 0150150001023, por considerar que incumple con lo resuelto por este Tribunal e incurre en vicios de nulidad, sobre la base de los siguientes argumentos:

- En el caso de las “resoluciones de cumplimiento”, lo que la Administración Tributaria debe llevar a efecto es precisamente lo resuelto por el Tribunal Fiscal, no pudiendo apartarse en lo más mínimo de ello, aunque esté en desacuerdo con lo ordenado por éste, dado que en caso contrario la resolución de cumplimiento habrá sido emitida sin observar el procedimiento legal establecido, tal como lo señala el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario.
- En la etapa de cumplimiento no asiste a la Administración la facultad de efectuar un reexamen en los términos amplios previstos en el artículo 127º del Código Tributario, pues esta facultad desapareció una vez que emitió la resolución de primera instancia.
- La Administración Tributaria al no cumplir con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal genera una afectación a sus derechos constitucionales a la doble instancia y al debido procedimiento.
- El Tribunal Fiscal ha señalado que la deducibilidad de la diferencia de cambio se debe verificar al amparo de lo dispuesto en el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que no corresponde observar el cumplimiento del principio de causalidad; en consecuencia, el pronunciamiento que está obligada a emitir la Administración Tributaria debe ampararse en lo dispuesto en el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, alejándose del criterio de causalidad que establece el artículo 37º de la citada Ley.

SL

CA

R



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

- Para la Administración Tributaria, a fin que la pérdida por diferencia de cambio, debidamente acreditada, sea deducible se debe - bajo los alcances del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta -: (i) contar con documentación que evidencie cuáles fueron las operaciones que originaron las pérdidas; y, (ii) acreditar que las operaciones están vinculadas con la actividad gravada que realiza la recurrente.
- No existe duda que la Administración Tributaria para dar cumplimiento a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11450-5-2011 considera indebidamente que se debe observar el principio de causalidad.
- La postura expuesta por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 1003-4-2008, 2147-5-2010 y 3975-8-2011, así como en la propia Resolución Nº 11450-5-2011, se ampara en la premisa que la diferencia de cambio proviene sólo de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial, reconoce que no se trata de una operación, sino simplemente de un ajuste contable, cuyo resultado – sea positivo o negativo – debe incidir sobre los resultados del ejercicio.
- La Resolución de Intendencia Nº 0150150001023 incumple lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11450-5-2011, en tanto se aleja de la postura y razonamiento que orienta esta Resolución.
- Bajo los alcances del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración debe admitir la deducción de las pérdidas netas por diferencia de cambio; la sola existencia de la pérdida neta por diferencia de cambio es suficiente para amparar su deducción.
- Resulta evidente el valor probatorio que el Tribunal Fiscal otorga al Estado de Flujo de Efectivo, valor que es desconocido por la Administración al momento de dar cumplimiento a lo dispuesto por aquél.
- El resultado por efecto de las diferencias de cambio sólo se determina al final del ejercicio y debe ser establecido de manera integral; sólo debe reconocerse el ingreso o ganancia por diferencia de cambio en la medida que éste supere la pérdida por diferencia de cambio y – de manera análoga – sólo debe reconocerse la pérdida por diferencia de cambio, en el extremo que ésta sea superior al ingreso por diferencia de cambio; el resultado neto de las ganancias y las pérdidas obtenidas durante el ejercicio 1998 por diferencia de cambio asciende a S/. – 237 517 475,00.
- Resulta ilegal que en el marco de la emisión de una Resolución de Cumplimiento se incremente el reparo en más de S/. 50 000 000,00; la materia controvertida en la etapa de apelación, y a la cual se debe circunscribir la Resolución de Cumplimiento, sólo es aquélla que fue materia de análisis por parte del Tribunal Fiscal; resulta imposible que se efectúen modificaciones que resulten en reparos por montos superiores a aquéllos que fueron objeto de análisis, revisión y pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Fiscal.
- Pretender un incremento en el monto de los reparos supondría una determinación suplementaria o un uso abusivo e ilegal de la prerrogativa a que alude el artículo 127º del Código Tributario; tomando en cuenta el primer párrafo de dicho artículo, sólo procederá la aplicación de la facultad de reexamen por parte de la Administración Tributaria cuando ésta resuelva una reclamación; es improcedente cualquier aplicación de la referida facultad a raíz de la emisión de una resolución de cumplimiento.
- El numeral 2 del artículo 187º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, dispone que en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las

SM

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial, siendo que en el caso materia de análisis se suscitara una reforma en perjuicio del contribuyente, en tanto que ella es debida al recurso de apelación interpuesto y a la Resolución de Cumplimiento derivada que perjudica la situación del contribuyente.

- No tiene justificación legal que se pretenda considerar nuevamente la pérdida por diferencia de cambio vinculada con la recompra de acciones de propia emisión, cuando dicho monto ya ha sido reparado por la empresa y adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 156º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

Que conforme se ha indicado en considerandos precedentes, este Tribunal dispuso que la Administración debía proceder a analizar la diferencia de cambio determinada, en base a la aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria; habiendo indicado en el considerando previo y sobre la base de reiteradas resoluciones, que *"(...) es bajo la normativa establecida por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34º de su reglamento, que se debe analizar las pérdidas por diferencia de cambio materia de observación, toda vez que por el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, situación que no ocurre con la pérdida de cambio por cuanto la diferencia de cambio proviene de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial"* (subrayado agregado); para lo cual revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 en el extremo del mencionado reparo a las diferencias de cambio.

Que de la revisión de la apelada, se aprecia que la Administración Tributaria, dando cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 11450-5-2011, señala como fundamento legal de su Resolución el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a lo ordenado, empero interpretando que, de acuerdo con dicha disposición, corresponde tener en cuenta la finalidad y/o destino de cada una de las transacciones cuya realización originan las diferencias de cambio, habiendo señalado de manera expresa lo siguiente: *"(...) de acuerdo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 61º, no toda diferencia de cambio es computable para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, debiéndose cumplir necesariamente para efectos de su cómputo con dos condiciones dispuestas por la norma bajo análisis: (i) que las diferencias de cambio deben ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y, (ii) que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas."*³

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, de acuerdo con las normas detalladas en sus incisos a) a g).

Que este Tribunal, mediante la Resolución de observancia obligatoria Nº 2760-5-2006, que recoge el Acuerdo de Sala Plena Nº 2006-14 de 24 de abril de 2006, referido a si las ganancias derivadas por la diferencia del tipo de cambio constituyen o no ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ha interpretado que:

³ Página 31/175 de la Resolución de Intendencia 0150150001023 (foja 26490).



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

"De acuerdo a lo indicado en el Diccionario de la Lengua Española el término "computar" significa contar o calcular una cosa por números, o tomarla en cuenta, ya sea en general, ya de manera determinada. Consecuentemente, cuando el primer párrafo del artículo 61º de la ley señala que las diferencias de cambio constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, se refiere a las diferencias de cambio como conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta.

Nótese que las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los incisos de la norma en mención, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta. Asimismo, las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera plenamente identificables con mercaderías o activos, ajustan el valor de las existencias o de los activos, lo cual permitirá estimar la renta bruta así como el gasto de la depreciación que resulte de aplicar la tasa anual sobre el valor del activo ya ajustado. De lo señalado se tiene que las diferencias de cambio procedentes de las operaciones previstas en los incisos citados se cuantifican para determinar la renta neta, es decir, para mensurar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio.

Resulta ilustrativo para entender la figura de la diferencia de cambio señalar que la Resolución Nº 006-84-EFC/94.10, que aprueba el Plan Contable General Revisado, define a las diferencias de cambio como la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera; y que el considerando 37 de la NIC 1: Presentación de Estados Financieros, prescribe que las ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presentan a su importe neto tales como ganancias o pérdidas por diferencia de cambio ."

Que del mismo modo la citada Resolución señala que:

"(...) bajo lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad las diferencias de cambio no constituyen ingresos entendidos éstos como los provenientes de la venta de productos, la prestación de servicios, el uso por terceros de los activos de la empresas que generen intereses, regalías y dividendos (NIC 18: Ingresos), la disposición de activos como: inmuebles, maquinaria y equipos (NIC 16), inversiones (NIC 25), etc., y cuyo monto pueda ser usualmente determinado por un acuerdo entre la empresa y el comprador o usuario.

Si bien el párrafo 15 de la NIC 21 (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio) señala que "las diferencias de cambio provenientes de la cancelación de partidas monetarias o de la información de las partidas monetarias de una empresa a tipos de cambio diferentes de los que inicialmente se registraron durante el período o a los reportados en estados financieros anteriores, deben reconocerse como ingresos o como gastos en el período en el cual surgen", y por ende tales diferencias pueden tener como resultado ingresos o gastos, la naturaleza de la diferencia de cambio responde al de un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo, por lo que su resultado sea de ganancia o pérdida no puede preverse o cuantificarse al momento de celebrar una operación en moneda extranjera (el subrayado ha sido agregado), pues hasta el momento del pago de la misma el tipo de cambio pudo haber variado."

Que sobre la base del análisis de los considerandos de la Resolución Nº 2760-5-2006, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1003-4-2008 ha interpretado que "los efectos de las diferencias por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos o gastos, sin embargo al generarse tal diferencia en un ajuste por

SM C 11



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener la fuente o rentas gravadas, carecen de la naturaleza de gasto como lo define el artículo 37º de la Ley (el subrayado ha sido agregado), constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios."

Que en ese sentido la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio, tiene como fin corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, lo que no guarda relación alguna con los gastos en que se incurre en cada tipo de operación, por lo que carecen de la naturaleza de gasto como lo define el artículo 37º de la Ley, constituyendo en realidad, la diferencia negativa, una pérdida deducible para efectos tributarios.

Que de la misma forma se ha pronunciado la Resolución Nº 17044-8-2010, según la cual "(...) si bien la referida diferencia de cambio carece de la naturaleza de gasto como lo define el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, el análisis para su deducción debe realizarse al amparo del artículo 61º de la misma ley, conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 01003-4-2008 y Nº 02147-5-2010, al señalar que tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto del valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones."

Que las citadas Resoluciones del Tribunal Fiscal coinciden en establecer que las diferencias de cambio tienen su origen en la fluctuación del valor de la moneda en el tiempo respecto del valor de la moneda en que se realizaron las operaciones, pero no en ellas mismas, de ahí que los resultados por diferencias de cambio obtenidos, deben ser considerados para fines del Impuesto a la Renta, ya sea que se trate de una pérdida o una ganancia por tal concepto⁴.

Que no obstante que la naturaleza tributaria de las diferencias de cambio no es la de un gasto que deba evaluarse al amparo del principio de causalidad, a efectos de establecer cuál es el alcance del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, es pertinente analizar⁵ qué debe entenderse por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas.

Que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁶, lo "habitual" es aquello que se hace, padece o posee con continuación o por hábito.

Que asimismo, conforme al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas⁷, por "habitual" se entiende lo acostumbrado, frecuente, o usual; lo correspondiente a hábito o práctica.

Que de las definiciones señaladas, se puede concluir que lo habitual es aquella conducta continua, regular, usual, frecuente, que en ningún caso excluye una acción inconstante, esporádica u ocasional diferente.

⁴ RTF Nº 2147-5-2010: "Que en ese sentido, si bien la diferencia de cambio puede guardar vinculación con la realización de operaciones por parte de la recurrente, tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto del valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones, pero no en el desarrollo mismo de dichas operaciones.

Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, en concordancia con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02760-5-2006 y 01003-4-2008, los resultados por diferencia de cambio obtenidos por la recurrente deben ser considerados para fines del Impuesto a la Renta ya sea que se trate de una pérdida o una ganancia por tal concepto, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo."

⁵ Para efectos del presente análisis se debe entender que la actividad principal de una empresa comprende un conjunto de operaciones, y que éstas, a su vez, comprenden a un conjunto de transacciones.

⁶ Real Academia Española- Diccionario de la Lengua Española. Madrid 1992. Pág. 702

⁷ CABANELLAS Guillermo.- Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo IV 21 Edición. Actualizada y Ampliada. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires - República Argentina. Pág. 233.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que de otro lado, de acuerdo con la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, el citado Impuesto grava, entre otras, 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 cuando la Ley se refiere a la aplicación conjunta de los factores capital y trabajo, se está refiriendo a las rentas producidas por empresas, de allí que pueda afirmarse que las rentas que tengan como origen la fuente "empresa" constituyen, en principio, rentas gravadas⁸.

Que la afirmación precedente, encuentra sustento en lo dispuesto por los incisos e) y g) del artículo 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, según los cuales, son rentas gravables de la tercera categoría, las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley - que comprende tanto a las que persiguen un fin lucrativo (empresas propiamente dichas) como aquéllas que no - y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) del artículo 28º o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse, así como cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

Que ahora bien, la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el texto recogido por el Decreto Legislativo Nº 774, contiene una serie de rentas susceptibles de ser percibidas por diversas personas jurídicas, que por mandato expreso del artículo 19º de la referida Ley se encuentran exoneradas del impuesto.⁹

⁸ Sobre el particular es pertinente tener en cuenta lo señalado por el autor Roque García Mullín: "Ello se explica porque la empresa es, en sí misma, esencialmente comercial y lucrativa; se caracteriza por la combinación de trabajo y capital, con el fin de obtener utilidades. Por consiguiente, y a diferencia de lo que ocurre con personas físicas no empresarias, en principio todas las utilidades que obtiene una empresa tienen carácter de renta comercial y especulativa, independiente de que provengan de actividades habituales o no." GARCIA MULLIN, Juan Roque. Manual de Impuesto a la Renta. CIET - DOC Nº 872 Buenos Aires. Diciembre de 1978. Pág. 28.

⁹ Entre otros:

- los intereses provenientes de créditos de fomento otorgados directa o mediante proveedores o intermediarios financieros por organismos internacionales o instituciones gubernamentales extranjeras;
- los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito;
- cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se paguen con ocasión de un depósito conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley Nº 26702, así como los incrementos de capital de los depósitos e imposiciones en incrementos de capital de los depósitos e imposiciones en moneda nacional o extranjera que den origen a certificados de depósitos reajustables, asimismo, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, así como los incrementos o reajustes de capital previstos en el artículo 1325º del Código Civil que se paguen a los tenedores de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas emitidos por Fondos de Inversión, Patrimonios Fideicometidos de Sociedad Titulizadoras y personas jurídicas, constituidas o establecidas en el país, siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública, al amparo de la Ley del Mercado de Valores, igualmente, cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, e incrementos de capital, provenientes de Cédulas Hipotecarias y Títulos de Crédito Hipotecario Negociable a que se refiere la Ley Nº 26702, así como de los Certificados Hipotecarios Endosables a que se refiere la Ley del Mercado de Valores;
- los valores inmobiliarios, nominativos o a la orden, emitidos mediante oferta privada podrán gozar de la exoneración, cuando reúnan los requisitos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 5º de la Ley del Mercado de Valores, cabe indicar que se encuentra comprendido dentro de la exoneración todo rendimiento generado por los aportes voluntarios con fin no previsional a que se hace mención en el artículo 30º del Decreto Ley Nº 25897, no estando comprendidos en la exoneración, los intereses y reajustes de capital, que perciban las empresas del Sistema Financiero autorizadas a operar por la Superintendencia de Banca y Seguros, por cualquiera de los conceptos a que se refiere el presente inciso;
- la ganancia de capital proveniente de: 1) La venta de valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores; 2) La venta de valores efectuadas en las Bolsas de Productos autorizados por la CONASEV; 3) La redención o rescate de valores mobiliarios, nominativos o a la orden, representativos de deudas, emitidos mediante oferta pública de conformidad con la Ley del Mercado de Valores, por personas jurídicas, Fondos de Inversión o Patrimonios Fideicometidos, constituidos o establecidos en el país; 4) La redención o rescate de certificados de participación de Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de valores representativos de participación de Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras emitidos mediante oferta pública de conformidad con la Ley del Mercado de Valores; los intereses y reajustes de capital provenientes de letras hipotecarias de acuerdo con la legislación de la materia;
- los intereses que perciban o paguen las cooperativas de ahorro y crédito por las operaciones que realicen con sus socios.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en ese sentido, existirán ingresos percibidos por personas jurídicas que no califiquen como renta al no estar comprendidos en los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta correspondientes al ámbito de aplicación del impuesto, tal es el caso, por ejemplo, de la devolución por concepto de drawback.

Que de acuerdo con lo anterior si una persona jurídica en el curso regular de sus actividades gravadas obtiene alguna de las rentas o ingresos antes mencionados, dará como resultado que éstos no se computen para el cálculo del Impuesto a la Renta, sin que ello signifique que sus operaciones habituales hayan dejado de generar renta gravada.

Que por el contrario, en el supuesto que una persona jurídica se dedicara exclusivamente a la obtención de tales rentas exoneradas o ingresos que se encuentren fuera del campo de aplicación del impuesto, se deberá concluir que en tal caso las operaciones habituales de ésta la constituyen la obtención de rentas no gravadas.

Que en tal orden de ideas, las diferencias de cambio, entendidas como el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, genera un resultado computable para efecto del Impuesto a la Renta conforme a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61º de la citada Ley, debiéndose entender que la referencia que hace la mencionada disposición a las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada es en un sentido general a la realización continua de la actividad principal gravada del contribuyente y no a cada transacción en específico.

Que ese ha sido el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 2564-4-2006, en la que al analizar si las diferencias de cambio obtenidas por una cooperativa de ahorro y crédito constituyen resultados gravables con el Impuesto a la Renta, estableció que: *"(...) en el caso de autos, las diferencias materia de acotación se han originado por las actividades de la recurrente que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, puesto que el resultado de sus operaciones (intereses pagados o percibidos por operaciones con sus socios) no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta sino exonerados del mismo, por lo que mal podrían gravarse las diferencias originadas de dichas operaciones, correspondiendo revocar la apelada en tal extremo"*.

Que en similar orden de ideas, de acuerdo con lo establecido por el Decreto Supremo Nº 186-2009-EF, publicado con fecha 18 de agosto de 2009, que incorporó el inciso h) al artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que reglamenta el artículo 61º de la referida Ley, las operaciones realizadas con valores en moneda nacional sujetos a un reajuste en función a la variación del tipo de cambio¹⁰, emitidos por el Banco Central de Reserva del Perú, que reeditaban al momento de la emisión del dispositivo en comentario rentas exoneradas¹¹ y reeditúan a la fecha rentas inafectas¹², le son de aplicación las normas para la determinación de la renta neta por operaciones en moneda extranjera.

¹⁰ Debe tenerse en cuenta que tal regulación –de acuerdo con la exposición de motivos– estaba referida a los Certificados de Depósitos Reajustables (CDR), los cuales, de acuerdo con la Circular Nº 034-2008-BCRP, constituyen valores emitidos en moneda nacional, libremente negociables, representados por anotaciones en cuenta y emitidos a descuento, esto es aquel valor en donde la diferencia entre el precio de adquisición y el valor nominal al que se amortiza es una parte o el total de su remuneración.

¹¹ De acuerdo con lo dispuesto por el inciso i) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Legislativo Nº 774 modificado por el artículo 1º de la Ley Nº 26731.

¹² Conforme al inciso h) del artículo 18º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por el artículo 4º de la Ley Nº 29492.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que dicho dispositivo confirma que resultan computables todas las diferencias de cambio positivas o negativas, en tanto la actividad principal de la empresa se encuentre afecta al Impuesto a la Renta, siendo independiente de la vinculación que tengan con la operación inmediata que les da origen.

Que en consecuencia, toda vez que el resultado por diferencia de cambio (ganancia o pérdida), independientemente de la operación con la cual dicho resultado pudiera vincularse, es computable para la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto constituya el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera habitual realiza actividad principal gravada¹³, carece de objeto determinar, al hacer el análisis del presente reparo, si los fondos habrían sido destinados a capital de trabajo, adquisición de activos o a transacciones que no generaron renta gravada; asimismo no resulta aplicable el principio de causalidad del gasto a las diferencias de cambio.

Que teniendo en cuenta el criterio antes señalado, corresponde analizar la procedencia de los reparos formulados por la Administración.

Que cabe precisar, que en el presente caso la interpretación errónea de la Administración, de los alcances del primer párrafo del artículo 61° antes citado, no importa un incumplimiento del mandato de este Tribunal contenido en la Resolución Nº 11450-5-2011 y por tanto no constituye una vulneración al procedimiento legal establecido, dado que dicha resolución sólo dispuso la aplicación del indicado dispositivo legal, por lo que no acarrea la nulidad de su pronunciamiento en los términos establecidos por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Reparo 18 Cuenta 671230 Diferencia de cambio – Deuda principal

Que del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001756 (foja 13211/vuelta), se aprecia que la Administración reparó los importes de S/. 7 595 398,00 y S/. 8 700 000,00, por concepto de gastos sin sustento documentario y pérdida por diferencia de cambio relacionada con la recompra de acciones, por no cumplir con el principio de causalidad, siendo su sustento el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00087921, así como el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774.

Que en la instancia de reclamación la recurrente adjuntó el detalle de los asientos contables y el análisis de la composición de la Cuenta 671230 – Diferencia de Cambio Deuda principal al 31 de diciembre de 1998 (fojas 4300 a 4319).

Que la Administración consideró que la documentación presentada por la recurrente en la instancia de reclamación resultaba insuficiente, por lo que solicitó a ésta última, mediante el Requerimiento Nº 01550001867-9 (fojas 20010 a 20012), en relación a las deudas por pagar generadoras de las diferencias de cambio, un análisis en el que se identifique a la entidad acreedora, el plazo de duración de los contratos, el monto de la deuda a pagar, las fechas e importes cancelados, el monto de intereses y los saldos pendientes de pago al 31 de diciembre de 1998 por cada préstamo obtenido del Banco Continental, Banco Wiese, Tesoro Francés, AT&T WSI, Bell Telephone, Titulización, Recompra de Acciones, Banco Europeo y Netherlandse.

¹³ Lo que en el caso bajo análisis se encuentra acreditado con la información que fluye del Comprobante de Información Registrada obrante en autos (foja 26550), en el que se indica que la actividad económica a la que se dedica la recurrente es la correspondiente al CIU 64207 Telecomunicaciones, la misma que acuerdo a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra gravada como renta de la tercera categoría.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en el caso de los préstamos del **Banco Continental y Banco Wiese**, la recurrente señala en su recurso de apelación, que la diferencia de cambio en la que se hace referencia al Banco Continental y Banco Wiese es una mala interpretación de los documentos bancarios, ya que corresponden a financiamiento directo otorgado por sus proveedores Alcatel, Ericsson y Telettra S.P.A., ya que los pagos se hicieron con cargo en las cuentas bancarias de dichos bancos (foja 24386).

Que en el Resultado del Requerimiento (foja 20009), se dejó constancia que la recurrente presentó, con respecto a este reparo, documentación contable de su sistema SAP (fojas 19874 a 19927) y un cuadro denominado "Análisis de los préstamos al 31.12.98" (foja 20055).

Que de acuerdo con el cuadro denominado "Análisis de los préstamos al 31.12.98" (foja 20055), de la revisión efectuada en la presente instancia, no se aprecia ninguna anotación en las columnas "Fecha de celebración del contrato", "Plazo de duración del contrato", "Fecha de culminación del contrato", "Monto del préstamo en moneda original", "Monto cancelado al 31.12.98", "Cuotas pagadas en el año 1998" y "Deuda pendiente de pago al 31.12.98" con respecto a las entidades Alcatel, Ericsson, Telettra S.P.A., entre otros.

Que a mayor abundamiento, se aprecia a fojas 4321 a 4332 copia del documento denominado Modificación del contrato de suministro de bienes y servicios, celebrado entre Entel Perú y Ericsson S.A., en el que se señala que el 14 de setiembre de 1988 se celebró un contrato entre las indicadas empresas, las que en relación al financiamiento recibido por parte de la segunda de las nombradas, acordaron el pago del capital (monto principal) e intereses, habiéndose convenido el pago de 14 letras respecto del principal y 13 letras respecto de los intereses, con vencimiento semestral, venciendo la primera de ellas a los 24 meses después de la vigencia del contrato, en el caso de las letras por el principal y a los 30 meses de dicha vigencia en el caso de los intereses.

Que en tal orden de ideas, y considerando que la fecha de vigencia del contrato, cuya copia no consta en autos, fuera la que indica el documento antes mencionado, no está suficientemente acreditado que al 31 de diciembre de 1998, existiera para la recurrente, obligaciones de pago vinculadas al proveedor Ericsson que generaran la diferencia de cambio objeto de análisis.

Que en igual forma, en el caso del contrato suscrito con Alcatel, si bien en la Addenda del contrato de fecha 27 de octubre de 1992 (fojas 4333 a 4341), se establece un mecanismo de pago sobre la base de unos cronogramas de pagos que el citado proveedor debería elaborar (fojas 4334/vuelta y 4333), no obran en autos los citados cronogramas, no siendo posible establecer ni los montos de los pagos ni la vigencia de tales obligaciones de pago al 31 de diciembre de 1998.

Que en el caso del contrato suscrito con Telettra, de fecha 16 de julio de 1984, si bien se establece que los pagos del financiamiento se efectuarían en 17 cuotas semestrales, se fija que los vencimientos contarían desde la fecha de aceptación de los equipos y servicios proveídos a la recurrente, (oportunidad en la que se emitirían los pagarés correspondientes, el último de los cuales vencería a los 102 meses), siendo que la recurrente no proporcionó documentación alguna que acredite cuando se produjo la aceptación de los equipos, lo que permitiría, a su vez, establecer los vencimientos y si al 31 de diciembre de 1998 aun existían obligaciones de pago de la recurrente que generaran la diferencia de cambio bajo comentario.

Que en consecuencia, si bien la recurrente presentó los asientos contables por la diferencia de cambio y el análisis correspondiente, no se encuentra acreditada la vigencia de los contratos suscritos con las entidades antes mencionadas en el año fiscalizado, lo cual no permite establecer, de manera fehaciente, que la recurrente mantuviera una obligación pendiente de pago en el ejercicio fiscalizado 1998 que explique el origen de las diferencias de cambio a dicha fecha.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en relación con el Contrato con el **Tesoro Francés** (fojas 1551 a 1555), se puede apreciar que era un Convenio Subsidiario de Traspaso de Recursos Externos entre el Ministerio de Economía y Finanzas y la Compañía Peruana de Teléfonos S.A. suscrito el 20 de enero de 1986, que tendría validez a partir de la vigencia del Contrato de Aplicación entre el Gobierno del Perú y el Tesoro Francés y del Convenio de Apertura de Crédito entre la República del Perú y el grupo de Bancos Franceses encabezados por el Credit Lyonnais.

Que en el Capítulo Primero correspondiente a los Antecedentes del referido contrato, se indica que mediante Decreto Supremo Nº 066-82 de fecha 19 de febrero de 1982, el Gobierno Francés otorgó al Gobierno del Perú facilidades de crédito por un monto máximo de cuatrocientos millones de Francos Franceses, para financiar la compra de bienes y servicios de origen francés, destinados a la realización de diversos proyectos de equipamiento, incluyendo el Plan de Expansión Telefónica II Etapa (foja 1554).

Que asimismo en el aludido contrato se indica, que el Ministerio de Economía y Finanzas se comprometía a poner a disposición los recursos necesarios para que la Compañía Peruana de Teléfonos S.A. llevara a cabo las acciones necesarias para la ejecución del Plan de Expansión de 150 000 líneas telefónicas y el cumplimiento oportuno de las obligaciones que el Gobierno había contraído con el Tesoro Francés y el Grupo de Bancos Franceses encabezados por el Credit Lyonnais.

Que en la Nota 18 -"Deudas a Largo Plazo"- a los Estados Financieros Auditados de los Ejercicios 1997 y 1998 de foja 12691, se aprecia que el contrato firmado con el **Tesoro Francés** está considerado como deudas que mantiene la recurrente a largo plazo, siendo su vencimiento el mes de Setiembre de 2012, sin embargo, no ha sido posible en esta instancia corroborar los datos consignados en la Nota 18 a los Estados Financieros debido a que el contrato suscrito no estipula su vigencia, motivo por el cual no se puede establecer de manera fehaciente que la recurrente mantuviera una obligación pendiente de pago con el Tesoro Francés en el ejercicio fiscalizado 1998.

Que de otro lado, a fojas 4427 a 4439 se aprecia el contrato suscrito, el 24 de enero de 1991, entre **AT&T-WSI** y la Empresa Nacional de Telecomunicaciones del Perú S.A., en cuyo numeral 1 se indica que AT&T-WSI se comprometía a proveer ciertos equipos digitales y los servicios necesarios para convertir su tráfico entre el Perú y los Estados Unidos de América en una Ruta Digital Internacional ("RDI").

Que en el numeral 2 del contrato, se indica que AT&T-WSI haría esfuerzos razonables para concluir la instalación y pruebas de los equipos RDI dentro de los seis meses siguientes al otorgamiento de este Contrato y para terminar la instalación y pruebas de los equipos de fibra óptica dentro de los nueve meses siguientes a su otorgamiento.

Que asimismo, en el numeral 2 del Anexo B "Términos y Programa de Pagos" (foja 4431), se establece que "ENTEL PERU S.A. instruye de manera irrevocable e incondicional para que se transfiera a AT&T-WSI veintitrés (23) pagos mensuales iguales y consecutivos de US\$ 106 723,00; pagos que empezarán a realizarse dos (2) meses después de que los equipos RDI hayan sido instalados, aceptados y estén listos para llevar el tráfico..."

Que de acuerdo con las copias de las Actas de Transferencia (fojas 4427 y 4428), las aludidas instalaciones habrían ocurrido en junio y diciembre de 1993, por lo que considerando el número de cuotas pactadas, al 31 de diciembre de 1998 no existiría obligación pendiente de pago de parte de la recurrente; estableciéndose, en consecuencia, que no se encuentra debidamente acreditada la diferencia de cambio objeto de reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que no se acredita que la recurrente durante el proceso de adquisición, hubiera asumido la deuda suscrita por Entel Perú S.A., inclusive en la Nota 18 - "Deudas a Largo Plazo" - a los Estados Financieros Auditados de los Ejercicios 1997 y 1998 que obra a fojas 12691, no se aprecia que el contrato firmado con AT&T WSI se encuentre considerado como una deuda vigente mantenida por la recurrente al final de los años 1997 y/o 1998, motivo por el cual no se puede establecer, de manera fehaciente, que la recurrente mantuviera una obligación pendiente de pago con AT&T WSI durante el ejercicio fiscalizado 1998.

Que en el caso del préstamo recibido de **Bell Telephone**, en la Nota 18 - "Deudas a Largo Plazo" - a los Estados Financieros Auditados de los Ejercicios 1997 y 1998 (foja 12691), se aprecia que el contrato firmado con Bell Telephone se encontraba considerado como deudas que mantenía la recurrente a largo plazo y que existía una Garantía otorgada por el Estado Peruano; sin embargo, no se consigna en dicho documento cual era su fecha de vencimiento, por lo que no se ha podido corroborar la vigencia del contrato durante el ejercicio fiscalizado 1998.

Que si bien de acuerdo con el cuadro informativo presentado por la recurrente anexo a su escrito de 29 de diciembre de 2004 (foja 20055), la fecha de celebración del contrato con Bell Telephone sería el 11 de noviembre de 1977, fecha que coincide con la aprobación del contrato mediante Decreto Supremo Nº 148-77-EF, dicho cuadro también indica que el plazo de duración de los contratos suscritos con la referida entidad eran de 2 y 21 meses (Contrato BTM equipo menor y Contrato BTM 27,000 líneas, respectivamente), sin que se incluya información referida a desde cuándo se computarían tales meses, ni acerca de la fecha en que culminarían los citados contratos; por lo que no existe información que permita establecer fehacientemente que al 31 de diciembre de 1998 existiera una obligación pendiente de pago por parte de la recurrente, que se vincule con la diferencia de cambio objeto de reparo.

Que con respecto a la información de la cuenta con el saldo de la deuda al 31 de diciembre de 1998, conforme a lo señalado en el rubro observaciones del cuadro informativo precitado, se debe indicar que de la revisión de la copia de los asientos contables obrantes en autos (fojas 19567 a 19570), se establece que estos dan cuenta de la reclasificación de la Cuenta 461120 Préstamo Deuda Corriente a la Cuenta 461231 - BTM CR1 de las cuotas 1, 2, 20 y 21, la cual no acredita la vigencia del contrato durante el ejercicio 1998; así como el cargo de las cuotas 1 a la 19 a la Cuenta 461120 - Préstamo Deuda Corriente y el abono a la Cuenta 91101 - BTM CR1 (foja 19571 a 19589), cuya fecha de contabilización corresponde al 1 de julio de 1996, registro en virtud del cual se estaría disminuyendo tanto una cuenta del pasivo como una cuenta de gasto, sin que ello evidencie que la recurrente tenía una cuenta por pagar a Bell Telephone de S/. 4 788 000,00, al 31 de diciembre de 1998, conforme lo pretende la recurrente.

Que en el caso de la operación denominada **Titulización**, a fojas 4302 se aprecia la contabilización de la pérdida por diferencia de cambio de S/. 48 657,64, que según el análisis de la composición de la Cuenta 671230 - Diferencia de Cambio Deuda Principal al 31 de diciembre de 1998 (foja 4319), se origina en la diferencia de cambio ocurrida entre el 16 y el 31 de diciembre 1998 de una obligación de US\$. 150 000 000,00 denominada "Titulización" (fojas 4302 y 4308), cuyo destino, según lo identifica la recurrente, fue la recompra de acciones (foja 1641).

Que la Administración indica en la apelada (foja 26475/vuelta) que mantiene el reparo formulado en fiscalización, debido a que la recurrente no acreditó la ocurrencia de la operación que dio origen a la diferencia de cambio en discusión, la misma que hubiera permitido acreditar, no solo la existencia de la operación (financiamiento para la recompra de acciones), sino contar con la certeza del cálculo de dicha diferencia de cambio, lo cual debe verificarse con la documentación sustentatoria relacionada a la obtención del financiamiento a través de la titulización, por lo que resuelve mantener el reparo.

SM

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que de acuerdo con la información consignada en la Nota 18 a los Estados Financieros - Deudas a Largo Plazo (foja 12691), el 14 de julio de 1998, el Directorio de la recurrente aprobó la operación financiera denominada "Titulización" por la suma de hasta US\$ 200 000 000,00, con cargo a la transferencia fiduciaria de las cuentas por cobrar actuales y futuras generadas por el tráfico internacional; se indica además que con fecha 16 de diciembre de 1998, la recurrente colocó certificados por US\$ 150 000 000,00 en la Bolsa de Valores de Nueva York, figurando como acreedor Telefónica del Perú Grantor Trust.

Que se aprecia de autos, copias de pantalla del sistema contable SAP del asiento contable por el préstamo titulización (fojas 19402 a 19403), copia de la carta cursada a J.P. Morgan (en inglés) (foja 19400), copia del estado de cuenta del Banco Continental de fecha 18 de diciembre de 1998 donde figura el abono de US\$. 142 474 861,33 y liquidación del referido importe (fojas 19399 y 19401).

Que en consecuencia, contrario a lo señalado por la Administración, el origen de la pérdida por diferencia de cambio objeto de reparo se encuentra acreditado.

Que de la verificación efectuada en la presente instancia a la determinación de la diferencia de cambio objeto de reparo, se tiene que de acuerdo al cuadro de fojas 4308 presentado por la recurrente, la diferencia de cambio por S/. 48 657,60 resulta de la resta entre los importes de S/. 473 898 768,60 y S/. 473 850 111,00, ambos correspondientes al equivalente de los US\$ 150 000 000,00 al 31 y 16 de diciembre de 1998 respectivamente (fecha de cierre del ejercicio y de la colocación en Bolsa de los certificados de titulización, para los que se habría considerado para ello los tipos de cambio 3.159 y 3.134.

Que sin embargo, si bien los tipos de cambio considerados son los vigentes a las fechas antes señaladas¹⁴, el importe en soles de los US\$ 150 000 000,00 resultante es de S/. 473 850 000,00 y de S/. 470 100 000,00, lo que origina una diferencia de cambio de S/. 3 750 000,00 -que corresponde a parte del reparo formulado por la Administración a la Cuenta 676100 Préstamo Titulización- y no los importes considerados por la recurrente; por lo que la pérdida por diferencia de cambio de S/. 48 657,60 no deriva de la fluctuación de la moneda en el periodo 16 al 31 de diciembre de 1998, debiendo, en consecuencia, mantenerse el reparo formulado por la Administración.

Que en el caso de la operación de **Recompra de acciones**, se aprecia de autos la contabilización de la pérdida por diferencia de cambio de S/. 8 700 000,00 (foja 4303), que según el análisis de la composición de la Cuenta 671230 - Diferencia de Cambio Deuda Principal al 31 de diciembre de 1998 (foja 4319), se origina en la diferencia de cambio ocurrida entre el 22 y el 31 de diciembre 1998 de una obligación de US\$. 300 000 000,00 (foja 4308), cuyo destino, según lo identifica la recurrente, fue la recompra de acciones (foja 1641).

Que la recurrente señala en su recurso de apelación (fojas 26522 y 26523) que no es aceptable que se mantenga el citado reparo vinculado a la diferencia de cambio por la recompra de acciones, toda vez que lo autoreparó y adicionó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1998.

Que obra en autos (foja 2639) la Cédula "Adiciones y/o Deducciones a la Renta Imponible según DDJJ 1998 a Valores Históricos", en la que se aprecia que no existe importe alguno por S/. 8 700 000,00 que haya sido adicionado a la renta imponible del ejercicio gravable 1998, por lo que los argumentos vertidos, en este extremo, por la recurrente carecen de sustento.

¹⁴ De acuerdo a la información de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros.

SM

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en consecuencia, no estando acreditada la existencia de pasivos en moneda extranjera en el ejercicio acotado, expuestos a la volatilidad cambiaria, no procede aceptarse la deducción de la pérdida por diferencia de cambio que supuestamente los genera; y existiendo, por otro lado, error en la determinación de la diferencia de cambio en el caso de la Titulización, procede mantener los reparos formulados por la Administración.

Que con respecto a las diferencias de cambio derivadas de los préstamos recibidos del **Banco Europeo y Netherlandse**, cabe efectuar el siguiente análisis:

Que en el caso del préstamo recibido del **Banco Europeo** se aprecia que la Administración concluye en la apelada (foja 26473 y 26473/vuelta), que si bien la recurrente acreditó la suscripción del contrato de financiación, así como el abono en su cuenta bancaria producto de dicho acuerdo, no exhibió ni presentó documentación fehaciente que sustentara las operaciones a las que fueron destinados dichos bienes, por lo que concluye que no se acreditó de modo alguno que la diferencia de cambio contabilizada se hubiera producido por razones de créditos obtenidos para financiar su actividad gravada.

Que obra en el expediente (fojas 1556 a 1589) el Contrato de Financiación entre el Banco Europeo y la recurrente suscrito el 22 de diciembre de 1997, que da cuenta del compromiso que tenía la empresa de modernizar y expandir las instalaciones principales de la red peruana de telecomunicaciones, introducir equipos de conmutación digital, e instalar conexiones digitales.

Que de acuerdo al punto 1.01 de la Cláusula 1 del aludido contrato, el crédito otorgado era por el importe de US\$ 55 800 000, 00 (foja 1585), verificándose que en noviembre del año 1998 la recurrente recibió el abono de US\$ 55 799 995,00 en la Cuenta Corriente del Banco Santander, tal como se aprecia a foja 19869.

Que en el punto 4.01 de la Cláusula 4 del contrato se indica que la recurrente reembolsaría el principal del préstamo objeto del desembolso, en pagos semestrales consecutivos por un periodo de quince (15) años como máximo, contados desde la fecha de desembolso (foja 1577).

Que asimismo, en la Nota 18 -"Deudas a Largo Plazo"- a los Estados Financieros Auditados de los Ejercicios 1997 y 1998 (foja 12691), se aprecia que el contrato firmado con el Banco Europeo se encuentra considerado como deudas que mantiene la recurrente a largo plazo, siendo su vencimiento el mes de Marzo de 2013.

Que de lo expuesto se concluye que la recurrente sustentó la recepción del préstamo obtenido en el mes de noviembre de 1998, acreditando, además, que el contrato estaba vigente en el año fiscalizado, encontrándose acreditado el origen de las diferencias de cambio.

Que en el caso de los préstamos recibidos de **Netherlandse**, consta en el Resultado del Requerimiento Nº 01550001867-9 (foja 20009/vuelta), que la recurrente presentó el contrato en español y la documentación contable de su sistema SAP.

Que la Administración señala en la apelada (foja 26476), que la recurrente acreditó que se encontraba obligada a cancelar las cuotas correspondientes a este préstamo durante el ejercicio 1998.

Que en efecto, en la Nota 18 -"Deudas a Largo Plazo"- a los Estados Financieros Auditados de los Ejercicios 1997 y 1998 que obra a foja 12691, se observa que el contrato firmado con Netherlandse se



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

encuentra considerado como deudas a largo plazo que mantenía la recurrente durante el año fiscalizado, siendo su vencimiento el mes de Enero de 2018.

Que de la evaluación de los reparos formulados por la Administración a las diferencias de cambio resultantes de las operaciones de financiación con el **Banco Europeo y Netherlandse**, se establece que se encuentra acreditada la existencia de pasivos en moneda extranjera en el ejercicio acotado con las entidades y por las operaciones antes mencionadas, expuestos a la volatilidad cambiaria, por lo que procede aceptar la deducción de la pérdida por diferencia de cambio que los genera, correspondiendo revocar la apelada en el extremo de los reparos formulados bajo comentario.

Reparo 19 - Cuenta 671240 Diferencia de cambio – Intereses a corto plazo

Que al respecto consta en el Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001756 (foja 13211/vuelta), que la Administración reparó el importe de S/. 348 362,00, porque la recurrente no sustentó documentariamente los cargos efectuados a dichas cuentas ni demostró que fueran gastos propios y/o necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, sustentando dichos reparos en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo Nº 774.

Que en la etapa de reclamación y mediante el Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 00087921, solicitó a la recurrente, que acreditara si tales gastos se originaban en operaciones necesarias para mantener la fuente, y que igualmente demostrase que se trataba de diferencia de cambio relacionada con activos no monetarios para efectos del ajuste por inflación.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó, entre otros, un cuadro denominado “Análisis de enero a diciembre de 1998”, en el que se aprecia el detalle de la Cuenta 671240 - Diferencia de Cambio Intereses Corto Plazo, por el importe de S/ 348 361,80, conformado por los préstamos obtenidos de Bell Telephone Meg, Netherlandse, Cantec, Tesoro Francés, AT & T World Services y otros; destinados a inversión (foja 1648).

Que del análisis del reparo anterior (Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Deuda principal), se estableció que de la documentación obrante en autos no era posible verificar que el contrato con Bell Telephone Meg, estuviera vigente al 31 de diciembre de 1998, por lo que fue confirmado; de otro lado, la recurrente no presentó documentación alguna que sustentara las operaciones financieras contraídas con Cantec y mucho menos identificó qué contratos integraban el rubro “Otros”; por lo que en tales extremos los pasivos que dieron lugar a las diferencias de cambio no estaban acreditados, por lo que corresponde confirmar el reparo formulado por la Administración en tales extremos.

Reparo 20 - Cuenta 676101 Diferencia de cambio Automática

Que del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001756 (foja 13210), se aprecia que la Administración reparó la deducción de las cargas financieras contabilizadas por concepto de diferencia de cambio por el importe de S/. 383 717 664,00, debido a que la recurrente no sustentó la naturaleza de la operación ni su relación con la generación de la renta gravada, fundamentando dicho reparo en lo dispuesto por el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en la etapa de cumplimiento, la Administración sobre la base de la documentación obrante en autos y atendiendo a lo ordenado por esta instancia, analizó las diferencias de cambio en base a la aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, emitiendo un nuevo pronunciamiento y procediendo a mantener los siguientes reparos:



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Reparo Nº	Detalle	R.I. Nº 0150150001023		
		PARCIAL	SUB TOTAL	TOTAL
20	Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática			235 660 372,00
	a. Valorización Cuentas Corrientes Bancarias ME		2 534 884,00	
	1) Cargos y abonos Caja Bancos	220 077,00		
	2) Operaciones diversas	2 314 806,47		
	b. Valorización Cuentas por Cobrar Comerciales ME		175 794,00	
	c. Valorización Cuentas por Cobrar Diversas ME		38 843,00	
	d. Entregas a rendir		31 335,00	
	e. Valorización Cuentas por Pagar Diversas ME		228 060 547,00	
	1) D/C por pagos y/o amortizaciones de préstamos obtenidos	180 948 283,50		
	2) D/C por saldos de cuenta contable	41 839 858,00		
	3) D/C por saldo de intereses	3 799 578,74		
	4) D/C por otras operaciones	1 472 827,00		
	f. Pago dieta a Directores		999,00	
	g. Otros menores a S/. 10 000,00		4 817 970,00	

Que en el caso de los **Cargos y abonos en Caja Banco**, se tiene que mediante el Requerimiento Nº 01550001867-2, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que corresponda, el origen de las operaciones que generaron el importe contabilizado en la subcuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática ascendente a S/. 63 410 734,04 y que demuestre que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 01550001867-2 (foja 18584), se dejó constancia que la diferencia originada por los documentos registrados ascendente a S/. 63 410 734,04, estaban referidos a partidas no conciliadas de cargos y abonos en bancos pendientes al 31 de diciembre de 1998 y que la Administración encontró conformidad en dichos registros, pero que lo sustentado por la recurrente alcanza el importe de S/. 63 190 656,86, existiendo una diferencia de S/. 220 077,18 no sustentada en forma fehaciente, cuyo reparo se mantuvo (foja 24287/vuelta).

Que en el presente reparo, se aprecia que la Administración lo mantuvo por estimar que la recurrente no había acreditado el origen de dicha diferencia, es decir, qué partida de activo o pasivo en moneda extranjera la habría generado agregando que tampoco se acreditó la vinculación de las diferencias de cambio con operaciones que fueran objeto habitual de la actividad gravada de la recurrente.

Que cabe indicar que conforme se aprecia del escrito presentado por la recurrente con fecha 20 de abril de 2006 (página 20), ésta reconoce la existencia de deficiencias documentarias por el monto del reparo mantenido, las mismas que atribuye a la excesiva documentación solicitada por la Administración.

Que al respecto es del caso señalar que los requerimientos de información cursados por la Administración se encuentran amparados en lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 62º del Código Tributario según el cual la Administración tiene la facultad discrecional de solicitar a los deudores tributarios la exhibición de sus libros y registros contables y documentación sustentatoria, pudiendo además exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas por

SV

Q

f



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

aquella; por lo que carece de validez amparar la falta de sustento de un registro contable, en el hecho de haberse acreditado un porcentaje significativo de la cuenta y que en consecuencia se deba entender que el íntegro de la cuenta también está sustentado, cuando se ha comprobado que no es así.

Que en consecuencia, no estando acreditado el origen de la diferencia de cambio por de S/. 220 077,18 procede confirmar el importe no sustentado del reparo a la Cuenta 676101 formulado por la Administración.

Que en el caso del registro por **Operaciones diversas**, en el Resultado del Requerimiento N° 01550001867-2 (foja 18584) se dejó constancia que se mantuvo el reparo en la instancia de reclamación por el importe de S/. 2 314 806,47 (el reparo original en la fiscalización fue de S/. 8 203 498,99) al no haber sido debidamente sustentado por la recurrente.

Que se aprecia de autos (fojas 17449 a 17174) que la diferencia de cambio de estas operaciones diversas, se generaron por los pagos efectuados con cheques a diversos proveedores, financiamientos, compra y venta de moneda extranjera, transferencias bancarias y cobranzas, siendo que el reparo que se mantiene corresponde a la diferencia de cambio no acreditada documentariamente por la suma de S/. 147 123,70, a la diferencia de cambio registrada en el Asiento N° 8200110543 por el importe de S/. 823 682,77 y a la diferencia de cambio registrada en el Asiento N° 8200112124 por el importe de S/. 1 344 000,00.

Que se aprecia a fojas 17447 y 17448 los Asientos Contables 8200028743 y 8200104510 de fechas 22 de marzo y 17 de septiembre de 1999, los que dan cuenta de los extornos de los Asientos contables 8200112124 y 8200110543 del ejercicio 1998, por los montos de S/. 1 344 000,00 y S/. 823 682,77; lo que evidencia que la pérdida por diferencia de cambio registrada en estos últimos asientos contables, no debió afectar la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 1998.

Que de otro lado en el caso de la diferencia de cambio por S/. 147 123,70, se aprecia de autos que la recurrente no acreditó su origen, es decir, qué partida de activo o pasivo en moneda extranjera la generó, lo que es admitido por ésta¹⁵.

Que se reitera lo señalado en relación a lo argumentado por la recurrente respecto a la excesiva documentación solicitada.

Que en consecuencia, no existiendo una pérdida por diferencia de cambio que afectara los resultados del ejercicio 1998 por el importe de S/. 2 167 682,77 y no estando acreditado el origen de la diferencia de cambio por S/. 147 123,70 procede confirmar el importe de S/. 2 314 806,47 no sustentado del reparo a la Cuenta 676101 formulado por la Administración.

Que en el caso de la valorización de **Cuentas por Cobrar Comerciales ME**, se aprecia de autos que mediante el Requerimiento N° 01550001867-2 (foja 18585), se solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que corresponda, el origen de las operaciones que generaron el importe contabilizado en la Cuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática, y que demostrara que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, detallando, entre otros, el correspondiente a las cuentas comerciales en moneda extranjera por S/. 2 088 144,00.

¹⁵ En efecto, a fojas 17449 a 17474 obra un listado proporcionado por la recurrente en donde detalla diversos registros contables de la pérdida por diferencia de cambio por un importe total de S/. 147 123,70 y consigna que está pendiente de sustento (foja 17449).

SM a 1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que de acuerdo al Resultado del Requerimiento N° 01550001867-2 y a la resolución apelada (fojas 18583 y 26465 y 26465/vuelta), la recurrente sustentó documentariamente el importe de S/. 1 912 350,26, por lo que la Administración mantuvo el reparo por la diferencia de S/. 175 794,00, al estimar que la recurrente no acreditó el origen del saldo de la carga financiera contabilizada y si esta se originó en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o que se haya producido de los créditos obtenidos para financiarlas.

Que se aprecia de autos que la recurrente no acreditó el origen del saldo de la carga financiera contabilizada, es decir, qué partida de activo o pasivo en moneda extranjera la generó, siendo que la falta de sustento de un registro contable no permite verificar su exactitud, ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada, por lo que no estando acreditado el origen de la diferencia de cambio por S/. 175 794,00 procede confirmar el referido importe no sustentado del reparo a la Cuenta 676101 formulado por la Administración.

Que en el caso de la valorización **Cuentas por Cobrar Diversas ME**, se aprecia que mediante el Requerimiento N° 01550001867-2 (foja 18585), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que corresponda, el origen de las operaciones que generaron el importe contabilizado en la subcuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática y que demuestre que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, detallando entre otros, a las cuentas por cobrar diversas en moneda extranjera por S/. 38 843,00.

Que consta en el Resultado del Requerimiento, que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente el importe registrado en este rubro (foja 18583).

Que de la apelada se advierte, que la Administración mantuvo el reparo, por considerar que la falta de sustento de un registro contable no permite verificar su exactitud ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada, y porque no le fue posible determinar si la diferencia de cambio se originó en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o se produjo por razones de los créditos obtenidos para financiarlas.

Que no habiendo la recurrente sustentado con la documentación respectiva el origen de las operaciones que generaron la diferencia de cambio por S/. 38 843,00, corresponde confirmar el referido importe no sustentado del reparo a la Cuenta 676101.

Que se reitera lo señalado en relación a lo argumentado por la recurrente respecto a la excesiva documentación solicitada.

Que en el caso de la diferencia de cambio automática por **Entregas a rendir cuentas**, se aprecia que mediante el Requerimiento N° 01550001867-2, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que corresponda, el origen de las operaciones que generaron el importe contabilizado en la subcuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática y que demostrara que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, detallando entre otros, el correspondiente a la cuenta entregas a rendir por S/. 31 335,00.

Que consta en el Resultado del Requerimiento, que la recurrente no presentó ningún detalle sobre la conformación del importe reparado ni sobre los conceptos que lo componían, no habiendo presentado documentación alguna que sustente el monto registrado en este rubro (foja 18583).

SM

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que se aprecia de la Resolución de Intendencia apelada, que la Administración mantiene el reparo, al considerar que la falta de sustento de un registro contable no permite verificar su exactitud ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada, y porque no le fue posible determinar si la diferencia de cambio se originó en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o se produjo por razones de los créditos obtenidos para financiarlas.

Que no habiendo la recurrente sustentado con la documentación respectiva el origen de las operaciones que generaron la diferencia de cambio por S/. 31 335,00, corresponde confirmar el referido importe no sustentado del reparo a la Cuenta 676101 formulado por la Administración.

Que en el caso de la diferencia de cambio automática de **Cuentas por pagar diversas ME**, se aprecia que mediante Requerimiento N° 01550001867-2, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que corresponda, el origen de las operaciones que generaron el importe contabilizado en la subcuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática y que demuestre que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, detallando entre otros, el correspondiente a las Cuentas por Pagar Diversas por S/. 229 796 694,00; solicitando además demostrar el destino de los fondos obtenidos por concepto de préstamos, cuya diferencia de cambio estaba contabilizada en la subcuenta 676101.

Que consta en el Resultado del Requerimiento (foja 18581), que el importe de S/. 229 796 694,00 se encuentra compuesto por la diferencia de cambio generada por:

- Pagos y/o amortizaciones de préstamos obtenidos de diferentes entidades bancarias por el importe de S/. 180 948 283,50
- Saldos de la cuenta contable por el importe de S/. 41 839 858,00
- Saldos de intereses por el importe de S/. 3 799 578,74
- Operaciones con proveedores por el importe de S/. 1 736 147,00
- Otras operaciones por el importe de S/. 1 472 827,00

Que con respecto al importe de S/. 180 948 283,50, se dejó constancia en el mencionado Resultado, que corresponde a la diferencia de cambio generada por las 129 operaciones de créditos bancarios obtenidos como parte del plan de financiamiento de dinero efectuado por la recurrente, cuya realización sí se llegó a comprobar, así como los desembolsos de los créditos y pagos, quedando acreditado el registro de la operación.

Que con respecto al importe de S/. 41 839 857,57, se dejó constancia que corresponden a la diferencia de cambio generada por los créditos bancarios pendientes de cancelación al final del ejercicio, quedando pendiente el sustento del destino de los fondos obtenidos por estas operaciones.

Que en cuanto al importe de S/. 3 799 578,74, se dejó constancia que corresponde a la diferencia de cambio generada por los saldos de intereses de los préstamos bancarios adquiridos.

Que respecto del reparo por Operaciones con proveedores por el importe de S/. 1 736 147,00, la Administración reconoció la pérdida por diferencia de cambio resolviendo levantar el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que con respecto al importe de S/. 1 472 827,00, Otras operaciones, se dejó constancia que la recurrente sólo presentó un detalle de los conceptos que conforman esta cifra, pero no presentó la documentación sustentatoria que acredite tales operaciones.

Que la Administración señala en la apelada (fojas 26460 y 26460/vuelta) que al no haber acreditado la recurrente el origen de la diferencia de cambio y al no haberse podido determinar si la diferencia de cambio ascendente a S/. 1 472 827,00 se originó en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o si se produjeron por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, conforme lo establecería el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a confirmar el mencionado reparo.

Que asimismo considera que al no haberse acreditado el destino de los préstamos que generaron la diferencia de cambio por S/. 226 587 719,70 (corresponde a la suma de S/. 180 948 283,50 más S/. 41 839 857,57 más S/. 3 799 578,74), procedió a confirmar el citado importe de reparo.

Que sobre el particular, cabe reiterar que no resultando aplicable el principio de causalidad del gasto a las diferencias de cambio, carece de objeto determinar si los fondos fueron destinados a capital de trabajo, adquisición de activos o a actividades que no generaron renta gravada, toda vez que el resultado por diferencia de cambio, independientemente de la operación con la cual dicha pérdida pudiera vincularse, es computable para la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto constituya el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, lo que en el caso bajo análisis se encuentra acreditado como ha sido indicado precedentemente.

Que en consecuencia, encontrándose acreditado el origen de las diferencias de cambio reparadas en el ejercicio acotado por operaciones de créditos bancarios y saldos de intereses de préstamos bancarios, procede revocar la apelada en el extremo formulado a la Cuenta 676101 por Valorización Cuentas por Pagar Diversas Moneda Extranjera formulado por la Administración, con excepción de la diferencia de cambio ascendente a S/. 1 472 827,00 cuyo origen no fue sustentado por la recurrente, habiendo sido identificada únicamente como "diferencia de cambio por otras operaciones", por lo que procede que se confirme.

Que en el caso de las diferencias de cambio automática por **Pago dieta a directores** por S/. 999,00 y por otros **gastos menores** por S/. 4 817 970,00, se tiene que mediante el Requerimiento N° 01550001867-2 (foja 18585), la Administración solicitó a la recurrente, sustentar con la documentación original, los respectivos asientos contables y el análisis que correspondiera, el origen de las operaciones que generaron los importes contabilizados en la subcuenta 676101 Diferencia de Cambio Automática y que demostrara que dichas cargas financieras se generaron en operaciones propias y/o necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que consta en el Resultado del Requerimiento (foja 18581), que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que ampare los importes registrados en este rubro.

Que como se ha señalado en considerandos precedentes, la falta de sustento de un registro (asiento contable), no permite verificar su exactitud, ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada, por lo que corresponde confirmar la apelada en el extremo del reparo formulado a la Cuenta 676101 por Pago dieta a Directores y Otros gastos menores formulados por la Administración.

Reparo 21 - Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio por S/. 43 495 180,00

Que como resultado del procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la suma de S/. 43 495 180,00 correspondiente al saldo de la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio, por no haber sustentado la recurrente la naturaleza de las cargas financieras y su relación con la generación de renta



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

gravada, sustentando dicho reparo en lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en la etapa de reclamación, mediante el escrito signado con el Nº 006698 de fecha 22 de abril de 2002, la recurrente señaló que el reparo acotado estaba relacionado con el saldo pendiente de pago de diversas obligaciones a corto plazo con entidades locales, pactadas en moneda extranjera y con ajustes manuales a las diferencias de cambio, cuando existían omisiones en las corridas de la diferencia de cambio automática (foja 13081).

Que la Administración luego de evaluar la documentación obrante en autos del referido reparo, modificó su importe a la suma de S/. 38 287 555,00, el que está conformado de la siguiente manera:

Diferencia de Cambio	Reparos determinados en Fiscalización S/.	Reparos dejados sin efecto S/.	Reparos que se mantienen S/.
Préstamos	2 256 910,00		2 256 910,00
Forward	735 569,00		735 569,00
Préstamo Citibank	780 500,00		780 500,00
Préstamo Titulización	3 750 111,00		3 750 111,00
Varios	17 048 704,00		17 048 704,00
Pagos operadores locales	17 675 019,00	3 959 258,00	13 715 761,00
Otras operaciones	1 248 367,00	1 248 367,00	0,00
Total	43 495 180,00		38 287 555,00

- Diferencia de cambio por préstamos

Que en la etapa de la reclamación, mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20010 a 20011/vuelta), se solicitó a la recurrente que demostrara la relación de causalidad respecto a la pérdida por diferencia de cambio por S/. 2 256 910,12, mediante la presentación de documentación que acreditara los montos obtenidos, el abono del préstamo en sus cuentas bancarias y el registro contable de las operaciones, el análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos, discriminando si fue para inversión, capital de trabajo u otros conceptos, la documentación contable y documentaria que sustentara las operaciones a las que fueron destinados los préstamos, tales como asientos contables, comprobantes de pago por la adquisición de bienes y/o utilización de servicios, comunicaciones comerciales, contratos, etc.

Que consta en el Resultado del Requerimiento, que la recurrente presentó parte de la documentación solicitada, habiendo presentado hoja de cálculo de la diferencia de cambio por S/. 19 741 061,00 (foja 19564 a 19565), cartas a los bancos solicitando los préstamos o renovación de los mismos y Estados de Cuenta Bancarios (foja 20000 a 20001), indicándose que de acuerdo con la explicación verbal dada por la recurrente el importe de S/. 2 256 910,12 resultaba de la diferencia entre S/. 19 741 061,00 y S/. 17 484 149,00; dejándose constancia, asimismo, en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20007), que la recurrente no presentó el análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos discriminando si fue para inversión, capital de trabajo u otros conceptos y que no sustentó contable ni documentariamente las operaciones a las que fueron destinados los préstamos tales como asientos contables, comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes y/o utilización de servicios, comunicaciones comerciales, contratos, etc.

Que la Administración señala en la apelada, que si bien la recurrente presentó documentación que acreditaba el otorgamiento de préstamos bancarios o financieros, no sustentó contable ni documentariamente las operaciones a las que fueron destinados dichos préstamos, indicando que no fue

5/ 27



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

posible establecer si dichas cargas financieras se originaron en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o que se hubieran producido por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, conforme con lo establecido por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo el reparo.

Que sobre el particular se debe indicar que la recurrente explicó en su recurso de reclamación, que la diferencia de cambio por los préstamos corrientes bancarios del ejercicio 1998 ascendió a S/. 19 741 059,00, pero que sin embargo provisionó en el referido ejercicio un monto ascendente a S/. 17 484 148,00, motivo por el cual realizó un asiento manual de ajuste por S/. 2 256 910,00 (foja 13081).

Que asimismo, de la revisión de la documentación presentada en la instancia de reclamación, que incluye Estados de Cuentas Bancarios (foja 19413 a 19563), se aprecia que la diferencia de cambio corresponde a solicitudes de créditos a los bancos por préstamos obtenidos y renovaciones de los mismos, los cuales acreditan la celebración de préstamos bancarios y consecuentemente el origen de la referida diferencia de cambio, extremo que es admitido por la Administración en la apelada.

Que en consecuencia, estando acreditada la realización de las operaciones que originan la diferencia de cambio objeto de reparo, corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio por préstamos ascendente a S/. 2 256 910,00.

- **Diferencia de cambio de Forwards**

Que siguiendo el desarrollo de la resolución apelada, la diferencia de cambio por S/. 735 569,00 que figura como Forward, será analizada en los considerandos siguientes conjuntamente con los demás reparos relacionados con Instrumentos Financieros Derivados (Reparos 22, 23 y 24).

- **Diferencia de cambio por Préstamo Citibank**

Que en la etapa de reclamación mediante el Punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 01550001867-9 (foja 20010 a 20011/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que demostrara la relación de causalidad respecto a la pérdida por diferencia de cambio por S/. 780 500,00, mediante la presentación de documentación que acredite los montos obtenidos, el abono del préstamo en sus cuentas bancarias y el registro contable de las operaciones, el análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos, discriminando si fue para inversión, capital de trabajo u otros conceptos, así como documentación contable y documentaria que sustente las operaciones a las que fueron destinados los préstamos, tales como asientos contables, comprobantes de pago por la adquisición.

Que como consta en el Resultado del Requerimiento, la recurrente presentó una hoja de cálculo de la diferencia de cambio por S/. 780 500,00 (foja 19411), copias de pantalla de su sistema contable SAP del asiento contable por el préstamo del Banco Citibank por US\$. 7 000 000,00 y abono recepción Transf. (foja 19409 a 19410), copias de los Estados de Cuenta del Citibank y Banco Continental de octubre de 1998 (foja 19406 y 19408), copia de pantalla de su sistema contable SAP del asiento contable por la diferencia de cambio consignada en la Cuenta 676100 por un importe de S/. 780 500,00 (foja 19407) y copia de la carta al Banco Citibank solicitando un crédito por US\$. 14 000 000,00 (foja 19405).

Que la Administración, en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20007), señaló que la recurrente no había presentado análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos, discriminando si fueron para inversión, capital de trabajo u otros conceptos y que no sustentó en forma contable y documentaria las operaciones a las que fueron destinados los préstamos tales como asientos



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

contables, comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes y/o utilización de servicios, comunicaciones comerciales, contratos, etc.

Que de la documentación presentada por la recurrente es posible establecer que la diferencia de cambio reparada tiene su origen en el préstamo otorgado por el Citibank ascendente a US\$ 7 000 000,00, lo que es admitido por la Administración en la apelada, siendo del caso mencionar que sobre el particular la recurrente aclaró en su recurso de reclamación que la referida diferencia de cambio no fue incluida en la corrida de la diferencia de cambio automática por el importe reparado (foja 13081).

Que estando acreditado el origen de las operaciones que dieron lugar a la diferencia de cambio objeto de reparo, corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio por préstamos Citibank ascendente a S/. 780 500,00.

- Diferencia de cambio Titulización

Que mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 01550001867-9 (fojas 20010 a 20011/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que demostrara la relación de causalidad respecto a la pérdida por diferencia de cambio por S/. 3 750 111,00 mediante la presentación de documentación que acreditara los montos obtenidos, el abono del préstamo en sus cuentas bancarias y el registro contable de las operaciones, análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos, discriminando si fue para inversión, capital de trabajo u otros conceptos, documentación contable y documentaria que sustente las operaciones a las que fueron destinados los préstamos, tales como asientos contables, comprobantes de pago por la adquisición de bienes y/o utilización de servicios, comunicaciones comerciales, contratos, etc.

Que tal como consta en el Resultado del Requerimiento, la recurrente presentó hoja de cálculo de la diferencia de cambio por S/. 3 750 000,00 (foja 19404), copias de pantalla de su sistema contable SAP del asiento contable por el préstamo titulización y la diferencia de cambio generada (fojas 19402 a 19403), copia de la carta cursada a J.P. Morgan (en inglés) (foja 19400), copia del estado de cuenta del Banco Continental de fecha 18 de diciembre de 1998 en donde figura el abono de US\$. 142 474 861,33 y la liquidación del referido importe (fojas 19399 y 19401).

Que asimismo consta en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20007), que la recurrente no presentó el análisis detallado del destino de los préstamos obtenidos discriminando si fue para inversión, capital de trabajo u otros conceptos y que no sustentó en forma contable y documentaria las operaciones a las que fueron destinados los préstamos tales como asientos contables, comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes y/o utilización de servicios, comunicaciones comerciales, contratos, etc.

Que la recurrente señala en su recurso de reclamación, que la pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/. 3 750 111,00 fue generada por la titulización de cuentas por cobrar (foja 13081).

Que la Administración indica en la apelada, que si bien se acreditó el depósito del dinero en una cuenta bancaria de la recurrente proveniente de la titulización, no así se identificaron las operaciones a las que fueron destinados tales fondos, siendo que de acuerdo con lo declarado por la propia recurrente, los mencionados fondos habrían sido destinados a la recompra de acciones, razón por la cual mantiene el reparo por no haberse acreditado que las cargas financieras cumplieran con lo establecido por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que de la revisión de la documentación presentada en esta instancia se aprecia, en la Nota 18 a los Estados Financieros – Deudas a Largo Plazo (foja 1691), como acreedor a Telefónica del Perú Grantor Trust con el monto de US\$ 150 000 000,00 (S/. 473 850,00) donde se señala que los fondos captados en esta operación debían ser destinados, pero no limitados, al financiamiento de capital de trabajo y/o recompra de acciones de la empresa, encontrándose en consecuencia acreditado el origen de la pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/. 3 750 111,00.

Que conforme a lo señalado con ocasión del análisis efectuado a la operación denominada **Titulización**, por la contabilización de la pérdida por diferencia de cambio de S/. 48 657,64, que conforma la composición de la Cuenta 671230 – Diferencia de Cambio Deuda Principal, se encuentra acreditado que el origen de la pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/. 3 750 000,00, es la operación financiera denominada “Titulización” con cargo a la transferencia fiduciaria de las cuentas por cobrar actuales y futuras generadas por el tráfico internacional, proveniente de la colocación que efectuara la recurrente, con fecha 16 de diciembre de 1998, de certificados por US\$ 150 000 000,00 en la Bolsa de Valores de Nueva York, figurando como acreedor Telefónica del Perú Grantor Trust, constatándose en autos copias de pantalla del sistema contable SAP del asiento contable por el préstamo titulización (fojas 19402 a 19403), copia de la carta cursada a J.P. Morgan (en inglés) (foja 19400), copia del estado de cuenta del Banco Continental de fecha 18 de diciembre de 1998 donde figura el abono de US\$. 142 474 861,33 y liquidación del referido importe (fojas 19399 y 19401), así como copia del cuadro Diferencia de Cambio deuda principal (foja 19404) en la que se determina la diferencia de cambio entre el 16 y el 31 de diciembre de 1998.

Que en consecuencia, estando acreditado el origen de la diferencia de cambio objeto de reparo, corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio Titulización debiéndose ajustar el importe de la pérdida reconocida a S/. 3 750 000,00.

- **Diferencia de cambio varios**

Que mediante el punto 4 del anexo al Requerimiento Nº 01550001867-9 (foja 20010), la Administración solicitó a la recurrente los comprobantes de pago de los bienes y/o servicios contenidos en el rubro diferencia de cambio varios ascendente a S/. 17 048 704,00 y su respectiva contabilización, así como el detalle de las operaciones que son materia de regularización y/o reclasificación y la sustentación contable y documentaria de las operaciones.

Que de la revisión de la información presentada por la recurrente, se establece que el presente reparo está referido a lo siguiente:

Diferencia de cambio de	Importe S/.
Reclasificaciones y regularizaciones	16 313 079,08
Impuesto a la Renta retenido	122 373,21
Intereses devengados, ajustes, valorizaciones y otros	613 251 60
	17 048 703,89

Reclasificaciones y regularizaciones por S/. 16 313 079,08

Que en respuesta al Requerimiento Nº 01550001867-9, la recurrente presentó diversos documentos contables (SAP), que se detallan a continuación, señalando que en ellos se efectúan cargos y abonos por diferencia de cambio, los cuales no tienen efecto en los resultados del ejercicio (foja 19398):



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Nº Asiento (SAP)	Concepto	Importe S/.	Folios
1100000348	Reclasificación	3 170 517,00	19397
1100001846	Diferencia de cambio	490 793,59	19396
1100001846	Diferencia de cambio	196 222,49	19396
1100003704	Regularización	14 000,00	19395
1100003701	Reclasificación	-14 000,00	19395
1100000543	Regularización	12 455 546,00	19377
		16 313 079,08	

Que la Administración señala en la apelada (fojas 26456/vuelta y 26455), que a pesar de haber sido requerida expresamente, la recurrente no exhibió ni presentó el detalle de las operaciones que fueron materia de regularización y/o reclasificación, ni sustentó documentariamente dichas operaciones no pudiendo verificarlas, por lo que no acepta la diferencia de cambio por S/. 16 313 079,08.

Que de la revisión efectuada en la presente instancia, se tiene que el Asiento Nº 1100000348 del mes de enero de 1998, contiene un cargo a la Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio por S/. 3 170 517,00 y un abono a la Cuenta 776101 Diferencia de cambio – Automática por S/. 3 170 517,00:

Cuenta		Debe	Haber
	-----x-----	S/.	S/.
676100	Pérdida por diferencia de cambio	3 170 517,00	
776101	Diferencia de cambio – Aut.		3 170 517,00
	-----x-----		

Que como se puede apreciar, se trata de un asiento de reclasificación de cuentas, en el que la recurrente ha cargado a una cuenta de pérdida, teniendo como contrapartida el abono a una cuenta de ingresos, respecto de la cual, sin embargo, la recurrente no presentó documentación sustentatoria del registro.

Que tal como se ha señalado precedentemente, si bien todo registro contable de una operación debe estar sustentado por un documento, ya sea uno emitido por un tercero o un comprobante interno, siendo válido el desconocimiento del registro de no acreditarse el sustento, debe analizarse en su integridad el registro a fin de evaluar si afectó o no la determinación de los resultados del ejercicio 1998 y por ende la determinación del Impuesto a la Renta.

Que analizado el asiento contable efectuado por la recurrente se aprecia que no afectó los resultados del ejercicio 1998, por cuanto si bien se contabilizó un monto como pérdida, ese mismo importe fue abonado también a una cuenta de ingresos, neutralizando así dicho registro, y si bien no existe evidencia documentaria del origen del registro, se observa que la contrapartida de la pérdida es en forma directa una cuenta de ganancia, por lo que su efecto es neutro en los resultados, aspecto que no fue tenido en cuenta por la Administración.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio Varios en el importe de S/. 3 170 517,00 registrado en el Asiento 1100000348 Reclasificación.

Que respecto de los asientos 1100001846, 1100003704, 1100003701, 1100000543, se observa que si bien adicionalmente al registro de la pérdida por diferencia de cambio, también existen registros de una ganancia por diferencia de cambio, estos registros no son directos sino que existen otras cuentas involucradas, por lo que al no existir documentación adicional del origen de las operaciones y la forma de cálculo, no se puede determinar la vinculación de la pérdida de la diferencia de cambio contabilizada con

57

1

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

su extorno, reclasificación o regularización, no encontrándose acreditado lo argumentado por la recurrente, correspondiendo confirmar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio Varios en el importe de S/. 13 142 562,08 por Reclasificaciones y regularizaciones.

Impuesto a la Renta retenido por S/. 122 373,21

Que de acuerdo a lo señalado por la Administración en la apelada (foja 26455) en función a la documentación presentada por la recurrente, el presente reparo corresponde al importe de la diferencia de cambio del Impuesto a la Renta de no domiciliados de los periodos mayo, agosto y noviembre de 1998, originada en la variación del tipo de cambio utilizado entre la fecha de la provisión y la fecha de pago a la SUNAT y presenta el siguiente detalle:

PROVISION			PAGO A SUNAT			Diferencia de Cambio S/.
Asiento (SAP)	Fecha Contab.	Importe S/.	Asiento (SAP)	Fecha Contab.	Importe S/.	
7600008482	12/05/1998	32,965,635.00	7600011252	18/06/1998	32,977,238.53	11,603.53
7600014771	06/08/1998	32,053,716.00	7600018267	16/09/1998	32,107,986.56	54,270.56
7600022495	06/11/1998	21,801,600.00	7600025851	15/12/1998	21,858,099.12	56,499.12
		86,820,951.00			86,943,324.21	122,373.21

Que asimismo agrega, que la recurrente no presentó la documentación que acreditara haber realizado las retenciones a las empresas no domiciliadas consignadas en los reportes y cuadros presentados por la recurrente, lo que no le permitió verificar la fecha en la cual se habría producido la retención y si la misma se realizó en moneda extranjera, agregando que no procede reconocer la deducción por la pérdida por diferencia de cambio observada, puesto que la documentación presentada por la recurrente es insuficiente para acreditar el rango de las fechas que dieron origen al cálculo de las diferencias de cambio.

Que de la documentación obrante en autos (foja 19394) se aprecia un cuadro en el que se muestra el cálculo de la diferencia de cambio, conforme se detalla a continuación, observándose además una anotación en la que se indica que la diferencia de cambio se produce entre el monto provisionado del Impuesto a la Renta de no domiciliados con el impuesto pagado a la SUNAT:

HONORARIO POR GERENCIAMIENTO				PAGO A SUNAT				Diferencia en Cambio
CONCEPTO	DOC SAP	FECH. CONTAB.	IMPORTE S/.	DOC SAP	FECH. CONTAB.	IMPORTE S/.	PAGO TOTAL SEGÚN D/J	
1ER TRIMT	7600008482	12.05.98	32 965 635,00	7600011252	18.06.98	32 977 238,53	34 053 113,00	- 11 603,53
2DO TRIMT	7600014771	06.08.98	32 053 716,00	7600018267	16.09.98	32 107 986,56	32 330 801,12	- 54 270,56
3ER TRIMT	7600022495	06.11.98	21 801 600,00	7600025851	15.12.98	21 858 099,12	22 755 064,31	- 56 499,12
			86,820,951.00				86 943 324,21	- 122,373.21

Que en el caso de la provisión de honorarios por servicios de gerencia correspondiente al 1º trimestre del año 1998, el Asiento N° 76000008482 del 12 de mayo de 1998 (foja 19392), en el que se consigna un cargo a la Cuenta 469109 Cuentas por pagar por S/. 109 885 450,00, que correspondería a servicios a cargo de Telefónica Internacional por US\$ 38 678 440,69 (foja 19390), siendo que el tipo de cambio aplicado para la conversión ascendería a 2.841.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en el mismo asiento contable, se registra el cargo a la Cuenta 401706 Impuesto a la Renta No domiciliados por S/. 32 965 635,00, el que correspondería a la retención del 30% del importe de los honorarios que habría facturado Telefónica Internacional, cuyo equivalente en dólares sería US\$ 11 603 532,21.

Que por otro lado obra en autos (foja 19390) el detalle del Impuesto a la Renta del exterior del mes de mayo de 1998, en donde se señala como fecha de operación con el proveedor Telefónica Internacional el 15 de mayo de 1998, dando lugar a un impuesto retenido equivalente a US\$ 11 603 532,21 que se refleja de la siguiente manera:

DETALLE		US \$	T.C	S/.
Retención-Impuesto a la Renta no Domiciliados	30%	11 603 532,21	2.842	32 977 238,54

Que asimismo se aprecia de autos copia del Asiento contable Nº 1100001754 (foja 19393), en el que se registra la diferencia de cambio en el Impuesto a la Renta No domiciliados de la operación antes reseñada por S/. 11 603,53

Que sin embargo, verificados los tipos de cambio venta vigentes al 12 y 15 de mayo y 18 de junio de 1998, según información de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros, se establece que los mismos fueron 2.844, 2.843 y 2.911, respectivamente, los que aplicados al monto del impuesto retenido correspondiente a los honorarios en dólares de los servicios que habría facturado Telefónica Internacional, en ningún caso determinan la diferencia de cambio registrada por la recurrente:

IMPORTE US\$	FECHA	TIPO DE CAMBIO VENTA SBS	IMPORTE S/.	FECHA	TIPO DE CAMBIO VENTA SBS	IMPORTE S/.	DIFERENCIA DE CAMBIO
11 603 532,21	12.05.98	2.844	33 004 445,60	15.05.98	2.843	32 988 842,07	15 603,53

IMPORTE US\$	FECHA	TIPO DE CAMBIO VENTA SBS	IMPORTE S/.	FECHA	TIPO DE CAMBIO VENTA SBS	IMPORTE S/.	DIFERENCIA DE CAMBIO
11 603 532,21	12.05.98	2.844	33 004 445,60	18.06.98	2.911	33 777 882,26	- 773 436,66

Que en consecuencia, no se encuentra debidamente acreditado ni el periodo de tiempo que origina la diferencia de cambio, ni el tipo de cambio utilizado por la recurrente para la determinación de la diferencia de cambio, ni el importe de esta última, para el caso de la retención del mes de mayo de 1998, no habiéndose presentado tampoco la documentación sustentatoria que permita corroborar que las operaciones que originaron los asientos contables correspondan al pago de honorarios.

Que con respecto a las retenciones de los meses de agosto y noviembre de 1998, la documentación existente en autos (fojas 19380 a 19387) no permite verificar la fehaciencia del importe de la diferencia de cambio determinada, al no contarse con la información acerca de los honorarios en moneda extranjera cuyo registro en soles en la contabilidad de la recurrente originaría la diferencia de cambio, ni los tipos de cambio utilizados.

Que en ese sentido corresponde confirmar la apelada en el extremo del reparo correspondiente a la diferencia de cambio del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

SM

1

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Intereses devengados, ajustes, valorizaciones y otros – S/. 613 251,60

Que de acuerdo al punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 01550001867-9 (foja 20010), la Administración solicitó a la recurrente, en relación con la Cuenta 676100 Diferencia de Cambio Principal – Varios, presentar los comprobantes de pago de los bienes y/o servicios contenidos en este rubro y su respectiva contabilización, así como el detalle de las operaciones que son materia de regularización y/o reclasificación y la sustentación contable y documentaria de las mismas.

Que según el Anexo a los Resultados del Requerimiento, así como al Anexo 1.6 del mismo (fojas 2007, 19999), la recurrente proporcionó el detalle de los montos que conforman el rubro Varios (S/. 17 048 703,89) y presentó los documentos contables (SAP) y fotocopia de la documentación que se señala en el anexo 1.6, esto es, presentó documentación respecto a Reclasificaciones y regularizaciones por S/. 16 313 079,08 e Impuesto a la Renta retenido por S/. 122 373,21.

Que en efecto, de la revisión efectuada en la presente instancia a los documentos obrantes en autos vinculados al reparo diferencia de cambio varios (fojas 19376 a 19398), se comprueba que la recurrente no presentó el sustento contable o documentario que permita verificar las operaciones que originaron la diferencia de cambio por S/. 613 251,60.

Que como ha sido señalado precedentemente, la falta de sustento de un registro contable no permite verificar su exactitud, ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizado, correspondiendo confirmar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio Varios en el importe de S/. 613 251,60.

- Diferencia de cambio por Pagos operadores locales

Que mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 01550001867-9, la Administración solicitó a la recurrente presentar los comprobantes de pago emitidos por los pagos a los operadores locales, así como la sustentación del pago efectuado y su respectivo registro contable.

Que de acuerdo al Anexo a los Resultados del Requerimiento (fojas 19997 y 19998), la recurrente proporcionó el detalle de los montos que conforman el rubro pagos operadores locales (S/. 17 675 018,69) y presentó los documentos contables (SAP) y fotocopia de la documentación que se señala en el anexo 1.7 (copia documentos contables SAP, hojas de cálculo, visualización saldos de provisión).

Que conforme a lo señalado por la Administración en la apelada (fojas 26453 a 26455/vuelta), de acuerdo al detalle de los documentos presentados por la recurrente, el reparo está conformado por la diferencia de cambio originada por ajustes varios, reversiones, ajustes de la provisión por concepto de facturas entre otros, siendo que luego de evaluar la documentación obrante en autos del referido reparo, procede a modificar el importe del mismo a la suma de S/. 13 715 761,00, de acuerdo a como se indica a continuación:

Pago de operadores locales	Monto Reparó en fiscalización S/.	Gasto aceptado S/.	Reparo que se mantiene S/.
Ajustes y reclasificaciones	10 186 236,00	0,00	10 186 236,00
Ajustes facturación Bellsouth	3 959 257,60	3 959 257,60	0,00
Reversión Diferencia de cambio	0,00	0,00	0,00
Varios	1 179 986,00	0,00	1 179 986,00
Sin sustentación	2 349 539,00	0,00	2 349 539,00
	17 675 018,60		13 715 761,00



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Ajustes y reclasificaciones – S/. 10 186 236,00

Que de acuerdo al Resultado del Requerimiento Nº 01550001867-9 y de la documentación obrante en autos, la recurrente sólo presentó respecto del presente reparo, una relación de asientos contables y copias de los documentos contables (SAP), en los que se registran cargos por pérdida por diferencia de cambio (Cuenta 676100) y abonos por provisión de cobranza dudosa (Cuenta 192210).

Que al no haberse presentado la documentación sustentatoria que permitiera identificar las operaciones que originaron los citados asientos contables, no es posible verificar el monto ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio contabilizada por la recurrente, por lo que corresponde confirmar el reparo formulado por la Administración.

Varios – S/. 1 179.986,00

Que al igual que en el caso anterior, de la revisión de los documentos presentados por la recurrente, se aprecia que ésta sólo presentó copias de pantalla de su sistema contable SAP en los que se aprecian los asientos contables por pérdida por diferencia de cambio originada por reversión de provisiones, diferencias redondeo, reclasificaciones (foja 4865 a 4873), sin embargo no adjuntó documentación adicional que acreditara la realización de las operaciones cuya diferencia de cambio ha sido revertida o reclasificada mediante los citados asientos contables, por lo que no es posible verificar la exactitud ni el origen de la pérdida por diferencia de cambio que fue contabilizada, por lo que corresponde confirmar el reparo formulado por la Administración.

Sin sustentación – S/. 2 349 539,00

Que de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que ésta detalló diversos asientos contables por un total de S/. 2 349 539,00 (foja 19375), sin embargo dichos asientos no fueron presentados, así como tampoco documentación adicional que sustentara dicho registro, lo cual no permite verificar la operación que origina la pérdida por diferencia de cambio y la exactitud del monto registrado como pérdida, por lo que corresponde confirmar el presente reparo formulado por la Administración.

Reparos a gastos generados por Instrumentos Financieros Derivados (Reparos 21, 22, 23 y 24)

Reparo 21 - Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio: Forward por S/. 735 569,00

Que durante el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, la Administración reparó la suma de S/. 735 569,00 contenida en la Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio que proviene del registro SAP Nº 1100000534 de fecha 28 de febrero de 1998, por concepto de regularización, en la que se reclasifica el registro de la Cuenta de gastos financieros 671150 – Intereses prima a la Cuenta 676100 – Pérdida por diferencia de cambio, por no haber sido documentada (foja 1599 y 4913).

Que la recurrente sostiene en su recurso de reclamación, que la diferencia de cambio se generó por los contratos forward en moneda extranjera celebrados con el Banco Continental y el Banco de Crédito del Perú (foja 13081).

Que mediante el Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20011), la Administración solicitó a la recurrente que demostrara que la pérdida por diferencia de cambio por S/. 735 568,50, se originaba o vinculaba a

SM
C
D



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

operaciones propias y necesarias para mantener la fuente generadora de renta gravada mediante la presentación de:

- Detalle y documentación sustentatoria, tales como contratos, comunicaciones, notas bancarias, etc., de las operaciones cuyo riesgo fue cubierto con los Instrumentos Financieros Derivados.
- Estudio Técnico donde se explique cómo contribuye razonablemente el Instrumento Financiero Derivado a disminuir el riesgo por la subida de la tasa de interés o del tipo de cambio.
- Documentación sustentatoria de los Instrumentos Financieros Derivados en la que se detalle, entre otros puntos: la empresa y/o entidad financiera con la que se suscribieron los contratos Forward, de Futuros u otros similares, el elemento subyacente, el riesgo identificado, de ser el caso, monto, fecha de vencimiento, precio spot, precio a la fecha de vencimiento del contrato, etc.
- Cuadro de determinación de la pérdida a la fecha de vencimiento del Instrumento Financiero Derivado, considerando el precio spot y el precio acordado en los mismos.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó diversa documentación consistente en un Cuadro mediante el que se muestra los forwards del Banco Continental y Banco de Crédito (foja 4914 y 18745), Hojas de cálculo de la diferencia de cambio (foja 4916 y 18746), copias de pantalla de su sistema contable SAP en las que se aprecian asientos contables por pérdida por diferencia de cambio – Cuenta 671150 Intereses prima (foja 18761 a 18763), copias de pantalla de su sistema contable SAP donde se aprecian asientos contables por reclasificación de la pérdida por diferencia de cambio (foja 4909 a 4913), cuadro de condiciones forwards (foja 4915 y 18765), copias de cartas y extractos bancarios del Banco Continental y Banco de Crédito (foja 18738 a 18744 y 18748 a 18759), así como el Flujo de Caja del ejercicio 1998.

Que mediante el escrito de fecha 28 de abril de 2006 (fojas 25459 a 25505), la recurrente señala que en el mes de diciembre de 1997 obtuvo préstamos del Bank Boston y del Banco Central Hispano, operaciones que fueron cobaturadas con contratos forward celebrados con el Banco Continental y con el Banco de Crédito del Perú, afirmando que tales operaciones financieras se encuentran ligadas de manera directa a cubrir las variaciones de cambio del capital e intereses de los préstamos obtenidos, lo que se evidencia de los montos de los contratos, de las fechas en que fueron celebrados y sus fechas de vencimiento.

Que la Administración señala en la apelada (fojas 26452/vuelta, 26451), que la controversia en el presente caso consiste en determinar si las pérdidas por diferencia de cambio reparadas fueron originadas en operaciones que constituyeron objeto habitual de la actividad gravada de la recurrente o por créditos obtenidos para financiarlas, por lo que procedió a analizar la diferencia de cambio determinada al amparo de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre la base de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que la naturaleza y el propósito de los contratos de cobertura en su modalidad de forward resulta indiscutible (foja 26450/vuelta), pero que sin embargo la vinculación del destino de los fondos provenientes de los pasivos asumidos por la recurrente frente a las entidades financieras (operaciones subyacentes), con el objeto habitual de la actividad gravada de la recurrente no ha quedado acreditada fehacientemente, por lo que mantiene el reparo.

Que al respecto corresponde indicar que, obra en autos a foja 18519, copia de la carta dirigida por la recurrente al Banco Central Hispano, de fecha 18.12.1997, en la que le solicita el desembolso de la línea de crédito aprobada por la suma de US\$ 20 000 000,00 a un plazo de 90 días, importe que debía ser transferido el 19 de diciembre de 1997 a una cuenta del Banco Continental; constando también en autos

54

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

(foja 18518) copia del extracto bancario del Banco Continental que da cuenta de un abono con fecha 22 de diciembre de 1997, en una cuenta dólares de la recurrente, por la suma de US\$ 19 999 989,00.

Que asimismo, obra en autos (fojas 19468 y 19469) copia de la carta de fecha 6 de noviembre de 1997 del Bank Boston dirigida a la recurrente, mediante la cual le remite copia de la Confirmación y Calendario de Pagos del préstamo otorgado por Bank Boston N.A. Nassau Branch por US\$ 20 000 000,00 con fecha 5 de noviembre de 1997 y con fecha de vencimiento el 5 de diciembre de 1997, sujeto a una tasa de interés LIBOR 30 días más 0.5%; obrando también en autos (foja 19467) la carta de fecha 4 de diciembre de 1997 dirigida por la recurrente al Bank Boston mediante la que le solicita la renovación del pagaré con vencimiento al 5 de diciembre de 1997 por US\$ 20 000 000,00, por un plazo de 90 días a una tasa de interés LIBOR 90 días más 0.50%. Cabe indicar que en la referida carta, la recurrente confirma al Bank Boston el pago de los intereses con vencimiento al 5 de diciembre de 1997 por US\$ 102 605,00 más el importe correspondiente al Impuesto a la Renta Intereses por US\$ 1 026,05, cuyo importe total ascendente a US\$ 103 631,05 depositaría en la cuenta que el Bank Boston mantenía en el Banco Central de Reserva del Perú; reporte de transferencia que se verifica a foja 19465.

Que también consta en autos (foja 18760), copia del documento de comunicación interna de fecha 17 de diciembre de 1997, mediante el que el área de Tesorería de la recurrente informa al área de contabilidad que se han efectuado operaciones de cobertura para los créditos en dólares otorgados por el Bank Boston, entre otros, el del 5 de diciembre de 1997 por un monto ascendente a US\$ 20 000 000,00 el mismo que devengaría intereses por US\$ 321 875,00 con vencimiento al 5 de marzo de 1998.

Que de otro lado, se aprecia en el expediente (foja 18739), copia de la carta dirigida por la recurrente al Banco Continental, de fecha 11 de diciembre de 1997, en la cual confirman la operación de cobertura de tipo de cambio (forward) por US\$ 10 000 000,00 a un tipo de cambio venta de S/. 2.7605 y un tipo de cambio spot de S/. 2.7152 a un plazo de 84 días; así como copias de los extractos bancarios del Banco Continental en donde consta el abono, de fecha 5 de marzo de 1998, en la cuenta dólares por la suma de US\$ 10 000 000,00 y el cargo en la cuenta soles, en la misma fecha, del importe de S/. 27 605 000,00 (foja 18758) y copias de notas de cargo y abono (foja 18738) por S/. 27 605 000,00 y US\$ 10 000 000,00, respectivamente, en las cuentas de soles y dólares de la recurrente en el Banco Continental.

Que se verifica también en autos (foja 18744), copia de la carta dirigida por la recurrente al Banco Continental de fecha 15 de marzo de 1997, en la cual confirma la operación de cobertura de tipo de cambio (forward) por US\$ 10 321 875,00 a un tipo de cambio venta de S/. 2.7532 y un tipo de cambio spot de S/. 2.7110 a un plazo de 80 días; así como copias de extractos bancarios del Banco Continental en donde se refleja que el 5 de marzo de 1998 se abonó en la cuenta dólares la suma de US\$ 10 321 875,00 y se cargó en la cuenta soles el importe de S/. 28 489 566,00 (foja 18753) y copias de las notas de cargo y abono, respectivamente, de la referida operación (foja 18743).

Que asimismo obra en el expediente (foja 18742), copia de la carta dirigida por la recurrente al Banco Continental de fecha 19 de diciembre de 1997, en la cual confirma la adquisición de US\$ 10 325 000,00 al 19 de marzo de 1998 a un tipo de cambio de S/. 2.759280 (foja 18742); así como copias de extractos bancarios del Banco Continental en los que se refleja que el 19 de marzo de 1998 se abonó en la cuenta dólares la suma de US\$ 10 325 000,00 y se cargó en la cuenta soles el importe de S/. 28 489 566,00 (foja 18753) así como copias de las notas de cargo y abono, respectivamente, de la referida operación (fojas 18741 y 18740).

Que también consta en autos (foja 18750) copia de la carta dirigida al Banco de Crédito del Perú, de fecha 19 de diciembre de 1997, comunicándole la adquisición de US\$ 10 000 000,00 al 19 de marzo de 1998, a

SM

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

un tipo de cambio de S/. 2.759280 (foja 18750); así como copia del fax del Banco de Crédito del Perú de fecha 19 de diciembre de 1997 (foja 18748), en el que se confirma el forward pactado a 90 días por US\$ 10 000 000,00 y un cuadro cobertura de moneda: Precio cerrado (foja 18747).

Que adicionalmente a la precitada información, la recurrente también presentó un cuadro de la determinación de la diferencia de cambio forward y su aplicación en el año 1998 (foja 18746), así como un cuadro con las condiciones de los forwards concertados, en el que se detalla el tipo de cambio spot y forward (foja 18765):

ORIGEN					A MARZO DE 1998			Diferencia de cambio S/.
Entidad financiera	Fecha Origen	Deuda US\$	T/C SPOT	Soles	Fecha Forward	T/C Forward	Soles	
Bank Boston	11.12.97	10 000 000	2.7152	27 152 000	05.03.98	2.7605	27 605 000	453 000
Bank Boston	15.12.97	10 322 000	2.711	27 982 942	05.03.98	2.7532	28 418 530	435 588
Central Hispano	19.12.97	10 325 000	2.713	28 011 725	19.03.98	2.75928	28 489 566	477 841
Central Hispano	19.12.97	10 000 000	2.713	27 130 000	19.03.98	2.75928	27 592 800	462 800
								1 829 229

APLICACIÓN DIFERENCIA DE CAMBIO 1998	
Total Diferencia de Cambio	1 829 229,40
Enero	735 569,00
Febrero	735 568,50
Posteriores	358 091,90

CONDICIONES FORWARD							
ENTIDAD	MONTO US\$	FECHA		PLAZO DÍAS	TIPO DE CAMBIO		TASA ANUAL REFERENCIAL %
		Inicio	Vencmto		Spot	Forward	
Bco. Continental	10 000 000	11.12.97	08.03.98	84	2.7152	2.7605	7.35
Bco. Continental	10 321 875	15.12.97	05.03.98	80	2.711	2.7532	7.20
	20 321 875						
Bco. Continental	10 325 000	19.12.97	19.03.98	90	2.713	2.759280	7.00
Bco. Crédito	10 000 000	19.12.97	19.03.98	90	2.713	2.759280	7.00
	20 325 000						

Que asimismo se aprecia en el expediente, copia del Registro Nº 1100000534 de fecha 28 de febrero de 1998, por concepto de regularización, donde se registra un cargo a la Cuenta 676100 – Pérdida por diferencia de cambio por un total de S/. 735 568,50 y se abona en la cuenta 671150 – Intereses Prima (foja 4913), así como copias de los Registros por intereses por prima Forward (SAP Nº 1100000302, 1100000504, 1100000502, 1100000505 y 1100000501, fojas 18761 a 18763).

Que en el presente caso se encuentran acreditados los préstamos en dólares recibidos por la recurrente en el mes de diciembre de 1997, del Bank Boston y del Banco Central Hispano (aspecto no cuestionado por la Administración), así como los contratos forward de tipo de cambio concertados con el Banco Continental y el Banco de Crédito del Perú, que por su monto, fecha de celebración y fecha de vencimiento, guardan estrecha relación con los créditos recibidos, estando además debidamente registrada y documentada la diferencia de cambio entre el tipo de cambio spot y el establecido para los forwards.

SUP

C

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que igualmente, en relación con la naturaleza y propósito de los contratos de derivados (forward) celebrados por la recurrente, la Administración reconoce que es indiscutible que se trataba de contratos de cobertura; al respecto tal afirmación implica que se trataba de *"(...) instrumentos contratados en el curso ordinario del negocio o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo por el efecto de futuras fluctuaciones en precios, tipo de cambio, tasas de mercado o cualquier otro índice de referencia, sobre los activos, pasivos o patrimonios de una persona, entidad o empresa, destinados a generar rentas"*¹⁶.

Que en efecto, la Administración afirma en la apelada (foja 26459) que constató que la recurrente poseía pasivos financieros en montos importantes, respecto de los cuales existía un riesgo cierto, representado por la variación del tipo de cambio, que podía afectar sus flujos futuros por las deudas contraídas y las cargas financieras que ésta involucraba.

Que en consecuencia, encontrándose sustentado el origen de las diferencias de cambio reparadas en los contratos de cobertura tipo forward en moneda extranjera celebrados vinculados a operaciones de créditos bancarios, procede aceptar la deducción de la pérdida por diferencia de cambio por S/. 735 568,50, correspondiendo revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676100 Diferencia de cambio pérdida: Forward.

Reparos 22 y 23 Cuenta 676102 – Diferencia de cambio forward Bono (capital) por S/. 8 453 485,00 y Cuenta 676103 – Diferencia de cambio forward (intereses) por S/. 1 611 826,00

Que al término de la fiscalización efectuada a la recurrente, la Administración reparó la suma de S/. 8 453 485,00 registrada en la Cuenta 676102 Diferencia de cambio Forward Bono (Capital) y la suma de S/. 1 611 826,00 contabilizada en la Cuenta 676103 Diferencia de Cambio Forward Bono (Interés) por no haberse sustentado la naturaleza de las cargas financieras y su relación con la generación de renta gravada, conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (fojas 1651 y 13210).

Que la recurrente sostiene en su reclamación, que las diferencias de cambio reparadas son generadas por el principal y los intereses de los bonos emitidos a largo plazo en moneda extranjera, que fueron destinados al financiamiento de capital de trabajo y/o expansión o renovación de la red telefónica y equipos de telecomunicaciones en general, los cuales fueron protegidos contra las fluctuaciones del tipo de cambio mediante contratos forwards con tipo de cambio fijo, para lo cual acompaña diversa documentación e información (foja 13076).

Que adicionalmente, en los diversos escritos presentados por la recurrente obrantes en autos, sostiene que el 23 de enero de 1998 emitió Bonos Corporativos por US\$ 50 000 000,00 a un plazo de tres años y a fin de reducir los riesgos derivados de una obligación en moneda extranjera, celebró contratos forward en moneda extranjera con el Banco Continental, resultando una diferencia de cambio por la operación de cobertura de S/. 27 665 950,00 por la parte correspondiente al capital y de S/. 3 360 595,00 en la parte de los intereses, importes que fueron amortizando en el plazo del vencimiento de los Bonos, ascendiendo la parte correspondiente al ejercicio 1998 a S/. 8 453 485,00 por el capital y a S/. 1 611 283,00 por los intereses, importes que fueron objeto de reparo; asimismo agrega que la documentación proporcionada como sustento de la operación es abundante y permite sustentar la realidad de las operaciones y que el forward tomado se efectuó con la finalidad de coberturar el riesgo.

¹⁶ Fiscalidad de Instrumentos Financieros Derivados, Una revisión comparada. Porporatto, Pablo. En Documentos 2/07. Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 54.

sy

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que obra en autos (fojas 18685 a 18724) copia del Prospecto de Colocación de Bonos Telefónica del Perú – Cuarta Emisión, oferta pública de Bonos Corporativos, por la suma de US\$ 50 000 000,00, en donde se estipulan los términos y condiciones de la emisión, señalándose, entre ellos, que los bonos se emitirán por un plazo de tres años, a través de una única serie; que el principal y los intereses serán pagados en dólares de los Estados Unidos de América (foja 18721); que el valor nominal de cada Bono es de US\$ 1 000,00 (foja 18722/vuelta) y que serían negociados en la Mesa de Negociación de la Bolsa de Valores de Lima y estarían representados por anotaciones en cuenta en CAVALI S.A. (foja 18721); que el referido Prospecto también indica que los fondos captados se destinarían a la financiación de capital de trabajo y/o a la expansión y renovación de la red telefónica y equipo de telecomunicaciones en general (foja 18721/vuelta).

Que de otro lado, obra también en autos (foja 10444) copia del registro Nº 11000002043 de fecha 23 de enero de 1998, en el que se reconoce un ingreso a la cuenta Bancos por S/. 137 650 000,00 haciéndose referencia a Bono Continental de US\$ 50 000 000,00.

Que consta también en el expediente (foja 14337) copia de la página 97 de la Memoria anual del año 1998 de la recurrente, en la cual se deja constancia que con fecha 23 de enero de 1998 la Compañía ha coberturado el riesgo cambiario generado por los intereses y el capital de los bonos emitidos, a través de contratos de compra de moneda a futuro – forward.

Que en efecto, obra en autos copias de los contratos de futuro de divisas (foja 18665 al 18670) celebrados por la recurrente como comprador y el Banco Continental como vendedor, las cuales consignan como fecha del acuerdo el 23 de enero de 1998, que coincide con la fecha de emisión de Bonos Cuarta Emisión, y en los que se pacta la transferencia de moneda extranjera por los montos, fechas y tipos de cambio que se especifican en los mismos.

Que adicionalmente a la información antes mencionada, la recurrente también presentó un cuadro denominado Análisis de las Cuentas 676102 y 676103 (foja 18737), el cual contiene la determinación de la diferencia de cambio forward y su aplicación en el año 1998, así como un cuadro con el Calendario de pagos de los intereses y el principal de los Bonos Telefónica del Perú – Cuarta Emisión (foja 18732).

Que cabe indicar que a folios 18725 a 18728, obran copias de las cartas dirigidas por la recurrente al Banco Continental, de fechas 10 de enero, 5 de julio y 27 de diciembre de 2000, mediante las cuales le da instrucciones de compra de dólares de acuerdo a los contratos de futuros de divisas, para ser depositados en una de sus cuentas corrientes dólares Nº 0011-0686-33-0100004519, así como la solicitud para que se debite de la cuenta corriente en moneda extranjera antes mencionada, el importe de US\$ 51 780 787,94 correspondiente a la redención de los Bonos Corporativos Telefónica del Perú – Cuarta Emisión, de los cuales US\$ 50 000 000,00 corresponden al capital redimido y US\$ 1 780 787,94 corresponden al Cupón 06.

Que asimismo se aprecia en el expediente, copias de pantalla de su sistema contable SAP de los asientos contables por la diferencia de cambio, vinculadas a las cuentas contables 676102 y 676103 correspondiente al ejercicio 1998 (fojas 10425 a 10434).

Que en el presente caso se encuentra acreditada en autos la emisión de Bonos Telefónica del Perú – Cuarta Emisión, así como los contratos de forward de divisas concertados con el Banco Continental, que por sus tipos de cambio, fecha de celebración y fecha de vencimiento, guardan estrecha relación con las obligaciones de pago del principal e intereses de los bonos, estando además debidamente registrada y documentada la diferencia de cambio entre el tipo de cambio spot y el establecido para los forwards.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que la documentación que da cuenta de las condiciones de emisión de los bonos y de los forwards pactados, demuestran que sí existió una exposición al riesgo de cambio de una variable financiera (tipo de cambio) que afectaba directamente el pasivo de la recurrente, el que la recurrente incrementó al contraer deudas a largo plazo en el año 1998 en más de 1,000%, de donde obtuvo como ingreso de flujo de efectivo, habiendo desembolsado éstos a fin de invertir en la compra de inmuebles, planta, equipo, materiales y suministros.

Que la Administración admite en la apelada (foja 26446) que se encuentra acreditada la emisión de Bonos Telefónica del Perú – Cuarta Emisión, así como los contratos forward de divisas, es decir reconoce que se encuentra acreditado el origen de las diferencias de cambio reparadas, las mismas que derivan de los instrumentos financieros derivados contratados para cubrir el riesgo financiero de las fluctuaciones del tipo de cambio sobre el pasivo asumido por la recurrente por la emisión de obligaciones.

Que sin embargo, la Administración señala que en el caso de las pérdidas por diferencia de cambio, como en el caso de autos, éstas debían cumplir necesariamente con: (a) ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, así como (b) que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, conforme a lo establecido en el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que tales aspectos no habrían sido sustentados contable ni documentariamente por la recurrente, por lo que mantuvo los reparos a la Cuenta 676102 – Diferencia de cambio forward Bono (capital) por S/. 8 453 485,00 y Cuenta 676103 – Diferencia de cambio forward (intereses) por S/. 1 611 826,00.

Que en consecuencia, encontrándose acreditado el origen de las diferencias de cambio reparadas en el ejercicio acotado por operaciones de financiamiento a través de una oferta pública de bonos, procede aceptar la deducción de la pérdida por diferencia de cambio por S/. 8 453 485,00 Cuenta 676102 – Diferencia de cambio forward Bono (capital) y S/. 1 611 826,00 Cuenta 676103 – Diferencia de cambio forward (intereses), al constituir resultados computables para la determinación del Impuesto a la Renta; corresponde revocar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676102 – Diferencia de cambio forward Bono (capital) y Cuenta 676103 – Diferencia de cambio forward (intereses).

Reparo 24 – Cuenta 676104 Diferencia de Cambio Compra moneda extranjera por S/. 989 106,00

Que al término de la fiscalización, la Administración reparó el importe de S/. 989 106,00 registrado en la Cuenta 676104 - Diferencia de Cambio Compra M.E. Bono, debido a que la recurrente no sustentó la naturaleza de las cargas financieras y su relación con la generación de renta gravada, amparando dicho reparo en lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (fojas 1651 y 13210).

Que en la etapa de reclamación, mediante escrito de fecha 22 de abril de 2002, la recurrente señala que la Diferencia de Cambio Compra Moneda Extranjera por S/. 989 106,00 está relacionada con las actividades de compra y venta de moneda extranjera que realiza para cancelar sus obligaciones (foja 13075).

Que mediante el Requerimiento Nº 001550001867-9 (foja 20011) la Administración le solicitó diversa documentación e información relacionada con la operación que originó la cuenta observada, conforme al detalle que se precisa en esta Resolución en el Reparo 23.

Que la Administración señala en la apelada (foja 26444), que si bien la información presentada por la recurrente (consistente en Hoja de cálculo de la diferencia de cambio, asientos contables del forward por diferencia de cambio de compra de moneda extranjera, hojas de cálculo del forward diferido por la compra de moneda extranjera, hoja de cálculo de los asientos contables relacionado con la emisión del

SM
C
1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Bono, copias de asientos contables Bono Continental y copias de los contratos forward), muestra a nivel de reportes en hojas de cálculo el monto de S/. 989 106,00 como el forward diferido por compra adicional de moneda extranjera y su aplicación en el ejercicio 1998, también señala que la compra de moneda extranjera que se muestra en el cuadro obrante a foja 18674, es adicional a la compra de moneda extranjera para la cancelación de capital e intereses del Bono Corporativo.

Que luego de evaluar la documentación contable presentada por la recurrente, la Administración mantuvo el reparo sosteniendo que ésta no sirvió para acreditar la existencia de pasivos relacionados con el origen de las diferencias de cambio, ni su vinculación con el objeto habitual de la actividad gravada o que se hayan producido por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, conforme a lo establecido por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión del expediente (fojas 10416 a 10421 y 18677 a 18682) se aprecian seis impresiones que contienen asientos contables en donde se han efectuado cargos en la Cuenta 676104 Diferencia de Cambio Compra M.E. y abonos a la Cuenta 381145 Forward Compra M.E.

Que obra también en autos (fojas 10422 y 18676) un cuadro explicativo del origen de la pérdida por diferencia de cambio, con la siguiente información:

Fecha de emisión	Moneda origen US\$	T/C	Importe soles	Fecha de Vencimiento	T/C	Importe Soles	Diferencia de Cambio
23.01.98	1 561 323	2.753	4 298 323	22.07.98	2.838	4 431 548	133 225
23.01.98	1 460 848	2.753	4 021 715	18.01.99	2.926	4 274 882	253 168
23.01.98	1 363 396	2.753	3 753 429	17.07.99	3.017	4 113 367	359 938
23.01.98	1 268 873	2.753	3 493 207	13.01.00	3.111	3 946 845	453 637
23.01.98	1 177 191	2.753	3 240 807	11.07.00	3.207	3 775 160	534 353
	6 831 631		18 807 481			20 541 802	1 734 321

Amortización de diferencia de cambio		
1998	1999	2000
133 225		
232 071	21 097	
219 962	139 976	
207 917	226 819	18 902
195 929	213 741	105 849
989 104	601 633	124 750

Que asimismo se aprecia (foja 18674) una hoja de cálculo del forward diferido por la compra adicional de moneda extranjera, en donde se detallan 5 operaciones de forward y que el monto de la amortización correspondiente al año 1998 asciende a S/. 989 104,00, señalándose en una nota que "La compra de moneda extranjera que se muestra en este cuadro es adicional a la compra de moneda extranjera para la cancelación del capital e intereses del Bono Corporativo".

Que también se encuentra una hoja de cálculo de los asientos contables relacionados con la emisión del Bono, en donde se muestra el registro del forward diferido relacionado con la compra adicional de moneda extranjera (foja 18675); así como copias de los contratos de futuros de divisas celebrados con el Banco Continental de fecha 23 de enero de 1998 por los importes de US\$ 3 342 110,76; 3 241 637,21; 3 144 184,18; 3 049 660,88 y 2 957 979,22.

Que de lo manifestado por la recurrente y de la documentación que obra en autos, se desprende que el importe reparado corresponde al registro de la pérdida por diferencia de cambio originada por la

54

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

diferencia entre el tipo de cambio de la fecha de celebración del contrato forward de divisas y el tipo de cambio pactado para la fecha de ejecución del mencionado contrato.

Que como se ha indicado anteriormente, la diferencia de cambio (sea ganancia o pérdida) se origina por el registro en Nuevos Soles de un activo o pasivo en moneda extranjera a un tipo de cambio que difiere entre la fecha del registro inicial y el de la fecha de pago o cancelación; por lo tanto para admitir la existencia de una pérdida por diferencia de cambio producto del incremento del tipo de cambio entre la fecha de registro y la de cancelación, debe existir, previamente, un pasivo en moneda extranjera que lo origine.

Que si bien de la evaluación de los contratos de futuros de divisas, se aprecia que los montos pactados en cada contrato resultan de la sumatoria de la compra adicional de moneda extranjera que originó una diferencia de cambio en el ejercicio 1998 por S/. 989 106,00 (la que se encuentra registrada en la Cuenta contable 676104 - foja 18674) y los intereses vinculados al Bono Corporativo que originó una diferencia de cambio en el ejercicio 1998 por S/. 1 611 286,00, la cual se encuentra registrada en la Cuenta contable 676103 (foja 18737), las sumas adicionales de moneda extranjera tampoco se explicarían en las obligaciones reconocidas por la recurrente respecto de la emisión de Bonos Cuarta Emisión por concepto de capital e intereses, siendo además que ésta sólo señala que la pérdida por diferencia de cambio observada por la Administración, está relacionada con las actividades de compra y venta de moneda extranjera que realiza para cancelar sus obligaciones, sin identificar el pasivo en moneda extranjera que ha originado la pérdida por diferencia de cambio.

Que al no encontrarse acreditado el origen del pasivo que determina la pérdida por diferencia de cambio, no procede reconocer ésta, correspondiendo confirmar la apelada en el extremo del reparo a la Cuenta 676104 Diferencia de Cambio Compra moneda extranjera.

De la determinación de los reparos por diferencia de cambio

Que sin perjuicio de la evaluación y pronunciamiento emitido respecto a cada uno de los reparos formulados por la Administración a las diferencias de cambio, los cuales han sido revocados en unos casos y confirmados en otros, es pertinente referirse a la determinación en sí de la cuantía del reparo realizado por la Administración, al advertirse errores en su formulación, pues ha sido expresada sobre el importe bruto de la pérdida sin considerar los ingresos por diferencia de cambio, lo que no se condice con lo establecido, entre otras normas contables, por la NIC Nº 1 - Presentación de Estados Financieros y el Plan Contable General Revisado, lo que deberá ser corregido por la Administración.

Que en efecto, de acuerdo al párrafo 37 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 1 - Presentación de Estados Financieros¹⁷, las ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presentan a su importe neto, tales como las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio.

Que por su parte, conforme al párrafo 15 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 21 - Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio¹⁸, las diferencias de cambio provenientes de la cancelación de partidas monetarias o de la información de las partidas monetarias de una empresa, a tipos de cambio diferentes de los que inicialmente se registraron durante el período o los reportados en estados financieros anteriores, deben reconocerse como ingresos o como gastos en el período en el

¹⁷ Modificada en 1997 y oficializada por la Resolución Nº 016-99-EF/93.01 publicada el 23 de julio de 1999.

¹⁸ Oficializada por la Resolución Nº 007-96-EF/93.01 publicada el 11 de agosto de 1996.

SM

C

P



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

cual surgen, por lo que su resultado sea de ganancia o pérdida no puede preverse o cuantificarse al momento de celebrar una operación en moneda extranjera, pues hasta el momento del pago de la misma el tipo de cambio pudo haber variado.

Que el Plan Contable General Revisado aprobado mediante la Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10, define a las diferencias de cambio como la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera.

Que en el citado Plan respecto a la Cuenta contable 67 - Cargas Financieras, que incluye la divisionaria 676 - Pérdidas por diferencia de cambio, se indica que agrupa a las cuentas divisionarias que acumulan los intereses y gastos ocasionados por la obtención de capitales y financiamiento de operaciones comerciales y en relación a la dinámica de la citada cuenta contable señala que es debitada por el importe de las cargas financieras incurridas por la empresa durante el período, es decir, origina saldos deudores.

Que asimismo, en relación a la Cuenta contable 77 - Ingresos Financieros, que incluye la divisionaria 776 - Ganancia por diferencia de cambio, se señala que agrupa a las cuentas divisionarias que acumulan las rentas provenientes de colocación de capitales y los descuentos obtenidos por pronto pago. De igual forma, respecto a la dinámica de la citada cuenta contable se señala que es acreditada por la renta proveniente de colocación de capitales y los descuentos obtenidos por pronto pago, es decir, origina saldos acreedores.

Que en base a lo señalado en el citado Plan Contable, es posible afirmar que la forma en que se contabiliza la diferencia de cambio es por separado tomando en consideración la pérdida o ganancia obtenida, a pesar que constituyen en sí un solo concepto. En ese sentido, si bien la dinámica de la Cuenta contable 676 - Pérdidas por diferencia de cambio es de naturaleza deudora (saldo deudor) y la Cuenta contable 776 - Ganancia por diferencia de cambio es de naturaleza acreedora (saldo acreedor), al momento de su determinación se debe considerar el efecto neto de ambas partidas.

Que efectuado el análisis de algunas cuentas contables en las que se registraron diferencias de cambio, tales como la 676101, 671230, 671240, se comprueba que la Administración sólo reparo los saldos deudores (debe) provenientes de las referidas cuentas contables, sin verificar que la recurrente tenía habilitadas las cuentas contables 776100 - Ganancia por Diferencia de Cambio, 776101 - Diferencia de Cambio Automática, 776103 - Diferencia de Cambio Intereses Corto Plazo, en donde se contabilizan las ganancias provenientes de la diferencia de cambio vinculada a tales conceptos.

Que en tal orden de ideas, para la correcta determinación de cada uno de los reparos a las pérdidas por diferencia de cambio, correspondía que la Administración no solamente identificara la operación que originó la pérdida por diferencia de cambio (cargos) sino que además verificara la existencia de ganancias por diferencia de cambio (abonos), originados por la misma operación.

Que en ese sentido, una vez identificada aquella operación que diera origen tanto a pérdidas como ganancias por diferencia de cambio, la Administración debió determinar la cuantía del reparo del saldo resultante de considerar los cargos de las pérdidas por diferencia de cambio y los abonos provenientes de las ganancias por diferencia de cambio originadas en una misma operación.

SM

Q

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que en consecuencia, respecto de los reparos por diferencia de cambio confirmados en esta instancia, corresponde que la Administración determine la cuantía del reparo por diferencia de cambio, de ser el caso, teniendo en cuenta el procedimiento antes descrito.

Que con relación a lo alegado por la recurrente, respecto a que resulta ilegal que en la Resolución de Cumplimiento se incremente el reparo en más de S/. 50 000 000,00, dado que la materia controvertida en la etapa de apelación, y a la cual se debe circunscribir ésta, sólo es aquella que fue materia de análisis por parte del Tribunal Fiscal, resultando imposible que la Administración, en reexamen, efectúe modificaciones que resulten en reparos por montos superiores a aquéllos que fueron objeto de análisis, revisión y pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Fiscal, cabe indicar, que tal como ha sido señalado al inicio de la presente resolución, la Resolución Nº 11450-5-2011 revocó la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 en el extremo del reparo a las diferencias de cambio (Cuenta 671230 Diferencia de cambio - Cuenta Principal, Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Intereses Corto plazo, Cuenta 676101 Diferencia de cambio automática, Cuenta 676100 Pérdida por diferencia de cambio, Cuenta 676102 Diferencia de Cambio Forward Capital, Cuenta 676103 Diferencia de Cambio Forward Interés, Cuenta 676104 Diferencia de cambio Compra Moneda Extranjera) y dispuso que correspondía a la Administración analizar la diferencia de cambio determinada en base a la aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, sin entrar a pronunciarse específicamente respecto de cada uno de los reparos por diferencia de cambio, ni menos aun por los montos a los que estos se circunscriban.

Que en tal orden de ideas, la Administración debía, en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal, volver a pronunciarse sobre el reparo a las diferencias de cambio efectuadas en la etapa de fiscalización, contenidas en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001756, a la luz del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria.

Que habida cuenta que no existió un pronunciamiento por parte de este Tribunal de los reparos específicos sobre diferencias de cambio y toda vez que la Administración debía analizar nuevamente dichos reparos y resolver sobre éstos, atendiendo a que su pronunciamiento anterior contenido en la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 quedó sin efecto, dada la revocación de la misma en el extremo de los reparos señalados, se establece que resultaba legalmente posible que como consecuencia de esa nueva evaluación ordenada por el Tribunal Fiscal, se confirmara, revocara o modificara el monto de los reparos formulados en la fiscalización, pudiendo ser dichos montos distintos de los que se determinaron en la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525.

Que en ese mismo orden de ideas, no cabe considerar que se trata de una determinación suplementaria al amparo del artículo 127º del Código Tributario, en vista de que, por un lado, el monto de los reparos confirmados en la Resolución de Cumplimiento, en ningún caso han sido mayores a los determinados en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001756, y, por otro lado, porque el monto de los reparos establecidos en la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525 no quedaron firmes al no ser objeto de pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Fiscal.

Que en tal sentido, al amparo de lo establecido en el artículo 156º del Código Tributario la Administración ha actuado con arreglo a lo dispuesto por el Tribunal al evaluar y emitir nuevo pronunciamiento sobre el citado reparo, por lo que la resolución de intendencia apelada ha sido emitida con arreglo a ley.

Que en atención a lo expuesto, no resultan atendibles los argumentos de la recurrente en relación a que la resolución apelada no ha sido emitida conforme al procedimiento legal establecido al haber sido expedida en el ejercicio irregular de su facultad de reexamen y en contravención del principio de prohibición de la



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

reforma en peor¹⁹, toda vez que como se ha señalado, la Administración ha actuado formalmente conforme al mandato del Tribunal Fiscal y en observancia con lo dispuesto en el citado artículo 156°.

Que en atención a lo expuesto, carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que con relación al **Reparo por Provisión de Cobranza Dudosa** se aprecia de la apelada que la Administración, a fin de dar cumplimiento al mandato de este Tribunal, procedió a:

1. Verificar la documentación ofrecida por la recurrente, consistente en cartas debidamente notificadas a diversas empresas clientes (foja 11048 a 11506) en las que se les solicita la cancelación del adeudo que mantenían por el servicio de transmisión de datos, así como cargos de notificación a clientes morosos de los avisos de baja de servicio por los adeudos que mantenían respecto del servicio de telefonía. Se indica en la apelada que la verificación consistió en observar que se encuentren debidamente recepcionadas las cartas y los avisos de baja.
2. Elaborar dos cuadros, uno denominado "Cartas a empresas morosas indicando el corte del servicio" y "Avisos de Baja de Servicio", en los cuales se detallaron si se encontraban debidamente recepcionadas por los deudores, indicándose "SI" o "NO" según correspondiera, añadiéndose además el motivo por el que fueron observadas, todo lo cual consta en los Cuadros N°s. 1 y 2 del Anexo N° 2 de la Resolución de Intendencia.

¹⁹Respecto de los alegatos de la recurrente sobre la supuesta reforma en peor efectuada en la Resolución de Cumplimiento materia de autos, cabe indicar que fue la propia recurrente la que solicitó en reiteradas oportunidades que este Tribunal debía dejar sin efecto la prorrata llevaba a cabo por la Administración al emitir la Resolución de Intendencia N° 0150140003525, tal como se puede apreciar de los siguientes escritos:

1. Escrito ampliatorio de 28 de abril de 2006 (fojas 25459 a 25505), la recurrente señaló que: "En nuestro escrito de apelación planteamos que la prorrata formulada por la SUNAT era absolutamente ilegal pues no existe norma alguna de la regule. Esta afirmación es elemental pues se deduce del simple conocimiento de la normativa peruana" (foja 25468).

2. Escrito ampliatorio presentado con fecha 27 de mayo de 2010 (fojas 25597 a 25612 en el que a la letra señala: "Como hemos destacado en nuestro Recurso de Apelación, la prorrata formulada por la SUNAT es absolutamente ilegal pues no existe disposición en la Ley del IR o su Reglamento que sostenga en lo más mínimo la procedencia de una iniciativa de la Administración en este sentido, por lo que bastaría sólo con eso para que no haya duda de la improcedencia del reparo por ser a todas luces arbitrario." (foja 25601).

3. En el mismo escrito ampliatorio de 217 de mayo de 2010 señaló: "Al respecto no cabe más que concluir que la prorrata además de ilegal, carece del mas elemental criterio técnico. Con autoridad lo advierte la firma PriceWaterhouse Coopers, en su informe de fecha 16.02.2006, cuando aprecia que la prorrata elaborada por la SUNAT no tiene ninguna relación con las operaciones que nuestra Empresa llevó a cabo durante dicho ejercicio. En relación a ello mencionan: "Este procedimiento es incorrecto, a los fines de identificar la carga financiera que supuestamente no es deducible. No existe ninguna relación entre la ratio que resulta del cálculo de la SUNAT y la aludida proporción que ésta pretende identificar" (el subrayado es de origen) (foja 25600).

"Resulta de suma importancia resaltar además, que la propia Administración Tributaria, mediante la Resolución de Intendencia N° 015-014-0006989, relacionada con un procedimiento similar al presente, ha señalado de forma expresa que el cálculo de la proporcionalidad (prorrata) no resulta aplicable con respecto a un reparo por diferencia de cambio como el efectuado a nuestra Empresa" (foja 25600).

"En efecto, en el procedimiento seguido a nuestra empresa por concepto de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1999, se efectuaron reparos a la deducción de gastos por diferencia de cambio por falta de sustento documental procediendo a la aplicación de una prorrata, para determinar el porcentaje de dichos gastos que podrían ser aceptados como deducibles a efectos del impuesto. Ante ello, la Administración Tributaria reconoció que la aplicación de este procedimiento es totalmente incorrecta, debiéndose dejar sin efecto el mismo. De la misma manera entonces, en el presente caso, **deberá dejarse sin efecto la prorrata aplicada por la Administración Tributaria, al carecer de todo sustento jurídico.**" (lo resaltado en negritas ha sido agregado) (foja 25600).

4. Escrito ampliatorio de 17 de junio de 2011 (fojas 25648 a 25684): "(...) y en vista que no llegó a evaluar de modo adecuado el volumen desproporcionado de documentación que el mismo auditor solicitó a nuestra Empresa, la instancia de reclamos procedió a utilizar su facultad de examen para subsanar tal deficiencia, introduciendo, al mismo tiempo, un nuevo aspecto en cuanto a la determinación de la deuda tributaria que no pudo ser objeto de contradicción alguna por nuestra empresa" (foja 255674)

"Por lo demás resulta preciso añadir que no obstante que el nuevo razonamiento y procedimiento de prorrata esgrimido por la SUNAT en etapa de reclamación ha conducido a que los montos de los reparos acotados en fiscalización disminuyan, lo que podría apreciarse superficialmente como una consecuencia favorable a nuestra empresa, en el fondo no lo es". (foja 25673)

SM

Ⓢ

Λ



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

3. Cotejar cada uno de los cuadros señalados, con el archivo PCD1998.telefónica del Perú S.A.A.DBF, el cual contiene las gestiones de cobranza, más no el importe de la deuda provisionada.
4. Cotejar el archivo Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF, en donde se encuentra contenido el monto de la deuda provisionada.
5. Elaborar dos archivos procesados como resultado de los cotejos efectuados, los mismos que contienen el detalle de los montos provisionados que se levantan y los que se mantienen, y los motivos que acreditan su observación.

Que agrega la Administración que con respecto a la notificación de la Carta de Aviso de Corte de Servicio a la empresa Merck Sharp & Dohme Perú S.A.C. (foja 11168), la misma que fue validada por esta instancia, que procedió a mantener el reparo respecto de esta última, en vista que no le fue posible durante la verificación efectuada, establecer la coincidencia con los archivos, toda vez que sólo dispuso de la carta de aviso de corte de la deuda a cobrar en dólares, sin adjuntar mayor detalle.

Que como resultado de las verificaciones y cotejos efectuados, se aprecia que del total de la deuda provisionada cuya gestión de cobranza fue realizada a través de las Cartas a empresas morosas y Avisos de Baja de Servicio, ascendente a S/. 373 220,80 y S/. 374 950,43, respectivamente, la Administración levantó el reparo por S/. 262 110,90, en el primer caso, y S/. 280 393,62, en el segundo, modificando, en consecuencia, el monto del reparo a la provisión por cuentas de cobranza dudosa de S/. 263 492 626,00 a S/. 262 950 121,48.

Que al respecto este Tribunal dispuso que en relación con los Avisos de baja o corte del servicio la Administración verifique la información que fluye de los archivos PCD1998.telefónica del Perú S.A.A.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF y la coteje contra la documentación ofrecida por la recurrente consistente en las copias de las cartas (foja 11048 a 11506) a diversas empresas morosas que contengan los sellos de recepción, con la deuda que al cierre del ejercicio 1998 figuraba como provisionada y de comprobarse ello, considere cumplido en tales casos, el requisito de demostrar la morosidad en el pago y las gestiones de cobranza a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. También se dispuso que la Administración proceda a efectuar el cotejo de la documentación ofrecida por la recurrente, consistente en las constancias de notificación de los avisos de baja o corte de servicio (foja 11935 a 12049), con la información que fluye de los archivos PCD1998.telefónica del Perú S.A.A.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica.DBF, y de acreditarse la coincidencia de la información, considere cumplido en tales casos, el requisito de demostrar la morosidad en el pago y las gestiones de cobranza a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de la evaluación de las acciones seguidas por la Administración, se establece que como procedimiento se ajusta a lo ordenado por este Tribunal.

Que verificadas las Cartas a empresas morosas indicando el corte del servicio y los Avisos de Baja de Servicio observados por la Administración, se tiene que ésta no ha considerado válida la notificación en los siguientes casos:

- (i) No se consigna constancia de recepción
- (ii) Sólo se consigna número de suministro
- (iii) Se dejó la carta o aviso bajo la puerta
- (iv) No se aprecia el número de baja



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

(v) Firma que aparece no corresponde al cliente

Que con relación a las observaciones formuladas por la Administración, la recurrente alega lo siguiente:

- La Administración ha extendido los supuestos de gestiones de cobranza inválidas señaladas en la Resolución Nº 11450-5-2011, a supuestos no declarados por este Tribunal y en tal medida constituiría un incumplimiento de lo ordenado.
- De acuerdo al artículo 104º del Código Tributario, una de las formas de notificación de los actos administrativos, era utilizar un mensajero quien en los casos en los que no hubiera persona capaz alguna en el domicilio fiscal o cuando éste se encontrara cerrado, podía utilizar una notificación válida fijando la misma en la puerta principal del domicilio fiscal; considera que dejar las notificaciones bajo la puerta es lo mismo que fijarlas en la puerta principal del domicilio de sus deudores; tales notificaciones son una muestra de que actuó diligentemente contratando mensajeros con el fin de lograr recuperar sus acreencias, lográndose intimar al deudor en su propio domicilio comunicándole toda la información de la deuda impaga.
- El número del suministro del cliente era suficiente para identificar al propietario, que es quien figura como su deudor en los archivos informáticos, y que hubiera sido suficiente para considerar las notificaciones con número de suministro como una gestión de cobranza válida, señalando además que la Administración no le requirió el número de los suministros, lo que le hubiera permitido identificar a los clientes notificados, lo que afectó el principio de verdad material.
- La Administración considera que diversas notificaciones son inválidas porque la firma que aparece no corresponde al cliente, sin haber indicado cómo es que ha llegado a tal conclusión; la Administración incumple con lo señalado por el Tribunal Fiscal al no indicar cómo ha llegado a concluir que algunas de las notificaciones realizadas a los clientes no tienen su firma.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 1333º del Código Civil, incurre en mora el obligado desde que el acreedor le exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de su obligación. No es necesaria la intimación para que la mora exista: 1. Cuando la ley o el pacto lo declaren expresamente; 2. Cuando de la naturaleza y circunstancias de la obligación resultare que la designación del tiempo en que había de entregarse el bien, o practicarse el servicio, hubiese sido motivo determinante para contraerla; 3. Cuando el deudor manifieste por escrito su negativa a cumplir la obligación; 4. Cuando la intimación no fuese posible por causa imputable al deudor.

Que de acuerdo a lo expuesto, para que el deudor de una obligación incurra en mora, se requiere, entre otras cosas, que haya sido "constituido" en la misma, siendo que ésta puede ser bajo el sistema de una intimación o exigencia específica, o por el sistema de mora automática.

Que para efecto del tema que nos ocupa, corresponde analizar la forma en que debe desarrollarse la intimación o exigencia específica de la obligación al deudor, habida cuenta que la norma tributaria²⁰ exige, para tener por válida la provisión por cobranza dudosa, que se acredite las gestiones de cobranza realizadas respecto de las deudas provisionadas.

Que el Código Civil no contiene ninguna disposición que reglamente la manera en que debe realizarse dicha exigencia, esto es en qué forma debe notificarse la intimación al cumplimiento de la obligación, para que tenga efectos legales.

²⁰ Numeral 1, inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que conforme al artículo 155º del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil²¹, el acto de la notificación tiene por objeto poner en conocimiento de los interesados el contenido de las resoluciones judiciales.

Que de acuerdo con el artículo 160º del mismo cuerpo de leyes, si la notificación se hace por cédula, el funcionario o empleado encargado de practicarla entrega al interesado copia de la cédula, haciendo constar, con su firma, el día y hora del acto. El original se agrega al expediente con nota de lo actuado, lugar, día y hora del acto, suscrita por el notificador y el interesado, salvo que éste se negare o no pudiese firmar, de lo cual se dejará constancia.

Que de acuerdo con el artículo 161º, si el notificador no encontrara a la persona a quien va a notificar la resolución que admite la demanda, le dejará aviso para que espere el día indicado en éste con el objeto de notificarlo. Si tampoco se le hallara en la nueva fecha, se entregará la cédula a la persona capaz que se encuentre en la casa, departamento u oficina, o al encargado del edificio, procediendo en la forma dispuesta en el artículo 160º. Si no pudiera entregarla, la adherirá en la puerta de acceso correspondiente a los lugares citados o la dejará debajo de la puerta, según sea el caso.

Que ahora bien, con relación a la observación de la Administración según la cual en la cédula de notificación no se consigna la constancia de recepción de la Carta o Aviso cursado por la recurrente, se debe indicar que, en efecto, de la revisión efectuada en la presente instancia a las copias de las referidas notificaciones obrantes en autos, se comprueba que no consta en ellas ningún dato que permita concluir que los documentos remitidos por la recurrente, en los que exigía el pago de la deuda pendiente por los servicios de telecomunicaciones brindados, fueron efectivamente notificados a los clientes cuyos nombres y direcciones aparecían en las cartas o avisos, al no existir los nombres, firma u otros datos de identificación de la persona con la que se entendió la diligencia de notificación los que, conforme se desprende de las disposiciones procesales citadas, constituyen elementos esenciales que acreditan la adecuada realización de la diligencia de notificación.

- Clientes con constancias de recepción validadas

Que no obstante se ha constatado en los casos que se señalan a continuación, que sí existen las constancias de recepción en las que indistintamente aparecen consignados todos o algunos de los siguientes datos nombre, firma, número de identificación, sello de recepción de la empresa, fecha y hora, cargo de la persona que recibe el documento y que verificada la información que aparecen en las bases de datos PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF existe coincidencia en la información en los siguientes casos:

Nombre	Datos que aparecen	PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF	Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica DBF	Folio	Resultado
1. ACB Importaciones	firma, nombre, número documento de identificación y fecha	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	11465	Se da por válida la gestión de cobranza en el caso de las facturas N° M8D000041494 M8D000043554 M8D000045631 M8D000039453
2. Transportes	sello de la empresa	Aparecen las	Aparecen las deudas que se	11324	Se da por válida la

²¹ Aprobado mediante Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Navarro y Hnos		deudas que se incluyen en la carta de cobranza, entre otras deudas	incluyen en la carta de cobranza, entre otras deudas.		gestión de cobranza en el caso de las facturas Nº M8D000041594 M8D000043650 M8D000045726 M8D000039555
3. El Veloz SRL - Carta 8210	sello de la empresa, firma, fecha y hora de recepción	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza, entre otras deudas	Aparecen las mismas deudas que se incluyen en la otra base y en la carta, entre otras deudas.	11362	Se da por válida la gestión de cobranza en el caso de las facturas Nº M8D000057030 M8D000059889 M8D000054262
4. CEDEMIN S.A.C.	sello de la empresa	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11472	Se da por válida la gestión de cobranza
5. Negociación Agrícola del Centro	firma y fecha	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11186	Se da por válida la gestión de cobranza
6. Trans Petroleum S.A.	firma recepción de vigilancia y fecha	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza, entre otras deudas provisionadas	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza, entre otras deudas provisionadas	11316	Se da por válida la gestión de cobranza, de la deuda que se indica en la carta
7. Comercial Mel S.A.	firma de recepción de vigilancia, número documento de identificación y fecha	Aparece una de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	Aparece una de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	11430	Se da por válida la gestión de cobranza en el caso de la factura Nº M8D000062561
8. Amtex Auroquímica S.A.	sello de la empresa	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza,	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11449	Se da por válida la gestión de cobranza
9. Transporte Rápido Universal S.A.	firma y fecha	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11322	Se da por válida la gestión de cobranza
10. Datum Internacional S.A.	nombre, firma, número documento de identificación, fecha e identificación de quien recibe el documento	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11382	Se da por válida la gestión de cobranza
11. PENSUR S.A.	firma, nombre de empresa y fecha	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	11209	Se da por válida la gestión de cobranza en el caso de las facturas Nº M8D000040198 M8D000042229 M8D000044282
12. Multimedia Computer Company	firma y número documento de identificación de quien recibe el documento	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	Aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	11188	Se da por válida la gestión de cobranza en el caso de los 4 recibos marcados
13. Leonard Euler	firma y número documento de identificación de	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza	11158	Se da por válida la gestión de cobranza



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

	quien recibe el documento	de cobranza.			
14. Alignet S.A.	firma, número documento de identificación e identificación del cargo de quien recibe	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	Aparece la deuda que se incluye en la carta de cobranza	11455	Se da por válida la gestión de cobranza
15. Golden Net Carta 9167	nombre, firma, número documento de identificación e identificación de quien recibe el documento	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza.	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza.	11080	Se da por válida la gestión de cobranza
16. Golden Net Carta 8377	nombre y número documento de identificación de quien recibe	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza. (repite una de las deudas anteriores)	Aparecen las deudas que se incluyen en la carta de cobranza.	11082	Se da por válida la gestión de cobranza

Que en consecuencia, corresponde tenerse por **gestiones de cobranza válidas**, las notificaciones de las cartas o avisos en los casos precedentemente señalados, debiéndose revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que con relación a la segunda de las observaciones formuladas por la Administración, esto es que sólo se consigna número de suministro, se debe indicar que, en efecto de la revisión efectuada en la presente instancia, se comprueba que en las copias de las notificaciones de las cartas o avisos sólo se señala un número de suministro, sin que haya indicación de los nombres o firma de la persona con la que se entendió la diligencia de notificación, que como se ha señalado constituyen elementos esenciales que acreditan la adecuada realización de la diligencia de notificación; que en consecuencia, tales casos no constituyen gestiones de cobranza válidas.

Que respecto de lo alegado por la recurrente, en el sentido que la observación de la Administración, supondría que ésta ha extendido los supuestos de gestiones de cobranza inválidas señaladas en la Resolución Nº 11450-5-2011, a supuestos no declarados por este Tribunal y en tal medida constituiría un incumplimiento de lo ordenado, cabe indicar que el pronunciamiento emitido respecto de las copias legalizadas de cartas a diversos clientes en las que se detectó la existencia de constancias que no consignan los acuses de recibo de los clientes, constancias con errores en la dirección, constancias en las que dan cuenta que el cliente se mudó de la dirección indicada, o que se negó a recibir la carta, se refirió únicamente a las copias que fueron presentadas por la recurrente en calidad de muestras de cartas a cursarse y no pruebas de cobranza específicas, pero en modo alguno suponían que tales eran los únicos motivos por los cuales podían rechazarse como inválidas las gestiones de cobranza de las pruebas de cobranzas específicas aportadas por la recurrente; de ahí que este Tribunal dispuso, en la Resolución Nº 11450-5-2011, que la Administración debía verificar la información que fluye de los archivos PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica.DBF y cotejarla contra la documentación ofrecida por la recurrente consistente en las copias de las cartas a diversas empresas morosas **que contengan los sellos de recepción**, así como las constancias de notificación de los avisos de baja o corte de servicio, esto es, la existencia de un acuse de recibo que permita tener por válida la notificación efectuada y por ende la gestión de cobranza realizada.

Que en tal sentido carece de validez lo alegado por la recurrente.

59

1

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que con relación a que con el número del suministro del cliente era suficiente para identificar al propietario, que es quien figura como su deudor en los archivos informáticos y que hubiera sido suficiente para considerar tales notificaciones como una gestión de cobranza válida, se debe señalar que el objetivo de la notificación es poner en conocimiento del interesado el contenido de un documento, en el presente caso de la carta o del aviso de baja; en tal sentido la indicación del número de suministro en el talón de la notificación no prueba que la carta o aviso fue entregado ya sea al propio interesado o a alguna otra persona en el domicilio del interesado o dejada en este, ante la ausencia de persona alguna en el domicilio.

Que en cuanto a que la Administración no le requirió el número de los suministros, lo que le hubiera permitido identificar a los clientes notificados, afectando así el principio de verdad material, cabe indicar, que tal como lo afirma la recurrente el número de suministro identifica al cliente a quien se quiere hacer llegar la carta o aviso, pero no aporta información respecto a con quien se entiende la diligencia de notificación, por lo que el listado de suministros no hubiera supuesto una evidencia en términos de acreditar la gestión de cobranza.

Que con relación a la observación a aquellas constancias dejadas por los notificadores en las que se señala haber dejado la carta o aviso bajo la puerta, se debe señalar que si bien a tenor de las normas procesales glosadas, resulta en una notificación válida la constancia del notificador de haber dejado el documento bajo la puerta en el domicilio en donde debía realizarse la diligencia de notificación, ante la ausencia de persona alguna capaz en el domicilio, de la revisión efectuada en la presente instancia a los talones de notificación en los que aparece tal constancia, se aprecia que carece de información que permita identificar qué deuda fue materia de notificación que corresponda con la deuda provisionada, toda vez que existen deudores que tienen varias deudas provisionadas, por lo que en este caso no se tiene por acreditada la gestión de cobranza, de las deudas provisionadas.

- ***Cliente con número de baja validado***

Que con respecto a lo indicado por la Administración acerca de que no se aprecia el número de baja, se tiene que de la revisión efectuada en la presente instancia a los Cuadros "Cartas a empresas morosas indicando el corte del servicio" y "Avisos de Baja de Servicio" Nº 1 y 2 del Anexo Nº 2 de la Resolución de Intendencia, tal observación corresponde al caso de la cliente María Adela Acevedo de Chumpitaz, apreciándose que en el talón de notificación existe la recepción de ésta pero no aparece el número de baja al estar desglosado el talón en esa parte (foja 11723), siendo que dicho número puede constatarse en el archivo PCD1998.telefónica del Perú s.a.a.DBF; así efectuada la búsqueda de dicha cliente en la base de datos PCD1998.telefónica del Perú s.a.a.DBF, aparece información acerca de la deuda de dicha cliente, la misma que forma parte de la deuda provisionada y que se encuentra incluida en la base de datos Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica.DBF, dentro de la que se consigna el número de baja BF21675C1111998; por lo que en este caso la constancia de notificación acredita la gestión de cobranza, debiéndose dejar sin efecto la observación de la Administración en tal extremo.

- ***Cliente con facturas cotejadas en la base de datos***

Que en el caso de la observación respecto a que la firma que aparece no corresponde al cliente, se debe señalar que efectuada en la presente instancia la revisión de los Cuadros "Cartas a empresas morosas indicando el corte del servicio" y "Avisos de Baja de Servicio" N 1 y 2 del Anexo Nº 2 de la Resolución de Intendencia, se establece que tal observación corresponde al caso de Gamal Kungar Abugattas, debiéndose indicar que en la copia de la carta obrante en autos, existe una firma, un número

SM

Ⓢ

1



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

de identificación y una fecha que acredita que recepcionaron la citada carta en el domicilio señalado por el cliente, siendo que constituye una notificación válida, que el acuse de recibo consigne la información -entre ellos firma- de la persona con quien se entienda efectuada la diligencia de notificación en el domicilio señalado para tal efecto; por lo que carece de validez la observación formulada por la Administración.

Que ahora bien, cotejada la información de la deuda que se incluye en la copia de la carta bajo análisis, con la información contenida en las bases de datos PCD1998.telefónica del Perú.a.a.DBF y Cobranza_Dudosa_1998_Telefónica.DBF, se tiene que aparecen algunas de las deudas que se incluyen en la carta de cobranza, correspondiendo dar por válida la gestión de cobranza en el caso de las Facturas Nº M8D000041429, M8D000043491, M8D000045568 y M8D000039386, correspondientes a Gamal Kungar Abugattas (foja 11050).

- ***Cliente con carta de aviso de corte validado***

Que con respecto a la notificación de la Carta de Aviso de Corte de Servicio a la empresa Merck Sharp & Dohme Perú S.A.C. (foja 11168), la misma que fue validada por esta instancia y que la Administración ha mantenido el reparo, se debe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 156º del Código Tributario, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad; en tal orden de ideas no procede que la Administración modifique el pronunciamiento emitido en la presente instancia respecto a la validez como gestión de cobranza de la Carta de Aviso de Corte de Servicio a la empresa Merck Sharp & Dohme Perú S.A.C.

Que en consecuencia, la Administración debe tener por acreditada las gestiones de cobranza en los casos precedentemente señalados: Clientes con constancia de recepción validadas, Cliente con número de baja validado, Cliente con facturas cotejadas en la base de datos y Cliente con carta de aviso de corte validado, por lo que corresponde revocar la apelada en tal extremo del reparo **por Provisión de Cobranza Dudosa**, debiendo confirmarse en lo demás que contiene el referido reparo.

Recálculo del Crédito Fiscal por la realización de operaciones gravadas y no gravadas

Que con relación al recálculo del crédito fiscal por la realización de operaciones gravadas y no gravadas, se aprecia de la revisión de la apelada, que la Administración procedió conforme lo dispuesto por este Tribunal, a recalcular la determinación del crédito fiscal al haber variado el porcentaje aplicable a dicho crédito como consecuencia de haberse dejado sin efecto la modificación de la base imponible del citado impuesto, producto del reparo por diferencia de inventario no sustentada, lo que corresponde confirmarse.

Que con relación a lo alegado por la recurrente acerca de una incorrecta determinación de intereses moratorios por parte de la Administración Tributaria, al haberse calculado éstos por el periodo comprendido entre el 25 de diciembre de 2005 al 15 de marzo de 2007 sobre una base de deuda capitalizada existente al 31 de diciembre de 2005, siendo que lo correcto es que debe realizarse sobre la base del tributo o multa impagos, toda vez que el concepto tributo impago establecido por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 981 rige a partir del 16 de marzo de 2007 para efectos de la aplicación del artículo 33º del Código Tributario, se debe señalar que conforme al criterio adoptado según el Acuerdo de Sala Plena Nº 2011-19 establecido en la Resolución de Observancia Obligatoria Nº 21480-9-2011: *"En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo Nº 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33º del Código Tributario está*

SM

CA

|



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso”, por lo que lo alegado por la recurrente en este extremo carece de sustento, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en relación con los alegatos presentados por la Administración referidos a los medios probatorios idóneos y las Sentencias del Tribunal Constitucional, cabe indicar que las STC N° 06089-2006-PA/TC y Exp. N° 03769-2010-PA/TC citadas por la Administración, si bien se refieren a la idoneidad de los estados financieros e informes de profesionales independientes, se relacionan con el deber de contribuir, conforme ella misma lo señala, el cual no sólo implica el pago de los tributos sino también el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, pero todo ello relacionado con el pago de percepciones y detracciones del IGV y sus posibles efectos confiscatorios, lo que no constituye materia de autos.

Que del mismo modo la STC Exp. N° 9165-2005-PA/TC se relaciona con el Impuesto a los Juegos y en ella se señaló que los estados financieros no podían ser admitidos – como la propia Administración lo indica en sus alegatos – como prueba para acreditar la situación económica de la empresa y por consiguiente para demostrar la confiscatoriedad de los tributos, que es un objetivo distinto a la idoneidad que tales documentos pudieran tener para acreditar la utilización de los recursos financieros recibidos y producidos por una empresa, en la que es clara su utilidad dado que precisamente el Estado de Flujo de Efectivo pone en evidencia las fuentes de los financiamientos recibidos y el destino dado a tales financiamientos, de modo que no alteran lo indicado en la presente resolución, en tanto, que conjuntamente con otros estados financieros, no se han tomado como prueba por sí mismos sino por encontrarse documentariamente sustentados.

Que respecto de la STC Exp. N° 3741-2004-AA/TC sobre el efecto vinculante de las Sentencias del Tribunal Constitucional, cabe indicar que tal como se ha señalado precedentemente, el valor probatorio de los estados financieros a que alude la Administración y que tendría efecto vinculante, sólo se relaciona con la evaluación que efectúa el indicado Tribunal Constitucional sobre la confiscatoriedad del Impuesto a los Juegos, el deber de contribuir y la inconstitucionalidad del sistema de percepciones y detracciones del Impuesto General a las Ventas.

Que la aplicación de la Sentencia Casatoria 3412-2008 de 20 de abril de 2010 emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República ya ha sido descartada por este Tribunal en su Resolución N° 17044-8-2010, por no estar vinculado al tema materia de controversia y no tener carácter vinculante.

Que finalmente cabe señalar que para el análisis de las diferencias de cambio no se está recurriendo al Estado de Flujo de Efectivo, toda vez que se está descartando la necesidad de evaluar el destino de las operaciones que originaron la diferencia de cambio, pero sí se está utilizando para evaluar la calidad de contrato de cobertura del instrumento financiero forward.

Que en relación con la cobranza entre particulares y la validez de la notificación bajo la puerta, incluido en los alegatos de la Administración cabe señalar que esta última sostiene que la notificación bajo la puerta es admisible en la cobranza de deudas tributarias dada la calidad especial que tiene como acreedor tributario en representación del Estado, estando dotada de facultades y premunida de principios reconocidos por el Tribunal Constitucional y que eso la distingue de cualquier otro acreedor que deba efectuar cobranzas.

sy

Q

|



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que este punto ha sido analizado y desarrollado precedentemente sin embargo, no sólo es el Código Tributario – en atención a la calidad especial de la deuda tributaria – el que reconoce la validez de las notificaciones bajo la puerta, siendo que como se ha reseñado anteriormente, el Código Procesal Civil y la Ley del Procedimiento Administrativo General también la admiten.

Que no existe en el ámbito civil una regulación especial que establezca qué procedimiento es válido en el caso de la cobranza de deudas entre particulares, siendo que la STC Exp. N° 3806-2004-AA/TC que cita la Administración, se limita a señalar qué información debe tener la comunicación mediante la que se exija la deuda, más nada señala en relación a las pautas que debieran seguirse para entender válidamente efectuada tal comunicación.

Que no es pertinente – como lo pretende la Administración – exigir que se cumpla con los supuestos del artículo 104° del Código Tributario, toda vez que éste se aplica en el caso de actos administrativos y no de comunicaciones privadas.

Que el tema del origen de la diferencia de cambio, fue evaluada por la Administración en la fiscalización y en la etapa de reclamos, reconociéndolo la propia empresa recurrente en su escrito ampliatorio de 27 de mayo de 2010 cuando señala que: *“Como se advierte del texto reproducido de la RI, el análisis llevado a cabo durante la fiscalización por la SUNAT consta de dos partes: la primera destinada a verificar el origen de los fondos y la segunda, su destino. (...)”*.

Que de la revisión del contenido de los requerimientos de información emitidos²² tanto en la fiscalización como en la etapa de la reclamación se advierte que la Administración solicitó documentación necesaria para identificar el origen de las diferencias de cambio, tales como contratos, estados de cuentas corrientes, naturaleza de las cargas financieras por diferencia de cambio, acreditar si tales gastos se originan en operaciones necesarias para mantener la fuente, facturas, análisis, etc., con el objeto de sustentar la diferencia de cambio y el REI negativo y ello incluye el origen de estas, lo que se corrobora por la recurrente, que en varios casos aportó la documentación de los contratos de préstamos que originaban la diferencia de cambio, los que fueron evaluados por la Administración, la que reconoció en diversos casos que estaban sustentados los préstamos que originaban la diferencia, pero no su destino; optando por mantener el reparo en base a este último extremo que le permitía observar casi la totalidad de la diferencia de cambio.

Que del texto de la propia Resolución de Intendencia N° 0150140003525 se corrobora que la Administración sí evaluó el origen de las operaciones que generaron la diferencia de cambio cuando indica: *“Adicionalmente cabe mencionar que si bien el contribuyente, presentó documentación que acredita el otorgamiento de préstamos de diversas entidades financieras (...)”* (Foja 24278/vuelta Página 186/383) y *“Sobre el particular, cabe señalar que si bien el contribuyente acreditó la suscripción del contrato de financiación con el Banco Europeo de Inversiones, así como abono en su cuenta bancaria de US 55,799,995, producto de dicho acuerdo, (...)”* (foja 24294/vuelta Página 154/383); *“Al respecto, cabe indicar que si bien el contribuyente presentó copias de los contratos con Bell Telephone Mg, Tesoro Francés, Netherlandse, y AT&T WorldServices (...)”* *“se establece que si bien el contribuyente presentó copia de la nota 18 Deudas por pagar a Largo Plazo de sus Estados Financieros, donde figuran las deudas con dichas entidades como pendientes de pago, no ha presentado en esta instancia documentación adicional (...)”* (foja 24292/vuelta Pag. 158/383).

Que por último cabe indicar que la evaluación del origen de las diferencias de cambio es consustancial al análisis de la validez de la diferencia de cambio.

²² Requerimientos N° 00069589 (foja 1714) y 00087921 (foja 1652, 1653)

SN

Q

|



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

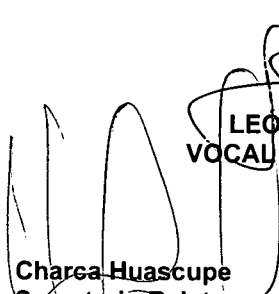
Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral Nº 1354-2011-EF/TF obrante en autos.

Con los vocales León Pinedo y Cayo Quispe, con su voto discrepante en parte, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0150150001023 del 30 de setiembre de 2011, en el extremo referido a los reparos a la Cuenta 634204 Limpieza y fumigación de locales, a Intereses por renovación de crédito, al Asiento 1300004166 Reversión Gastos, a la Cuenta 632417 Comisión por Comercialización, a la Cuenta 671230 Diferencia de cambio - Deuda principal respecto de los préstamos recibidos por la recurrente del Banco Continental y Banco Wiese, Tesoro Francés, AT&T World Services (AT&T-WSI), Bell Telephone, Titulización y Recompra de Acciones, a la Cuenta 671240 Diferencia de cambio - Intereses a corto plazo, a la Cuenta 676101 Diferencia de cambio Automática respecto de la valorización de Cuentas Corrientes Bancarias Moneda Extranjera, Cuentas por Cobrar Comerciales Moneda Extranjera, Cuentas por Cobrar Diversas Moneda Extranjera, Entregas a rendir, Cuentas por Pagar Diversas Moneda Extranjera sólo por el concepto de otras operaciones, Pago dieta a Directores y Otros gastos menores, a la Cuenta 676100 Pérdida por Diferencia de Cambio respecto de los conceptos Varios y Pagos a operadores locales, a la Cuenta 676104 Diferencia de Cambio Compra moneda extranjera, al Recálculo del Crédito Fiscal por la realización de operaciones gravadas y no gravadas, a la Provisión de Cobranza Dudosa excepto en el extremo de los Clientes con constancia de recepción validadas, Cliente con número de baja validado, Cliente con facturas cotejadas en la base de datos y Cliente con carta de aviso de corte validado, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo establecido en la presente resolución; y, **REVOCARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


LEON PINEDO
VOCAL PRESIDENTA

Charca Huascope
Secretario Relator
CP/CH/jcs.


COGORNOPRESTINONI
VOCAL

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL CAYO QUISPE

Que respecto de los reparos a las diferencias de cambio, manifiesto mi discrepancia con el voto de la mayoría, por los fundamentos que a continuación expongo; siendo como consecuencia de ello, que considero corresponde confirmar la Resolución de Intendencia Nº 0150150001023, en el marco de las consideraciones abajo desarrolladas; y en lo demás se atienda a la posición de la ponencia presentada y que ha sido considerada en la presente resolución:



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Reparos 18 al 24 - Diferencia de cambio

Que al respecto debe señalarse que la incidencia de la diferencia de cambio en la renta neta, se encuentra regulada por lo dispuesto en el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774²³, norma que establece lo siguiente:

"Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

- a) *Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.*
- b) *Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.*
- c) *Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.*
- d) *Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.*
- e) *Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.*
- f) *Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán*

²³ El impuesto a la renta peruano es un tributo que afecta directamente la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir u obtener renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas o la realización de una actividad empresarial (capital más trabajo) o de la reexpresión o una nueva valorización de determinadas cuentas patrimoniales, inclusive de todas aquellas rentas imputadas por la propia ley como son las rentas presuntivas y todas aquellas de goce y disfrute señaladas expresamente por ella.

Así, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico que tiene principalmente relevancia económica, que se encuentra su soporte concreto, en la manifestación de riqueza directa denominada "renta", recogidos en el aspecto material de su hipótesis de afectación o incidencia.

Tratándose de personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que no realizan actividad empresarial la Ley del Impuesto a la Renta, al delimitar el aspecto material de su hipótesis de afectación o incidencia se adhiere principalmente, a la teoría de la renta-producto para establecer el concepto de renta que resulta aplicable sus ingresos, enriquecimientos o rentas ya sean percibidos o devengados.

Tratándose de sujetos que desarrollen actividad empresarial, es decir, generadores de rentas de tercera categoría, la Ley peruana del Impuesto a la Renta se adscribe, preponderantemente a la teoría del flujo de riqueza, con algunos matices de la teoría del consumo más incremento patrimonial, al considerarse como rentas gravadas a la diferencia de cambio, al resultado por exposición a la inflación y a determinadas rentas imputadas.

Consecuentemente, tratándose de empresas no sólo se puede hablar de rentas afectas considerando sólo a aquellas provenientes de operaciones sino también de variaciones patrimoniales, rentas presuntas y, en general de las denominadas rentas imputadas, en la medida que hubieren sido señaladas taxativamente por la ley.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

- g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. No están comprendidos en este inciso los Certificados Bancarios de Moneda Extranjera, a los que les resulta de aplicación la regla contenida en el inciso d) de este artículo.

Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda."

Que por su parte el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, en su artículo 34º establecía lo siguiente:

"Son de aplicación las siguientes normas para efecto de la determinación de la renta por operaciones en moneda extranjera:

- a) *La tenencia de dinero en moneda extranjera se incluye en el concepto de activos a que se refiere el inciso d) del Artículo 61 de la Ley.*
- b) *No es de aplicación lo establecido en el inciso c) del Artículo 61 de la Ley a las diferencias de cambio previstas en el inciso f) del mismo artículo.*
- c) *Tampoco es de aplicación lo establecido en el inciso d) del Artículo 61º de la Ley a las diferencias de cambio previstas en los incisos e) y f) del mismo artículo.*
- d) *Para efecto de lo dispuesto en los incisos d), e), f) del Artículo 61º de la Ley y en su último párrafo, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, se deberá considerar lo siguiente:*

- 1) *Tratándose de cuentas del activo se utilizará el tipo de cambio promedio de compra publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, vigente a la fecha del balance general; y*
- 2) *Tratándose de cuentas del pasivo se utilizará el tipo de cambio promedio de venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, vigente a la fecha del balance general*

Si en la fecha del balance general no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.

- e) *Se considera inversiones permanentes a aquéllas destinadas a permanecer en el activo por un período superior a un año desde la fecha de su adquisición, a condición que permanezca por dicho período.*
- f) *Cuando se formulen balances generales por períodos inferiores a un año, se aplicarán las normas señaladas en los incisos d), e) y f) del Artículo 61º de la Ley."*

Que del artículo 61º antes citado se infiere que no toda diferencia de cambio es computable para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta. En tal sentido, las pérdidas por diferencias de cambio, como es el caso de autos, deben cumplir necesariamente con: (a) ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, así como (b) que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas; y, además de considerar lo previsto en los a), b), c), d), e), f) y g) de su segundo párrafo.

Que tratándose del criterio "ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", es claro el mandato legal que la operación que origina la diferencia de cambio debe ser objeto



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

habitual de una actividad o hecho que se encuentre gravado. Sin duda, no sería computable para la determinación de la renta neta aquella diferencia de cambio, en este caso pérdida, que no se encuentre vinculada con la generación de actividades gravadas. Es necesario que el contribuyente del impuesto deba demostrar y/o acreditar que la diferencia de cambio esta vinculada con una operación habitual gravada. De hecho, la demostración que la operación que origina la diferencia de cambio está orientada a la generación de actividades o rentas gravadas corre a cargo de aquel que pretenda disminuir o restar la determinación de su renta neta anual.

Que las actividades que desarrolla una empresa son variadas que van desde aquellas que constituyen su giro principal y sus complementarios, los mismos que representan sus actividades operacionales y, otras que pueden ser aquellas vinculadas a la obtención de capitales o instrumentos de deuda así como cualquier otra de carácter no ordinaria u operacional, como es la enajenación de los bienes de capital, entre otros bienes de uso o de inversión. Entre las actividades operaciones típicas y que constituyen el giro del negocio podemos encontrar a los ingresos provenientes de la venta de bienes y/o servicios (originadores del registro contable en la cuenta 12. Clientes) así como a la adquisición de bienes y/o servicios (originadores del registro contable en la cuenta 42. Proveedores) que tienen una vinculación con los ingresos operacionales. Estas operaciones ordinarias son las que constituyen, principalmente, el "objeto habitual del negocio" o de la actividad gravada; en la medida que estas actividades operacionales sean desarrolladas en moneda extranjera y los tipos de cambio aplicados en su registro inicial sean diferentes de los posteriores hasta su liquidación final, estarían originando las diferencias de cambio ya sea a favor o en contra²⁴. Es del caso mencionar que las actividades operacionales ordinarias no incluyen las transacciones relacionadas a la obtención de capitales o préstamos o créditos que hubiere obtenido una empresa que tienen una naturaleza y posición distinta en la estructura de recursos, estas últimas actividades son consideradas como de financiamiento e inclusive tienen un registro contable distinto, efectivamente, las mismas se registran en la cuenta 46. Cuentas por Pagar Diversas. Estas últimas transacciones de financiamiento realizadas en moneda extranjera generadoras de diferencia de cambio son las que están consideradas en el primer párrafo del artículo 61° de la ley como aquellas "que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas", la misma que analizaremos más adelante.

Que aún más de acuerdo a la ilustración respecto de la elaboración del Estado de Ganancias y Pérdidas que se hace referencia en el Apéndice de la NIC N° 1, Presentación de Estados Financieros queda señalado de manera clara y precisa que del Resultado Bruto (Utilidad o Pérdida) se descuenta los gastos operativos para obtener el Resultado operacional, posteriormente, se deducen los gastos financieros (por créditos obtenidos), entre otras partidas para determinar el Resultado antes de impuestos. En este caso, el Resultado operacional comprende las actividades u operaciones del giro del negocio, es decir, las actividades habituales. Si estas operaciones fueran realizadas en moneda extranjera serían susceptibles de producir diferencias de cambio y, esta diferencia de cambio sería producida por "operaciones que constituyen el objeto habitual de la actividad gravada". Por otro lado, los gastos financieros no se encuentran dentro de los Resultados operacionales, por el contrario, éstos se descuentan más abajo, lo que genera el Resultado antes de impuestos. Si los créditos obtenidos fueran realizados en moneda extranjera serían susceptibles de generar una diferencia de cambio y, esta diferencia de cambio sería producida por "créditos obtenidos para financiar actividades gravadas". En consecuencia, el legislador conocedor de la distinta condición económica y financiera y origen de las diferencia de cambio ha previsto estas dos realidades dentro del presupuesto legal, es decir, la primera proveniente de las actividades habituales que comprenden el objeto del negocio (actividades

²⁴ En la controversia materia de análisis, estas actividades operacionales son las que han generado la diferencia de cambio automática que han incidido disminuyendo la renta neta imponible del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

operacionales) y, la segunda, de los créditos obtenidos (actividades de financiamiento y similares). En síntesis, la diferencia de cambio de créditos obtenidos (actividades de financiamiento), de ninguna manera esta contenida en la diferencia de cambio de operaciones del giro del negocio o actividades habituales gravadas (actividades operacionales).

Que demostrar que una "operación" generadora de diferencia de cambio corresponde al objeto habitual de una actividad gravada, no es otra cosa que acreditar la vinculación causal y directa que tiene la "operación" (productora de diferencia de cambio) de cara al objeto habitual de la actividad gravada. En tal sentido, no sería válido considerar como computable para la determinación de la renta neta, aquellas diferencias de cambio (cargos) originadas por operaciones que no fuesen objeto de la actividad gravada.

Que la relación entre la diferencia de cambio, la operación que lo origina y la actividad gravada, es de naturaleza causal²⁵; es decir, sólo existirá una diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61º del Impuesto a la Renta en tanto la operación que lo origine se vincule con una actividad gravada. Vincular la diferencia de cambio, una operación que la origina y la actividad gravada equivale a verificar el nexo causal entre ellas, tal como taxativamente ordena la ley. Desde un punto de vista casuístico la vinculación equivale a demostrar fehacientemente y relacionar la actividad gravada con la operación que genera la diferencia de cambio. Dicho de otro modo, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación que lo genera esté involucrado en una actividad gravada, demostración que corre a cargo de aquél que pretende imputarlo a resultados. En caso contrario, si dicho nexo causal no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible tendría que someterse a las normas generales del referido impuesto respecto de las cargas y erogaciones a tener en cuenta en la formación de su base imponible.

Que ahora bien, otra de las razones innegables para verificar las operaciones y su empleo en actividades gravadas en el sentido de la ley, implica el hecho que no necesariamente toda diferencia de cambio podría ser trasladado a resultados, sino que algunas deberían ser cargadas o abonadas en los saldos deudores o acreedores de las cuentas del balance de situación o estructura de recursos relacionadas. En consecuencia, no existe una diferencia de cambio "automática" sino que es necesario verificar su origen y destino, tanto en el ínterin como al final del ejercicio gravable. Veamos el siguiente caso, si los créditos (llámese comerciales) en moneda extranjera tuvieron como origen la compra de inventarios o similares que se encuentran en existencia al final del ejercicio, el destino de la diferencia de cambio resultante debe incrementar el valor de dichos inventarios. Inclusive, si dichos inventarios adquiridos en moneda extranjera han sido consumidos en parte en el ejercicio, la diferencia de cambio debe afectarlas en proporción de los saldos existentes al final de dicho ejercicio. De igual manera sucede en aquellas situaciones donde los créditos (cuenta por pagar) en moneda extranjera obtenidos han tenido vinculación con la adquisición de bienes del activo fijo (inversión), en cuyo caso una vez verificado su conexión o vinculación con estos bienes, la diferencia de cambio debe agregarse o modificar el costo de dichos activos fijos. Aún más, la misma norma señala como tratar a la depreciación de dicha diferencia de cambio involucrado en los activos fijos. En el mismo sentido sucede cuando se trata de activos diferidos o gastos adelantados comprometidos que estén vinculados con pasivos (cuentas por pagar) en moneda extranjera; en cuyo caso, las diferencias de cambio de la deuda no se llevan a resultados "automáticamente" sino que deben modificar los valores contables y tributarios de dichas cargas diferidas. Sucede lo mismo cuando se trata de cuentas por pagar en moneda extranjera que contienen intereses por devengar deudores o gastos que se devengarán en ejercicios posteriores;

²⁵ En sentido amplio, la causalidad es la relación existente entre el resultado y la acción, que permite afirmar que aquel ha sido producido por esta.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

en cuyo caso, la diferencia de cambio no debería afectar a resultados sino que debe aumentar o disminuir las cuentas diferidas deudoras que están relacionadas. Igual situación ocurre con las exigibilidades en moneda extranjera que contienen intereses por devengar acreedores o ganancias que devengarán en ejercicios posteriores; en este caso, la diferencia de cambio no debería afectar a resultados sino que debe aumentar o disminuir las cuentas diferidas acreedoras que están relacionadas. También el referido ejercicio o mandato legal de conocer la naturaleza y empleo de los recursos generadores de diferencias de cambio se hace necesario en la adquisición de otros activos, ya sean tangibles o intangibles, incluido los denominados productos financieros.

Que asimismo, es probable que también se tenga activos exigibles (cuentas por cobrar) que incluyan ganancias diferidas (ingresos diferidos o intereses calculados en forma adelantada) que pudieran generar diferencias de cambio y, en estos casos, dicha diferencia de cambio no debería afectar a resultados sino que deberían afectar el monto o valor contable y tributario de las ganancias diferidas correspondientes; en consecuencia, nuestra normativa no ha contemplado ningún procedimiento "automático" para la diferencia de cambio, éstas requieren un análisis de toda la operación comprometida.

Que por otro lado, no todas las operaciones en moneda extranjera que generan las empresas y que afectan a resultados, necesariamente pueden comprender costos o egresos deducibles aún en el escenario que ésta sólo desarrolle determinada actividad gravada declarada así a la Administración tributaria (tal es el caso de los datos referidos para la inscripción al RUC). Estos cargos a resultados deben cumplir con una serie de requisitos de naturaleza sustancial o formal, para que puedan afectar los rendimientos empresariales gravables. Podríamos estar ante egresos que por una u otra razón legal sean reparados y en tal situación todos los efectos involucrados en estos cargos a resultados no deberían afectar los resultados tributarios, entre ellos, se encontraría la diferencia de cambio. Para llegar a esta razonable posición es necesario conocer la operación en su integridad desde su origen hasta su utilización final (destino o aplicación) en cumplimiento de requisitos de forma y fondo previstos en la ley. Precisamente, las diferencias de cambio que han sido imputadas directamente a resultados por la recurrente se han originado, principalmente, en la denominada por ella "diferencia de cambio automática" que según expresa contendría una actualización de cuentas deudoras y acreedoras en moneda extranjera.

Que como consecuencia de lo expuesto, cuando el primer párrafo del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta preceptúa que las diferencias de cambio deben ser "originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada" no hace otra cosa que demandar a los administrados de contar con las razones y fundamentos de sus operaciones y que sus efectos estén involucrados en la actividad gravada. Operaciones y sustento que requieren conocer tanto el origen como el destino o empleo de los recursos. De allí que nuestra normativa no haya previsto que las diferencias de cambio se traten de manera automática a resultados, por el contrario, cada operación generadora de diferencia de cambio que afecte a resultados debe tener una explicación y sustento de su origen y aplicación final a actividades gravadas.

Que por otro lado, con respecto a la otra consideración prevista en el primer párrafo del artículo 61º para el cómputo de las diferencias de cambio, el que expresa "que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas", debemos expresar que fluye del mismo texto que los créditos obtenidos (generadores de diferencias de cambio) también deben financiar a las "actividades gravadas habituales", es decir, nuevamente está presente la relación causal entre el crédito obtenido y las actividades habituales gravadas. De esta manera, la razón del crédito obtenido debe ser la financiación de las actividades habituales gravadas. Sin duda alguna, la simple obtención de un crédito en moneda



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

extranjera no acredita la financiación de operaciones gravadas habituales, dicha financiación requiere ser verificada²⁶. El contribuyente tiene la carga de la prueba de la existencia concreta, real, fáctica y, por ende, objetiva de esta relación causal, que también puede ser denominado "causalidad"²⁷; así, en tanto éste pueda demostrar dicha relación causal entre los créditos obtenidos y la financiación de una actividad habitual gravada, obtendrá diferencias de cambio computables para la determinación de la renta neta en aplicación y sentido del referido artículo 61º de la ley. En este punto, es preciso realizar la siguiente reflexión: ¿Cómo puede un contribuyente acreditar que cumple con la relación causal en cuanto a que el crédito obtenido se obtuvo para financiar una actividad gravada habitual? Sin duda alguna una forma idónea y válida es demostrando fáctica y objetivamente el uso o empleo²⁸ del crédito obtenido en una actividad gravada habitual. En consecuencia, en la medida que el contribuyente pueda demostrar que cumple con el uso o empleo de los créditos obtenidos y su vinculación directa con la generación de la actividad gravada habitual, podrá aplicar el supuesto jurídico del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta; es decir, cumplir concurrentemente con: (a) la obtención de un crédito, (b) la vinculación del crédito con una actividad gravada habitual, y (c) una diferencia de cambio resultante del crédito obtenido para financiar una actividad gravada habitual. De ser así, se estará ante una diferencia de cambio computable y proveniente de un crédito para financiar actividades gravadas habituales. En caso contrario, si dicho nexo causal no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el referido artículo 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible se tendría que someter a las normas generales del referido impuesto respecto de las cargas y erogaciones a tener en cuenta en la formación de su base imponible (renta neta).

Que el mandato del artículo 61º de la ley es totalmente claro y taxativo: las empresas deben vincular la diferencia de cambio llevados a resultados con la actividad gravada ya sea por operaciones habituales o por créditos obtenidos para financiarlas. Esta vinculación, tal como señala la propia norma, no llega a cumplirse tomando en cuenta la actividad total de la empresa o con estados financieros que

²⁶ La obtención de un crédito líquido implica un ejercicio de agenciamiento de capitales que están a disposición del que lo obtiene y, en sí mismo, no explica la financiación de actividades gravadas habituales. Dicha financiación en actividades gravadas habituales requiere ser efectivizada, es decir, debe ser utilizada o empleada en actividades gravadas, sólo así se estaría cumpliendo con el presupuesto mandatorio previsto en el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta. Veamos el básico ejemplo siguiente: la obtención de un crédito líquido por una empresa se contabiliza así:

Cargo : 10. Caja y Bancos xxx.xx

Abono: 46. Cuentas por pagar diversas xxx.xx

Como podrá apreciarse el recurso financiero líquido obtenido esta sometido a las decisiones financieras que pudiera adoptar la empresa. A este nivel no puede expresarse que dicho recurso financie operaciones gravadas, puesto que aún no lo ha hecho. Se requiere de una segunda acción, el cual es su utilización, por ejemplo, para la compra de bienes y/o servicios de actividades gravadas. En tal sentido, el asiento contable sería el siguiente:

Cargo : 60. Compras xxx.xx

Abono: 10. Caja y Bancos xxx.xx

Con esta segunda acción recién puede afirmarse que los recursos obtenidos han financiado operaciones que, en nuestro análisis, deberían ser gravadas. En un sentido inverso y para efectos ilustrativos, aun cuando la empresa se dedique a la generación de actividades gravadas, el recurso líquido obtenido podría dedicarse a actividades ajenas al negocio habitual o actividades reparables o a otras actividades no gravadas o actividades no productoras de rentas (préstamos sin intereses) o simplemente no utilizarse, en un puro ejercicio de una voluntad especulativa.

²⁷ Debe expresarse que el criterio causal o de la causalidad no es privativo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que está presente en otros hechos regulados a lo largo del texto de dicha ley, como es el caso de la diferencia de cambio. Y, tal como se ha señalado en párrafos anteriores, la renta gravada de las empresas no sólo esta contenido, principalmente, por las operaciones que ésta desarrolla con terceros, sino también, en las variaciones patrimoniales, como es el caso de la diferencia de cambio, con la limitación de su efectiva demostración y relación con las actividades habituales gravadas.

²⁸ De acuerdo al Diccionario de Sinónimos y Antónimos © 2005 Espasa-Calpe, el uso o empleo de algo son sinónimos del destino de algo. También así lo considera el Diccionario Jurídico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, 15ª Edición, Editorial Heliasta, 1981. En este caso, nos referimos al uso, empleo o destino de los créditos obtenidos para financiar actividades gravadas. Existe la necesidad legal de conocer y acreditar la vinculación o relación de los créditos obtenidos y su empleo o, por el contrario, descartarlas, por cuanto algunas diferencias de cambio podrían ser parte, entre otros, de los inventarios, activos fijos u otros activos de carácter permanente. Efectivamente, no toda diferencia de cambio forma parte de las cuentas de resultados, también podrían ser parte de los rubros de la estructura de recursos.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

comprenden resúmenes, saldos o acumulaciones de la actividad anual de una empresa, sino por cada operación que produce dicha diferencia de cambio y su vinculación con la actividad gravada, este ejercicio implica verificar o comprobar el uso o empleo de los recursos obtenidos o aplicados así como operaciones que llegan a las cuentas de resultados con actividades gravadas.

Que por otro lado, aún en la hipótesis que la empresa únicamente obtenga rentas gravadas es probable que estos recursos líquidos tengan como destino una actividad no productora de rentas gravadas. Verbigracia, tal sería el caso en tanto estos recursos líquidos sean prestados en moneda nacional a otra empresa con la cual no se hubiere pactado el cobro de intereses; en este caso, sería de aplicación el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta a los efectos de no generar por dicha operación la única renta que pudo haber estado gravada: intereses, sean reales o presuntos. Esto es así, por cuanto la empresa deudora podría esgrimir como un elemento probatorio su contabilidad la cual demostraría que por dichos créditos líquidos obtenidos no ha cargado costo financiero alguno (intereses) con lo cual no podría presumirse interés alguno por este préstamo.

Que asimismo, como se podrá notar el cargo o abono a resultados de la diferencia de cambio, debe pasar por una evaluación a los efectos de verificar cual es su vinculación final (destino) ya sea con activos, pasivos, resultados, así como las cuentas diferidas deudoras o acreedoras, o cuentas que serán materia de devengo en ejercicios siguientes. En todo caso, estas reglas están previstas de manera expresa en el segundo párrafo del referido artículo 61° y su reglamento.

Que en razón a lo expuesto, al amparo del mandato taxativo del primer párrafo del artículo 61° siempre las operaciones (y no actividades de la empresa) que generan diferencias de cambio deben vincularse con actividades gravadas. Esta es una vinculación o relación causal creada por el artículo 61° la misma que, evidentemente, es de cumplimiento obligatorio.

Que para mayor abundamiento y a la luz de la casuística y a múltiples situaciones resueltas, el hecho que una empresa desarrolle actividades gravadas no conduce a señalar que toda diferencia de cambio generada por créditos obtenidos afecte (a modo de un egreso) a resultados gravados. De ser así, también podríamos llegar a la irrisoria conclusión que "dado que la empresa desarrolla actividades gravadas todo gasto esta involucrado en dicha actividad gravada", lo cual sabemos que no es así, inclusive nada tiene que ver el hecho que la empresa sea o no una en marcha²⁹. Por el contrario, existe consenso en sostener que, indudablemente, todo cargo a resultados que implique o tenga como consecuencia una disminución del resultado neto afecto o gravable, debe estar plenamente acreditado y vinculado con los ingresos o rentas afectas o gravadas y, ese es el caso de las diferencias de cambio. Inclusive, y, por otro lado, se ha llegado a sostener que los intereses de créditos obtenidos donde no se ha demostrado su utilización en actividades gravadas, no serán deducibles e igual tratamiento debería correría la diferencia de cambio relacionada, de ser el caso.

Que precisamente, cuando el revisor fiscal solicitó reiterativamente a la recurrente que acreditase la relación o nexo causal entre la diferencia de cambio (cargos), los créditos obtenidos y su vinculación con las actividades gravadas, no hacía otra cosa que tratar de ajustar los asientos contables por diferencia de cambio a las reglas y presupuesto previstos en el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y, al no cumplir la recurrente con la demostración fáctica del empleo, uso o destino de los créditos obtenidos en actividades gravadas habituales, no cabía la calificación jurídica de dichos asientos contables como

²⁹ Efectivamente, el hecho que una empresa sea considerada como una en marcha o no lo esté, no hace que el tratamiento y aplicación de la diferencia de cambio, tal como esta prevista en la ley, sea distinta. Estas condiciones o situaciones en el devenir empresarial son irrelevantes frente al tratamiento de la diferencia de cambio. Simple y llanamente, estos contribuyentes del impuesto deben cumplir con el presupuesto legal establecido previsto para la diferencia de cambio.



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

diferencia de cambio incursas en el referido artículo 61º de la ley del Impuesto a la Renta, originándose los reparos que ahora son impugnados.

Que no considerar o dejar de lado el empleo y vinculación de la diferencia de cambio que afecta a resultados con las actividades gravadas, constituiría el ejercicio y la aplicación de un criterio o método interpretativo que, de ninguna manera, está contenido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, puesto que supone que se deje de lado la hipótesis legal o presupuesto legal previsto en la Ley, con las consecuencias que traería consigo. Igual caso sucede cuando el pretendido análisis de la diferencia de cambio se efectuase únicamente considerando el término "ser originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", es decir, se estaría evaluando la incidencia de la diferencia de cambio considerando sólo una parte del texto legal, ejercicio que representaría un claro alejamiento de lo previsto en la norma legal considerado en su conjunto; aún más, si tenemos en cuenta que la diferencia de cambio tiene que ver con la formación y determinación de la base imponible de un impuesto, el mismo que constituye su elemento material y esta amparada en el principio de reserva de ley prevista en el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Que inclusive para determinados registros contables, la recurrente no sólo no cumplió con acreditar el empleo de los créditos obtenidos en actividades gravadas sino que los reparos se mantuvieron en la apelada por cuanto los asientos contables de cargos por diferencia de cambio no tenían acreditación alguna, es decir, no acreditó el origen o la existencia de pasivos en moneda extranjera. En este último caso, los asientos contables reparados por aparentes "diferencias de cambio" sin ninguna acreditación no tienen ningún acercamiento o relación con la diferencia de cambio computable prevista en el artículo 61º de la norma en cuestión. Estos cargos sin acreditación ni sustento no tienen ninguna posibilidad de convalidación legal.

Que de lo expuesto, para que una diferencia de cambio sea computable para la determinación de la renta neta, debe cumplirse íntegramente con todos los supuestos previstos o presupuesto legal establecido del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento y, cualquier análisis debe partir, mínimamente, por tomar en cuenta las normas citadas que le dan contenido y alcance. Así, tratándose de créditos obtenidos que lo generen, éstos deben estar vinculados y relacionados con la financiación de actividades gravadas habituales, todo lo cual debe estar debidamente acreditado fáctica y objetivamente. Asimismo, no cabe duda que los créditos obtenidos (generadores de diferencia de cambio) que se encuentren sin acreditación o que estén vinculados a actividades no gravadas o que constituyan simples asientos contables sin ningún sustento, no se encuentran amparados en el artículo 61º de la norma de marras.

Que desde el punto de vista financiero-contable y conforme a lo previsto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, la definición de "*Ingreso abarca tanto el concepto de ingreso, como el de ganancias. Las ganancias representan otras partidas que responden a la definición de ingreso, pero que pueden o no provenir del curso de las actividades ordinarias de la empresa. Las ganancias representan incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en naturaleza a los ingresos; de ahí que, en este Marco, no se les considere como un elemento separado.*" (Párrafos 74 y 75).

Que asimismo, los párrafos 78 y 79 del referido Marco, señalan que "*La definición de gasto abarca, tanto el concepto de pérdida, como el de aquellos gastos que provienen del curso de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan otras partidas que responden a la definición de gastos, y pueden o no provenir del curso de las operaciones normales de la empresa. Las pérdidas representan disminuciones en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en naturaleza, de los otros gastos. Consecuentemente no son considerados como un elemento separado en el presente Marco.*" Asimismo,



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

el párrafo 80 siguiente preceptúa que ***“La definición de gasto incluye, de la misma forma, a las pérdidas no realizadas. Por ejemplo, las provenientes de los incrementos en los tipos de cambio de moneda extranjera, en relación con los préstamos por pagar en tales monedas (...).”*** Sin duda que en esta última parte se considera a las diferencias de cambio y su naturaleza, ahora evaluadas.

Que esta realidad financiera-económica de la diferencia de cambio no sólo esta mencionada expresamente en el párrafo 15 de la NIC 21, sino además esta reiterado taxativamente en el párrafo 41 de la misma NIC al establecer que: ***“Las ganancias o pérdidas sobre transacciones en moneda extranjera y las diferencias de cambio que surgen de la reexpresión de estados financieros de las operaciones extranjeras pueden tener efectos impositivos asociados que deben ser registrados de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 – Impuesto a la Renta.”***

Como podrá notarse, tanto las ganancias por diferencia de cambio así como las pérdidas por diferencia de cambio, tienen la misma naturaleza económica y financiera que los Ingresos o Gastos, respectivamente, y por ello dichas transacciones tienen una ubicación ya sea como saldo acreedor o deudor en los registros contables.

Que por otro lado, con respecto de la actualización por tipo de cambio de las cuentas de pasivo (créditos obtenidos) donde se utiliza el tipo de cambio venta, que hubieran generado para un mismo período pérdidas (divisionaria 676) y ganancias (divisionaria 776) por diferencias de cambio materia de controversia, debemos expresar que no cabe tal posibilidad por cuanto tal como se muestra en cuadro siguiente, al cierre de cada mes, los tipos de cambio han tenido un incremento para cada uno de los meses del ejercicio 1998 y no un aumento para unos meses y disminución para otros, lo cual hace que, de haber una actualización automática todos los meses a dicha cuenta del pasivo el resultado habría sido, como es de suponer, una “pérdida por diferencia de cambio”, como sigue:

TIPOS DE CAMBIO AL CIERRE DE CADA MES - 1998		
Mes	Compra	Venta
Enero	2.763	2.768
Febrero	2.813	2.817
Marzo	2.810	2.819
Abril	2.822	2.829
Mayo	2.858	2.862
Junio	2.926	2.930
Julio	2.924	2.930
Agosto	3.006	3.018
Setiembre	3.036	3.050
Octubre	3.067	3.077
Noviembre	3.110	3.123
Diciembre	3.145	3.157
Fuente: Pagina Web de la SUNAT		

Que respecto al registro contable el párrafo 16 de la NIC 21, Efectos de las Variaciones de los Tipos de Cambio, señala lo siguiente: ***“Una diferencia de cambio resulta cuando hay una variación en el tipo de cambio entre la fecha de transacción y la fecha de cancelación de cualquier partida monetaria proveniente de una transacción en moneda extranjera. Cuando la transacción es cancelada dentro del mismo período contable en el que ocurrió, la diferencia de cambio se reconoce en ese período. Sin embargo, cuando la transacción se cancela en un período contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada período intermedio hasta el período de cancelación se determina por la variación en los tipos de cambio durante cada uno de esos periodos.”***



Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

Que conforme al procedimiento de contabilización de la diferencia de cambio antes descrito, en tanto la recurrente hubiera actualizado los créditos obtenidos en los períodos intermedios y estando a los tipos de cambio antes señalados (todos de carácter ascendente), no existe posibilidad que en algún mes del ejercicio la actualización de un determinado crédito obtenido hubiere generado un abono por diferencia de cambio, en consecuencia, se puede afirmar que un crédito pendiente de pago al cierre del ejercicio sólo habría generado pérdidas por diferencias de cambio.

Que la NIC N° 1, Presentación de Estados Financieros, en coherencia con el Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, esta destinada a mejorar la calidad de los estados financieros que se presenten usando NIC's y tiene como **objetivo** establecer las bases para la presentación de estados financieros para propósitos generales, a fin de asegurar la comparabilidad tanto entre los estados financieros de diferentes períodos de una misma empresa, así como estados financieros de diferentes empresas. Para alcanzar dicho objetivo, la Norma establece las consideraciones generales necesarias para la presentación de los estados financieros, las guías para su estructuración y los requisitos mínimos para su contenido. El reconocimiento, valuación y revelación de las transacciones y hechos específicos se tratan en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Que en este sentido, el alcance fundamental de esta NIC N° 1 es su aplicación para la presentación de los Estados Financieros para propósitos generales, preparados y presentados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad. De modo alguno, esta NIC puede ser utilizada o interpretada para cambiar la naturaleza financiera y económica de los hechos y transacciones que están reconocidas tanto en el Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad, como es el caso de la naturaleza financiera y económica de la diferencia de cambio, ya sea como ingreso o como gasto.

Que asimismo, la NIC N° 1, Presentación de Estados Financieros, señala en el párrafo 37 lo siguiente: *"Además, las ganancias y pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presentan a su importe neto, por ejemplo, las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio o las ganancias y pérdidas de instrumentos financieros cuya posesión se mantuvo para fines comerciales. Sin embargo, tales ganancias y pérdidas, se presentan por separado si su magnitud, naturaleza o incidencia es tal que su revelación es requerida en concordancia con la NIC 8, Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables."*

Que de lo expuesto podemos colegir que, desde el punto de vista contable, los ingresos (ganancias) y, por otro lado, los gastos (pérdidas) tienen un significado económico distinto y, ese es el caso de la diferencia de cambio; es decir, algunas transacciones pueden generar ganancias y otras pueden generar pérdidas y así deberían registrarse en la contabilidad. No obstante, sólo para efectos de presentar estados financieros y sin cambiar su esencia y registro contable, por ende, su verdadera naturaleza, y en cumplimiento de los objetivos de la NIC 1, sólo su presentación debe realizarse por su importe neto y **únicamente** cuando se trate de diferencias de cambio por transacciones similares; de hecho, esto no es siempre así y, además, dicha presentación neta sólo de transacciones similares no quita ni enerva su verdadera calificación económica; es decir, que la diferencia de cambio sea considerado como ingreso o como gasto, para así estar involucrado en la contabilidad de la empresa. Para el caso materia de controversia aceptar el invocado "neteo" de todas las cuentas generadoras de diferencia de cambio "automáticas" implicaría que todas ellas sean "similares", lo cual es un despropósito técnico y legal.

Que de otro lado, el hecho que sólo para efectos de presentación de los Estados Financieros las diferencias de cambio de transacciones similares se revelen por su importe neto, representa el cumplimiento de un objetivo eminentemente informativo contable y relacionado con la calidad del Estado de Resultados, como muchas otras reglas de presentación de cuentas, tales como que los "anticipos de

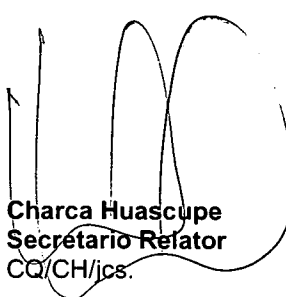


Tribunal Fiscal

Nº 00974-5-2012

proveedores" relacionados a compras futuras de bienes se presenten como "existencias", esta presentación no quita que estos anticipos sean verdaderas obligaciones o; que los intereses por devengar (deudores) se resten de la cuenta pasivo que le da origen, también esta presentación por su importe neto no enerva que la deuda total incluido intereses sea considerada como el compromiso asumido. Esta forma de presentación de raigambre eminentemente informativo-contable, no debe significar que lo mismo deba considerarse para el Impuesto a la Renta y menos que por esta vía se deje de aplicar el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento que incide en un aspecto material o sustantivo, como es su base imponible.

Que teniendo en cuenta los criterios antes señalados y la evaluación realizada a cada uno de los reparos formulados por la Administración a los cargos por diferencia de cambio, corresponde CONFIRMAR los reparos para aquellas cuentas o registros (asientos) contables donde la recurrente no acreditó que la diferencia de cambio haya estado vinculado, destinado u orientado a operaciones que constituyan su objeto habitual gravada o por créditos obtenidos para financiarlas, así como donde no acreditó el origen o la existencia de pasivos en moneda extranjera y en los casos donde no se presentó documentación alguna, incumpliendo el nexa causal prevista expresamente en el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.



Charca Huascope
Secretario Relator
CQ/CH/jcs.



CAYO QUISPE
VOCAL