



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

**EXPEDIENTE Nº** : 11888-2010  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima,  
**FECHA** : Lima, 24 de enero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº de 27 de julio de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2002 e Impuesto General a las Ventas – No Domiciliados de enero, febrero, abril a julio, noviembre y diciembre de 2002; y las Resoluciones de Multa Nº emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 y en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario<sup>1</sup>.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que mantenía créditos tributarios en nuevos soles originados en el desarrollo de su actividad empresarial, los que no serían aprovechados de manera inmediata, sino que por el contrario habría una pérdida del valor del dinero, en ese sentido tales créditos no podrían compensar el impacto generado por las obligaciones fiscales futuras, ya que estas se determinarían sobre una tasa proyectada cambiaría más alta; en consecuencia, a fin mitigar el riesgo por la variación del tipo de cambio, procedió a suscribir diversos contratos de "futuro de moneda extranjera", "futuro de divisas" y "para la realización de operaciones de término (forwards) de moneda extranjera" con el Banco Banco y el Banco respectivamente, los cuales tienen un fin de cobertura, no habiendo la Administración acreditado lo contrario; en consecuencia, las pérdidas originadas por contratos forwards son deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, al cumplir con el principio de causalidad. Agrega, que no incurrió en las infracciones consignadas en las resoluciones de multa impugnadas, por lo que deben ser dejadas sin efecto.

Que mediante escrito ampliatorio señala que ha procedido a cancelar toda la deuda impugnada, y solicita que cuando se determine la improcedencia de las acotaciones, se debe ordenar la devolución de los pagos indebidos más los intereses correspondientes, conforme el inciso a) del artículo 38 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente indica que en la Orden de Fiscalización Nº y la Carta Nº se dejó consignado que el procedimiento de fiscalización se encontraba referido al Impuesto a la Renta – Régimen General, no habiéndose emitido ningún otro acto que amplíe dicha delimitación, por lo que no se encontraba comprendido dentro de dicho procedimiento el

<sup>1</sup> Cabe precisar que la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación Nº , por el Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de octubre de 2002 y retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero, febrero, mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2002, y las Resoluciones de Multa Nº por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario; no obstante, del recurso de apelación (folios 1816 a 1848), se advierte que la recurrente no impugnó dichos valores, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

Q. A. X. Y



# Tribunal Fiscal

N° 01011-9-2020

Impuesto General a las Ventas ni el Impuesto a la Renta – No Domiciliados; en consecuencia, las resoluciones de determinación y de multa emitidas por tales tributos devienen en nulos, de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, lo que a su vez se condice con diversa jurisprudencia emitida por este Tribunal.

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, formuló reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 por pérdidas originadas por contratos forwards que no cumplían con el principio de causalidad; así como, reparos al Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia e Impuesto General a las Ventas – No Domiciliados por prestación de servicios de financiamiento a los bancos emisores de cartas de crédito y por la utilización de servicios prestados por no domiciliados; asimismo, detectó que como consecuencia de tales observaciones la recurrente incurrió en las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 y en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión, entre otras, de las Resoluciones de Determinación N° ..... y las Resoluciones de Multa N° .....

Que mediante escrito de alegatos (folios 1938 y 1939), indica que pese a que durante el procedimiento de fiscalización le solicitó a la recurrente sustentara los motivos por los cuales realizó operaciones con derivados, esta no cumplió con lo requerido, no encontrándose acreditada su finalidad. Asimismo, invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00626-9-2019 y 013829-3-2009.

Que en el presente caso, mediante Orden de Fiscalización N° ..... (folio 850), Cartas N° ..... (folios 851 y 852) y el Requerimiento N° ..... (folio 848), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización, como consecuencia del cual emitió, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° ..... por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2002 e Impuesto General a las Ventas – No Domiciliados de enero, febrero, abril a julio, noviembre y diciembre de 2002; así como, las Resoluciones de Multa N° ..... por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 y en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

## Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° ..... fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 (folio 1559), apreciándose de los Anexos N° I y II que la Administración reparó el importe total de S/ 375 860,00 por la deducción de la pérdida generada en contratos forward, al no sustentarse su vinculación con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente (folios 1553 a 1557).

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que esta norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 16577-9-2011 y 2200-5-2005, entre otras, la relación de gastos enumerados en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es enunciativa y no taxativa, pudiendo existir otros que cumplan con el enunciado general y por tanto resulten deducibles para determinar la renta neta.

Que debe precisarse que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no solo comprende la deducción de gastos sino también pérdidas<sup>2</sup> y provisiones contables<sup>3</sup> y, en rigor, todo lo que constituye deducciones para fines de la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Que respecto a los derivados, cabe indicar que un instrumento financiero derivado se origina de una relación contractual de naturaleza bursátil o extrabursátil *"cuyo contenido es un derecho o una obligación a un flujo de dinero, con un contenido de valor que se encuentra estructurado sobre la base de la evolución de la cotización de mercado de un referente denominado elemento subyacente (bienes, servicios, valores mobiliarios o índices determinados); de él deriva, y es por ello que se le denomina Contrato Derivado. El resultado de la evolución de los precios de este elemento subyacente, especificado en cantidad y calidad deberá ser entregado (es decir, un monto en efectivo; no el subyacente ya que éste sólo cumple la función de referente de valor) en una fecha prefijada y de acuerdo a un sistema de cálculo de la suma a pagar, determinado en el mismo Contrato Derivado"*<sup>4</sup>. Los contratos financieros derivados básicos son forwards, futuros, opciones y swaps.

Que los instrumentos financieros derivados con fines de cobertura pueden definirse como aquellos *"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"*<sup>5</sup>.

Que en relación a los contratos de compra de dólares a futuro o *forward*, cabe señalar que es un contrato a plazo entre una entidad bancaria y una empresa sobre la compra o venta a futuro de moneda extranjera a un tipo de cambio determinado, siendo sus principales características: i) Ofrece protección contra variaciones inesperadas del tipo de cambio, ii) Establece hoy la cantidad y precio de la compra o venta de divisas que se realizará en el futuro, iii) Se negocian de manera extrabursátil en el mercado interbancario, iv) Coberturan el riesgo cambiario asociado a movimientos adversos del tipo de cambio de sol frente a otra moneda fuerte, v) Aseguran precios y mejoran el control de márgenes y vi) Mejoran el control de presupuestos y flujos de caja<sup>6</sup>. Conocido también como "contrato adelantado" es un acuerdo entre dos partes para comprar o vender un activo en una fecha futura y a un precio previamente pactado. La operación se pacta en el presente pero ocurre (se liquida) en el futuro. Los contratos de *forward* operan en el mercado extrabursátil, entre dos instituciones o entre una institución financiera y uno de sus clientes. Por lo tanto, al celebrar un *forward* de divisas o contrato *forward* en moneda extranjera, los riesgos que se

<sup>2</sup> Por ejemplo, las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.

<sup>3</sup> Por ejemplo, las provisiones efectuadas con la finalidad de valuar algunas cuentas del activo.

<sup>4</sup> Al respecto, véase la definición de Alejandro Gastañadui en su obra *"Aspectos Tributarios en Contratos Financieros Derivados"*, la que es recogida por Manini Chung. En este sentido, véase: MANINI CHUNG, Jorge, "Tratamiento Tributario de las principales innovaciones financieras" en: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 33, 1997, Lima, p. 7.

<sup>5</sup> PORPORATTO, Pablo; *"Fiscalidad de Instrumentos Financieros derivados. Una revisión comparada"*. En: Documentos 2/07, Instituto de Estudios Fiscales, p. 54.

<sup>6</sup> PASTOR PAREDES, Jorge; *"Mercados de Futuros & Opciones en Instrumentos Financieros y Commodities"*, 2ª Edición, Lima, Editorial Supergráfica, 1997, p. 137.

Q.     P.     X     3     Y



# Tribunal Fiscal

N° 01011-9-2020

desean cubrir se refieren a las pérdidas potenciales que se puedan registrar por las variaciones adversas en el tipo de cambio<sup>7</sup>.

Que sobre la deducibilidad de las pérdidas por forward, este Tribunal en las Resoluciones N° 11698-4-2013 y 17929-3-2013, entre otras, ha señalado que aquellos contratos forward cuya finalidad sea proteger los resultados del negocio ante posibles variaciones adversas en el tipo de cambio que puedan generar pérdidas al negocio, al tratarse de instrumentos financieros derivados de cobertura, se encuentran vinculados a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora, y por ende, la pérdida que se genere como consecuencia de la celebración y ejecución de tales contratos, cumplirá con el principio de causalidad y podrá considerarse deducible para efectos del Impuesto a la Renta. En esta misma línea, en la Resolución N° 05277-8-2014 se ha establecido que la pérdida generada en las operaciones forward por el pago del diferencial entre el tipo de cambio fijado y el tipo de cambio vigente sería computable para efectos de determinar la renta imponible de tercera categoría, en tanto éstas fueran celebradas con el propósito de cubrir los riesgos propios de las actividades empresariales y aminorar el perjuicio que produce la fluctuación del valor de la moneda en que se encontraba pactada una deuda.

Que con respecto al riesgo, Bodie y Merton<sup>8</sup> señalan que las empresas son organizaciones cuya función económica principal es producir bienes y servicios, siendo que prácticamente cada actividad de la empresa implica exposiciones a riesgos; por lo que asumir riesgos es una parte esencial e inseparable de la empresa. Según Hernández Muñoz<sup>9</sup> los riesgos son consustanciales a toda actividad comercial, por lo que el empresario no tiene más remedio que buscar soluciones para minimizar sus efectos adversos y añade que la incertidumbre es un elemento del riesgo que está presente en cualquier actividad, pero que se hace más notoria cuando esa actividad se desarrolla en el comercio internacional, puesto que, a los riesgos generales de todo negocio, hay que añadir los riesgos específicos del comercio exterior o los que, siendo comunes requieren una gestión diferenciada.

Que asimismo, debe señalarse que en un entorno de control interno,<sup>10</sup> las organizaciones toman la decisión de usar instrumentos financieros derivados para administrar el riesgo de su negocio, esta debe basarse en objetivos específicos a nivel de actividades, los cuales también deben estar vinculados y ser consistentes con sus objetivos generales; es por ello que se recomienda que los objetivos a nivel de actividades que gobiernan el uso de instrumentos financieros derivados deben ser específicos y estar debidamente documentados, a fin de evitar confusión sobre el propósito de su uso.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04335-9-2014 se ha indicado que las organizaciones empresariales al decidir realizar operaciones con derivados, con la finalidad de evitar o disminuir los efectos de los riesgos a las que están expuestas sus actividades, deben tener bien definidos sus objetivos y el propósito de su uso, los cuales deben estar debidamente documentados; que de acuerdo con su finalidad, los contratos de derivados pueden ser clasificados como de protección de riesgos (cobertura), o de comercio (especulación); así, en el primer supuesto debe existir necesariamente un activo subyacente expuesto a un riesgo que se busca otorgar cobertura, en el segundo si bien existe como referencia el valor de un activo subyacente, su fin es el lucro a través de la especulación.

Que conforme a las citas y resoluciones glosadas, se puede concluir que los instrumentos financieros derivados constituyen herramientas para el control de riesgos sobre los activos, pasivos o patrimonio

<sup>7</sup> DE LARA HARO, Alfonso; "Productos Derivados Financieros: Instrumentos, Valuación y Cobertura de Riesgos", Editorial LIMUSA S.A., México, 2005, p. 14.

<sup>8</sup> BODIE, Zvi y MERTON; Robert. Finanzas. Prentice Hall. México. Primera Edición. 1999. pp. 219, 243, 245 y 252.

<sup>9</sup> Hernández Muñoz, Lázaro. Los riesgos y su cobertura en el comercio internacional. Fundación Confemetal Editorial, Madrid, España. 2003. p. 56.

<sup>10</sup> "Problemas de Control Interno en el Uso de Derivados" emitido por el COSO-Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, texto traducido al español por Samuel Alberto Mantilla, Colombia, febrero 1999. pp. 22 y 23.

4



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

destinados a generar rentas gravadas de personas naturales o jurídicas derivados de las fluctuaciones de un elemento subyacente, siendo que la existencia de un riesgo, esto es, de una amenaza, no es suficiente per sé para que un instrumento financiero derivado relacionado a ese riesgo pueda calificar como vinculado con la generación de renta gravada y mantenimiento de la fuente productora, toda vez que los objetivos y el propósito del uso de instrumentos financieros derivados deben estar debidamente documentados a fin de poder corroborar que la contratación del instrumento financiero derivado tenía fines de cobertura, esto es, buscaba evitar, reducir o eliminar un riesgo puntual que afecte sus actividades.

Que de autos, se advierte que mediante el punto N° 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 837 y 838), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera fehaciente y con la documentación respectiva, el importe correspondiente al forward deducido en la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, debiendo para ello adjuntar los comprobantes de pago diario, contratos, comprobantes de pago, declaraciones, entre otros, que sustentara su causalidad. Asimismo, le solicitó que indicara el tratamiento contable y tributario de los contratos forward de moneda extranjera que hubiese suscrito en el año 2002.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó dos escritos (folios 63 a 65 y 301 a 306), señalando que en el año 2002 celebró contratos forwards con el objeto de coberturarse contra el riesgo de posibles fluctuaciones del tipo de cambio, si bien la empresa generalmente compra y vende sus productos en dólares, por lo que usualmente no era necesario tomar coberturas, desde hace algún tiempo mantenía créditos provenientes del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y pagos anticipados o a cuenta del Impuesto a la Renta en nuevos soles que no habían sido aplicados, por lo que a futuro dichos créditos podrían no ser suficientes para pagar las deudas provenientes de sus operaciones en moneda extranjera, y con el propósito de protegerse de los riesgos de la variación del tipo de cambio, se decidió celebrar contratos de cobertura, y si bien los resultados de los mencionados contratos significaron una pérdida, estos constituían operaciones de cobertura destinados a asegurar los resultados del negocio relacionado con la fluctuación del tipo de cambio, por lo que esta constituía un gasto deducible.

Que a manera de ejemplo explicó que, al 21 de diciembre de 2000, contaba con un crédito por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por S/ 4 749 992,00, y toda vez que estimó que el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 sería de S/ 1 000 000,00 y 1 200 000,00 respectivamente, mantendría un crédito por S/ 2 549 992,00, que equivalían a US \$ 725 666,48, por lo que, conservadoramente, contrató un forward de US \$ 500 000,00, con vencimiento en el año 2002, momento en el cual se reconoció los efectos de los contratos para fines del Impuesto a la Renta (folio 64).

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00213064 (folios 820 a 827), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente y luego del análisis de la documentación exhibida, concluyó que la recurrente había deducido vía declaración del Impuesto a la Renta un total de S/ 375 860,00, teniendo en cuenta la declaración rectificatoria presentada; y que si bien alegó que el objetivo de los contratos de forward era que los créditos del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta no perdieran su valor ante una variación del tipo de cambio, sin embargo, el saldo por el Impuesto a la Renta era una partida que debía ser ajustada por inflación, al ser un derecho que debía mantener su valor económico en épocas de inflación, y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas se aplica como crédito en los meses siguientes hasta agotarlo, el cual se origina producto de las operaciones normales de la empresa, por lo que los contratos forwards constituyen un acto de liberalidad, siendo que la pérdida generada de tales contratos provenientes desde el año 2000, no se encontraba vinculada a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora de renta; precisó que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, reconoce como resultado computable la pérdida por diferencia de cambio originada por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, y que estén contabilizadas por la empresa, no correspondiendo una deducción adicional de una pérdida por una variación en el tipo de cambio por operaciones no vinculadas a la actividad gravada.

 5



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

Que en el Informe General elaborado por la Administración, se señala que la recurrente es una sociedad peruana subsidiaria de \_\_\_\_\_ y que se dedica principalmente a la comercialización en el país de productos agrícolas tales como trigo, maíz y soya (folio 1065).

Que se aprecia de autos que la recurrente celebró diversos contratos a futuro o *forward*<sup>11</sup> de divisas en dólares con entidades financieras (folios 249, 252, 255, 258, 261, 264 y 266), mediante las cuales adquiriría los siguientes importes:

Fecha de contrato	Banco Vendedor	Moneda a transferir	Monto de Transferencia	Fecha de ejecución
22/12/2000		US \$	500 000,00	02/04/2002
06/04/2001			300 000,00	29/03/2002
02/10/2001			100 000,00	05/03/2002
05/09/2001			100 000,00	11/02/2002
20/08/2001			150 000,00	11/01/2002
10/12/2001			125 000,00	11/03/2002
10/12/2001			125 000,00	05/12/2002

Que es preciso indicar que durante el procedimiento de fiscalización no se discutió la fehaciencia de las operaciones de *forward* ni el período al que correspondían sus resultados, habiéndose cuestionado la vinculación de las pérdidas con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.

Que durante la fiscalización la recurrente presentó los contratos a futuro de moneda extranjera, las cartas dirigidas a los bancos a efectos que se proceda a la liquidación de los mismos en la fecha de su ejecución, cuadros que explicaban el desarrollo de las operaciones de *forward* desde la fecha de contrato, y su resultado, así como los registros contables (folios 221 a 282), los cuales sustentan la operatividad, funcionamiento y liquidación del instrumento financiero derivado, sin embargo, debe tenerse en cuenta que por definición tal instrumento puede ser celebrado con fines de cobertura o de especulación, por lo que su existencia y operatividad, no sustentan el riesgo sujeto a cobertura.

Que si bien la recurrente sostiene que dichos contratos fueron suscritos con el fin de cubrir el riesgo que le ocasionaría las variaciones del tipo de cambio con relación al dólar americano, vinculado a los créditos tributarios generados en el desarrollo de su actividad empresarial, los cuales no cubrirían las obligaciones en moneda extranjera futuras; cabe mencionar que cuando las organizaciones toman la decisión de usar instrumentos financieros derivados para administrar el riesgo de su negocio, esta debe basarse en objetivos específicos a nivel de actividades, los cuales también deben estar vinculados y ser consistentes con sus objetivos generales, es por ello que se recomienda que los objetivos a nivel de actividades que gobiernan el uso de instrumentos financieros derivados deben ser específicos y estar debidamente documentados, a fin de evitar confusión sobre el propósito de su uso.

Que del análisis de la documentación presentada, se advierte que los instrumentos financieros contratados, que determinaron una pérdida en las operaciones de *forward* por el pago del diferencial entre el tipo de cambio pactado y el tipo de cambio vigente en la fecha de ejecución, no acreditan que hayan cubierto un riesgo sobre un activo o sobre un pasivo de la recurrente relacionado con el giro del negocio, no existiendo certeza respecto de cuáles eran las operaciones que las sustentaban, tal como afirma la recurrente, la necesidad de contratar tales instrumentos, es decir, la existencia de una real exposición a un riesgo cambiario que correspondiese atenuarse o eliminarse a través de los mencionados instrumentos financieros derivados.

<sup>11</sup> En la modalidad de liquidación y sin entrega o *non delivery forward* (NDF).

cl.      6      Y



# Tribunal Fiscal

N° 01011-9-2020

Que si bien podría existir variaciones en el tipo de cambio, en el presente caso no se ha acreditado el riesgo específico en el negocio de la recurrente, debiendo tenerse en cuenta que conforme el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04335-9-2014, antes citado, los objetivos y el propósito del uso de instrumentos financieros derivados deben estar debidamente documentados.

Que en virtud de lo expuesto, dado que la recurrente no sustentó los activos o pasivos, vinculados con la generación de renta gravada expuestos al riesgo del tipo de cambio, no se encuentra acreditada la causalidad de las pérdidas originadas por los referidos contratos con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe mencionar que este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 02796-4-2016, entre otras, ha indicado que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, la carga de la prueba correspondía a la recurrente, encontrándose esta en mejor situación de probar o acreditar con la documentación correspondiente que las pérdidas derivadas de los contratos forwards cumplan con el principio de causalidad, lo que no sucedió en autos, habiendo, por su parte, la Administración cumplido con valorar los documentos que obran en el expediente, y luego de una apreciación razonada concluyó que los mismos no acreditaban la causalidad de las operaciones observadas, lo que ha sido corroborado por esta instancia.

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 1545 a 1549), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, según texto vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que el citado valor fue emitido sobre la base, entre otros, del reparo contenido en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por las pérdidas originadas por contratos forwards, el cual ha sido mantenido en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Determinación N° 003-0007333 y Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (folios 1397 a 1428 y 1430 a 1435) y las Resoluciones de Multa N°

(folios 1341 a 1344, 1349 a 1356 y 1361 a 1364), fueron emitidas haciendo referencia a la Orden de Fiscalización N°

Que de autos se aprecia que la Orden de Fiscalización N° (folio 850), fue emitida para fiscalizar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2002, en tal sentido, previamente a analizar si los reparos en cuestión y las infracciones contenidas en dichos valores se encuentran arregladas a ley, corresponde pronunciarse acerca de la nulidad de estos invocada por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

Que de conformidad con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mismo código contempla que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, mientras que el artículo 76 dispone que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mismo texto legal señala que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, prescribe que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho<sup>12</sup>.

Que conforme con el numeral 1.1 del artículo 1 de la citada norma, son actos administrativos las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

Que de otro lado, el artículo 29 de dicha ley establece que se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 10907-5-2008, según García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández<sup>13</sup>, el procedimiento administrativo es la ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente (por la función o por la naturaleza) por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final. Aparece, pues, en el procedimiento una distinción fundamental entre decisión final o resolución y actos procedimentales, los cuales adoptan una posición instrumental respecto de aquella. Unos y otros son actos administrativos, aunque con función y régimen diversos, y los actos procedimentales o de trámite gozan, no obstante estar ordenados a la

<sup>12</sup> Similar redacción presenta el citado artículo del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

<sup>13</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández: Curso de Derecho Administrativo. Tomo I, Décima Edición, Madrid. Civitas Ediciones S.L., 2001, págs. 556 y 557

cl.      A      X      8      Y





# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

producción final de la resolución, de singularidad y de relativa autonomía (producen efectos procedimentales propios, tienen sus reglas propias de validez, incluso en ocasiones, sub procedimientos específicos para su producción, tienen causa propia, pueden ser anulados independientemente, etc.).

Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nº 10907-5-2008 y 17222-5-2011, entre otras, ha señalado que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actuaciones procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada actuación procedimental carácter independiente, y que entre las actuaciones procedimentales que se emiten en el curso de un procedimiento de fiscalización se encuentran los resultados de los requerimientos, que tienen como origen los requerimientos mediante los cuales la Administración solicita documentación e información sobre la que verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un deudor tributario o la sustentación de observaciones determinadas, dejándose constancia en tales resultados de la documentación recibida o de las conclusiones del examen de la documentación o sustentación efectuada o si esta última no se produjo.

Que asimismo, en la Resolución Nº 08436-5-2017 este Tribunal ha dejado señalado que iniciado un procedimiento de fiscalización respecto de determinado tributo y período, todas las actuaciones procedimentales efectuadas durante dicho procedimiento deben estar referidas al mismo tributo y período por el cual se inició, asimismo, el acto final con el que concluye el mencionado procedimiento debe estar referido a la determinación del mismo tributo y período que fue materia de fiscalización.

Que en ese orden de ideas, este Tribunal ha establecido que si bien la Administración se encuentra facultada para ampliar la fiscalización a tributos y/o períodos adicionales no fiscalizados, deberá notificar debidamente al administrado tal decisión, siendo que recién a partir de ello podrá válidamente realizar actuaciones y concluir el mencionado proceso también respecto de los tributos y/o períodos que fueron materia de tal ampliación. De no haberse producido la ampliación, la Administración no se encuentra facultada para incluir en el procedimiento de fiscalización ni en los valores emitidos en su conclusión, tributos y/o períodos no comprendidos en el procedimiento de fiscalización.

Que de los Anexos Nº I a las resoluciones de determinación emitidas (folios 1398 a 1401 y 1419 a 1425), se aprecia que la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas – Cuenta Propia de enero a diciembre de 2002 e Impuesto General a las Ventas – No Domiciliados de enero, febrero, abril a julio, noviembre y diciembre de 2002, por la prestación de servicios de financiamiento a los bancos emisores de cartas de crédito y por la utilización de servicios prestados por no domiciliados. Asimismo, las Resoluciones de Multa Nº

(folios 1341 a 1364), fueron emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, la cuales se encuentran vinculadas con los reparos contenidos en las resoluciones de determinación.

Que sin embargo, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, el procedimiento de fiscalización seguido por la Administración con la Orden de Fiscalización Nº (folio 850), circunscribió su actuación al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2002, no advirtiéndose de autos que aquella, mediante carta o requerimiento, hubiera ampliado la fiscalización a otros tributos, incluyendo al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002.

Que en tal sentido, la Administración no ha seguido el procedimiento establecido, al establecer reparos por un tributo y períodos respecto de los cuales no se encontraba facultada a verificar, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, conforme con el cual son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación Nº

; así como de las Resoluciones de Multa Nº



# Tribunal Fiscal

Nº 01011-9-2020

, al estar vinculadas a los reparos contenidos en las citadas resoluciones de determinación.

Que en ese mismo sentido, la resolución apelada deviene en nula en dicho extremo, a tenor de lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS<sup>14</sup> antes glosado, según el cual la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él.

Que estando a la nulidad declarada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los reparos que cuestiona la recurrente, así como de los argumentos planteados al respecto.

## Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 1300 a 1315) fueron emitidas el 24 de junio de 2005, por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, al no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados, haciendo referencia a la Orden de Fiscalización Nº

Que al respecto, es preciso señalar que de conformidad con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03215-4-2017, en el caso de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, siendo este último el sujeto pasivo del impuesto, la fiscalización que se realiza al agente retenedor domiciliado en el país, se efectúa en dicha condición y no en su calidad de contribuyente, por lo que no puede entenderse que la fiscalización del Impuesto a la Renta de No Domiciliados en su calidad de agente retenedor, se encuentra incluida en la fiscalización del Impuesto a la Renta de la recurrente en su calidad de contribuyente.

Que conforme a lo expuesto, el procedimiento de fiscalización seguido por la Administración con la Orden de Fiscalización Nº (folio 850), estableció únicamente como tributo fiscalizado al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2002, no habiendo señalado que dicho procedimiento abarcaría también las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados ni que se hubiera mediante carta o requerimiento ampliado la fiscalización.

Que estando a que las Resoluciones de Multa Nº (folios 1300 a 1315), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, se sustentan en las omisiones de las retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de los meses de enero, febrero, mayo a agosto, noviembre y diciembre de 2002 detectadas en el procedimiento de fiscalización, las cuales la Administración no se encontraba facultada a verificar, esta ha infringido el procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de los anotados valores.

Que en ese mismo sentido, la resolución apelada deviene en nula en dicho extremo, a tenor de lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS antes glosado, según el cual la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él.

Que estando a la nulidad declarada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los reparos que cuestiona la recurrente, así como de los argumentos planteados al respecto.

Que por otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la recurrente, invocada en el recurso de apelación, cabe indicar que ello no resulta atendible, al no ser materia del presente procedimiento

<sup>14</sup> Similar criterio se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04405-4-2018.

10



# Tribunal Fiscal

N° 01011-9-2020

contencioso el determinar si hay pagos indebidos y/o en exceso, sin perjuicio del derecho de la recurrente, de solicitarlo en la vía pertinente.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° [ ] que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

## RESUELVE:

1. **DECLARAR NULAS** las Resoluciones de Determinación N° [ ] y las Resoluciones de Multa N° [ ] y **NULA** la Resolución de Intendencia N° [ ] de 27 de julio de 2010, en dichos extremos.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° [ ] de 27 de julio de 2010, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° [ ] y la Resolución de Multa N° [ ]

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

  
**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

  
**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

  
**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
**QD/DT/PA/MR/mpe.**