



Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023
16:08:00 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

EXPEDIENTE N° : 18835-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de enero de 2023

VISTA la apelación parcial² interpuesta por

con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____
contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de octubre de 2015, 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 interpuesta contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que aplicó la tasa máxima del 10% a los bienes observados por la Administración, atendiendo a su naturaleza -distinta de los inmuebles-, por cuanto son removibles, desmontables y reinstalables, y su vida útil no se equipara a la de los locales comerciales arrendados en los que se encuentran instalados de manera provisional y temporal para el desarrollo de su actividad comercial en condiciones normales; que no se puede calificar un bien como edificación por el solo hecho de encontrarse “emplazado” dentro de una construcción; y que la Administración no ha considerado que la construcción a la que se adhieren los bienes observados, no forman parte de su activo fijo, siendo que solo se puede aplicar la tasa de depreciación del 5% a los bienes que fueran de propiedad de la recurrente, toda vez que se considera como base de la depreciación al “costo de adquisición”.

Que argumenta que sobre la base de la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones, y sus reglamentos, la Administración introduce un nuevo criterio de identificación de bienes como parte de los edificios consistente en la “funcionalidad”, que no se encuentra previsto en la ley; que mediante la Resolución N° _____ se ha establecido que los criterios para que un bien se deprecie con la tasa del 5% son el carácter de construcción y la vida útil del bien, así como que la vida útil de los bienes separables que mantienen su autonomía, y que los bienes que tienen como único propósito servir de soporte, no tienen la vida útil de la edificación; que en la citada resolución se ha descartado la aplicación de las disposiciones del Reglamento Nacional de Tasaciones; y el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación en el que se sustenta la Administración, fue derogado mediante Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA.

¹ Conforme se señala en autos, Tiendas del Mejoramiento del Hogar S.A. absorbió a Sodimac Perú S.A., en virtud de un procedimiento de fusión por absorción que entró en vigencia el 1 de enero de 2019. Cabe indicar que los valores impugnados fueron emitidos a la empresa Sodimac Perú S.A., con RUC N° _____

² Según el escrito de apelación (folio 8094), la recurrente no impugna los reparos por “Conciliación de transferencias 2010, no acreditadas documentariamente” y “Conciliación de transferencias 2011, no acreditadas documentariamente” (folio 7954) con incidencia en el Impuesto a Renta del ejercicio 2011, ni las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011 con monto cero, conforme se da cuenta en la resolución apelada, al no haber modificado la Administración la autodeterminación de la recurrente en tales períodos (folio 7914/reverso).



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/01/2023 14:42:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 14:45:51
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco Titov
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/01/2023 14:53:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que refiere que las aludidas normas técnicas no tienen carácter vinculante para la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto su objeto es distinto al de esta última, y no tienen relación con la calificación y/o vida útil de los bienes observados, de manera que no cumplen con lo establecido en la Norma IX del Código Tributario; que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han efectuado remisión expresa a dichas normas técnicas ni a norma alguna, por lo que dichas normas técnicas no pueden sustentar el rechazo a la tasa de depreciación aplicada por la recurrente; y que la Administración ha efectuado una indebida interpretación de dichas normas, pues la recurrente no realizó ninguna actividad de construcción a cuyo costo se deban integrar las instalaciones colocadas, por lo que, no puede extenderse las citadas disposiciones aplicables a los constructores a su caso en el que la recurrente actuó como poseedor.

Que señala que conforme con las Resoluciones N°

y la identificación de un bien como mejora permanente implica el reconocimiento un bien preexistente, por lo que al verificarse en su caso la inexistencia de un bien preexistente de propiedad de la recurrente, no se le puede atribuir la misma naturaleza a los bienes observados respecto de bienes que posee bajo un título distinto. En tal sentido, concluye que no se puede aplicar una tasa de depreciación a un bien accesorio a una edificación o construcción respecto de la cual no se ha reconocido ningún costo de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio.

Que afirma que la Administración no ha realizado actividad probatoria que sustente que los bienes observados aumentan el rendimiento de los bienes en los que fueron incorporados y su vida útil, no siendo suficiente el hecho que aquellos bienes hayan permitido el acondicionamiento y funcionalidad de la edificación, e invoca las Resoluciones N° y . Asimismo, indica que la NIC 16 y el inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, reconocen la existencia de vida útil y tasa de depreciación diferentes por cada elemento de propiedades, planta y equipo, como pueden ser la edificación y las otras partes agregadas a esta, con vida útil distinta, tales como los sistemas de protección contra incendios, instalaciones eléctricas, luminarias, puertas, ascensores montacargas, veredas rodantes y sistema de climatización.

Que indica que la Administración ha dejado de lado los criterios de permanencia y fijeza, que deben verificarse conjuntamente con el de funcionalidad, para calificar a un bien como parte integrante de una construcción, siendo que se sustenta en un informe técnico de carácter general (Informe Técnico N°

que ha prescindido de inspecciones físicas y la constatación de los atributos físicos que permiten su remoción y reutilización de manera autónoma de la construcción que los alberga. Sin perjuicio de ello, la Administración ha realizado una lectura parcial del referido informe, al haber evaluado únicamente el aspecto económico y utilitario de la instalación atendiendo a su funcionalidad, dejando de lado la capacidad de separación del bien sin ocasionar la destrucción o alteración del predio que se indica en dicho informe.

Que refiere que encargó a un perito la valuación particular de los bienes que forman parte de su mobiliario, siendo que de los Informes Técnicos N° , se aprecia el análisis individualizado de los bienes y la inspección ocular realizada de sus instalaciones; por lo que la Administración no puede desconocer sus efectos probatorios. Asimismo, menciona que el Centro de Peritaje del Colegio de Ingenieros del Perú emitió dos dictámenes periciales de 16 de agosto de 2012 y 5 de diciembre de 2013, en los que se proporciona una opinión objetiva de la naturaleza y clasificación de los activos que fueron materia de constatación y verificación en el lugar de su ubicación; así como sobre la vida útil de los referidos activos, señalando al respecto que no resulta atendible aplicar la misma vida útil a bienes de distinta naturaleza, y que los bienes observados son desmontables de los cascos a los cuales se adhieren para cumplir con el objeto de contrato de arrendamiento, es decir, solo se sujetan a la construcción sin formar parte de la misma, y con el único objeto de cumplir una función específica durante el tiempo de su vida útil.

Que añade que los bienes observados no califican como mejoras por cuanto solo permitieron el uso esperado de la edificación arrendada, no tuvieron como destino la construcción de edificaciones o una obra civil de ingeniería, y no tuvieron vocación de permanencia, lo que se corrobora de las fotografías adjuntas al informe pericial preparado por el Ingeniero Villalta, y las conclusiones del informe emitido en las que se indican que algunas edificaciones desmontables han sido cambiadas en plazos de tiempo menores a la vida útil de la edificación cedida. Invoca al respecto las Resoluciones N° y , y el Informe N°



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que con relación al reparo por pérdida neta por contratos forward que no cumplen los requisitos para ser considerados como instrumentos financieros derivados de cobertura, indica sobre el requisito de identificación del riesgo, que únicamente basta corroborar que existieron cuentas por pagar en dólares americanos, según la revisión de las cuentas contables correspondientes, y que los contratos fueron celebrados en un contexto en el que era posible una fluctuación en el tipo de cambio, como lo fue la crisis financiera mundial del ejercicio 2011. Refiere que mediante escritos de 28 de octubre de 2013 y 23 de setiembre de 2014 presentó documentación que permitió identificar las obligaciones que recibieron la cobertura, consistente en estados financieros mensuales disponibles a la fecha de contratación, análisis de cuentas contables vinculadas a activos y pasivos coberturados que concilian con datos colocados en papeles de trabajo de determinación de importes a coberturar; muestra de comprobantes de pago, DUAS, órdenes de compra y pagos efectuados a proveedores; reportes emitidos por las entidades financieras a la fecha de contratación, muestra selectiva de los reportes de cartas de crédito emitidas por las instituciones financieras pendientes de pago a la fecha de contratación de los forward; y cuadros denominados "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a coberturar en el periodo". Asimismo indica, que la citada documentación permite descomponer los saldos totales de cada cuenta contable hasta el nivel individual de los asientos efectuados en el Libro Diario, en los cuales se registran cada una de las obligaciones contraídas a diario, con las respectivas glosas que detallan la características principales de la obligación, y las muestras de comprobantes de pago, DUAs, órdenes de compras y pagos efectuados a proveedores permiten verificar la existencias de las obligaciones individualizadas.

Que menciona que existe documentación que permite identificar el riesgo que los contratos forward pretendían eliminar, tales como las Notas 3 y 27.4 de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2011 en las que se señala que la recurrente se encuentra expuesta a los efectos de las fluctuaciones en los cambios de la moneda extranjera prevaleciente en su posición financiera y flujos de caja, sobre la base de la realización de un análisis de determinación del efecto de una variable razonable y posible del tipo de cambio. Explica además que, dado que su actividad económica principal es la venta al por mayor y menor de materiales de construcción, contrae diversas obligaciones en moneda extranjera con proveedores locales e internacionales, y con entidades de financieras, por lo que resulta razonable la celebración de contratos forward que atenúen el riesgo de fluctuación del tipo de cambio para la cancelación de dichas obligaciones.

Que expresa que las mencionadas obligaciones comprenden las cuentas por pagar por importaciones y las cuentas por pagar a proveedores, determinadas en base de la información proporcionada por los estados financieros mensuales disponibles a la fecha de contratación, y las obligaciones por cartas de crédito vigentes al momento de la contratación del forward, sustentadas en los reportes emitidos por las entidades financieras. Menciona que dichas obligaciones se encuentran detalladas en los análisis de composición de saldo de cada cuenta contable, que a su vez se sustenta en las facturas de importaciones y de proveedores locales, y las cartas de crédito. Explica que, sobre la base de dicha información, efectúa una estimación de los importes con vencimientos a 30, 60 y 90 días, a efecto de cubrir el riesgo real por tramos conforme con su Política Hedging, y que en virtud del importe de riesgo determinado se efectúan las contrataciones forward correspondientes, conforme se aprecia de los reportes de cobertura mensual liquidados durante el ejercicio 2011 que fueron presentados en atención al Requerimiento N°

Que alega que en ese sentido no es correcto lo señalado por la Administración respecto a que las estimaciones efectuadas coberturan riesgos generales de negocio, pues se trata de obligaciones que tienen directa relación con el objeto principal de su actividad y la fluctuación del tipo de cambio es un riesgo específico, debiendo entenderse por "riesgo general del negocio" a lo indicado en la *Instrumentos Financieros Derivados*, que señala como tales a las situaciones ajenas al discurrir normal de la compañía y cuyo efecto no puede ser medido con fiabilidad antes de su ocurrencia, como la obsolescencia o la expropiación, o también, según refiere, el terrorismo, el cambio climático, la globalización, seguridad informática o futura regulación del sector, los cuales tienen en común que son amplios y de medición incierta, a diferencia del tipo de cambio, el cual es reconocido en el párrafo *de la*

Que de otra parte, sobre el análisis de cuentas por pagar en moneda extranjera, menciona que el hecho que se haya considerado en dicho análisis la Cuenta Contable *– crédito fiscal por aplicar Merc.* (saldo acreedor), no supone una inconsistencia que produzca distorsión en el objeto de la contratación del forward, toda vez que las obligaciones comprendidas en la contratación del forward sí se encuentran identificadas por cuenta contable según cuadro detalle contenido en su recurso de apelación, y el error



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

incurrido únicamente produjo que se contrataran forwards por importes menores al de las obligaciones (pasivos) identificadas como coberturadas, lo que no le generó beneficio alguno en la determinación de las pérdidas deducidas, pues en ningún caso el importe de los forwards contratados comprendió la mencionada Cuenta Contable. Asimismo, indica que la Administración reconoce en la Resolución de Determinación N° [redacted] que la recurrente proporcionó documentación que sustenta las obligaciones que originaron la contratación del forward, siendo que, al respecto, no existe prueba tasada o norma que señale un documento específico que permita identificar el riesgo, de manera que exigir una prueba distinta a lo presentado para identificar un riesgo, carece de sustento legal.

Que sobre el análisis de las obligaciones por cartas de crédito indica que en respuesta al Requerimiento N° [redacted] explicó que una vez identificados los pasivos a cubrir se determina la exposición al riesgo de acuerdo con su política, siendo que tomando como ejemplo el periodo de mayo de 2011, detalla que distribuyó las obligaciones en vencimientos a 30, 60 y 90 días; que los importes totales de cartas de créditos, importaciones y proveedores locales coinciden con las obligaciones identificadas, incluyendo la deuda financiera con Scotiabank generada en marzo de 2011 y por el cual se contrató el forward “espejo” por US\$ 10 563 140,00 con vencimiento en junio de 2011; que según el cuadro insertado en su escrito determinó el importe de la cobertura, considerando la sumatoria de los conceptos “Cartas de Crédito contingente”, “Importaciones sin L/C Otros”, “Deuda financiera” y “Proveedores Locales ME” (determinados por los tres meses siguientes según los porcentajes establecidos en la política), al cual se le resta el importe del concepto “FWD vigentes” correspondiente a contratos forward suscritos en meses anteriores con vencimiento en junio y julio de 2011³ con la finalidad de evitar la duplicidad de los importes coberturados mes a mes y coberturar en el mes solo las nuevas obligaciones generadas, y como consecuencia se obtiene el importe de “Exposición al riesgo”, el cual es redondeado y se obtiene el importe final coberturar bajo el concepto “Importado a contratado”.

Que argumenta que no resulta suficiente para desconocer el objeto de la contratación el que la Administración no comprenda la metodología aplicada por la recurrente, pues la misma ha sido explicada y sustentada de forma detallada y didáctica, precisando que si bien existe un riesgo mayor al coberturado, el importe no comprendido corresponde a contratos forward suscritos en meses anteriores, lo cual tiene como fin evitar la duplicidad de los importes coberturados cada mes, para coberturar en el mes solo las nuevas obligaciones generadas.

Que señala que por lo anterior, resulta arbitrario que la Administración indique en instancia de reclamación que no se entregó documentación que sustente la metodología aplicada, cuando previamente, en la Resolución de Determinación N° [redacted], indicó que no comprendía la metodología aplicada para el cálculo del importe mensual de las obligaciones coberturadas (aspecto atribuible únicamente al funcionario de la Administración), infiriendo que la misma podría duplicar las obligaciones coberturadas; lo que evidencia que la Administración ha modificado el sustento del reparo. Señala además que debe notarse que en ningún momento la Administración niega que existan pasivos que sustentan la contratación del forward, sino que su postura parte de la insuficiencia de documentación entregada cuando sustentó su reparo en la incapacidad de determinar de forma exacta el importe de las obligaciones que sustentan la contratación del forward, por lo que lo señalado por la Administración en instancia de reclamación, resta fehaciencia al motivo determinante del reparo, en tanto el tenor del mismo ha variado de forma arbitraria, y vulnera su derecho de defensa. Invoca al respecto las Resoluciones N° [redacted]

y

Que en cuanto al análisis de cuentas por pagar en moneda extranjera a proveedores locales indica que acreditó, tomando como ejemplo el periodo de mayo de 2011, que el importe coberturado por dichas obligaciones se determinó mediante la aplicación de diferencias, consistente en restar al “Importe de

³ Precisa que para la contratación con vencimiento en junio se resta la cobertura ya contratada de US\$ 12 763 miles, resultante de la suma del forward contratado en marzo para coberturar el préstamo con Scotiabank de US\$ 10 563,00 y los forward contratados en marzo y abril con vencimiento en junio por US\$ 400 y US\$ 1 800 miles, respectivamente, los cuales se indican en los reportes mensuales correspondientes; y para la contratación con vencimiento en julio se resta el importe de la cobertura contratada en abril con vencimiento en julio por US\$ 700 miles.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

cuentas por pagar comerciales de la nota 1 de los EEFF de 04/2011⁴, el importe de los conceptos “CxP Importaciones” y “Cartas de crédito (L/C) abiertas registradas en el anexo 16 de los EEFF de 04/2011”; y que las diferencias no materiales entre el saldo de las cuentas contables de pasivo con el importe considerado para la cobertura según los reportes presentados se debe a que el importe de los saldos es determinado por diferencia. Al respecto, indica que la Ley del Impuesto a la Renta no establece que los instrumentos financieros derivados deben cubrir el íntegro de la obligación para calificar como cobertura, por lo que resulta suficiente que identifique la existencia del riesgo para que el instrumento califique como uno de cobertura, toda vez que se ha establecido en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta que los instrumentos financieros derivados tiene por objeto “atenuar” el riesgo, es decir que solo lo aminore o disminuya, y no que lo elimine por completo, lo que se verifica en su caso.

Que menciona que de igual forma que en el análisis de las obligaciones por cuentas por pagar en moneda extranjera, el hecho de que haya considerado por error las Cuentas Contables y que no corresponden a obligaciones por pagar, no implica el desconocimiento de los efectos de la contratación de los forwards pue ha quedado demostrado que los mismos tienen como finalidad cubrir pasivos existentes e identificados, lo que no se altera por la contratación de una cobertura menor. Asimismo, refiere que presentó una muestra del sustento que permite acreditar que las obligaciones cobaturadas sí eran identificables, de fecha cierta, y en moneda extranjera.

Que sostiene que la doctrina citada por la Administración sustenta que los contratos forward celebrados son de cobertura, y en ese sentido, cita extractos de obras de autores citados por la Administración que señalan que es poco frecuente la existencia de coberturas que eliminen el riesgo por completo (coberturas perfectas), que el riesgo de tipo de cambio es el riesgo más conocido y visible de los riesgos empresariales. En función a ello, argumenta que la finalidad de cobertura no se pierde en aquellos casos que los contratos hayan cubierto parcialmente los montos expuestos al riesgo de tipo de cambio. Adicionalmente, cita las Resoluciones N° y en las que según señala se ha reconocido que los forwards tienen como finalidad evitar las fluctuaciones del tipo de cambio, que la celebración de importantes y considerables obligaciones en moneda extranjera hace necesaria la contratación de forwards a fin de coberturarse frente al riesgo de fluctuación del tipo de cambio, como es su caso, y que la contratación de un forward por importe superior a la obligación contraída no desvirtúa la finalidad de este.

Que finalmente, indica que la Administración debió pronunciarse sobre el informe emitido por la firma KPMG presentado en instancia de reclamación, que constituye una opinión imparcial sobre la naturaleza de los forwards contratados, toda vez que dicho medio probatorio no fue requerido durante la fiscalización, e invoca a tal respecto la Resolución N°. Sin perjuicio de ello, indica que, conforme con las conclusiones de dicho informe, la recurrente tuvo la necesidad de recurrir a la contratación de forwards a fin de atenuar su exposición por posición pasiva en moneda extranjera, y que los riesgos y las partidas sobre los cuales recaen la cobertura son razonablemente identificables.

Que en cuanto al reparo por robos de 2011 no acreditados con resoluciones de fiscalía fehacientes, señala que presentó dos denuncias policiales por concepto de hurto sistemático en agravio de la recurrente según Partes Policiales N° y de 1 de setiembre y 4 de octubre de 2011, respectivamente, remitidos mediante Oficios N° y , y con fecha 20 de diciembre de 2011 la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán resolvió el archivo definitivo de las mencionadas denuncias mediante Ingresos N° y , presentados a la Administración. Sin embargo, al no haberse ingresado los mencionados partes policiales al sistema SIATF⁵, la Administración observó la veracidad de las referidas denuncias de hurto, lo que motivó que la recurrente interponga una denuncia policial contra quienes resulten responsables por los delitos de falsificación y uso de documentos públicos falsificados. Siendo así, como consecuencia de esta última denuncia, la División de Investigación de Robos de la Policía Nacional (DIVINROB) informó que los Oficios N° y y los respectivos partes policiales sí se encontraban en sus archivos; el Fiscal adjunto ; reconoció haber firmado la resolución de archivo definitivo de las Denuncias N° y de 20 de diciembre de 2011, indicando que por su omisión dichas denuncias no fueron ingresadas al SIATF; a través del Oficio N°

⁴ Cuyo detalle comprende los saldos de las cuentas contables indicadas en su escrito con exclusión de la Cuenta - *Provisión obligac. Por pagar Imp* y el total de obligaciones por pagar de las importaciones en moneda extranjera.

⁵ Sistema de Información de Apoyo al Trabajo Fiscal.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

emitido por la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, se dispuso la regularización del registro y archivo definitivo de las Denuncias Policiales N° y , con Ingresos N° y ; y mediante Resolución Fiscal de 2 de setiembre de 2014 la Sexta Fiscalía dispuso el archivo definitivo de la denuncia interpuesta por la recurrente al acreditarse que no incurrió en delito de falsificación y uso de documentos públicos falsificados.

Que menciona que como se aprecia de los hechos relatados no es correcto que la Administración califique los documentos que sustentan el archivo de las denuncias interpuestas como documentos falsos, por cuanto se verificó y comprobó por parte de la y el ex Fiscal Adjunto de la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán a cargo, que dichas denuncias sí existieron siendo que por negligencia en el trámite, no se registraron en el y que además, se regularizó el ingreso y archivo definitivo de las denuncias cuando se tomó conocimiento que no se encontraban registradas en el referido . En tal sentido, no se puede desconocer la existencia y validez del procedimiento llevado a cabo para acreditar la inutilidad del ejercicio de la acción judicial, únicamente por irregularidades incurridas por funcionarios públicos, que posteriormente fueron corregidas por los propios órganos administrativos correspondientes.

Que argumenta además, que conforme con el numeral 1.2 del artículo 40 de la Ley N° 27444 la Administración se encuentra prohibida de solicitar información pública que por tener dicho carácter puede ser solicitada sin recurrir al administrado, por lo que no resulta válido que la Administración indique que el archivo definitivo de las denuncias formuladas no resultan fehacientes o no han sido acreditadas, toda vez que constituyen documentos públicos que la propia Administración debió tramitar con los funcionarios correspondientes, y que no puede trasladarle a la recurrente la carga de la prueba o la negligencia incurrida en la tramitación de dichas denuncias. Sin perjuicio de lo anterior, indica que presenta los Ingresos N° y a través de los cuales regulariza las resoluciones de Archivo Definitivo N° y a través del contingencia, que constituyen documentos públicos que se encontraban a disposición de la Administración, por cuanto esta pudo requerirlas a efecto de dilucidar el punto materia de reparo, tal como hizo durante el procedimiento de fiscalización al oficiar a la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, según se da cuenta en la resolución apelada.

Que asevera que la fecha de emisión de las resoluciones de Archivo Definitivo N° y y su posterior notificación a la recurrente, resultan documentos válidos mientras no se haya declarado lo contrario, de conformidad con el artículo 9 de la Ley N° 27444, y que cuando fueron notificados no existía ningún indicio de su invalidez. Anota además que la negligencia y responsabilidad del mencionado ex Fiscal Adjunto no pueden generarle consecuencias negativas respecto a la deducción de sus gastos, siendo que además, se debe advertir que en ningún momento aquel funcionario ha negado la autenticidad o veracidad de las denuncias policiales, y la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán no ha desestimado el archivo definitivo de las denuncias ni declarado su invalidez, sino que por el contrario, dispuso la regularización del ingreso de las resoluciones de dicho archivamiento, convalidando el contenido de estos documentos; de manera que la validez de las mencionadas resoluciones de archivamiento no pueden ser cuestionadas por la Administración, en tanto la misma autoridad competente encargada de verificar la autenticidad de las mismas, ha convalidado su contenido.

Que por último invoca las Resoluciones N° y , respecto a que el archivo definitivo de la denuncia policial sustenta la inutilidad del ejercicio de la acción judicial, por lo que la documentación presentada acredita el cumplimiento del requisito para la deducción de los gastos por pérdidas extraordinarias por robos, señalado en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, invoca las Resoluciones N° y , respecto de las cuales señala que se ha establecido que los hechos cometidos por terceros no pueden conllevar al desconocimiento de los gastos deducidos de buena fe.

Que en cuanto a las omisiones de pagos a cuenta por modificación de coeficiente en base a los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, indica que la resolución de determinación emitida respecto de dicho tributo y periodo fue impugnada dentro del plazo legal establecido, según Expediente de Apelación N° por lo que no podía ser tomada en cuenta por la Administración, habiendo vulnerado el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos impugnados. Asimismo, si bien de acuerdo con el numeral 1 del artículo 216 de la Ley N° 27444, la regla

⁶ Cabe indicar que la Resolución N° 1759-5-2013 citada por la recurrente no existe.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

general es que la interposición de un recurso no suspende la ejecutoriedad del acto, dicha disposición reconoce excepciones establecidas por ley, como es lo señalado en los artículos 115 y 119 del Código Tributario. Invoca las Resoluciones N°

y

Que finalmente, en virtud de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, solicita la aplicación de la Sentencia de Casación N° , según la cual los pagos a cuenta se calculan en función a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad de su abono, independientemente si con posterioridad se presenta una declaración rectificatoria que modifica el Impuesto a la Renta que sirvió de base para el cálculo del coeficiente, debiéndose dejarse sin efecto los reparos por recálculo de coeficiente.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera los argumentos expuestos (folios 8206 a 8211).

Que por su parte la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, estableció, entre otros, los siguientes reparos a la base imponible del citado tributo y periodo: i) Aplicación de tasas de depreciación de activos fijos diferentes a las señaladas por ley; ii) Pérdida neta por contratos forward, que no cumplen con los requisitos de ley, y, iii) Gastos relacionados con robos 2011 no acreditados con resoluciones fehacientes. Asimismo, indica que reparó el coeficiente aplicado para el cálculo de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, sobre la base de los resultados de la fiscalización del ejercicio 2009, y verificó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos la Administración se remite a los argumentos de la resolución apelada (folios 8212 a 8214).

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° (folio 5976) y el Requerimiento N° (folios 5946 y 5947), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente con relación al cumplimiento del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y como consecuencia de dicho procedimiento efectuó reparos a la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio, omisiones referenciales por los pagos a cuenta de enero y febrero, y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; motivo por el cual emitió las Resoluciones de Determinación N° a , y las Resoluciones de Multa N° a (folios 6268 a 6271, 6195 a 6267, 7879 y 7880).

Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 6197 a 6210, 6215 a 6262, 6264 y 6265) se verifica que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por los conceptos de: i) Aplicación de tasas de depreciación de activos fijos diferentes a las señaladas por ley; ii) Pérdida neta por contratos forward, que no cumplen con los requisitos señalados por ley, y, iii) Gastos relacionados a robos no acreditados con resoluciones fehacientes.

1. Aplicación de tasas de depreciación de activos fijos diferentes a las señaladas por ley

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 6242 a 6262), la Administración reparó el importe de S/ 1 102 167,00, al verificar que la recurrente aplicó una tasa de depreciación (10%), mayor a la establecida en la ley para los activos fijos que califican como edificaciones y construcciones (5%), señalando como sustento los Requerimientos N° y sus resultados, y el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso a) del artículo 22 de su reglamento.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto, la deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley; y el inciso f) del citado artículo establece que son gastos deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38 de la ley aludida señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

rentas gravadas de tercera categoría, se compensaría mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley; siendo que las depreciaciones a que se refería el párrafo anterior se aplicarían a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el artículo 39 de la mencionada ley, modificada por la Ley N° 29342⁷, establece que los edificios y construcciones se deprecian a razón del 5% anual, y el artículo 40 de la citada ley señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso a) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual; y el inciso b) del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la Tercera Categoría - distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso⁸.

Que el inciso c) del referido artículo 22 establece que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas; y el inciso f) del citado artículo, precisa que las empresas debían llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registraría la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que el inciso h) del citado artículo 22 señala que las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras, de acuerdo con el inciso a) y con la Tabla a que se refiere el inciso b) del referido artículo 22. Añade el referido inciso h) que si al devolver el bien por terminación del contrato aún existiera un saldo por depreciar, el íntegro de dicho saldo se deducirá en el ejercicio en que ocurra la devolución.

Que este Tribunal, en la Resolución N° _____ ha señalado que para efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización; y asimismo, en la Resolución N° _____ se ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que al respecto, según el criterio vertido por la Resolución N° _____ para ubicar a los activos dentro de los alcances del artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, no basta que el bien haya sido "construido" sino que deben tenerse en cuenta las características de su construcción, las cuales no cambian o se pierden por la forma de contabilización. Además, agrega que al no pertenecer necesariamente todas las construcciones al grupo contenido en el artículo 39 de la citada ley, la divisionaria contable de "edificios y construcciones" puede comprender tanto a las de dicho grupo como a las que por su menor vida útil correspondan a los "demás activos" del artículo 40 de la citada ley.

Que de las normas glosadas se advierte que para efecto del Impuesto a la Renta se admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, para lo cual debe tenerse en cuenta las características del bien depreciable.

⁷ Publicada el 7 de abril de 2009 y vigente a partir del ejercicio 2010.

⁸ Así, se establece como porcentajes máximos de depreciación los siguientes: para ganado de trabajo y reproducción, redes de pesca 25%; para vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles), hornos en general 20%; para maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina 20%; para equipos de procesamiento de datos 25%; para maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91 10%; y para Otros bienes del activo fijo 10%.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que ahora bien, debe indicarse que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos “edificios” y “construcciones”, por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁹.

Que el Diccionario de la Lengua Española¹⁰ define “edificación” como “edificio o conjunto de edificios”, y define “edificio” como la “*construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos*”; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de ¹¹ define “edificio” como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana; y en cuanto al término “construcción”, el Diccionario de la Lengua Española¹² lo define como “*obra construida o edificada*”, y precisa que “construir” significa “*hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)*”.

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, aplicable al caso de autos, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella; la misma definición se puede encontrar en el artículo 41 del Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA¹³.

Que asimismo, el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° ^{aplicable al presente caso}, considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que atendiendo a lo expuesto, y de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° ^y, entre otras, se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento, cumple con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades (vivienda, comercio, industria y otros).

Que el artículo 887 del Código Civil, establece que es parte integrante, lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien y que estas no pueden ser objeto de derechos singulares, asimismo, de acuerdo con su artículo 889, las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este, salvo que la ley o el contrato permitan su diferenciación o separación.

⁹ Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

¹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

¹¹ CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.

¹² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001). *Diccionario de la Lengua Española*, 22° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

¹³ Derogada por Decreto Supremo N° 008-2013-VIVIENDA, publicado el 4 de mayo de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que si bien el caso de autos trata sobre el Impuesto a la Renta, es conveniente señalar que en el mismo sentido, para efectos del Impuesto Predial, el artículo 8 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, señala que se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

Que en ese sentido, serán instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de una edificación aquéllas que hayan sido adheridas a esta última y que no puedan ser separadas sin causar una alteración, deterioro o destrucción en la edificación; siendo así, las instalaciones fijas y permanentes deberán seguir la condición de la edificación de la que constituyen parte integrante.

Que por tanto, para fines del Impuesto a la Renta, cabe concluir que los activos fijos que constituyan instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones deberán ser depreciados con la tasa prevista para los “edificios y construcciones”, reputándoseles la vida útil relativamente larga de estas últimas, no siéndoles aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los “demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas”.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 5 del Anexo del Requerimiento N° (folios 5692 y 5693), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación correspondiente las tasas de depreciación aplicadas a los activos fijos detallados en el Anexo N° 01 adjunto (folios 5671 a 5687), que corresponden a bienes que forman parte del acondicionamiento de las edificaciones, y que, por tanto, tendrían la condición de edificaciones.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente indicó (folios 5587 a 5588) que tales bienes tienen una naturaleza especial que los distingue de un edificio común que funcione como centro de actividades comerciales o administrativas de cualquier otro tipo de negocio. Añadió que conforme a su diseño los mencionados bienes son desarmables, trasladables y reinstalables en diferentes locales comerciales, lo que fue certificado por dictamen de 16 de agosto de 2012 del Comité de Peritos del Colegio de Ingenieros, en el que se concluye que los activos objeto de observación en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, que en su gran mayoría también han sido observados en este procedimiento, son desmontables; por lo que no califican como edificaciones fijas y permanentes.

Que según el Punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 5648 a 5658), la Administración señaló que por el ejercicio 2011 la recurrente calculó la depreciación tributaria de los bienes observados con una tasa de depreciación superior al 5% respecto de activos por concepto de habilitación interior, puertas diversas, sistema de protección contra incendios, instalaciones eléctricas, sistema de climatización, sistema de iluminación, veredas rodantes, ascensores montacargas, sistema de bombeo, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 1 al mencionado resultado (folios 5603 a 5617), debido a que tales activos califican como instalaciones fijas y permanentes que forman parte de las edificaciones en las que han sido incorporadas.

Que indicó que el concepto de edificación incluye las instalaciones (eléctricas, sanitarias, etc.), fijas y complementarias adscritas a ella, con la finalidad de albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades, siendo que la recurrente sobre los bienes cedidos por terceros realizó una serie de construcciones, adquisiciones e implementaciones mecánicas y eléctricas, de carácter no reembolsable, cuya duración es relativamente larga y que posibilitaron su explotación, por lo que debieron formar parte del activo como edificaciones y construcciones, en tanto se trataban de mejoras de carácter permanente. Cita el Informe N°

Que sostuvo que lo manifestado por la recurrente, en el sentido que los bienes son desarmables, trasladables y reinstalables de acuerdo con sus estándares de diseño, no resulta válido acorde con lo regulado en la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Reglamento de Licencias de Habilitaciones Urbanas y Licencias de Edificación y Reglamento Nacional de Tasaciones, entre otras, siendo su implementación e incorporación en los bienes que le fueron cedidos necesaria e indispensable para la adecuada explotación económica de estos.

Que respecto del Dictamen elaborado con fecha 16 de agosto de 2012 señala que en este se realiza una interpretación del contenido de los contratos suscritos con los propietarios de los inmuebles que ocupaba



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

para desarrollar sus actividades, observándose inconsistencias entre lo señalado en dicho dictamen y lo establecido en los contratos. En este sentido, concluye que las construcciones e implementaciones en las que invirtió califican como activos fijos que forman parte de la edificación, aun cuando no sean de su propiedad, en la medida que estas se han construido e implementado con el fin de incrementar la capacidad y/o condiciones del activo; por lo que les correspondía la tasa de depreciación del 5%.

Que por lo señalado, la Administración observó el importe de S/ 1 106 038,66 correspondiente a la diferencia entre la tasa de depreciación del 5% y la depreciación deducida por la recurrente, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5603 a 5617).

Que mediante Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 2669 a 2673), la Administración puso en conocimiento de la recurrente la referida observación.

Que sobre el particular, la recurrente indicó (folios 2602 a 2607) que el reparo no debe sustentarse en normas técnicas y reglamentarias de carácter sectorial ni en el artículo 889 del Código Civil o la normativa del Impuesto Predial, puesto que conforme a la Ley del Impuesto a la Renta y las normas contables los bienes deben depreciarse conforme a su naturaleza y vida útil, de manera que, aun cuando un bien califique técnicamente como construcción, solo será aplicable la tasa del 5% en tanto tenga una vida útil larga.

Que menciona que ha acreditado mediante Informe Técnico emitido por ingeniero colegiado y sustentado en el Reglamento Nacional de Tasaciones, que los bienes observados tienen naturaleza desmontable por lo que no constituyen mejoras de carácter permanente, y que en todos los casos su vida útil es menor o igual a 10 años y que se reafirma en sus argumentos de descargo al Requerimiento N° respecto a que los bienes tienen naturaleza especial, siendo que por su vida útil menor a 10 años, son dados de baja antes de dicho plazo.

Que de otro lado indica que los activos observados no constituyen mejoras de carácter permanente debido a que conforme se ha acreditado con los contratos exhibidos, al término del plazo de estos, la recurrente debe retirar las instalaciones, equipamiento, y servicios de cualquier especie que haya introducido en el local cedido, por lo que se encuentra acreditado que son retirados, y por consecuencia, no permanecen de forma inseparable con el inmueble.

Que finalmente añadió que como sustento de sus descargos presenta los Informes Técnicos de las tiendas San Miguel, Javier Prado y Trujillo, emitidos por ingeniero colegiado, los cuales han sido elaborados a partir de una verificación ocular; y que acepta la observación por la suma de S/ 3 871,36, debiendo levantarse por el importe de S/ 1 102 167,30.

Que a través del ítem 2 y el literal B del Resultado de Requerimiento N° (folios 2635 a 2637, 2640 y 2662 a 2667), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y que esta había presentado la declaración rectificatoria a través del Formulario PDT 670 N°, mediante la cual aceptó parcialmente la aludida observación por el importe de S/ 3 871,00.

Que sobre el importe no aceptado por la recurrente, la Administración indicó que en aplicación de la Norma IX del Código Tributario y por razones de la materia, resultaba adecuado recurrir a las normas sectoriales y técnicas, así como el Código Civil y la Ley de Tributación Municipal, a efecto de definir los conceptos de edificación y obras complementarias; que en cuanto a los informes técnicos presentados, indicó que mediante Informe Técnico N° elaborado por el departamento académico de construcción de la Universidad Nacional de Ingeniería y las normas técnicas señaladas en el Resultado de Requerimiento N°, se ha analizado la naturaleza de los bienes observados, concluyéndose que estos califican como obras complementarias o instalaciones fijas y permanentes, pues constituyen bienes materiales necesarios para su puesta en funcionamiento, uso o aprovechamiento económico y su duración es relativamente larga como la obra; y que respecto de los demás argumentos, dejó constancia que fueron analizados en el Resultado de Requerimiento N°.

Que por lo indicado, la Administración mantuvo la observación por el importe de S/ 1 102 167,30, correspondiente a la diferencia entre la tasa de depreciación del 5% y la depreciación contabilizada que fue deducida por la recurrente, conforme al detalle activos y diferencia de depreciación contenido en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2608 a 2622).



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que asimismo, se advierte que en instancia de reclamación la Administración indicó que del referido anexo al Resultado del Requerimiento N° se apreciaban activos correspondientes al rubro mobiliario (folio 2613), que no calificaban como instalaciones de carácter permanente, conforme con las definiciones del Reglamento Nacional de Edificaciones, por lo que correspondía dejar sin efecto el extremo del reparo relacionado con el activo con código (SD 857881) por el importe de S/ 16 883,21, contabilizado en la Cuenta ; por lo que el reparo materia de controversia corresponde a la suma de S/ 1 085 284,09.

Que según se aprecia del análisis de autos, en el presente caso la Administración reparó la deducción de la depreciación de activos incorporados a edificaciones cedidas por terceros, al establecer que el porcentaje de depreciación tributaria que correspondía aplicar era 5% correspondiente a edificaciones y construcciones, y no el máximo de 10% considerado por la recurrente.

Que de acuerdo con lo señalado en la resolución apelada (folio 7948) y Resultado del Requerimiento N° (folios 2608 a 2622), se aprecia que los activos cuya depreciación es materia de reparo corresponde a ascensores montacarga, puertas, equipos roof top, extractores de humo, extractores de polvo dimensionado, instalaciones de climatización y ventilación, mamparas, motobombas contra incendio, portones, puertas enrollables, puertas metálicas, sistema de climatización ductos y montajes, tableros, veredas rodantes, entre otros, y fueron contabilizados en las Cuentas Contables

y

Que así lo señalado, de autos se tiene que en el presente caso la recurrente realizó diversos trabajos de equipamiento y acondicionamiento en los locales que le fueron cedidos por terceros, los cuales fueron necesarios para que dichos locales puedan estar en funcionamiento y en los que pueda la recurrente desarrollar sus actividades comerciales, esto es, para que puedan ser explotados económicamente. En ese sentido, y según lo previsto en la citada Ley N° 29090, se tiene que la recurrente realizó obras de edificación en los bienes recibidos de terceros, esto es, trabajos de adecuación de ambientes a las necesidades del usuario (acondicionamiento), las cuales han sido registrados como activo fijo en las Cuentas Contables las Cuentas

y

Que según lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de este sin destruirlo, deteriorarlo o alterar su valor, y califican como tales, como se indica el Reglamento Nacional de Tasaciones, entre otros, las instalaciones de bombeo, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, es decir, los mismos activos fijos que han sido observados por la Administración en el presente caso.

Que atendiendo a que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina, en el presente caso para establecer la procedencia del reparo, debe determinarse si la recurrente acreditó que los bienes relacionados al presente reparo eran bienes distintos a las edificaciones en las cuales se implementaban, para luego establecer la tasa de depreciación que corresponde aplicar.

Que para sustentar la naturaleza de los bienes incorporados en los bienes cedidos por terceros observados por la Administración como parte integrante de las edificaciones, la recurrente presentó durante el procedimiento de fiscalización copia del documento denominado "Dictamen Pericial - Clasificación de los activos en obra civil, equipos e instalaciones según relación adjunta de observada por SUNAT" de 16 de agosto de 2012, firmado por los ingenieros Julio Polar Hinojosa, Manuel Ángeles Campos y Ricardo Braschi O'Hara (folios 770 a 886 y 5513 a 5532). Cabe indicar que este documento fue preparado a fin de sustentar las observaciones efectuadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009¹⁵.

¹⁴ Como se indicó, mediante declaración rectificatoria la recurrente aceptó las observaciones por diferencia de depreciación por el importe total de S/ 3 871,00, las cuales corresponden a los activos "Cerca Patrio maniobras", Asesoría en implementación de tienda", "mejoras al edificio San Miguel", "Mulo de malla ACMA", "Reja con malla de fierro acerado, "Reja con puerta lateral" y "Tabiquería con malla ACMA" (folios 2613, 2615, 2619 y 2622), por lo que no fueron materia de reparo.

¹⁵ Así, en el rubro "objeto materia del dictamen" se señala que "El dictamen pericial corresponde a la sustentación y clasificación de los activos en obras civiles, equipos e instalaciones (...) para efectos de su sustentación ante SUNAT (...) referido a la declaración anual del impuesto a la renta ejercicio 2009" (folio 5530).



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en las conclusiones del citado documento se indicó que: (i) los activos observados en la fiscalización del ejercicio 2009 corresponden a obras civiles, equipos e instalaciones, desmontables, según clasificación adjunta; (ii) la Administración no está reparando ningún informe de valuación comercial; y (iii) la clasificación otorgada es razonable de acuerdo al análisis y sustento efectuado, basado en el análisis de las condiciones de los contratos celebrados que le permitía retirar todos los bienes desmontables y que por la naturaleza del negocio debe actualizarse la calidad de su infraestructura.

Que al respecto, debe indicarse que el referido dictamen pericial corresponde a un ejercicio distinto al ejercicio bajo análisis, y en todo caso, aun cuando pudiera tratarse de los mismos bienes relacionados al reparo materia de análisis en el presente caso, debe señalarse que, conforme con la evaluación realizada por este Tribunal en las Resoluciones N° y (folios 8178 a 8193), sobre similares reparos similares efectuados a la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2012, y por los que esta última presentó como sustento el mismo dictamen pericial; se tiene que dicho documento no permite desvirtuar el presente reparo, entre otros, por los siguientes motivos:

- En el punto 5 del referido dictamen se señala de manera general las tiendas que posee la recurrente y en donde se encuentran los activos observados (15 tiendas en total); sin embargo, no se efectúa una identificación específica para cada bien, lo que no permite efectuar una asociación con los bienes que han sido observados por la Administración, ni corroborar que efectivamente sean estos. Si bien en el punto 8 se alude a las características físicas de los activos observados, solo se clasifica en 3 rubros los activos (obra civil, equipo e instalaciones).
- En el citado Dictamen se señala que la metodología empleada se fundamenta en la evaluación de las condiciones de los contratos que tiene la recurrente (folio 5526). Añade este dictamen que de los citados contratos queda *“señalado claramente que , al concluir el mismo debe retirar todos sus equipos e instalaciones”*, y que estos son desmontables (folio 5520).

Sobre el particular, cabe indicar que la recurrente no presentó durante la fiscalización los contratos que habría suscrito, por lo que no es posible identificar las instalaciones realizadas y los equipamientos adquiridos por la recurrente en los inmuebles recibidos de terceros observados por la Administración, siendo que, de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° y , en el caso que se hubiesen pactado la posibilidad de que la recurrente pudiese retirar los bienes removibles que pudiera incorporar en los predios cedidos, ello constituye un aspecto que no resulta relevante para determinar la naturaleza de los bienes objeto de cuestionamiento, dado que no se refiere a un bien en concreto.

- En cuanto a las fotografías de los equipos, instalaciones y obras civiles, adjuntas al aludido dictamen (folios 770 a 799), cabe señalar que, al no poder relacionarlos con una ubicación específica, ni con los bienes objeto de cuestionamiento, además de no ir acompañadas de las características técnicas, no resultan suficientes para acreditar que no resultan parte integrante y funcional de la edificación.
- No se aprecian las pruebas realizadas, análisis alguno, las características técnicas y vida útil de los bienes objeto de observación, que permitan corroborar las conclusiones contenidas en el dictamen antes aludido, en especial que los bienes observados por la Administración correspondan activos distintos de la edificación.

Que respecto del Informe Técnico de 3 de febrero de 2012 (folio 5485 a 5488), elaborado Francisco Vásquez Pancorbo, cabe indicar que de manera similar al documento analizado previamente, consigna de manera general las tiendas que posee la recurrente y en donde se encontrarían los activos observados,

¹⁶ Se aprecia que en la Resolución N° este Tribunal indicó de la evaluación de los contratos presentados por la recurrente en dicho caso, que *“de los citados contratos no resulta posible identificar las instalaciones realizadas y los equipamientos adquiridos por la recurrente en los inmuebles recibidos de terceros, observados por la Administración, siendo que si bien existen cláusulas en dichos contratos que facultan a la recurrente a retirar los bienes removibles que pudiera incorporar en los predios cedidos, ello constituye un aspecto que no resulta relevante para determinar la naturaleza de los bienes objeto de cuestionamiento, dado que no se refieren a un bien en concreto. En este sentido, las condiciones pactadas en los contratos referidos a la posibilidad de retirar aquellos bienes sin alterar, deteriorar o destruir la edificación no constituyen per sé elementos válidos que califiquen las inversiones realizadas por la recurrente”*.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

mas no se efectúa una identificación específica para cada bien; no se aprecian las pruebas realizadas, análisis alguno de los bienes, las características técnicas y vida útil de los bienes objeto de observación y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, que permitan corroborar sus conclusiones, siendo que solo se tipifican los activos en 3 rubros (obra civil, equipo e instalaciones); y respecto de las fotos adjuntas de instalaciones y equipos diversos (folios 770 a 799), no se identifica su ubicación específica, ni se pueden relacionar con los bienes objeto de cuestionamiento, además de no ir acompañadas de las características técnicas. Por lo señalado el mencionado documento tampoco acredita que los bienes observados no resulten parte integrante y funcional de la edificación conforme su naturaleza.

Que de otro lado, se tiene que durante la fiscalización la recurrente también presentó como sustento de la naturaleza de los bienes observados los documentos denominados "Valuación: N°", "Valuación: N°" y "Valuación: N°", emitidos el 7 y 10 de junio de 2014 por el Ingeniero Jorge Octavio Villalta Castañeda (folios 2523 a 2574, 7630 a 7646, 7658 a 7674, y 7722 a 7738), que expresan que corresponden a informes técnicos de verificación y determinación de instalaciones movibles y desmontables de los locales comerciales "La Marina" (distrito de San Miguel), "Javier Prado" (distrito La Victoria), y "Los Jardines" (distrito y provincia de Trujillo). Al respecto, los mencionados documentos, con excepción del anexo "vistas fotográficas", no presentan adjuntos los demás anexos que señalan, como la relación de instalación y equipos instalados por local, con el detalle de proveedor, descripción, costo, fecha y otros, planos de ubicación, y contratos de arrendamiento, siendo que según la revisión de autos se aprecia que tales anexos no fueron presentados durante la fiscalización.

Que seguidamente cabe indicar que conforme con lo consignado en dichos documentos, estos tuvieron por objetivo determinar la situación de las instalaciones ubicadas en los locales comerciales antes referidos, para lo cual se realizó una inspección de estos en los días 3, 4 y 10 de junio de 2014 (folios 2536, 2555, y 2572); se siguió una metodología que comprendió la inspección ocular de los inmuebles, vistas fotográficas, análisis de información durante la inspección y la documentación proporcionada, entre otros; y se expuso las especificaciones técnicas de los locales comerciales arrendados, y de las instalaciones ejecutadas por el "inquilino" (la recurrente) consistentes en instalaciones eléctricas, instalaciones redes de producción contra incendio, cisterna de aguas servidas, puertas corta fuego, grupo electrógeno, entre otros equipos, respecto de las cuales se concluyó que las instalaciones están adosadas al techo y estructuras, por lo que son desmontables, y por tanto su vida útil no es mayor a 10 años.

Que sin embargo, de conformidad con el análisis citado previamente, se observa respecto de los mencionados informes de valuación de 7 y 10 de junio de 2014, estos no contienen la identificación específica para cada bien, puesto que solo se encuentran referenciados mediante una descripción de sus características generales, siendo que conforme se dejó constancia en un considerando precedente, la recurrente no presentó durante la fiscalización el anexo correspondiente a la relación de instalación y equipos instalados por cada local comercial arrendado, lo cual no permite verificar que correspondan a los bienes observados por la Administración según el Resultado del Requerimiento N°. Del mismo modo, respecto de las fotografías adjuntas a los referidos informes, se tiene que al no poder vincularse con los bienes objeto de cuestionamiento, ni haberse acreditado sus características técnicas mediante una adecuada vinculación entre el análisis consignado en dichos informes de valuación y los bienes observados según el referido resultado de requerimiento, tampoco resultan suficientes para acreditar que no resultan parte integrante y funcional de la edificación.

Que además, debe indicarse que del examen de los referidos informes de valuación se aprecia que estos concluyen que la vida útil de los bienes analizados es menor a 10 años, únicamente bajo la constatación de que los bienes descritos en su análisis¹⁷ se encuentran "adosados" a los techos y estructuras, y/o que son físicamente "desmontables"; sin embargo, no se aprecia las pruebas realizadas y/o análisis alguno respecto a que la factibilidad de la remoción física de los bienes observados no destruya, altere o deteriore la edificación, y/o su valor y/o funcionalidad, de manera que se pueda concluir con certeza que dichos bienes no forman parte de la edificación en la cual se encuentran incorporados o implementados, y por tanto, les corresponda una tasa de depreciación diferente a la de dicha edificación.

¹⁷ Conforme con lo indicado, no se encuentra acreditado en autos que se trate de los mismos bienes observados por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en efecto, sobre el particular cabe traer a colación que en la Resolución N° entre otras, este Tribunal ha indicado que no resulta definitorio para determinar si un elemento forma parte de una edificación el hecho que sea una estructura desmontable, pues ella puede formar parte de la edificación, como un techo o cobertura o incluso las puertas o ventanas, o ser una instalación, caso en el cual normalmente sería desmontable, pero alterando o deteriorando la edificación, de manera que la sola afirmación en el sentido que los activos fijos observados pueden ser retirados o desmontados de las edificaciones no hace que estas últimas no puedan ser destruidas, deterioradas o alteradas en su valor, como, en principio, señalan las normas técnicas antes mencionadas, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario no resulta atendible.

Que de acuerdo con lo expuesto, dado que los activos fijos observados son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones en las que la recurrente desarrolla sus actividades comerciales, les resulta aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones, por lo que el exceso de depreciación reparado en el ejercicio 2011 se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantener el reparo efectuado, modificado en la resolución apelada al importe de S/ 1 085 284,09, y confirmarla en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido de que los bienes observados son removibles, desmontables y reinstalables, y su vida útil no se equipara a la de los locales comerciales arrendados en los que se encuentran instalados de manera provisional y temporal para el desarrollo de su actividad comercial en condiciones normales; cabe indicar que la recurrente no ha acreditado dicha aseveración, entre otros, con un informe técnico que explique de manera suficiente y detallada las características de los bienes debidamente identificados, y su relación con las edificaciones en los que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, en principio, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones.

Que con relación a que no se puede calificar un bien como edificación por el solo hecho de encontrarse "emplazado" dentro de una construcción, debe indicarse que conforme se ha concluido de las normas glosadas en el presente caso, son instalaciones fijas y permanentes que constituyen parte integrante de una edificación aquellas que han sido adheridas a esta última y que no puedan ser separadas sin causar una alteración, deterioro o destrucción en la edificación, aspectos que reúnen los bienes observados por la Administración según lo actuado en el expediente, no habiendo desvirtuado ello la recurrente según el análisis efectuado.

Que por lo señalado, no resultan amparables los argumentos de la recurrente en el sentido de que se la Administración ha introducido un nuevo criterio de identificación de bienes que no se encuentra previsto en la ley, siendo que la Resolución N° citada por la recurrente no se contrapone a lo resuelto en la presente resolución, pues en ese caso la contribuyente acreditó la utilización de una tasa mayor de depreciación para unos galpones con el informe técnico respectivo, situación que no ha sucedido en el presente caso conforme se ha expuesto precedentemente. Por otro lado, se tiene que el Reglamento de Licencias de Habilitación Urbana y Licencias de Edificación, aprobado por Decreto Supremo N° 024-2008-VIVIENDA, se encontraba vigente durante el ejercicio materia de autos.

Que de otro lado, es preciso anotar que en el caso de autos no existe controversia respecto a que los bienes observados califican como activo fijo, siendo que el análisis efectuado respecto de estos ha sido realizado considerando la verificación de su naturaleza y al uso al que se destina, para lo cual no es un elemento imprescindible o determinante que la edificación respecto de los cuales forma parte tales activos fijos sea de propiedad de la recurrente o que la recurrente se dedique a la actividad de construcción, por lo que lo alegado por la recurrente en dicho sentido carece de amparo legal.

Que no resulta amparable lo afirmado por la recurrente en cuanto a que la Ley de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, el Reglamento Nacional de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Tasaciones, no tienen carácter vinculante para la Ley del Impuesto a la Renta, y que no se puede extender dichas disposiciones aplicables a los constructores, cabe mencionar que dado que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", los cuales inciden en el reparo materia de autos, resultaba conforme a ley que se recurra de manera supletoria otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que sobre el Informe Técnico N° [redacted] de 12 de abril de 2012, cuestionado por la recurrente, cabe señalar que dicho documento contiene una opinión técnica de la Facultad de Ingeniería Civil de la Universidad Nacional de Ingeniería, elaborada a solicitud de la Administración, respecto de las instalaciones fijas y permanentes que propietarios y/o arrendatarios realizan en edificaciones que utilizan en su actividad, teniendo como normativa consultada el Reglamento Nacional de Edificaciones y el Reglamento Nacional de Tasaciones, apreciándose que el aludido documento no constituye el sustento del reparo materia de análisis, sino que fue utilizado por la Administración como un referente adicional que, en el mismo sentido que las normas técnicas citadas, brinda pautas sobre lo que se entiende por instalaciones fijas y permanentes que forman parte de las edificaciones.

Que sin perjuicio de lo indicado en el considerando precedente, respecto del argumento de la recurrente en el sentido de que la Administración ha prescindido de inspecciones físicas y la constatación de los atributos físicos que permiten su remoción y reutilización de manera autónoma de la construcción que los alberga, cabe indicar que contrariamente a lo indicado, la Administración de acuerdo a sus facultades de fiscalización puede utilizar diversos medios de prueba, entre ellos los documentos analizados, a fin de determinar las obligaciones tributarias, debiéndose agregar que la recurrente no ha presentado prueba alguna que desvirtúe la acotación efectuada.

Que respecto a los documentos "Contrato de Subarrendamiento", "Contrato de Usufructo" y "Constitución de Derechos de Superficie" celebrados por la recurrente con [redacted] e [redacted], respectivamente, partidas registrales, y cuadros denominados "Anexo 4.2. Relación de instalaciones y equipos realizados por [redacted] (...)" (folios 7622 a 7629, 7647 a 7657, 7675 a 7721 y 7739 a 7750), mediante los cuales la recurrente pretende sustentar la tasa de depreciación empleada, cabe señalar que como estableció la Administración en la resolución apelada, no correspondía que dicha documentación sea evaluada en tanto no se acreditó el cumplimiento de los requisitos para la admisión de medios probatorios extemporáneos, según lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario¹⁸, siendo que tampoco procede evaluar dichos documentos en esta instancia de conformidad con lo señalado en el artículo 148 del citado código¹⁹.

Que con relación a que se ha transgredido el principio de verdad material, cabe precisar que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes la actuación de la Administración se encuentra arreglada a ley, y no se advierte vulneración a tal principio, siendo que en el presente caso, del análisis efectuado en los considerandos precedentes se ha determinado que los bienes materia de reparo correspondía que se deprecien con la tasa del 5%, no habiendo la recurrente acreditado, pese a que fue requerida expresamente durante el procedimiento de fiscalización, que dichos bienes tenían una naturaleza distinta.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° [redacted] y [redacted], citadas por la recurrente, no resultan aplicables al caso de autos al tratarse de erogaciones por reparaciones y mantenimientos que no constituyen activos fijos, debiendo precisarse que en el presente caso no es materia de controversia que los bienes observados califiquen como activo fijo, sino que para determinar el porcentaje de depreciación que corresponde se han considerado las características de los bienes reparados. Asimismo, las Resoluciones N° [redacted] y [redacted], tampoco son aplicables al presente, al versar sobre supuestos distintos al caso de autos, tales como reparos por gastos registrados

¹⁸ El primer párrafo de este artículo señalaba que "No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación".

¹⁹ Este párrafo señala que "Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147"; y el artículo 147 del Código Tributario señala que "Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación".



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

que debieron ser contabilizados como activo fijo y depreciación no aceptada ya que el costo no estaba sustentado; y en cuanto al Informe N° _____, cabe indicar que los informes emitidos por la Administración Tributaria no son vinculantes para este Tribunal.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto a que los activos bajo análisis no constituyen mejoras al haberse realizado respecto de bienes que no son de su propiedad, cabe reiterar que en el presente caso no es materia de controversia que los bienes estuviesen instalados en edificaciones que no son propiedad de la recurrente, siendo que según las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras, una mejora es un desembolso que incrementa la capacidad original del activo, contribuye a la generación de beneficios económicos futuros o reduce sus costos.

Que respecto a que la NIC 16 y el inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, reconocen la existencia de vidas útiles y tasa de depreciación diferentes por cada elemento de propiedades, planta y equipo, como pueden ser la edificación y las otras partes agregadas a esta, con vidas útiles distintas, tales como los sistemas de protección contra incendios, instalaciones eléctricas, luminarias, puertas, ascensores montacargas, veredas rodantes y sistema de climatización; cabe precisar que en el caso de autos, fue la recurrente quien no acreditó que cada uno de los bienes observados, en función a sus características, no eran instalaciones fijas y permanentes de las edificaciones, por lo que tales argumentos no resultan ser atendibles.

2. Pérdida neta por contratos forward, que no cumplen con los requisitos señalados por ley

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 6215 a 6241), la Administración reparó el importe de S/ 1 292 810,00, debido a que la recurrente no acreditó que los contratos forward que generaron la pérdida de dicho importe correspondieran a instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, al no haberse identificado las obligaciones y el riesgo específicos, señalando como sustento los Requerimientos N° _____ y sus resultados, y el artículo 5-A, el inciso q) del artículo 44, y el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que previamente al análisis de fondo del citado reparo, cabe indicar que en su escrito de apelación la recurrente alega que en instancia de reclamación la Administración ha modificado arbitrariamente el sustento del reparo respecto del análisis de la metodología aplicada para la identificación de las obligaciones, pues en la Resolución de Determinación N° _____ indicó que no comprendía la referida metodología, mientras que en la Resolución de Intendencia N° _____ que confirma el citado reparo, señala que la recurrente no sustentó fehacientemente dicha metodología.

Que al respecto, cabe indicar que de la Resolución de Intendencia N° _____ se observa que en la instancia de reclamación la Administración ha confirmado el reparo materia de análisis sustentándose en el incumplimiento de los requisitos previstos en los numerales 2 y 3 del literal b.2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para calificar los instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, siendo que respecto de la metodología explicada por la recurrente para la identificación de las obligaciones por cartas de crédito se indicó en la resolución apelada (folios 7932), que se verificaron las inconsistencias indicadas en el Resultado de Requerimiento N° _____, desarrolladas en considerandos posteriores, siendo que sobre la base de la apreciación de que dichas inconsistencias no fueron sustentadas por la recurrente, la Administración concluyó que aquella no había cumplido con acreditar fehacientemente la identificación de las obligaciones por cartas de crédito.

Que de lo expuesto, no se aprecia de la resolución apelada que la Administración hubiera modificado el fundamento del reparo comunicado mediante la notificación del valor, sino que, por el contrario, aquella cumplió con pronunciarse sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en su recurso de reclamación, señalando los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan su decisión y por los cuales no amparaba sus alegatos sobre la improcedencia del reparo por pérdidas por instrumento financieros derivados sin fines cobertura, así como la evaluación en su conjunto de la documentación que obra en autos y las actuaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización, indicando las razones por las cuales no desvirtuaban las acotaciones realizadas. Por tal motivo, no resulta atendible lo alegado por la recurrente ni resultan aplicables las resoluciones invocadas.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en tal sentido, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido.

Que en el Punto N° 6 del Anexo al Requerimiento N° (folios 5690 a 5692), la Administración señaló que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente por la recurrente verificó que dedujo una pérdida neta por concepto de contratos forward por un importe neto de S/ 1 627 889,12, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al requerimiento (folios 5669 y 5670).

Que al respecto, la Administración solicitó sustentar las operaciones realizadas con instrumentos financieros derivados, por lo cual la recurrente debía presentar, entre otros:

- Contrato original.
- Documentación que permita identificar los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas.
- Documentación sustentatoria fehaciente del análisis del riesgo que se pretende evitar, atenuar o eliminar para lo debía exhibir, como:
 - o Documentación probatoria y estudios de riesgos financieros realizados en relación con los activos subyacentes que se pretenden cubrir.
 - o Documentación probatoria y estudios técnicos realizados respecto al objetivo y estrategia de gestión del riesgo de la recurrente para emprender la cobertura, lo que debe incluir la identificación de la transacción o partida cubierta y la naturaleza del riesgo que se pretendía cubrir.
 - o Análisis de riesgos de mercados
- Documentación original que especifique el tipo, plazo y vencimiento del derivado contratado, y cualquier otra información vinculada a la contratación.
- Documentación que permita determinar la relación entre el instrumento de cobertura y los elementos cubiertos a efectos de determinar la necesidad de la contratación del instrumento.
- Señalar la naturaleza de la pérdida obtenida como resultado de la suscripción de los instrumentos derivados.
- Cuadro comparativo que muestre la variación del precio de los tipos de cambio respecto del precio pactado en los instrumentos financieros derivados desde la fecha de suscripción hasta el 31 de diciembre de 2011, cuantificando las pérdidas o utilidades obtenidas según fechas de liquidación.
- Indicar el tratamiento contable y tributario, y adjuntar los asientos contables correspondientes.

Que la recurrente señaló en su escrito de 28 de octubre de 2013 (folios 5582 a 5587), que en el ejercicio 2011, la recurrente coberturó el riesgo de fluctuación del tipo de cambio inherente a las obligaciones reales en moneda extranjera por la compra de mercadería local (NO COMEX) y del exterior (COMEX), así como por sus obligaciones reales con instituciones financieras y otras.

Que refirió que los contratos forward celebrados tuvieron por objetivo atenuar el riesgo de futuras fluctuaciones del tipo de cambio. Indicó como ejemplo los contratos celebrados en febrero y marzo de 2011, según los cuales pudo cobrar US\$ 6 750 000,00 por S/ 18 787 885,00, siendo que de no haber celebrado tales contratos, hubiera tenido que pagar S/ 18 970 050,00 por el mismo monto en dólares, de manera que se atenuó el riesgo de futuras fluctuaciones de tipo de cambio en S/ 182 165,00.

Que mencionó que los riesgos que buscó atenuar o disminuir es la fluctuación del tipo de cambio para la cancelación de sus pasivos en moneda extranjera vinculados a la compra de mercadería. Así, señaló que conforme explica en los cuadros adjuntos a su descargo, denominados "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a cubrir del periodo":

- Los riesgos cubiertos son las obligaciones en moneda extranjera generadas por importaciones, proveedores locales y cartas de crédito en moneda extranjera. Las dos primeras obligaciones se determinan de los Estados Financieros mensuales disponibles a la fecha de contratación, y las cartas de crédito se sustentan en los reportes emitidos por entidades financieras.
- Una vez identificadas las obligaciones se estima, en base a las tendencias previamente establecidas, los importes con vencimientos a 30, 60 y 90 días, conforme con la siguiente tabla:



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Vencimiento	Obligaciones pendientes – Carta de crédito	Cuentas por pagar – Importaciones	Cuentas por pagar – Proveedores locales
Mes 1 – 30 días	45%	60%	60%
Mes 2 – 60 días	30%	40%	40%
Mes 3 – 90 días	25%	0%	0%

- Determinados los importes por cada tipo de deuda y vencimiento, su política la obliga a cubrir el riesgo real por tramos, conforme con el siguiente:

Vencimiento	Obligaciones pendientes – Carta de crédito	Cuentas por pagar – Importaciones	Cuentas por pagar – Proveedores locales
Mes 1 – 30 días	70%	80%	60%
Mes 2 – 60 días	De 50 a 100%	De 60 a 100%	De 10 a 100%
Mes 3 – 90 días	40%	50%	5%

- Luego, redondea el importe del riesgo determinado y efectúa las contrataciones correspondientes.

Que refirió que como se encuentra declarado en el RUC, su actividad principal consiste en la venta al por mayor y menor de materiales de construcción; que las obligaciones sobre las cuales recae el riesgo coberturado se encuentran plenamente identificadas en sus estados financieros, reportes emitidos por las entidades financieras, cartas de crédito y comprobantes de pago; que el riesgo coberturado es claramente identificable, correspondiente a las futuras fluctuaciones del tipo de cambio de dichas obligaciones en moneda extranjera; y que los contratos forward se celebraron con bancos independientes.

Que finalmente, indicó que presentaba los cuadros denominados “Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a cubrir del periodo”, contratos en los que se describen las condiciones de los forwards, estados bancarios donde se aprecia el cargo o abono por la liquidación de los contratos, y la política *Hedging* que sustenta la contratación de los forwards, entre otros.

Que en el Punto N° 6 del Anexo al Resultado de Requerimiento N° (folios 5634 a 5648), la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente, respecto de la cual indicó que procedía a evaluar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de considerar los contratos forward celebrados por la recurrente como instrumentos financieros derivados con fines de cobertura, de manera que se acepte su deducción de conformidad con el inciso q) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, refirió que si bien la recurrente señala que el riesgo que busca atenuar o disminuir es la fluctuación del tipo de cambio para la cancelación de sus pasivos en moneda extranjera vinculados a la compra de mercadería, aquella no ha presentado ni identificado los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes y/o servicios relacionados con los referidos contratos forward, pues según los reportes denominados “Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a cubrir del periodo” se calcula el monto coberturado en función a los porcentajes de cobertura que señala su política corporativa, los mismos que son aplicados a los saldos de cuentas pasivas del mes anterior, no siendo posible identificar específicamente las obligaciones que recibían la cobertura y su relación con los contratos forward, por lo que corresponden a estimaciones que cubren riesgos generales del negocio.

Que indicó que adicionalmente de la verificación de la información proporcionada se observan las siguientes inconsistencias: (1) Del reporte denominado “CITIDIRECT Cartas de Crédito de Importación pendientes-Resumen” se aprecia que existen cartas de crédito que estuvieron vencidas a la fecha del reporte, por ejemplo, en el mes de enero la fecha de emisión del reporte es de 19 de enero de 2011 y tiene cartas con vencimientos de 9, 10 y 14 de enero; y (2) en el documento política *Hedging* se establecen porcentajes de cobertura respecto a pagos a proveedores locales, cartas de crédito y transferencias al exterior; sin embargo, se ha verificado que los porcentajes aplicados varían respecto de los establecidos en dicha



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

política a partir del mes de agosto de 2011, en el que empiezan a variar los porcentajes aplicados a cartas de crédito, y posteriormente, los porcentajes en importaciones y proveedores locales en moneda extranjera.

Que por último señaló que la recurrente no presentó documentación alguna que permita identificar el riesgo por fluctuación del tipo de cambio que según señala buscó atenuar o disminuir, como podría ser, análisis de tipos de cambio, estudios riesgos financieros, entre otros.

Que por lo antes señalado la Administración concluyó que la recurrente no cumplió con sustentar los requisitos de identificación de las obligaciones específicas que reciben la cobertura y del riesgo que se busca atenuar con la contratación de los forwards que generaron las pérdidas deducidas por el importe de S/ 1 292 810,00, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al Resultado de Requerimiento N° (folios 5601 y 5602), por lo que no califican como instrumentos financieros derivados con fines de cobertura.

Que a través del Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 2669 a 2672), la Administración puso en conocimiento de la recurrente la referida observación.

Que mediante escrito de 23 de setiembre de 2014 (folios 2596 a 2602), la recurrente señaló que de lo argumentación de la Administración se aprecia que esta no desconoce la naturaleza y validez como obligación por pagar de los montos utilizados como base para efectuar la contratación, ya que señala como motivo principal para considerar que no se ha identificado el riesgo que no se ha proporcionado ni identificado el detalle de los comprobantes de pago que motivan la cobertura, por lo que en atención a ello, cumplía con presentar documentación adicional consistente en: (1) análisis de cuentas contables vinculadas a los pasivos coberturados que concilian con los datos colocados en los papeles de trabajo de la determinación de los importes a coberturar; (2) comprobantes de pago, DUAs, órdenes de compra y pagos efectuados a proveedores, siendo que debido al gran volumen de información, proporciona la información a nivel de muestra selectiva, sin perjuicio de que se le pueda solicitar mayor información, la cual está a disposición durante toda la fiscalización; y, (3) muestra selectiva de los reportes de las cartas de crédito emitidas por instituciones financieras pendientes de pago a la fecha de la contratación de los Forwards.

Que argumentó que la información presentada permite verificar que los saldos de las cuentas contables se encuentran plenamente detalladas, operación por operación, incluyendo la cantidad, montos, plazos, precios y demás características cubiertas, por lo que la naturaleza de dichas operaciones es plenamente identificable y se encuentra sustentada documentariamente, demostrándose con ello que los riesgos a coberturar son específicos y no generales. Asimismo, indicó que no resultaba necesario que una cobertura coincidiera exactamente con el plazo del riesgo subyacente.

Que sobre las inconsistencias observadas por la Administración señaló que: (1) si bien en los reportes "CITIDIRECT Cartas de Crédito de Importación pendientes- Resumen" puede figurar la fecha de vencimiento de las cartas de crédito, esta es una fecha referencial, debido a que las mismas en su mayoría son canceladas con posterioridad, respecto de lo cual se adjunta a nivel de muestra selectiva diversas cartas de crédito, entre las que se encuentran las correspondientes al mes de enero, y que conforme a los reportes de discrepancias y cargos en cuenta por los pagos de dichas obligaciones evidencian que las cartas se cancelan con posterioridad a su fecha de vencimiento; y, (2) por decisiones gerenciales se modificaron los porcentajes de cobertura aplicados en cartas de crédito, importaciones y proveedores locales en moneda extranjera, en relación con lo cual presentó la política Hedging modificada en julio de 2011, e indicó que en ningún caso ha coberturado por encima de las obligaciones en moneda extranjera a un determinado periodo de tiempo.

Que reiteró los argumentos expuestos en respuesta al Requerimiento N° , y agregó que en la Nota 27.4 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2011 denominada "Riesgo de Tipo de Cambio" se indica a través de un cuadro que la recurrente tiene una exposición significativa al 31 de diciembre de 2011 y 2010, a los efectos de las fluctuaciones en los cambios de la moneda extranjera (dólares americanos) en sus activos y pasivos monetarios y flujos de caja estimados, y que como ha sido de conocimiento público, existen factores externos específicos como la crisis económica mundial en el ejercicio 2011, o a nivel país, la existencia de un alto nivel de incertidumbre económica; por lo que se encuentra sustentado que la recurrente se encuentra expuesta a un constante riesgo proveniente de la fluctuación del tipo de cambio, por lo que estableció una política de contratación de forwards para atenuar el riesgo



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

inherente a sus obligaciones en dólares americanos. Finalmente indicó que, sin perjuicio de lo señalado, de la documentación proporcionada se verifica que el monto contratado mensualmente siempre es inferior al importe total de pasivos a coberturar, en virtud a un criterio de prudencia.

Que mediante escrito adicional de 15 de octubre de 2014 (folios 2576 a 2583) la recurrente indicó que detallaba la metodología aplicada con la finalidad de identificar su exposición al riesgo tomando como ejemplo las contrataciones efectuadas en mayo y noviembre de 2011. Así señaló que el 16 de mayo de 2011 celebró seis operaciones de cobertura por el importe de US\$ 6 100 000,00 y fechas e importes mensuales de vencimiento en junio por US\$ 3 300 000,00, julio por US\$ 1 800 000,00, y agosto de 2011 por US\$ 1 000,000,00 relacionadas a obligaciones coberturadas plenamente identificadas.

Que mencionó con respecto a las obligaciones por importaciones en moneda extranjera que en el cuadro "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a coberturar en el periodo" correspondiente a la mencionada contratación de 16 de mayo de 2011, el importe considerado como riesgo a coberturar en soles ascendió a S/ 11 008 miles y US\$ 3 960 miles, sustentados en el detalle de obligaciones por pagar en el estado de situación financiera al 30 de abril de 2011 según el cuadro insertado en su escrito, y cuyo detalle presentó con escrito de 23 de setiembre de 2014. Preciso además que si bien para la cuantificación del riesgo se considera la Cuenta Contable 4010210100 Crédito fiscal por aplicar merc de saldo acreedor, la cual no debió netear el importe de las obligaciones a coberturar, ello se debió a una práctica usual debida a la configuración de la nota de obligaciones por pagar en moneda extranjera en el estado de situación financiera mensual; y que si no se considera el importe de dicha cuenta contable, el importe a coberturar sería incluso mayor al considerado por S/ 15 652 097,00 o US\$ 5 558 069,00.

Que en cuanto a las obligaciones por cartas de crédito vigentes al momento de la contratación del forward, señaló que consideró como importe a coberturar la suma de US\$ 9 287 miles que se sustenta en el reporte de "Cartas de crédito de importación pendiente" 16 de mayo de 2011 emitido por la entidad financiera correspondiente, en la cual la Administración pudo corroborar una por una las obligaciones pendientes a la fecha que son materia de cobertura, y que en su escrito de descargo de 23 de setiembre de 2014 presentó cartas a nivel de muestra que permitió corroborar que los importes de riesgos a coberturar son reales y existentes al momento de la contratación.

Que sobre el importe de US\$ 5 607 miles correspondientes a cuentas por pagar en moneda extranjera a proveedores locales, indicó que este se determina por diferencia entre el importe de cuentas por pagar comerciales de la Nota 1 de los Estados Financieros de abril de 2011 por US\$ 11 882 miles, y las cuentas por pagar de importaciones por US\$ 3 960 miles (incluida la Cuenta Contable - Provisión obligac. Por pagar imp por S/ 6 435 879,01) y las cartas de crédito abiertas registradas en el Anexo 16 de los Estados Financieros de abril de 2011 por US\$ 2 315 miles. Asimismo, señaló que si bien existe una diferencia con el importe establecido en el cuadro "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a coberturar en el periodo", aquella resulta no material; y que adjunta muestras de sustento que permiten acreditar que las obligaciones a coberturar son reales y en moneda extranjera.

Que señaló que una vez identificados los pasivos a coberturar, determina la exposición al riesgo de acuerdo con su política, para lo cual primero distribuye las obligaciones en vencimientos a 30, 60 y 90 días, luego les aplica los porcentajes de cobertura establecidas en su política, y finalmente al resultado le disminuye el importe de los contratos forward suscritos en meses anteriores (marzo y abril según la información señalada en los cuadros proporcionados con denominación "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a coberturar en el periodo" correspondiente a dichos meses) con vencimiento en junio y julio, a efectos de evitar la duplicidad de los importes coberturados y coberturar solo obligaciones nuevas; de manera que el importe de forwards contratos corresponde a un redondeo de la cifra determinada por el citado procedimiento.

Que por último indica que para la contratación de 2 de noviembre de 2011 siguió similar procedimiento a la contratación de mayo, con la particularidad de que a partir de agosto de 2011 no se consideró como obligaciones a coberturar el importe de las cartas de crédito abiertas, ya que dicha obligación fue reemplazada por las obligaciones con órdenes de compra vigentes y aún no provisionadas a la fecha de contratación, siendo que a partir de dicha fecha determinó las obligaciones a coberturar sobre la base del reporte de órdenes de compra.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en el Anexo al Resultado de Requerimiento N° (folios 2627 a 2635), la Administración dio cuenta de los descargos y la documentación presentada de la recurrente respecto al procedimiento y metodología aplicada para la identificación de las obligaciones en moneda extranjera coberturadas y la determinación del importe a coberturar mensualmente, siendo que de su evaluación determinó inconsistencias que la llevaron a concluir que la recurrente no cumplió con acreditar documentariamente la identificación de las obligaciones que fueron objeto de cobertura.

Que de acuerdo con lo indicado, la Administración observó respecto del análisis de cuentas por pagar por importaciones que la recurrente incluyó en el importe de las obligaciones por coberturar de los meses de marzo a noviembre de 2011 la Cuenta Contable Crédito fiscal por aplicar merc de saldo acreedor, que no corresponde a una obligación, conforme ha reconocido la misma recurrente en su escrito de 15 de octubre de 2014 respecto del mes de mayo de 2011, lo cual distorsiona la identificación plena de dichas obligaciones, ya que muestran diferencia con el importe determinado en los reportes denominados "Determinación de Exposición mensual en moneda extranjera a coberturar en el periodo".

Que respecto de los reportes "Cartas de crédito de Importación Pendientes - Resumen" observó que verificó que estas obligaciones corresponden a facturas de proveedores extranjeros que también se encuentran en los listados que sustentan las obligaciones por pagar por importaciones, señalando como ejemplo que en el reporte correspondiente al mes de mayo de 2011 se aprecia la Carta de Crédito N° de 9 de marzo de 2011 por importe de US\$ 26 693,84 que se encuentra en las cuentas por pagar importaciones del julio de 2011 registrado en la Cuenta Contable – Documentos por pagar Mer. Impor correspondiente a la Factura emitida por , siendo que lo mismo ocurre con las Cartas de Crédito N° de 22 de marzo, de 18 de julio, de 22 de marzo y de 12 de abril de 2011, registrados en la Cuenta Contable según los reportes de importaciones al 30 de abril, 30 de setiembre, 31 de marzo y 31 de mayo de 2011, respectivamente.

Que adicionalmente, observó que si bien la recurrente señala que disminuye los forward contratados en meses anteriores para evitar duplicidad, la metodología aplicada por la recurrente impide que se pueda identificar las obligaciones coberturadas en forma mensual, toda vez que se podrían estar duplicando las obligaciones conforme se ha verificado respecto de las mencionadas cartas de crédito, de modo que al no poder determinar exactamente el importe mensual de las obligaciones coberturadas, se puede afirmar que la recurrente realiza la cobertura sobre saldo de cuentas.

Que en cuanto a las obligaciones por cuentas por pagar a proveedores locales mencionó que del procedimiento explicado por la recurrente se verifica que aquellas se determinan por diferencias, es decir, que no se puede identificar directamente la obligación coberturada; que en el reporte de cuentas presentado se reiteran las cuentas contables consideradas en el reporte de las obligaciones en moneda extranjera de importaciones, y se aprecian las Cuentas Contables y que no corresponden a obligaciones por pagar, sino derechos por cobrar, y respecto a la Cuenta , que según los libros contables corresponde a un sobregiro bancario por US\$ 111 539,87; no obstante, en el estado de cuenta se muestra un saldo a favor de la recurrente de US\$ 8 374,55; y que en su escrito la propia recurrente, al realizar la identificación de las cuentas contables, ha señalado que tiene una diferencia de US\$ 901 046,15 que no puede mostrar a través de cuentas contables, lo que demuestra que no tiene identificadas las obligaciones a coberturar y que consignó montos generales y no específicos.

Que con respecto a la identificación del riesgo coberturado específico, indicó que en la Nota 27.3 de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2011, referida por la recurrente, corresponde a un cuadro anual, mas no muestra proyecciones mensuales, análisis de tipo de cambio o estudios de riesgos financieros, que hayan permitido tomar decisiones respecto a cada contrato de forward celebrado, por lo que la recurrente no presenta información que le haya permitido tomar la decisión respecto al tipo de cambio pactado en cada contrato forward celebrado, que pretendía atenuar o evitar.

Que por lo antes señalado, la Administración mantuvo la observación a la deducción de las pérdidas por contratos forward que no califican como instrumentos financieros derivados con fines de cobertura de conformidad con lo señalado en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 1 292 810,00.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que de la revisión de lo actuado en fiscalización y el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° , se aprecia que en el presente caso la Administración sustenta el presente reparo en el incumplimiento de los requisitos para calificar como instrumento financiero derivado con fines de cobertura, previstos en los numerales 2 y 3 del literal b.2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que la recurrente no identificó el riesgo específico que pretendió cubrir con forwards celebrados, ni las obligaciones de pago cobeturdadas, por lo que al no calificar como “con fines de cobertura”, no se acepta la aplicación de la pérdida resultante a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que el inciso b) del artículo 5-A²⁰ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de interés o cualquier otro índice de referencia, que puede recaer sobre: (i) Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio; u (ii) Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

Que en adición, señala el citado inciso que un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- 1) Se celebra entre partes independientes. Excepcionalmente, un Instrumento Financiero Derivado se considerará de cobertura aun cuando se celebre entre partes vinculadas si su contratación se efectúa a través de un mercado reconocido.
- 2) Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad.
- 3) El deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente:
 - I. El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características.
 - II. El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura.
 - III. Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas.
 - IV. El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

Que por su parte, el inciso c) del citado artículo 5-A señala que son Instrumentos Financieros Derivados no considerados con fines de cobertura aquéllos que no cumplan con alguno de los requisitos señalados en los numerales 1) al 3) del inciso b) anterior. Agrega esta norma que asimismo, se considerará que un Instrumento Financiero Derivado no cumple los requisitos para ser considerado con fines de cobertura cuando: 1) Ha sido celebrado fuera de mercados reconocidos; o 2) Ha sido celebrado con sujetos residentes o establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición.

Que de lo anterior se tiene que los instrumentos financieros derivados que no cumplieren con los requisitos antes señalados se considerarán como instrumentos sin fines de cobertura, para efecto de lo establecido en la ley.

²⁰ Artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 970, publicado el 24 de diciembre de 2006.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que el tercer párrafo del artículo 50 de la precitada ley²¹ dispone que en ambos sistemas de compensación de pérdidas, las pérdidas de fuente peruana provenientes de contratos de Instrumentos Financieros Derivados con fines distintos a los de cobertura sólo se podrán compensar con rentas netas de fuente peruana originadas por la contratación de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin.

Que según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, en los derivados con fines distintos a los de cobertura, las pérdidas provenientes de estos contratos sólo se podrán compensar con rentas netas originadas por la contratación de instrumentos financieros derivados que tengan la misma finalidad, es decir que tampoco cumplan los requisitos para ser considerados con fines de cobertura, por lo que si un contribuyente obtiene pérdida en transacciones con derivados no considerados con fines de cobertura y no obtiene rentas por el mismo origen, no podrá aplicar las citadas pérdidas a ningún otro tipo de renta; sin embargo, acepta un diferimiento de los excesos no aplicados en el ejercicio corriente a los ejercicios siguientes de acuerdo al sistema de arrastre de pérdidas elegido por el contribuyente.

Que de ello se tiene que en lo que respecta a las reglas de imputación, el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta pretende establecer criterios diferenciados entre las operaciones con instrumentos financieros derivados calificados de cobertura del resto de operaciones con derivados que no califiquen como con fines de cobertura, según los cuales las pérdidas resultantes de estos últimos solamente podrían compensarse con las rentas generadas por este mismo tipo de instrumentos en ejercicios futuros.

Que ahora bien, sobre la identificación de los riesgos, es conveniente señalar que según 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. En ese sentido, como menciona De Lara²³ existen diferentes naturalezas de riesgos, entre los cuales se encuentra: (i) riesgo de mercado que se origina por diferencia en los precios o en movimientos de los factores de riesgo (tasas de interés, tipos de cambio, etc.); (ii) riesgo de crédito por incumplimiento de la contraparte; (iii) riesgo de liquidez por mayores costos de financiamiento o imposibilidad de transformar en efectivo un activo o portafolio.

Que respecto de la cobertura de dichos riesgos, esta puede ser natural o artificial. La cobertura natural o "matching" de vencimientos, es la técnica utilizada por una empresa para reducir por sí misma su exposición a un determinado riesgo, sin tener que recurrir a los mercados financieros. Por ejemplo, mediante la modificación de sus posiciones de activo y pasivo o la alteración de su estructura de cobros y pagos se puede conseguir reducir e incluso eliminar el riesgo de tipo de interés. La cobertura artificial, en cambio, consiste en la utilización de instrumentos financieros derivados para la eliminación de un determinado riesgo que afecta a las posiciones que se mantienen al contado²⁴.

Que en ese sentido, tratándose del riesgo del tipo de cambio, la cobertura natural consistiría en realizar operaciones contrarias a las que en el desarrollo del negocio se tengan en moneda extranjera, en otras palabras, se deben realizar operaciones pasivas en moneda extranjera si se tienen activos denominados en estas monedas y realizar operaciones activas si se tienen pasivos denominados en moneda extranjera. Así, las pérdidas que se tienen ante un cambio desfavorable de la tasa de cambio ya sea en activos o pasivos, son compensadas por las ganancias obtenidas en los pasivos o activos. En cambio, la cobertura artificial consistiría en la contratación de un instrumento derivado que tenga como elemento subyacente el tipo de cambio, permitiendo a quienes tienen exposición al riesgo cambiario tomar posiciones contrarias sin necesidad de comprar o vender una divisa específica²⁵.

²¹ Según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 970.

²² Hernández Muñoz, Lázaro. Los riesgos y su cobertura en el comercio internacional. Fundación Confemetal Editorial, Madrid, España. 2003. p.56.

²³ De Lara Haro, Alfonso. Medición y control de riesgos financieros. Editorial Limusa S.A. de C.V. México. 2005. pp. 16 y 17.

²⁴ Instrumentos de cobertura de riesgos (III): Diseño de una cobertura eficiente. En: Manager Business Magazine, N° 3, Julio-Agosto 2005, p. 28. Disponible en:

https://www.researchgate.net/publication/236624043_Instrumentos_de_cobertura_de_riesgos_III_Diseño_de_una_cobertura_eficiente

²⁵ Marín Salazar, Carlos y Marí Tabares, Maritza. El riesgo cambiario y los mecanismos de cobertura en el sector real colombiano. Universidad de EAFIT, 2009, p. 30 y 31. Disponible en:



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que tratándose específicamente del forward, este 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) Cubren 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 caja²⁶. De manera que, al celebrar un contrato forward de divisas o en moneda extranjera, los riesgos que se esperarían cubrir se refieren a las pérdidas potenciales que se puedan registrar por las variaciones adversas en el tipo de cambio.

Que sin embargo, debe señalarse que, en el marco de lo dispuesto en el numeral 2 del inciso b) del artículo 5-A antes glosado, la sola tenencia de obligaciones por pagar (pasivos) en moneda extranjera no resultaría suficiente a efecto de acreditar que los riesgos que se afirman coberturar, con el instrumento financiero derivado contratado, se encuentran claramente identificados y no son simplemente riesgos generales del negocio, ya que conforme se ha indicado, el riesgo cambiario es común a toda empresa que mantenga activos o pasivos en moneda extranjera, y dicho riesgo no solo se evita o atenúa a través de la contratación de un instrumento financiero derivado. Por lo que la exigencia legal anotada apunta a que el contribuyente sustente en su caso concreto los riesgos que planificó coberturar.

Que se puede afirmar que el propósito de que el contribuyente identifique claramente los riesgos específicos que son coberturados por el instrumento financiero derivado, así como las operaciones objeto de cobertura, se sustenta en la necesidad de evidenciar que efectivamente la contratación del mismo tuvo su causa en la eliminación o mitigación de un riesgo con efectos potencialmente perjudiciales debidamente comprobados. Aspecto que también ha sido reconocido en la doctrina, cuando se señala que *“(…) parece razonable que las operaciones, tanto las cubiertas como las de cobertura, puedan ser identificadas formal y explícitamente desde el nacimiento de la operación de cobertura (toda vez que) Se toman posiciones en el mercado en función de la previsión futura con vistas a obtener un resultado positivo”²⁷* (subrayado agregado).

Que en el mismo tenor, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° [redacted] 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. Ello debido a 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 en la Resolución N° [redacted] se ha señalado 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”*.

https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/508/CarlosAndres_MarinSalazar_2009.pdf;jsessionid=EA845ECCC6E4E9CC98A9CA2145BECC1B?sequence=1

²⁶ Pastor Paredes, Jorge; “Mercados de Futuros & Opciones en Instrumentos Financieros y Commodities”, 2° Edición, Lima, Editorial Supergráfica, 1997, pág. 137.

²⁷ Porporatto. *Instrumentos Financieros Derivados*.: Una revisión tributaria. Revista Derecho de Fiscal. Universidad Externado de Colombia. N° 4. 2011, p. 309.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en el caso de autos, se tiene que para sustentar la calificación de instrumento financiero derivado de cobertura según las normas antes mencionadas, la recurrente presentó los Contratos Forward detallados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5601 y 5602), suscritos entre la recurrente y distintas instituciones bancarias (folios 4001 a 4077). Asimismo, se verifica del referido resultado de requerimiento, que la Administración determinó que la pérdida neta del ejercicio 2011, arrojada por los referidos instrumentos financieros derivados, ascendió a S/ 1 292 810,00.

Que en cuanto a la identificación de los riesgos y las obligaciones específicas cubiertas por los aludidos contratos forward, la recurrente ha alegado que se trataba de la fluctuación del tipo de cambio respecto de obligaciones en moneda extranjera (dólares americanos), agrupándolas en tres conceptos: (i) cuentas por pagar por importaciones, (ii) cartas de crédito, y (iii) cuentas por pagar proveedores locales; siendo que como sustento de sus alegatos la recurrente presentó la documentación que se analiza a continuación.

Que el documento "Política de *Hedging*" (folios 4195 a 4197), elaborado por la Gerencia de Administración y Finanzas de la recurrente en 2007, expresa que: A) El tratamiento de cobertura de las obligaciones en moneda extranjera dependerá de la clasificación: COMEX (*cartas de crédito y transferencias al exterior*) y NO COMEX (*proveedores locales en dólares*); B) El tipo de exposición se clasifica en contable, obligaciones y flujos de caja futuros contractuales; C) La cobertura se determinará para los siguientes 6 meses móviles y se divide en dos categorías: a) Cobertura mínima, que debe ser obligatoriamente cubierto con los instrumentos recomendados, y, b) Cobertura opcional, correspondiente al monto que podrá o no ser cubierto según defina cada Gerencia de Finanzas en base a proyecciones del tipo de cambio y perspectivas macroeconómicas; y, D) Determinación de vencimiento de las obligaciones: En base a las tendencias previamente establecidas, los importes con vencimientos a 30, 60 y 90 días, se determinan conforme a la siguiente tabla:

Vencimiento	Cartas de crédito	Transferencias al Exterior	Pagos a Proveedores ocales
Mes 1 – 30 días	45%	60%	60%
Mes 2 – 60 días	30%	40%	40%
Mes 3 – 90 días	25%	0%	0%

Que anexo a la mencionada política se observan cuadros "Proyección Móvil de Porcentajes de Cobertura", en los que se estableció las siguientes coberturas mínimas:

Vencimiento	Cartas de crédito	Transferencias al Exterior	Pagos a Proveedores ocales
Mes 1	70%	80%	20%
Mes 2	50%	60%	10%
Mes 3	40%	50%	5%

Que posteriormente, la recurrente presentó el documento "Política de *Hedging*", revisada en julio de 2011 (folios 2371 y 2372), mediante la cual se modificó parcialmente lo porcentajes indicados en el cuadro precedente conforme a lo siguiente:

Vencimiento	Cartas de crédito	Transferencias al Exterior	Pagos a Proveedores ocales
Mes 1	60%	60%	20%
Mes 2	50%	50%	10%
Mes 3	40%	40%	5%

Que al respecto, debe indicarse que el riesgo al que se alude en los mencionados documentos respecto de cartas de crédito y transferencias al exterior y proveedores locales en dólares, es un riesgo consustancial a la actividad comercial desarrollada por la recurrente, siendo que con dichos documentos no se acredita la existencia de un riesgo particular asociado con un activo o un pasivo reconocido, un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable, que sustentara las necesidades de



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

flujos de efectivo para la realización de sus operaciones.

Que del reporte "Determinación del Resultado Liquidado de los Contratos Forward de Cobertura del Ejercicio 2011" (folios 4192 a 4194), se aprecia el año de contrato, institución financiera, importe del contrato, fecha de inicio, fecha de vencimiento, tipo de cambio pactado, tipo de cambio a la fecha de vencimiento, y efecto en el resultado del ejercicio 2011 de los contratos forward que originaron la pérdida observada. Cabe indicar que del citado reporte se aprecia que dicha pérdida comprende la liquidación de los contratos forward celebrados el 25 de noviembre de 2010 por US\$ 4 050 000,00 (folio 4194), las cuales no forman parte del reparo analizado, conforme se verifica del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folio 5602).

Que ahora bien, para acreditar la identificación de las operaciones cobeturdadas y los correspondientes riesgos específicos, la recurrente presentó los reportes elaborados por ella denominados "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a cobeturar del periodo" (folios 4180 a 4191), en los cuales se expresa el cálculo de los importes de los contratos forwards contratados el 21 de enero, 22 de febrero, 22 de marzo, 14 de abril, 16 de mayo, 24 de junio, 20 de julio, 16 de agosto, 16 de setiembre, 21 de octubre, 2 y 18 de noviembre de 2011; siendo que por la celebración de los contratos forward de 25 de noviembre de 2010 la recurrente no presentó reporte de determinación de la cobertura, por lo que la pérdida asociada estos últimos contratos no se encuentra sustentada.

Que con relación a los demás contratos, se aprecia que según lo señalado en los aludidos reportes, los datos considerados para la celebración de los instrumentos observados han sido extraídos de anexos de los estados financieros en el caso de "Cuentas por pagar por importaciones" y "Cartas de crédito", y, en el caso de "Cuentas por pagar proveedores locales", se indica que se determinó por diferencia entre el concepto "Importe de Cuentas por pagar comerciales de la nota 1 de los EEFF" menos el monto de las "Cuentas por pagar por importaciones" y "Cartas de crédito". Es decir, que respecto de las obligaciones por concepto de "Cuentas por pagar proveedores locales", el importe a cobeturar se determinó por diferencias de saldos de cuentas contables.

Que así, se observa que como sustento de los datos consignados en los referidos reportes, la recurrente presentó Balances Generales y Estados de Ganancias y Pérdidas al 31 de diciembre de 2010, con cortes mensuales de enero a noviembre de 2011; reportes denominados "1- Posición monetaria" que indican el importe total de pasivos por "Cuentas por pagar comerciales" por el importe correspondiente a *Cuentas por pagar por importaciones*, reportes "16 – Cuentas por pagar comerciales" con el importe total del concepto "Obligaciones por pagar de mercaderías avaladas por Cartas de Crédito" correspondiente a *cartas de crédito*, y reportes de cuentas contables con el número de cuenta, descripción, saldo final en soles y dólares, en los que se aprecia la sumatoria de distintas cuentas contables que da como resultado el monto correspondiente a *Importe de Cuentas por pagar comerciales de la nota 1 de los EEFF* (folios 2518 a 2521 y 4078 a 4219).

Que sin embargo, tales reportes solo muestran información a nivel de consolidados de elementos de los estados financieros o saldos acumulados de cuentas contables, es decir, información genérica que no permite identificar el detalle de las obligaciones mencionadas en los reportes de determinación mensual de la cobertura, habiéndose verificado además que, de acuerdo con lo observado por la Administración, los mencionados reportes presentan inconsistencias dado que comprenden cuentas contables que corresponden a cuentas de activo (Cuentas y) y pasivos con saldos acreedor por créditos tributarios (Cuenta), que por su naturaleza, no corresponden al registro de las obligaciones que la recurrente alega haber cubierto con la celebración de los contratos forward observados. En tanto que de los reportes adicionales (folios 1273 a 2217 y 6644 a 7592) presentados por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° , con los análisis de los saldos de las cuentas contables indicadas en los reportes *Importe de Cuentas por pagar comerciales de la nota 1 de los EEFF*, no se aprecian las fechas de vencimiento de las obligaciones por pagar que se describen en los mismos, lo que considerando el riesgo cambiario alegado por la recurrente, hubiera podido explicar qué riesgos específicos se pretendían cobeturar a la fecha de ejecución pactada de los contratos forward por los montos contratados. Y que además, conforme con lo señalado respecto de las obligaciones por concepto de "Cuentas por pagar proveedores locales", al haber sido determinado el importe a cobeturar por diferencias de saldos acumulados de cuentas contables, en modo alguno ello podría acreditar la



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

identificación de las obligaciones pretendidas como cobeturdadas, y por consiguiente el riesgo específico asociado a las mismas.

Que de lo expuesto, se concluye que la citada documentación contiene información genérica e incompleta que presenta inconsistencias, en ese sentido, no permite identificar las obligaciones ni los riesgos específicos que la recurrente pretende cobeturar con los instrumentos financieros observados.

Que por otra parte, con relación a las obligaciones por "*Cartas de Crédito*", se observa que la recurrente presentó para las contrataciones forwards de enero a julio de 2015, los reportes denominados "CITIDIRECT Cartas de Crédito de Importación Pendientes – Resumen" (folios, 2420 a 2424, 2436 a 2440, 2447 a 2459, 2466 a 2477, 2482 a 2496, 2511 a 2516, 4093 a 4097, 4108 a 4112, 4117 a 4121, 4140 a 4154, 4126 a 4137 y 4165 a 4175), en los que se aprecia, entre otros, la fecha de caducidad pendiente; asimismo, debe indicarse que tales reportes, por sí solos, no son suficientes para acreditar la identificación de las obligaciones en moneda extranjera alegadas por la recurrente, así como el riesgo de fluctuación por tipo de cambio al vencimiento de las mismas, toda vez que, conforme con lo establecido en el procedimiento de fiscalización y no desvirtuado ni discutido por la recurrente posteriormente, dichos documentos registran obligaciones que presentan fechas de caducidad anteriores a la fecha de contratación del forward, no habiendo acreditado la recurrente su dicho respecto a que el objeto de la cobertura fuera el pago a realizarse con posterioridad al vencimiento indicado en los aludidos reportes, y adicionalmente, existen obligaciones duplicadas con las obligaciones registradas en los reportes de Cuentas por pagar por importaciones analizados precedentemente, según se dejó constancia en el Resultado de Requerimiento N°

Que tampoco pueden considerarse identificadas las obligaciones cobeturdadas por cartas de crédito y el riesgo específico asociadas a las mismas, con el reporte Nombre del Cliente y Referencia del Cliente de Carta de Crédito (folios 2431 a 2435 y 4103 a 4107), y los Reportes adjuntos a las determinaciones mensuales de agosto a noviembre (folios 2373 a 2378), en tanto que de los mismos no se verifican datos suficientes, como las fechas de vencimiento de las obligaciones por pagar que se describen, según lo antes expuesto; siendo que además, conforme con lo referido por la recurrente (folio 2576) en respuesta al Requerimiento N° , estos últimos reportes corresponden a órdenes de compra vigentes que no han sido registradas contablemente a la fecha de contratación del forward, de manera que al no haber sido registradas como pasivos en la contabilidad a la fecha de contratación, y consiguientemente no haber registrado resultados (ganancia/pérdida) por la fluctuación del tipo de cambio desde dicha fecha, existiría un desfase en el periodo de cobertura que no ha sido explicado por la recurrente, lo que resta mérito a su calificación como instrumento de cobertura.

Que en adición a lo expuesto, es preciso indicar que la recurrente no ha sustentado con la documentación antes glosada, que los importes considerados por tramos de vencimientos a 30, 60 y 90 días, según los reportes elaborados por ella denominados "Determinación de exposición mensual en moneda extranjera a cobeturar del periodo" y políticas exhibidas que correspondieran al vencimiento real de las obligaciones consideradas como objeto de cobertura; sino que por el contrario, se advierte que el criterio de clasificación por vencimientos según los porcentajes indicados en dichas políticas, corresponden únicamente a estimaciones preestablecidas y no al análisis concreto que debió ser efectuado por la recurrente previo a la celebración de cada contrato forward. En efecto, en el presente caso de autos se observa que no obran en el expediente los análisis correspondientes que, sobre la base de los comprobantes de pagos y cartas de crédito presentados a nivel de muestra (folios 6644 a 7592), acrediten que los vencimientos de las obligaciones consideradas como cobeturdadas correspondieran a los consignados en dichos reportes, y que por tanto, para la contratación de los forwards observados se hubiera tomado en cuenta el análisis de riesgos específicos por la fluctuación del tipo de cambio a la fecha de vencimiento de obligaciones en moneda extranjera.

Que considerando las mencionadas observaciones a la documentación presentada como sustento de la metodología explicada por la recurrente en sus alegatos, se tiene que la misma no cumple con acreditar los riesgos específicos que habría pretendido cobeturar con los forwards observados, toda vez que se sustenta en dicha documentación; sin perjuicio de ello, cabe agregar que al considerar dicha metodología los saldos acumulados de cuentas contables al cierre previo a la fecha de contratación de los forwards observados, se evidencia que no existía una identificación directa y específica de las obligaciones y los riesgos específicos a cobeturar, aun cuando se explique en dicha metodología que del monto resultante



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

a contratar en el periodo se deducía el monto contratado de los forwards de periodos anteriores, toda vez que este procedimiento implica una estimación indirecta del importe a coberturar, y no la identificación requerida conforme con lo señalado en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a la Nota 27.4 de los Estados Financieros auditados al 31 de diciembre de 2011 denominada "Riesgo de Tipo de Cambio", cabe señalar esta contiene un análisis de impacto en los estados financieros de los resultados de la recurrente al cierre del ejercicio, por lo que no corresponde a un análisis efectuado con motivo de la contratación de los forwards, y que por tanto acreditara la identificación de los riesgos específicos que buscaron atenuarse con la contratación de dichos instrumentos, por lo que lo señalado por la recurrente respecto de dicha nota carece de sustento.

Que por lo señalado, se tiene que la recurrente no cumplió con identificar claramente los riesgos que, según refiere, pretendió coberturar con los contratos forward celebrados, de acuerdo con lo exigido en el numeral 2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, no sustentó la calificación "con fines de cobertura" de los citados instrumentos financieros derivados²⁸, por lo que en aplicación del artículo 50 de la citada ley, no procedía la aplicación de las pérdidas generadas por los mismos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que en mérito a lo indicado precedentemente, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación al documento "Informe N° 021" de 6 de marzo de 2015, elaborado por KPMG (folios 7599 a 7619), cabe indicar que tal como se señala en la resolución apelada (folio 7952/anverso y 7953/reverso), no correspondía que dicha documentación sea evaluada en tanto la recurrente no acreditó el cumplimiento de los requisitos para la admisión de medios probatorios extemporáneos, conforme lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario, siendo que tampoco procede evaluar dichos documentos en esta instancia de conformidad con lo señalado en el artículo 148 del citado código²⁹, no resultando aplicable la resolución invocada por la recurrente al estar referida a un caso distinto al de autos en el cual el valor impugnado por el que se presentaron las pruebas extemporáneas no contenía deuda tributaria impugnada.

Que estando a la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, no resultan atendibles los argumentos respecto a que se encuentran acreditada la existencia de documentación que permite identificar el riesgo que los contratos forward pretendía eliminar o atenuar. Adicionalmente, respecto del alegato referido a que las inconsistencias en el procedimiento y metodología observadas por la Administración no han generado beneficio a la recurrente en la determinación de las pérdidas deducidas, y demás argumentos conexos, debe indicarse que conforme con el examen expuesto, por un lado, la documentación e información sobre la cual se aplican dichos procedimientos y metodología resulta insuficiente, y por otro, aquella metodología se basa en estimaciones y no en la verificación de las condiciones reales de las operaciones que se afirma coberturar, de manera que no permiten concluir con certeza que se encuentren claramente identificados los riesgos que la recurrente alega.

Que asimismo, cabe indicar que conforme se ha concluido en el presente caso, la recurrente no demostró en base a la documentación presentada la identificación específica de los riesgos que sustenten la contratación de los forward acotados, por lo que no resultan amparables sus argumentos en el sentido de que resultaba razonable la contratación de forwards para atenuar o eliminar el riesgo generado por obligaciones en moneda extranjera, pues el solo hecho de tener pasivos en moneda extranjera no acredita el cumplimiento del requisito previsto en el numeral 2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y por otro lado, contrario a lo señalado por la recurrente, una de las características comunes de los instrumentos de cobertura es que tengan fechas de liquidación o ejecución simultáneas a las fechas en que potencialmente se materialicen los riesgos coberturados (necesidad del flujo en moneda extranjera), siendo que la razonabilidad de celebrar instrumentos pretendidos como de cobertura, con características distintas, no ha sido acreditado en autos.

²⁸ Careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre el incumplimiento del numeral 3 del literal b.2 del inciso b) del artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁹ Sin perjuicio de lo expuesto, se aprecia que dicho informe únicamente reitera la metodología explicada por la recurrente respecto de los contratos forward celebrados en los meses de enero, abril y setiembre, metodología que ha sido analizada en considerandos precedentes, así como la documentación presentada por la recurrente al respecto.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en cuanto a las resoluciones citadas cabe indicar que no es materia de controversia que los contratos forward puedan ser instrumentalizados para la cobertura del riesgo de tipo de cambio, sino que la recurrente no ha cumplido con acreditar, en su caso concreto y con la documentación e información idónea y suficiente que necesariamente debió tener en cuenta para la evaluación de la contratación de contratos de dicho tipo, que los forward que afectaron el resultado del ejercicio 2011 tuvieron como finalidad la cobertura de riesgos específicos claramente identificados.

Que además, acerca del alegato de la recurrente respecto a que el riesgo de tipo de cambio es un riesgo específico, a diferencia de otras situaciones ajenas al discurrir normal de la compañía y cuyo efecto no puede ser medido con fiabilidad antes de su ocurrencia, como la obsolescencia o la expropiación, o también, el terrorismo, el cambio climático, la globalización, seguridad informática o futura regulación del sector, conforme se reconoce en el párrafo GA98 de la NIC 39; cabe indicar que si bien conforme con el citado párrafo GA98³⁰, el riesgo de tipo de cambio es un riesgo que puede ser identificado y medido de forma específica, ello no enerva la conclusión arribada respecto a que en el caso concreto de autos la recurrente no ha presentado documentación que cumpla con acreditar los riesgos de tipo de cambio específicos que alega haber coberturado, toda vez que de su evaluación se ha determinado que la misma es insuficiente y presenta inconsistencias que no han sido sustentadas por la recurrente.

Que finalmente, es preciso indicar que la deuda financiera con Scotiabank generada en marzo de 2011 y por el cual se contrató el forward por US\$ 10 563 140,00 con vencimiento en junio de 2011, a la cual la recurrente hace referencia en su apelación, no ha sido materia de reparo conforme se verifica del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5601 y 5602).

3. Gastos relacionados a robos no acreditados con resoluciones fehacientes

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 6197 a 6210), la Administración efectuó reparo por el importe de S/ 1 346 140,33, correspondiente a la deducción contenida en la declaración rectificatoria presentada por la recurrente mediante Formulario PDT 670 N° 750562360 de 23 de setiembre de 2014, por concepto de "Gastos relacionados a Robos 2011 Resoluciones Falsas".

Que mediante el Punto N° 7 del Anexo al Requerimiento N° (folios 5689 y 5690), la Administración requirió a la recurrente sustentar, entre otros, los gastos contabilizados relacionados a existencias registrados, neto de las adiciones realizadas en la declaración jurada, para lo cual debía explicar qué tipo de operaciones se contabilizan en dichas cuentas contables y sustentar con la documentación fehaciente el importe neto deducido.

Que en el Punto N° 7 del Anexo al Resultado de Requerimiento N° (folios 5623 a 5626, 5631 y 5634), la Administración dio cuenta que en atención al Requerimiento N° , la recurrente señaló que realizó la "Provisión de inventario 2011" por ajustes de inventarios, sustentados en las Resoluciones de Archivo Definitivo N° y emitidas por la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán – Ate, por importes de S/ 394 230,28 y S/ 951 910,07, respectivamente, correspondientes a los faltantes de inventario de las tiendas de "San Miguel", "Angamos", y "Lima".

Que al respecto, la Administración observó que con fecha 19 de noviembre de 2013 la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, mediante Oficio N° , informó que las Resoluciones de Archivo Definitivo N° y no se encuentran registradas en el sistema SIATF, por lo que tales documentos son falsos. Asimismo señaló que con fecha 23 de diciembre de 2013, la recurrente presentó la declaración rectificatoria PDT 670 N° por el importe total observado de S/ 1 346 140,33.

Que con Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 2669 a 2672), la Administración puso en conocimiento de la recurrente la referida observación a efectos de que esta presentara, de considerarlo, sus descargos fundamentados.

³⁰ De la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Cabe indicar que según el citado párrafo GA98, un compromiso en firme para adquirir un negocio, en una combinación de negocios, no puede ser una partida cubierta, con la excepción del componente de riesgo de tasa de cambio, porque los otros riesgos a cubrir no pueden ser identificados y medidos de forma específica. Estos otros riesgos son riesgos generales del negocio.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que mediante escrito de 23 de setiembre de 2014 (folios 2584 a 2586) la recurrente señaló que con fecha 2 de setiembre de 2014 fue notificada con la Resolución Fiscal que dispone el archivo definitivo de los actuados en la Investigación N° [redacted] iniciada por la denuncia por la comisión de los delitos de falsificación y uso de documentos falsificados, indicando que: (1) la recurrente presentó dos denuncias policiales por concepto de hurto sistemático por el importe total de S/ 1 346 140,35, (2) que dichos documentos fueron remitidos a la Segunda Fiscalía de Huaycán mediante Partes Policiales N° [redacted] y [redacted], conforme ha sido verificado por la División de investigación de Robos, (3) que las mencionadas denuncias se recibieron con Ingresos N° [redacted] y [redacted], y posteriormente se resolvió su archivo definitivo, (4) que al no haberse registrado los mencionados partes policiales en el sistema SIATF, la Administración observó la pérdida deducida por los hurtos denunciados, (5) que sin embargo, luego se dispuso la regularización del registro en el SIATF, y que fue negligencia del fiscal no cautelar el ingreso y registro de las resoluciones de archivo definitivo de las denuncias en la Fiscalía de Huaycán.

Que indicó que por lo expuesto la adición efectuada por el importe de S/ 1 346 140,33 debe revertirse mediante declaración rectificatoria a efectos de considerar una deducción toda vez que de la lectura de la Resolución Fiscal de fecha 2 de setiembre de 2014 se concluye la veracidad del procedimiento seguido respecto de las denuncias de hurto efectuadas por la recurrente, así como la regularización del registro de las resoluciones de archivo definitivo de las mencionadas denuncias, lo que acredita que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente, de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el criterio contenido en las Resoluciones N° [redacted] y [redacted].

Que a través del ítem B del Anexo al Resultado de Requerimiento N° [redacted] (folios 2637 a 2640), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y que esta había presentado la declaración rectificatoria Formulario PDT 670 N° [redacted] de 23 de setiembre de 2014, a través de la cual la recurrente revirtió la adición previamente realizada por concepto de "Gastos relacionados a Robos 2011 Resoluciones Falsas" por el importe de S/ 1 346 140,33.

Que al respecto, la Administración indicó que del análisis de la Resolución de fecha 2 de setiembre de 2014 se desprenden los siguientes hechos: (1) que el asistente administrativo de la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán ratifica su manifestación respecto a que en el SIATF de 2011 no se registraron las Denuncias [redacted] y [redacted], (2) que mediante los Oficios N° [redacted] y [redacted], tampoco ingresaron al señalado despacho fiscal, (3) que la División de Investigación de Robos (DIVINROB) ha señalado que en sus archivos figuran los mencionados oficios con sus respectivos partes policiales, y que el efectivo policial encargado de llevar dichos oficios no precisa la persona que recibió los mismos, (4) que la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán ha informado que con el propósito de regularizar la situación de las Resoluciones N° [redacted] y [redacted], con fecha 9 de marzo de 2014 ha hecho uso del "SIATF Contingencia", asignándoles los Números [redacted] y [redacted], (5) que los partes policiales recién fueron ingresados vía regularización en marzo de 2014 y que las Resoluciones N° [redacted] y [redacted] que sustentaron el gasto de la recurrente no existen en los archivos de la Fiscalía de Huaycán, (6) y que el Fiscal adjunto que firmó las mencionadas resoluciones reconoce en su contenido y firma en las mismas; sin embargo, manifiesta que no contaba con autorización de encargo de despacho en la fecha que fueron firmadas por lo que tales resoluciones fueron suscritas por funcionario que no era competente, de manera que son nulas.

Que en virtud de lo expuesto, la Administración rechazó la deducción realizada por concepto de "Gastos relacionados a Robos 2011 Resoluciones Falsas" por el importe de S/ 1 346 140,33, debido a que las Resoluciones N° [redacted] y [redacted] carecen de validez, y por otro lado, las Resoluciones N° [redacted] y [redacted], las cuales no fueron presentadas y solo fueron mencionadas por la recurrente, recién fueron emitidas en marzo de 2014, por lo que no sustentan el gasto del ejercicio 2011.

Que según el inciso d) del artículo 37 de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que conforme al citado dispositivo legal, a efectos de poder deducir las pérdidas generadas por hechos delictuosos, el contribuyente deberá cumplir con uno de los siguientes requisitos: a) Pruebe judicialmente el hecho delictuoso, o, b) acredite que resulte inútil ejercer la acción judicial.

Que en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° _____ y _____, este Tribunal ha establecido que, ante los casos de robo, no cabe la deducción si el delito no ha sido probado judicialmente, ni la recurrente ha acreditado que sea inútil ejercer la acción judicial.

Que en las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras, este Tribunal ha señalado que la copia de la denuncia policial no es prueba suficiente para acreditar la ocurrencia del hecho y de esta manera sustentar la referida deducción. Asimismo, en la Resolución N° _____, se ha establecido que las pérdidas por robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que iniciar la acción judicial es inútil.

Que en las Resoluciones N° _____ y _____, este Tribunal ha establecido que la resolución de Ministerio Público o el Parte Policial que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito, acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida.

Que de la norma y criterios jurisprudenciales antes citados se tiene que para que la pérdida extraordinaria por robo a que alude la recurrente sea deducible como gasto para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, requería acreditar que el hecho delictuoso había sido probado judicialmente en el ejercicio 2011 o que en dicho ejercicio se había verificado que era inútil ejercer acción judicial sobre el particular.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, así como lo señalado en la Resolución de Determinación N° _____ se aprecia que en el presente caso, la Administración establece como motivo determinante de su reparo a la deducción efectuada mediante declaración rectificatoria Formulario PDT 670 N° _____ de 23 de setiembre de 2014, que las Resoluciones de Archivamiento N° _____ y _____, mediante las cuales la recurrente pretende acreditar que en el ejercicio 2011 resultaba inútil la acción judicial respecto de los robos efectuados en sus locales comerciales, no son válidas; y que las resoluciones de archivamiento de los partes policiales con Ingresos N° _____ y _____ mediante el "SIATF Contingencia" recién fueron emitidas en el ejercicio 2014 por lo que no sustentan gasto por el ejercicio 2011 fiscalizado.

Que sin embargo, de la resolución apelada (folio 7924/anverso y reverso) se aprecia que, a efecto de confirmar el citado reparo, la Administración ha agregado en instancia de reclamación nuevos argumentos a los señalados en el considerando precedente, consistentes en que en las denuncias efectuadas por la recurrente no se ha identificado a detalle los bienes que habrían sido objeto de robo; lo que constituye un exceso a la facultad de reexamen establecida en el artículo 127 del Código Tributario³¹, toda vez que, conforme ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo, ello no la facultaba a adicionar un nuevo fundamento al reparo formulado. Por lo tanto, toda vez que la Administración ha prescindido del procedimiento legal establecido en cuanto a la adición efectuada, de conformidad con el numeral 2 y el último párrafo del artículo 109 del Código Tributario³² procede declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo de la mencionada adición, correspondiendo efectuar el análisis del reparo tal y como fue establecido por la Administración en la

³¹ De acuerdo con el artículo 127 del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, y precisa que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados para incrementar sus montos o disminuirlos.

³² El numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Asimismo, el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. Añade el último párrafo del referido artículo que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

resolución de determinación materia de impugnación.

Que de autos se aprecia que para sustentar los gastos contabilizados por faltantes de inventario la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Denuncias policiales de fechas 1 de setiembre y 4 de octubre de 2011 (folios 733 a 739, 3895 a 3901, 3926 a 3931 y 6338 a 6350) interpuestas por la recurrente a través de su apoderado judicial, Luis Alberto Miranda Valer, contra los que resulten responsables por la comisión de delitos contra el patrimonio en la modalidad de hurto por los importes de S/ 951 910,07 y S/ 394 230,28, que dan un total de S/ 1 346 140,33. Se señala que los hechos fueron descubiertos con fechas 17 y 24 de agosto y 22 de setiembre de 2011, mediante inventarios realizados en las tiendas de “Lima”, “San Miguel” y “Angamos”, según el detalle adjunto a dichas denuncias.
- Partes N° _____ y _____, emitidos el 10 y 15 de diciembre de 2011, respectivamente, por la Dirección de Investigación de Criminal – División de investigación de Robos de la Policía Nacional del Perú (folios 3889 a 3894 y 3921 a 3925), mediante los cuales se da cuenta que se ha recibido las mencionadas denuncias interpuestas por la recurrente, que como investigaciones se recabó la declaración del apoderado judicial de la recurrente, que por acciones de inteligencia se tuvo información que los bienes hurtados se estarían comercializando en diferentes mercados por sujetos con sobrenombres y otros en proceso con identificación, y que el personal de la unidad policial se constituyó al mercado “El Arenero” de Huaycán, en el que se corroboró que los mencionados sujetos serían los presuntos autores de los ilícitos denunciados, habiéndose encontrado envoltorios con códigos que corresponderían a los bienes hurtados a la recurrente según actas de hallazgo levantadas; no obstante, no se pudo identificar a los presuntos autores.
- Resoluciones de la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán – Ate con números N° _____ y _____, emitidas el 20 de diciembre de 2011, y suscritas por el Fiscal Adjunto Provincial, _____ (folios 3887, 3888, 3919 y 3920), mediante las cuales se dio cuenta de la recepción de los indicados Partes policiales N° _____ y _____ elaborados por la Dirección de Investigación de Criminal – División de investigación de Robos, así como de las actuaciones de investigación descritas en dichos partes, no obstante, al verificar que de la información policial evaluada no existe elemento indiciario concreto de la identificación de los presuntos autores de los ilícitos, se resolvió archivar definitivamente la investigación iniciada por las denuncias.

Que ahora bien, al respecto se aprecia que mediante Oficio N° _____ de 6 de noviembre de 2013 (folio 1039), la Administración solicitó a la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán copias de las Resoluciones de Archivo Definitivo N° _____, siendo que mediante Oficio N° _____ de 11 de noviembre de 2013 (folio 1038), la referida Segunda Fiscalía informó que, conforme a la razón del encargado de mesa de martes (asistente administrativo), las citadas resoluciones con Ingresos N° _____ y _____ no han sido registradas en el sistema “SIATF”.

Que en atención al último oficio, la Administración emitió el Oficio N° _____ de 15 de noviembre de 2013 (folio 1048), en el cual señaló que a través de Oficio N° _____ - DIRINCRI PNP/DIVINROB-SEC, la División de Investigación de Robos proporcionó a la Administración los partes policiales N° _____ -DIRINCRI-DIVINROB-DEP-1 y _____ -DIRINCRI-DIVINROB-DEP-1, los cuales habrían dado origen a las Resoluciones de Archivo Definitivo de Ingresos N° _____ y _____, así como también los Oficios N° _____ -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM y _____ -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM, mediante los cuales con fecha 19 de diciembre de 2011 se remitieron a la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán los aludidos partes policiales; por lo que se solicita al Fiscal de la Segunda Fiscalía Provincial Mixta le informe sobre el destino de estos últimos oficios.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

Que en respuesta, a través del Oficio N° [redacted] ° FPMH-MP-FN de 19 de noviembre de 2013 (folios 1046 y 1047), la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán indicó que teniendo en cuenta la razón del asistente administrativo de la mesa de partes del despacho fiscal (folios 1040 a 1045), en el año 2011 no se registraron en el SIATF las Denuncias N° [redacted] y [redacted], que los Oficios N° [redacted] -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM y [redacted] -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM no ingresaron al despacho fiscal toda vez que la "post firma" no corresponde al asistente administrativo, y que en la fecha que dichos oficios se hubieran recibido, el despacho fiscal no se hallaba de turno fiscal.

Que sobre la base de las mencionadas actuaciones, en el Resultado de Requerimiento N° [redacted] (folios 5623 a 5626, 5631 y 5634), la Administración concluyó que las Resoluciones de Archivo Definitivo de Ingresos N° [redacted] y [redacted] constituirían documentos falsos, observación que comunicó a la recurrente, en virtud del artículo 75 del Código Tributario, mediante Requerimiento N° [redacted]

Que no obstante ello, se aprecia que en atención al citado requerimiento, la recurrente presentó la Resolución Fiscal emitida el 2 de setiembre de 2014 por la Sexta Fiscalía Provincial en lo Penal de Lima (folios 1269/reverso a 1272/anverso), de cuya revisión se observa que se da cuenta de los siguientes hechos:

- Mediante Denuncia N° [redacted], el apoderado de la recurrente interpuso denuncia contra los que resulten responsables por la comisión del delito contra la fe pública por falsificación de documento público, en agravio de la recurrente y el Estado, por cuanto mediante su apoderado judicial Luis Alberto Miranda Valor había interpuesto denuncias penales por hurto en agravio de la recurrente ante la Dirección de Investigación Criminal – División de Investigación de Robos de la PNP, respecto de las cuales se emitieron los Partes Policiales N° [redacted] y [redacted], que a su vez fueron remitidos mediante Oficios N° [redacted] y [redacted] a la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, siendo que las indicadas denuncias fueron archivadas mediante Resoluciones con Ingreso N° [redacted] y [redacted] que fueron entregadas a la recurrente por el mencionado apoderado judicial. Sin embargo, la Administración al solicitar a la referida Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán información sobre la veracidad de dichas resoluciones, dicho despacho indicó que los ingresos N° [redacted] y [redacted] no habían sido registrados en el SIATF, y que los mencionados oficios no habrían sido recibidos (folios 1271/anverso y 1272/reverso).
- De la información proporcionada por la División de Investigación de Robos de la PNP se tiene conocimiento que los Oficios N° [redacted] -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM y [redacted] -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM, conjuntamente con los referidos Partes Policiales N° [redacted] -DIRINCRI-DIVINROB-DEP-1 y [redacted] -DIRINCRI-DIVINROB-DEP-1, se encuentran en los archivos de la mencionada división, siendo que los mismos fueron proporcionados mediante Oficio N° [redacted] DIRINCRI-PNP/DIVINROB/SEC, y que en su declaración indagatoria, el efectivo policial instructor José Luis Pío León, encargado de la elaboración de dichos partes policiales, indicó que se apersonó a las instalaciones de la Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán de turno donde le recibieron dichos documentos.
- En cuanto a las Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011 con números de denuncia N° [redacted] y [redacted], la Administración indicó que la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán informó mediante Oficio N° [redacted] -MP-FN-2°FPMH de 7 de julio de 2014, "*que como quiera que no se encontraban registrados en el SIATF los ingresos antes mencionados, con el propósito de regularizar su situación, mediante resolución de fecha 09.03.2014 se ha hecho uso del 'SIATF CONTIGENCIA', asignándoles los números [redacted] respecto del Parte Policial N° [redacted] y [redacted] respecto del Parte Policial N° [redacted], ambos por hurto en agravio de la empresa [redacted]; de manera que, conforme a lo indicado en el referido oficio, se determina que en los archivos del citado despacho no estuvieron registrados los ingresos N° [redacted] y [redacted] las referidas resoluciones de archivo definitivo, ni los respectivos partes policiales, hasta la fecha de su ingreso vía regularización mediante números [redacted] y [redacted]*



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

- El ex Fiscal Adjunto de la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán, _____, ha referido en su manifestación policial y declaración indagatoria que reconoce en su contenido y firma las Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011 ya que encontró en su legajo personal los proyectos de resoluciones con error material en la fecha, los cuales fueron puestos a disposición de la Segunda Fiscalía; que no contaba con autorización de encargo del despacho entre el 17 y 20 de diciembre de 2011; y que fue negligencia suya haber firmado las resoluciones, no obstante que ya se regularizó su ingreso en el SIATF.
- Sobre la mencionada declaración, se indicó que como la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, mediante Oficio N° _____, *“ha informado que se ha regularizado la situación de las resoluciones de archivo definitivo materia de denuncia, lo que corrobora el dicho del ex Fiscal Adjunto de la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán, Pablo Jesús Jiménez Torres, quien ha admitido haber incurrido en negligencia al no haber cautelado su ingreso y registro en la Segunda Fiscalía Provincial Mixta de Huaycán, y haber firmado dichos documentos sin el análisis correspondiente, ni verificar su fecha de emisión (20/12/2011), pues según lo tiene admitido en esa fecha no tuvo resolución de encargo del despacho”.*

Que por las consideraciones expuestas, la Sexta Fiscalía Provincial en lo Penal de Lima concluyó que al no existir indicios de la comisión del delito de falsificación de documentos públicos, según el análisis de los hechos materia de investigación, se dispuso el archivo de la denuncia penal contra Luis Alberto Miranda Valer.

Que por otro lado, cabe señalar que obran en autos los Oficios N° _____ y _____ PNP/DIVINROB-GM (folios 6327 y 6331), los cuales fueron remitidos a la Administración mediante de Oficio N° _____ - DIRINCRI PNP/DIVINROB-SEC por la División de Investigación de Robos, tal como ha reconocido la propia Administración mediante Oficio N° SUNAT/2H0000 de 15 de noviembre de 2013 (folio 1048), de manera que contrario a lo indicado en la resolución apelada (folio 7953/reverso), dicha documentación no califica como extemporánea al haber sido proporcionada a la Administración durante el procedimiento de fiscalización.

Que del análisis conjunto de la documentación antes glosada, mediante la cual se da cuenta de diferentes actuaciones y verificaciones realizadas por los órganos competentes de las correspondientes dependencias policiales y despachos fiscales, se observa que conforme a lo señalado por la recurrente, esta interpuso denuncia por los faltantes determinados según inventarios realizados en sus locales comerciales, los cuales atribuyó a delitos de hurto cometidos en su agravio, siendo que mediante pesquisas iniciales realizadas por los efectivos policiales de la División de Investigación de Robos de la PNP, se dio cuenta que los bienes hurtados estarían siendo comercializados en el distrito de Huaycán, por sujetos que no fueron identificados, siendo que los resultados de dichas pesquisas, expresados en los Partes Policiales N° _____ y _____, fueron remitidos mediante Oficios N° _____ -DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM y DIRINCRI PNP/DIVINROB-GM a la Fiscalía Mixta de Huaycán, diligencia que fue realizada por efectivo policial instructor, José Luis Pio León, según la declaración testimonial de este último.

Que sin embargo, conforme se ha dado cuenta en la precitada documentación, específicamente en la Resolución Fiscal de 2 de setiembre de 2014, los citados Oficios N° _____ y _____ y los respectivos partes policiales no fueron registrados en el SIATF de dicho despacho mediante Ingresos N° _____ y _____ y por consiguiente, tampoco estuvieron registradas las Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011 correspondientes a dichos ingresos; lo que originó que a través de los Oficios N° _____ y _____ FPMH-MP-FN, de 6 y 19 de noviembre de 2013, la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán informara que en sus registros no se encontraban los expedientes y las resoluciones de archivo definitivo con numeraciones _____ y _____. En tal sentido, en la Resolución Fiscal de 2 de setiembre de 2014, se indica que mediante Oficio N° _____ la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán informó que mediante Resolución de fecha 9 de marzo de 2014, había hecho uso



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

del "SIATF CONTIGENCIA" **para regularizar el registro de los Partes Policiales N° _____ y _____, asignándoles las numeraciones _____ y _____**, no advirtiéndose de dichos actuados que la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán hubiera dispuesto la nulidad de las Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011 presentadas por la recurrente para sustentar el gasto observado, sino que solo dispuso la regularización del registros de las mismas en el SIATF. (El énfasis es nuestro)

Que en efecto, si bien se aprecia de los considerandos de la Resolución Fiscal de 2 de setiembre de 2014 que el funcionario que suscribió las Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011 declaró que no contaba con la encargatura de despacho en la fecha de emisión de dichas resoluciones, de la declaración del mismo funcionario; así como de los demás actuados de los que se da cuenta en los aludidos considerandos, las aludidas resoluciones de archivo no constituirían documentos falsos³³, como sostuvo la Administración, siendo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, por lo que la afirmación de que las mencionadas resoluciones de archivo no son válidas, en principio, no se encontraba sustentada en el expediente.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que adjunto a su escrito de apelación la recurrente ha presentado las copias certificadas de las resoluciones de archivo correspondiente a los Ingresos N° _____ y _____ que obran en el despacho de la Segunda Fiscalía Mixta de Huaycán (folios 7969 a 7971), de las cuales se aprecia que corresponden a las mismas Resoluciones de Archivo Definitivo de 20 de diciembre de 2011, presentadas por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización a efecto de sustentar los gastos por mercadería hurtadas según las denuncias de fechas 1 de setiembre y 4 de octubre de 2011 interpuestas por la recurrente y Partes Policiales N° _____ y _____, con lo cual, se corroboraría que por los Ingresos N° _____ y _____ realizados en vía de regularización de registro, no se emitieron nuevas resoluciones de archivamiento de las denuncias interpuestas por la recurrente, por tanto, no se puede aseverar que el mencionado archivamiento recién se hubiera producido en el ejercicio 2014, como pretende sostener la Administración, sino que con dicha regularización del registro se habría convalidado el contenido de las mencionadas resoluciones de archivamiento definitivo de 20 de diciembre de 2011.

Que así también, es del caso indicar que conforme al principio de predictibilidad y confianza legítima establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, que señala que las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, por lo que resultaba razonable que la recurrente dedujera el gasto por faltantes de inventario requerido por la Administración con las Resoluciones de Archivamiento de 20 de diciembre de 2011, que acreditaban que era inútil ejercer acción judicial según lo requerido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del mismo modo, debe indicarse que no se aprecia de autos que, en aplicación del principio de verdad material e impulso de oficio, señalados en los numerales 1.11 y 1.3 del artículo IV de la mencionada Ley de Procedimiento Administrativo General, que señalan que la autoridad administrativa deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados, y que 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, la Administración hubiese realizado actuaciones dirigidas a verificar que las Resoluciones de Archivamiento de 20 de diciembre de 2011 habían sido declaradas inválidas, máxime si se trata de documentación respecto de la cual la Administración podía oficiar su obtención directamente³⁴;

³³ Motivo por el cual se resolvió el archivo definitivo de la denuncia por falsificación de documentos.

³⁴ Así, de acuerdo con lo señalado en los numerales 48.1 y 48.1.2. del artículo 48 de la mencionada Ley de Procedimiento Administrativo General, para el inicio, prosecución o conclusión de todo procedimiento, común o especial, las



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

siendo preciso indicar que las inconsistencias señaladas en la resolución apelada no son suficientes a efectos de concluir que las tales resoluciones de archivo son inválidas como sostiene la Administración.

Que por las consideraciones antes expuestas, se tiene que el reparo efectuado por deducción de gastos de faltantes de inventarios, sustentado en resoluciones de archivo definitivo que fueron considerados por la Administración como no fehacientes, no se encuentra debidamente sustentado, toda vez que contrario a lo señalado por esta, no se encuentra acreditado en el expediente que se hubiera declarado la invalidez de las Resoluciones de Archivamiento de 20 de diciembre de 2011 con las cuales la recurrente sustentó el gasto materia de reparo, por lo que considerando que del contenido de las mismas se aprecia que estas acreditaban que en el ejercicio 2011 resultaba inútil ejercer la acción judicial sobre los delitos denunciados por la recurrente por no haberse identificado a los presuntos autores del delito de hurto de los bienes de la recurrente; corresponde revocar la resolución apelada en el extremo del citado reparo y levantar el mismo.

Que estando el sentido del fallo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos formulados y resoluciones citadas por la recurrente.

Que toda vez que los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, unos han sido mantenidos y el otro levantado, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de Resolución de Determinación N° _____ conforme a lo expuesto.

Resoluciones de Determinación N° _____ y _____

Que del Anexo N° 02 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ (folio 6183) emitidas por los intereses de los pagos cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, se aprecia que la Administración modificó el coeficiente aplicado por la recurrente en la determinación de dichos concepto y periodos, el cual también fue materia de modificación en la resolución apelada, al considerar como nuevo coeficiente 0,0114 (folio 7915).

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establecía que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio³⁵.

Que de otro lado, de conformidad con el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120³⁶, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de tal inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros

entidades quedan prohibidas de solicitar a los administrados la presentación de la siguiente información o la documentación que la contenga: Aquella que haya sido expedida por la misma entidad o por otras entidades públicas del sector, en cuyo caso corresponde a la propia entidad recabarla directamente.

³⁵ El mismo tenor se mantiene en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

³⁶ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

pagos a cuenta, y; b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

Que de la revisión del referido Anexo N° 02 de las Resoluciones de Determinación N° _____ y de la resolución apelada (folios 7915 y 7916/reverso), se aprecia que la Administración aplicó para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 el coeficiente de 0.0114³⁷, establecido sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 contenida en la Resolución de Determinación N° _____, modificada por la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 617 a 717 y 7884).

Que al respecto, de autos se aprecia que contra la citada Resolución de Intendencia N° _____ la recurrente interpuso recurso de apelación, el cual fue atendido mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° _____ que resolvió, entre otros, revocar la citada resolución de intendencia respecto de algunos reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el citado tributo y periodo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada a efectos de que la Administración recalculé el coeficiente aplicado a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 considerando la reliquidación que efectuará respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que con relación al alegato de la recurrente en el sentido que la Administración no podía sustentarse en un acto administrativo que no es firme para efectuar la modificación del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de marzo a setiembre de 2012, debe indicarse que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 192 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444³⁸, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tal acto no sea dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado.

Que asimismo, debe indicarse que las disposiciones contenidas en el artículo 115 del Código Tributario, invocado por la recurrente, corresponde a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y en base a ello establecer omisiones. Por tanto, no resulta atendible el cuestionamiento de la recurrente al respecto.

Que es menester precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, como en el presente caso, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en

³⁷ Mayor al considerado por la recurrente de 0.0102 (folio 1211).

³⁸ Recogidos actualmente en los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° _____, y _____, entre otras.

Que en cuanto a los argumentos esgrimidos por la recurrente respecto a la improcedencia de omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, y la invocación de la Sentencia de Casación N° _____ LIMA, así como a los argumentos conexos a ello; es del caso indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° _____, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *“Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. En tal sentido, no resulta amparable en esta instancia lo argumentado por la recurrente con relación con este extremo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° _____ (folio 7879 y 7880), fue girada por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que motivaron la emisión de la Resolución de Determinación N° _____

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según la cual constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que dado que la sanción contenida en la resolución de multa impugnada, se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, y siendo que en esta instancia se ha ordenado la reliquidación del referido valor, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, revocar la resolución apelada a efecto de que la Administración proceda a la reliquidación de la mencionada Resolución de Multa N° _____

Resoluciones de Multa N° _____ y _____

Que las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ (folios 6268 a 6271), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero y febrero de 2011.

Que toda vez que la Administración deberá proceder a la reliquidación respecto de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 contenida en las citadas resoluciones de determinación a las que se encuentran vinculadas las resoluciones de multa impugnadas, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración proceda en similar sentido respecto de las citadas sanciones.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, según se verifica de la Constancia de Informe Oral N° _____ (folio 8205).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.



Tribunal Fiscal

N° 00652-3-2023

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 28 de octubre de 2015 en el extremo que adiciona un fundamento del reparo por gastos relacionados a robos no acreditados con resoluciones fehacientes.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 28 de octubre de 2015 en el extremo del reparo por gastos relacionados a robos no acreditados con resoluciones fehacientes y los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, y su incidencia en las multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, dentro del extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
GC/RC/CZ/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente