



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

EXPEDIENTE N° : 8675-2009  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
PROCEDENCIA : Piura  
FECHA : Lima, 10 de octubre de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 085-014-0001236 de 20 de marzo de 2009, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0001836 a 082-003-0001848 y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0002111 a 082-002-0002122, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y multas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en cuanto al reparo a la pérdida originada por la contratación de instrumentos financieros derivados que la tributación se rige por el principio de reserva de ley, razón por la cual todos los aspectos esenciales de la determinación del tributo deben fijarse por una norma con rango de ley, y que en su caso no era necesario recurrir a una norma distinta a la tributaria para determinar si las pérdidas provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados (IFD) eran deducibles, dado que el tratamiento tributario de tales pérdidas era perfectamente determinable a partir de los principios generales contenidos en la Ley del Impuesto a la Renta estabilizada para su empresa, no siendo una limitante la no existencia de una definición de dichos instrumentos ni condiciones específicas para la deducción de las pérdidas, ya que por regla general contenida en el Impuesto a la Renta toda pérdida empresarial es deducible en tanto su deducción no esté expresamente prohibida o limitada por la ley, y que la ausencia de normas particulares que establezcan requisitos o condiciones para la contratación de los IFD en materia tributaria no faculta a la Administración a recurrir a las normas contables con el propósito de establecer el tratamiento tributario aplicable a ese tipo de contratos, atentando directamente contra el principio de reserva de ley.

Que refiere que las normas contables no son reconocidas por nuestro ordenamiento como "normas jurídicas" y la nueva regulación sobre IFD introducida por el Decreto Legislativo N° 970 demuestra que contrariamente a lo señalado por la Administración en los años anteriores no existía una regulación específica sobre la materia ni requerimientos específicos para calificar un IFD como instrumento de cobertura, lo que también se desprende del Informe N° 157-2008/SUNAT.

Que indica que en virtud al contrato de licencia suscrito con el Estado Peruano se estableció en su caso el Régimen Tributario del Impuesto a la Renta regulado por el Decreto Legislativo N° 774, por lo que ningún cambio legislativo posterior que tuviera incidencia tributaria, favorable o no, le resultaba aplicable, y que de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal los principios de contabilidad aceptados solo se aplican en materia tributaria para desarrollar o complementar conceptos de naturaleza contable contenidos en las normas tributarias, como el concepto de devengo, activo fijo, provisión, entre otros, lo que no ocurre en el caso de los contratos derivados, cuyos alcances deben definirse a partir de la normatividad civil, además que el hecho que las NICs se ocupen de los contratos derivados, no implica que su naturaleza y características deban definirse a partir de tales normas contables y que el régimen tributario estabilizado con el que cuenta, a diferencia del régimen actual, no establece un tratamiento particular aplicable a los IFD, debiendo establecerse en función a los principios generales contenidos en dicho régimen, por lo que constituye una partida plenamente deducible el ajustar los ingresos derivados a la venta de petróleo, lo que a su vez constituye renta gravada de su empresa.



# Tribunal Fiscal

N° 08999-5-2017

Que sostiene que la NIC 39 regula la forma en que deben registrarse los IFD en los estados financieros, y establece tratamientos alternativos, una contabilización general en función al principio del devengo, y una contabilización especial, denominada contabilización especial para coberturas, donde los resultados del IFD se difieren hasta su ejecución, pudiendo elegir las empresas libremente el tratamiento contable que aplicarán, no tiene como propósito establecer requisitos para que el instrumento califique como de cobertura son simplemente exigencias de la profesión contable para la aplicación de un tratamiento de excepción para el reconocimiento de resultados, que se aleja de la aplicación del principio del devengo. Agrega que de conformidad con las Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/9301 y 023-2001-EF/93.01, las NICs que son oficializadas por dicho consejo, entre ellas la NIC 39, sólo son obligatorias para la formulación de los estados financieros de las empresas y no para propósitos tributarios, asimismo la FAS 80 y la FAS 133 no son aplicables para fines tributarios, siendo su uso facultativo y no obligatorio, conforme se indica en el artículo 2 de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01.

Que alega que los documentos e información que presentó durante la etapa de fiscalización resultan suficientes para sustentar técnicamente los precios pactados en los contratos de derivados que celebró, pese a no resultar necesario para establecer la deducibilidad de las pérdidas provenientes de sus operaciones de cobertura, al haberse pactado los precios con un tercero independiente, correspondiendo a condiciones de mercado y basarse en el promedio de los precios estimados por el mercado spot para los contratos derivados del mismo activo subyacente que son negociados en mercados organizados, y que el IFD cumple su propósito cuando permite a la empresa obtener el resultado esperado, trasladando el riesgo de la fluctuación de precios a la contraparte, lo que asegura los flujos futuros del negocio, por lo que en el caso de las operaciones de cobertura es claro que los resultados obtenidos a través de estos instrumentos integran la materia imponible por estar asociados a la generación de una renta de fuente peruana, y en caso que como consecuencia de la liquidación del IFD se obtenga un resultado negativo, no puede ser materia de reparo pues el pago que se efectúa a la contraparte ajusta el ingreso derivado de la venta de petróleo en el mercado spot o de contado, llevándolo al importe esperado, y cita las Resoluciones N° 04335-9-2014, 11450-5-2011, 17060-2-2010 y 12352-3-2014.

Que sostiene que el gasto por arrendamiento de viviendas a favor de los trabajadores y arbitrios correspondientes a dichas viviendas se derivan de una condición de trabajo y no constituyen una remuneración adicional, dado que por la propia naturaleza de la actividad de hidrocarburos se requiere contar con expertos profesionales que no habitan en la zona o en los alrededores de los yacimientos de hidrocarburos, por lo que tuvo que trasladar de Lima y otras zonas del país y del extranjero a estos profesionales, originando que con su familia se desplacen de su lugar de residencia habitual hacia la zona donde se encuentran los yacimientos y alrededores, y que el otorgamiento de viviendas a tales trabajadores tiene como objetivo únicamente garantizar un lugar adecuado para vivir con su familia, es decir, una condición necesaria de trabajo para que ellos acepten desplazarse de su residencia habitual a lugares que están poco o nada desarrollados, cuya evolución generalmente está en función de los recursos naturales que se exploten, constituyéndose en una condición de trabajo, y no constituye una mayor remuneración en tanto no es de su libre disposición y no pueden elegir donde vivir o ciertas comodidades o preferencias, siendo que se le asigna la vivienda al trabajador de acuerdo a criterios como ser soltero, con familia, número de hijos, teniendo que habitar dicha vivienda mientras permanezca laborando en la zona de los yacimientos petroleros, por lo que el gasto debe ser deducible de la renta de la tercera categoría y no constituye renta de quinta categoría para el trabajador.

Que refiere que el gasto por compra de bienes destinados a las viviendas arrendadas a favor de los trabajadores que corresponden a camas, mesas, sillas, comedor, living room, entre otros, sirvieron para hacer habitable las viviendas destinadas a los trabajadores extranjeros, por lo que éstos no constituyen una mayor remuneración, en tanto no son de su libre disposición, no significando un incremento en su capacidad contributiva.



# Tribunal Fiscal

N° 08999-5-2017

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente determinó reparos con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, siendo que los gastos por Instrumentos Financieros no cumplen con el criterio de causalidad y que si bien mediante el Decreto Legislativo N° 970 se incorporó como rentas de fuente peruana, los resultados provenientes de la contratación de IFD, ello no implica que por períodos anteriores la recurrente no debía enmarcar su actuar a las NIC's al amparo del artículo 223° de la Ley General de Sociedades, por lo que de acuerdo a la NIC 39 la recurrente debió tener en cuenta, la evaluación de la eficacia de la cobertura, la determinación del valor razonable, las condiciones para que una determinada relación de cobertura pueda ser tratada según la contabilidad especial para las coberturas y el método para evaluar la eficacia de las coberturas, además de tener en cuenta lo establecido respecto al valor razonable, y que pese a haber aceptado que celebró un contrato de cobertura, no presentó documentación que avale el cumplimiento de los requisitos señalados en la NIC 39.

Que refiere que desde el momento que un trabajador acepta residir en nuestro país sólo o con su familia, por un período de tiempo más o menos largo, se constituye nuestro país como su residencia habitual, para efectos civiles y en consecuencia los gastos de otorgamiento de viviendas y gastos conexos constituyen renta gravada con el Impuesto a la Renta de quinta categoría, por lo que reparó tales gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta y el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, y que, asimismo, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que declaró infundada la reclamación formulada.

Que se verifica en autos que mediante Carta N° 050081098590-01 SUNAT y Requerimientos N° 0821050000320 (fojas 1077 y 1115), 0822060000247 (foja 1076), 0822060000282 (fojas 1049 a 1051), 0822060000320 (fojas 1035 y 1036), 0822060000417 (foja 1027), 0822070000404 (foja 1024) y 00228998 (foja 1004)<sup>1</sup>, la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 y del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración determinó reparos con incidencia en el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, entre otros<sup>2</sup>, por: i) Gastos por arrendamiento de viviendas y arbitrios correspondientes a tales viviendas, y ii) Compra de bienes destinados a la implementación de vivienda para trabajadores; y con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por: i) Doble deducción por amortización Lote Z1, ii) Depreciación no aceptada tributariamente, y iii) Pérdida por Instrumentos Financieros que no cumplen con el criterio de causalidad; emitiendo como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0001836 a 082-003-0001848 por los mencionados tributos y períodos (fojas 1255 a 1306 y 1741 a 1758).

Que asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que emitió las Resoluciones de Multa N° 082-002-0002111 a 082-002-0002122 (fojas 1706 a 1728).

## **Gastos por arrendamiento de viviendas y arbitrios correspondientes a tales viviendas**

Que se aprecia de los Anexos N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0001836 a 082-003-0001847 (fojas 1120 y 1122) que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 por gastos por arrendamiento de inmuebles, servicios de agua potable, energía eléctrica y arbitrios de viviendas otorgadas a trabajadores por la suma de S/. 137 588,00,

<sup>1</sup> Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1004, 1023, 1026, 1035, 1048, 1073, 1078/reverso y 1115).

<sup>2</sup> La recurrente no impugnó el reparo por transferencias a título gratuito a la Municipalidad del Alto (fojas 1192, 1195 y 1204).



# Tribunal Fiscal

N° 08999-5-2017

señalando como sustento el Requerimiento N° 0822060000247 y el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo al artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho al crédito fiscal, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción, que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el IGV.

Que se verifica en autos que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0822060000247 (foja 1076), la Administración comunicó a la recurrente el detalle de comprobantes de pago observados para efecto del Impuesto General a las Ventas al haberse determinado que se trata de gastos por arrendamiento de inmuebles, mantenimiento de servicios de agua potable, energía eléctrica y arbitrios de viviendas otorgadas a favor de su personal, los mismos que constituyen erogaciones ajenas a la actividad gravada, conforme al Anexo N° 01 al referido requerimiento (foja 1075), solicitándole que presente y/o exhiba la documentación y/o información sustentatoria correspondiente al respecto.

Que la recurrente a través del escrito de 5 de abril de 2006 (fojas 1056 a 1061) señaló que los conceptos observados por la Administración al considerar que constituyen remuneración en especie a favor de sus trabajadores, por lo que el Impuesto General a las Ventas pagado por tales adquisiciones no es deducible como crédito fiscal, también fueron materia de reparo en el año 1997, encontrándose en discusión en la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Lima al haberse formulado demanda contenciosa administrativa contra la Resolución N° 04197-1-2003, y que para que un ingreso obtenido por el trabajador sea gravado con el Impuesto a la Renta debe ser de su libre disposición y no una condición de trabajo, que en su caso es una condición de trabajo en sentido amplio que la empresa otorgue a sus trabajadores las viviendas necesarias para que éstos puedan desplazarse con su familia hasta la zona de explotación, que el dinero no es entregado a los trabajadores sino que se le asigna la vivienda de acuerdo a ciertos criterios como ser soltero, con familia, número de hijos etc, y que desde que empezaron a operar el Lote X, la zona no cuenta con los servicios básicos para albergar a 100 trabajadores y sus familias, por lo que dicho gasto constituye una condición de trabajo.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000247 (foja 1072), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló, entre otros, que la demanda aludida por la recurrente se encuentra referida a una fiscalización realizada con relación al ejercicio 1997 y que el ejercicio materia de fiscalización era el 2003, y concluyó mantener la observación formulada por cuanto ésta no fue desvirtuada por la recurrente.

Que conforme se constata en autos (foja 1075) la Administración reparó el crédito fiscal por la suma total de S/. 137 588,00 (equivalente a US\$ 3 957,57) por gastos por arrendamiento de inmuebles, mantenimiento de agua potable, energía eléctrica y arbitrios correspondientes a los meses de enero y diciembre de 2003, respecto a los cuales la propia recurrente reconoce que corresponden a viviendas otorgadas a favor de su personal y, según indica, corresponden a una condición de trabajo.

Que este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, tales como las N° 09555-3-2008, 08729-5-2001, 01215-5-2002, entre otras, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que en ese sentido, en la Resolución N° 05217-4-2002 se ha indicado que no es posible afirmar que el gasto relativo a la vivienda califique como una condición de trabajo, pues éste no constituye un elemento



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

necesario para el desempeño de su función sino un gasto de índole personal en que dicho trabajador debía incurrir.

Que asimismo en la Resolución N° 00054-4-2005 se ha señalado que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, y el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para éste último un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que de acuerdo con los criterios antes mencionados y con las normas antes glosadas, los gastos realizados a favor de los trabajadores por concepto de vivienda, no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, sino que constituyen beneficio o ventaja patrimonial para éstos.

Que en consecuencia, en el presente caso no puede afirmarse que el otorgamiento de viviendas para los trabajadores y sus familiares corresponda a una condición de trabajo al no resultar indispensable el otorgamiento de tales beneficios a los trabajadores para el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, dado que conforme al criterio de este Tribunal señalado en la Resolución N° 05217-4-2002 se trata de un gasto de índole personal en que los trabajadores deben incurrir.

Que de otro lado, si bien recurrente sostiene que se trataría de un lugar poco poblado, no acredita con documentación suficiente que se trate de un lugar inaccesible, por lo que no se encuentra acreditado que resultaba indispensable para el desempeño de los trabajadores el otorgamiento de viviendas cercanas, asimismo, la recurrente no ha acreditado en autos que hubiese celebrado algún convenio colectivo con los trabajadores en el que se hubiese obligado frente a su personal a cumplir con las prestaciones de otorgar vivienda a sus trabajadores y/o sus familiares, en cuyo caso tales gastos sí cumplirían con el principio de causalidad<sup>3</sup>; no obstante, ello no ha ocurrido en el presente caso.

Que estando a lo expuesto, toda vez que los gastos materia de reparo no cumplen con el principio de causalidad, la recurrente no pudo utilizar el crédito fiscal consignado en los comprobantes de pago objeto de reparo, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Compras de bienes destinados a la implementación de vivienda para trabajadores**

Que según los Anexos N° 3 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0001836 a 082-003-0001847 (fojas 1120 y 1122), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo, mayo, setiembre y octubre de 2003, por la suma total de S/. 9 548,00 (equivalente a US\$ 3 957,57), por gastos correspondientes a compras de bienes destinados a vivienda de sus trabajadores (televisores, juegos de mesa, veladores, camas, juegos de sala, entre otros), señalando como sustento el Requerimiento N° 0822060000282 y el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0822060000282 (foja 1051), la Administración comunicó a la recurrente sobre adquisiciones de bienes que por su naturaleza no serían asignados al área operativa o administrativa y por lo tanto no se trataría de adquisiciones necesarias para producir o mantener su fuente, por lo que le requirió que presentara la documentación e información sustentatoria con relación a tales adquisiciones efectuadas a Casabella (foja 1049) correspondientes a televisores, camas, veladores, juegos de mesas, juego de dormitorio, juego de comedor, living, espejos, cómodas, aparadores, entre otros.

<sup>3</sup> Este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 0600-1-2001, 5380-3-2002, 07209-4-2002 y 08049-3-2010, entre otras, que cuando el empleador asume obligaciones mediante convenio colectivo frente a sus trabajadores, con ocasión de la labor que éstos prestan en favor de aquél, dicho gasto no es ajeno al principio de causalidad, puesto que resulta necesario para la generación de la renta gravada.



# Tribunal Fiscal

N° 08999-5-2017

Que la recurrente a través del escrito de 11 de abril de 2006 (fojas 1037 a 1045) indicó, entre otros, que la adquisición de tales bienes se encuentran referidas a las viviendas otorgadas a los trabajadores que vienen con sus familias a trabajar a la zona de explotación de hidrocarburos, el mismo que fue materia de reparo también en el año 1997 encontrándose en discusión en la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Lima la demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución N° 04197-1-2003, y que se trata de una condición de trabajo en sentido amplio que la empresa otorgue a sus trabajadores las viviendas necesarias para que éstos puedan desplazarse con su familia hasta la zona de explotación, que el dinero no es entregado a los trabajadores sino que se le asigna la vivienda de acuerdo a ciertos criterios como ser soltero, con familia, número de hijos etc, y que desde que empezaron a operar el Lote X, la zona no cuenta con los servicios básicos para albergar a 100 trabajadores y sus familias, por lo que dicho gasto constituye una condición de trabajo.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000282 (foja 1047), la Administración señaló, entre otros, que las observaciones no fueron desvirtuadas por la recurrente.

Que conforme se ha señalado en los párrafos precedentes, y de acuerdo con los criterios antes mencionados y normas antes glosadas, los gastos realizados en la adquisición de bienes que se encuentran en las viviendas otorgadas a los trabajadores, no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, asimismo, la recurrente no ha acreditado en autos que hubiese celebrado algún convenio colectivo con los trabajadores en el que se hubiese obligado frente a su personal a cumplir con las prestaciones de otorgar vivienda a sus trabajadores y/o sus familiares, en cuyo caso dichos gastos sí cumplirían con el principio de causalidad; por lo que el reparo formulado en este extremo también se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Doble deducción por amortización Lote Z1**

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° 082-003-0001848 (fojas 1301 y 1304), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el importe de S/. 1 157 506,00, por doble deducción por amortización Lote Z1, señalando como sustento el Requerimiento N° 0822060000247.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0822060000247 (foja 1076), la Administración comunicó a la recurrente que determinó que por el ejercicio 2003 dedujo por concepto de "depreciación del LZ1 abandono de lote y activarse" el importe de US\$ 334 346,00 y que, sin embargo, por el mismo concepto dedujo en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 el importe de US\$ 1 646 730,00, por lo que habría duplicado tal deducción, por lo que le solicitó presentar la información y/o documentación sustentatoria al respecto.

Que la recurrente presentó el escrito de 5 de abril de 2006 (fojas 1056 a 1061) en el que señaló que había incurrido en error al efectuar una doble deducción, por lo que procedería a su corrección.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000247 (foja 1072), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y concluyó mantener la observación formulada.

Que en el presente caso, conforme a lo constatado por la Administración, lo cual ha sido reconocido por la recurrente y se verifica en autos (fojas 1299, 756 a 759, 826, 832, 835, 858 y 859) la recurrente dedujo en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 el importe de US\$ 1 646 730,00 correspondiente a la totalidad de la amortización por concepto de depreciación "Lote Z1 Abandono de lote y Activarse", asimismo, en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 dedujo por el mismo concepto el importe de US\$ 334 346,00, lo que no resultaba procedente, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, debiendo, en consecuencia mantenerse y confirmar la apelada en tal extremo.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

## Depreciación no aceptada tributariamente

Que según los Anexos N° 2 y 3 a la Resolución de Determinación N° 082-003-0001848 (fojas 1303 y 1304), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el importe de S/. 35 260,00, por depreciación no aceptada tributariamente por bienes adquiridos que no han sido utilizados para generar o mantener la renta, sustentándose en el Requerimiento N° 0822060000320.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0822060000320 (foja 1036), la Administración señaló, entre otros, que la recurrente dedujo la depreciación por los bienes que fueron asignados a las viviendas otorgadas a los trabajadores, no obstante tratarse de bienes no utilizados para generar o mantener la fuente de sus ingresos, y le requirió a ésta que sustentara documentariamente tal observación.

Que la recurrente presentó el escrito de 27 de abril de 2006 (fojas 1028 a 1031), en el que señaló que tales bienes fueron utilizados para acondicionar las viviendas que se otorgan a los trabajadores extranjeros.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0822060000320 (foja 1033), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que la depreciación observada no era aceptada tributariamente, por lo que mantuvo la observación formulada.

Que de acuerdo al inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 38° de la mencionada ley dispone 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 rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que estando a las normas antes glosadas, y toda vez que el presente reparo por depreciación no aceptada tributariamente tiene vinculación con el reparo al crédito fiscal por gastos por compra de bienes destinados a las viviendas arrendadas a favor de los trabajadores, bienes que fueron utilizados para acondicionar las viviendas arrendadas a los trabajadores de la recurrente respecto de los cuales no acreditó su vinculación con la generación de renta gravada, no resultaba procedente que la recurrente deduzca importe alguno por depreciación de tales bienes para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

## Pérdida por Instrumentos Financieros Derivados

Que conforme se aprecia del Anexo y Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 082-003-0001848 (fojas 1255 a 1298 y 1304), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el importe de S/. 31 724 366,00, por pérdida originada en operaciones con instrumentos financieros derivados de la fluctuación en precios del petróleo, al considerar que tal operación no cumple con el principio de causalidad.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0822060000247 (fojas 1076 y 1076/reverso), la Administración señaló que no procedía la deducción de la pérdida contabilizada por concepto de gastos por resultados de instrumentos financieros, al considerarla como pérdida de fuente extranjera, y le requirió a la recurrente presentar y/o exhibir la correspondiente documentación sustentatoria al respecto.

M  
A  
G  
7



# Tribunal Fiscal

N° 08999-5-2017

Que la recurrente presentó el escrito de 5 de abril de 2006 (fojas 1056 a 1061) en el que señaló que la pérdida observada no constituye pérdida de fuente extranjera sino pérdida de fuente peruana al haberse originado como consecuencia de haber adquirido una cobertura a fin de evitar el impacto que causa en las empresas los riesgos económicos por la fluctuación del precio internacional, que no pueden ser estimados ni pronosticados por las empresas, y que dicha cobertura fue adquirida en el año 1998 y por un período de 10 años, a través de su casa matriz

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0822060000247 (fojas 1070 a 1072), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que de la evaluación de la documentación presentada por ésta y del análisis de la base legal pertinente, fluye que las operaciones por concepto de cobertura del petróleo corresponde o forma parte de las operaciones inherentes a la generación de la renta de la recurrente, sin embargo, formuló observaciones relacionadas con la razonabilidad del gasto y, en tal sentido, con la causalidad del gasto y lo registrado por tal operación, emitiendo posteriormente a consecuencia de ello el Requerimiento N° 0822070000404.

Que mediante el Requerimiento N° 0822070000404 (fojas 1023 y 1024), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas con relación a la pérdida originada en operaciones con instrumentos financieros derivados de la fluctuación en precios del petróleo, indicando que desde el 1 de enero de 2003 se podía observar que el precio spot del barril de petróleo era superior al precio fijado en el instrumento financiero, es decir, dicho instrumento no cubría el riesgo financiero, y por el contrario estaba generando pérdida, por lo que le solicitó que sustentara con la documentación e información respectiva por qué no se resolvió dicho contrato.

Que asimismo le solicitó que acredite con la documentación correspondiente la evaluación económica financiera de los resultados obtenidos en las liquidaciones efectuadas a efectos de que se acredite que dichos contratos cumplieran con su objetivo principal que era la cobertura del riesgo, y que sustente con la documentación correspondiente la forma de determinación de la eficiencia de tales contratos respecto de las liquidaciones efectuadas por el ejercicio 2003.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 7 de agosto de 2007 (fojas 1005 a 1016), en el que señaló que la determinación del precio fijado en el contrato, se efectuó sobre la base de la evolución de precios del West Texas Intermediate (WTI), esto es, en función de la información con la que se contaba en esa fecha (1999), la que fue utilizada como base para proyectar los posibles resultados en los ejercicios, que hasta el 2000 y durante aproximadamente 10 años el precio del petróleo se había mantenido en una banda de precios que oscilaba entre US\$ 18 y US\$ 21, con una volatilidad de 15% y que al ser una empresa productora de petróleo crudo, estuvo y está expuesta al riesgo de la volatilidad de los precios y que el precio fijado para el contrato derivado sobre base de la mencionada estimación de los precios futuros de US\$ 19,51 por barril representaba una opción beneficiosa para la empresa.

Que agregó que el contrato cuyos resultados fueron observados no contiene una cláusula de resolución a su favor, por lo que no se encontraba facultada legalmente para resolverlo.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0822070000404 (fojas 1017 a 1020), la Administración señaló que la recurrente no acreditó con la documentación respectiva la estrategia utilizada para realizar los contratos, sólo se limitó a señalar una serie de eventualidades analizadas en el año 1999, sin tener en cuenta las eventualidades o hechos posteriores que hicieron variar los precios en los años futuros, y que no demostró que haya realizado una evaluación posterior a la firma del contrato a fin de reflejar año a año el comportamiento de los precios en el mercado de hidrocarburos que había cambiado y por lo tanto no se justificaba seguir manteniendo un contrato que le estaba ocasionando pérdidas y que respecto al riesgo a cubrir éste había desaparecido toda vez que el precio del barril de petróleo estaba encima del precio fijo que habían establecido, por lo que no se encontraba acreditada la evaluación económica financiera para suscribir tal contrato.





# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que agregó que al 1 de enero de 2003 la recurrente no tenía ningún riesgo que cubrir toda vez que el precio del barril de petróleo desde el primer día del año 2003 estaba por encima de los US\$ 30,00, importe superior al precio fijo establecido en US\$ 19,51, por lo que no resultaba procedente su deducción para fines del Impuesto a la Renta, y que si bien el Decreto Legislativo N° 970 recién se norma el tratamiento tributario de los instrumentos financieros derivados, ello no significa que antes de su vigencia a los resultados que arrojen los instrumentos financieros no les resulte aplicable la normatividad tributaria vigente en esos ejercicios, siendo que de acuerdo con el artículo 223° de la Nueva Ley de Sociedades los principios de contabilidad se encuentran conformados por las NICs.

Que indicó asimismo que la NIC 39 "denominada Instrumentos Financieros" fue publicada y emitida en marzo de 1999 y entro internacionalmente en vigencia para los estados financieros que cubren los períodos contables que comiencen en o después del 1 de enero de 2001 y que ésta fue oficializada en nuestro país mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 023-2001-EF/93.01 de obligatorio cumplimiento para los estados financieros correspondientes a los períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003, como es para la recurrente, y que si bien ésta alega que se encuentra beneficiada por el régimen de estabilidad fiscal, ello no implica que tenga estabilidad contable, por lo que la NIC 39 sí le es de aplicación, sin embargo, la recurrente pese a que existían diferencias muy significativas en los precios no aplicó lo normado en aquélla que señala que por lo general la ineficacia de la cobertura se verá mejorada según el inciso c) del párrafo GA125 que señala "Utilizando períodos más cortos de revisión de los intereses (por ejemplo, períodos de un mes en lugar de tres meses de duración)".

Que la Administración refiere en la apelada que la recurrente debió tener en cuenta lo normado respecto al valor razonable, la evaluación de la eficacia de la cobertura, la determinación del valor razonable, las condiciones para que una determinada relación de cobertura pueda ser tratada según la contabilidad especial para las coberturas y el método para evaluar la eficacia de las coberturas, y que no obstante haber aceptado la recurrente que celebró un contrato de cobertura, no presentó documentación que avale su afirmación de acuerdo a lo señalado en la NIC 39, y que desde el primer día del año 2003 se vislumbra que el instrumento financiero no cubría ningún riesgo financiero, al contrario estaba generando pérdida, por lo que para el ejercicio 2003 el contrato suscrito no cumplía con el objetivo para el cual fue suscrito, que era cubrir el riesgo de baja en el precio del crudo, más aún a esa fecha ya había desaparecido el riesgo de que el precio del crudo alcance los niveles que alcanzó en 1998, y que si bien la recurrente elaboró un cuadro citando como fuente a sus datos no tienen un soporte documentario ni la referencia de dónde han sido extraídos a efectos de verificar su autenticidad, más aún de los diversos documentos presentados por la recurrente la West Texas Intermediate fijó el precio de US\$ 23,00 por barril de petróleo por el período 2002.

Que indica que si bien existía la posibilidad de negociación de ambas partes, no se actuó con diligencia alguna, lo cual no es una justificación a efectos de sustentar un gasto para efectos de determinar el Impuesto a la Renta, con el agravante de que a esa fecha, debió ajustar su contabilidad según la NIC 39, por lo que el precio de cobertura fijado no resulta razonable de acuerdo a los términos establecidos en la mencionada NIC 39 y que las pérdidas deben ser analizadas bajo el principio de causalidad conjuntamente con la referida NIC y no con el tratamiento de las pérdidas por fluctuaciones de valores, pérdidas por desvalorización de activos u otros.

Que alega que la recurrente habiendo celebrado un contrato de tal envergadura, no tuvo en cuenta la normatividad vigente a efectos de cotejar si sus resultados financieros se ajustaban a los términos establecidos en la NIC 39 y a la Ley del Impuesto a la Renta a fin de establecer los resultados tributarios y de ser el caso efectuar los ajustes necesarios.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que como se aprecia, la Administración formula el reparo materia de análisis al considerar que no procede deducir para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la pérdida originada en operaciones con instrumentos financieros derivados de la fluctuación en precios del petróleo, debido a que el precio de cobertura fijado no resulta razonable de acuerdo a los términos establecidos en la mencionada NIC 39, en tal sentido, precisa en la apelada, entre otros, que "lo relevante resulta definir si el contrato materia de litis ha cumplido con lo establecido en la NIC 39 Original, la cual resultaba de obligatorio cumplimiento para el período materia de análisis (2003)" y que "Lo relevante y relacionado con el reparo materia de análisis, es que la recurrente pese a que aceptó que celebró un contrato de cobertura, no presenta documentación que avale su afirmación de acuerdo a lo señalado en al NIC 39 Original" (fojas 1489/reverso y 1490/reverso).

Que este Tribunal en la Resolución N° 18323-3-2012 ha señalado que un derivado se define como un instrumento cuyo valor depende o se "deriva" del valor de un bien denominado subyacente, el cual puede ser alguna materia prima cuyo precio se cotice en los mercados internacionales (commodity), como el trigo, el oro, o el petróleo, o bien algún instrumento financiero, como los títulos accionarios, índices monedas (tipos de cambio) o un instrumento de deuda; que los elementos fundamentales de los contratos derivados son el subyacente (elemento sobre el cual se estructura la operación derivada, que puede ser financiero o no financiero, e incluso un derivado<sup>4</sup>), el precio de un contrato derivado se encuentra en función del precio del subyacente y éste es determinado por el mercado no por las partes, la condición de pago, siendo que si bien mediante un contrato derivado se genera la obligación de entrega del subyacente a un precio pre establecido a futuro; lo usual es que se pague la diferencia entre el precio de subyacente y el precio fijado por el derivado, la contraparte y el riesgo; y que respecto de la denominada cobertura, estas operaciones están dadas por el deseo de reducir o eliminar el riesgo que se deriva de la fluctuación del precio del activo subyacente.

Que adicionalmente se indica que, a efecto de establecer si las pérdidas contabilizadas, y que se generarían por operaciones realizadas en el exterior con fines de cobertura; resulta necesario identificar si existen elementos probatorios que acrediten la realización de operaciones de derivados con fines de cobertura.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15083-8-2013 se ha señalado que corresponde comprobar la finalidad de las operaciones con IFD, definidas como de cobertura o especulación, atendiendo a las particularidades que éstas presenten en cada caso; con el fin de establecer si -tratándose de las primeras de las mencionadas- las pérdidas que generasen podían ser deducidas de la renta gravada de fuente peruana, aun cuando dichas transacciones se hubiesen efectuado en el exterior, ya que el criterio de fuente se determina con independencia del lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, así como de otras consideraciones, conforme con el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta; y que a efecto de identificar la finalidad de cobertura, conforme a sus características, debe identificarse si fueron contratados con la intención de obtener como precio de venta, por lo menos el precio invertido en la compra del subyacente, es decir, protegerse de las fluctuaciones de los precios de los commodities que comercializa; siendo además que, a fin de poder caracterizar las operaciones con IFD durante los períodos anteriores a la vigencia del Decreto Legislativo N° 970 (1 de enero de 2007), no resultan pertinentes los ratios de eficacia entre el precio spot y el derivado.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04335-9-2014 se ha indicado que las organizaciones empresariales al decidir realizar operaciones con derivados, con la finalidad de evitar o disminuir los efectos de los riesgos a las que están expuestas sus actividades, deben tener bien definidos sus objetivos y el propósito de su uso, los cuales deben estar debidamente documentados; que de acuerdo con su finalidad, los contratos de derivados pueden ser clasificados como de protección de riesgos (cobertura), o

<sup>4</sup> Dentro de los elementos financieros tenemos la tasa de interés, divisas, valores, entre otros; y, dentro de los no financieros a los productos agrícolas, metales, productos energéticos, entre otros.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

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 asimismo y en la misma línea de lo señalado en el considerando precedente, sostiene que la contratación por las empresas de instrumentos financieros derivados de cobertura surge en el desarrollo de sus actividades y como parte de la administración de riesgos, con lo que se busca evitar o reducir sus efectos en las actividades de la empresa, habiéndose precisado, asimismo, que cuando las organizaciones toman la decisión de usar los referidos derivados para administrar el riesgo de su negocio, dicha contratación debe basarse en objetivos específicos a nivel de actividades, los que también deben estar vinculados y ser consistentes con sus objetivos generales; que el motivo principal de contratar con derivados de cobertura, es gestionar los riesgos financieros a que está expuesta una determinada actividad económica, sujeta al mercado internacional, como consecuencia de los distintos cambios que se producen en la economía mundial; que en el caso de los contratos derivados con fines de cobertura existe una fuerte vinculación entre la operación de derivado y la operación subyacente, en tanto el primero tiene por objeto proteger los resultados que pudieran obtenerse en el segundo; y así la operación de cobertura y la operación subyacente pueden verse como dos manifestaciones económicas intrínsecamente ligadas, que juntas constituyen un solo hecho económico complejo, siendo por tanto el resultado final de la cobertura el que debe ser considerado como sujeto a imposición; concluyéndose que la operación de cobertura (mercado de derivados) constituye, conjuntamente con la operación de subyacente (mercado al contado o spot), la materia imponible, en tanto el resultado esperado como consecuencia del desarrollo de este último, se verá complementado con los resultados del primero; esto es, el resultado esperado se obtendrá no solo de la liquidación del mercado al contado por la operación del subyacente, sino también de la liquidación del mercado de derivados.

Que igualmente se indica que la contratación de instrumentos financieros derivados con fines de cobertura pretende cubrir los riesgos a que se enfrentan las actividades empresariales y por lo tanto, dentro de la hipótesis de incidencia del elemento objetivo de la Ley del Impuesto a la Renta, se relaciona con la obtención de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, de lo que se puede concluir que la renta gravada proveniente del resultado de la utilización de tales instrumentos es generada por la propia empresa en el desarrollo de su actividad.

Que el 14 de diciembre de 1994, (compañía matriz de la recurrente) y suscriben el documento denominado Acuerdo de Protección y Forward Maestro (fojas 973 a 999) por medio del cual se establecen los términos y condiciones generales a efectos de reducir la exposición de los riesgos de fluctuaciones del precio de las mercancías de Pérez precisándose en la Sección II del citado contrato que dicho convenio regirá cualquier transacción de canje, transacción límite o transacción de piso basados en los precios de las mercancías de precisándose que los términos y condiciones de cada transacción serán establecidos en los Formatos A y/o B que Morgan Stanley emita y reconfirmados en el Formato C que envíe, todos los documentos vía Fax o telefax.

Que el 30 de diciembre de 1998 (fojas 685 a 687) la recurrente firmó un contrato de prestación de servicios respecto a operaciones de cobertura con su matriz

domiciliada en Argentina, con la finalidad que por su intermedio se contrate una cobertura destinada a cubrir el riesgo que implicaba la fluctuación del precio internacional del petróleo, pactándose que es de cargo de la recurrente señalar las cantidades y los plazos a coberturar y que ello se realizara mediante la carta de instrucciones, que como Anexo A se adjunta al citado contrato, asimismo, se señala que será de cargo de su matriz determinar libremente la contraparte, el precio y los restantes términos y condiciones en que se realizaran las operaciones de cobertura.

11



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que dentro del marco de los citados contratos, el 14 de diciembre de 1999 (foja 670), la recurrente envió el Anexo A - Carta de Instrucción a \_\_\_\_\_, solicitando que en virtud del contrato de servicios suscrito el 30 de diciembre de 1998, se sirva coberturar el petróleo crudo, por los periodos del 99 y siguientes, siendo que para el caso de los años 2002 y 2003 se estableció las siguientes cantidades y periodos:

CANTIDAD DE CRUDO	PERIODO
600 Barriles por día	Calendario 2002
2 170 Barriles por día	Calendario 2003

Que con ocasión de dicha instrucción, la compañía Morgan Stanley Capital Group INC remite la Nota de Ejecución N° OX0524,P7M2FH (fojas 655 y 656), estableciéndose, entre otros, los siguientes términos:

1. Tipo de transacción: Canje Extensible (Swap extensible)
2. Mercancía Pertinente: Petróleo Crudo
3. Pagador precio fijo: Morgan Stanley Capital Group
4. Pagador precio flotante: Contratante
5. Día de inicio: 1 de enero de 2002
6. Día de termino: 31 de diciembre de 2002
7. Precio fijo: 19.51 Dólares Americanos por barril
8. Fechas de termino de periodo: 31 de marzo de 2002  
30 de junio de 2002  
30 de setiembre de 2002  
31 de diciembre de 2002
9. Cantidad por periodo: 2500 Barriles por día
10. Fuente de precio: El promedio del precio menor y máximo para el petróleo crudo Platt WTI
11. Día de pago: 5 días hábiles luego de cada liquidación
12. Fecha de negociación: 14 de diciembre de 1999
13. Detalle del Canje extensible: Morgan Stanley tiene la opción de extender el canje previo al periodo de 1 de enero de 2003 a 31 de diciembre de 2003 por el mismo volumen

Que conforme se aprecia de lo actuado durante la fiscalización y lo señalado en la resolución apelada, la Administración no ha cuestionado la fehaciencia del contrato de derivado materia de reparo ni su naturaleza, por el contrario, en el Resultado del Requerimiento N° 0822060000247 señaló que las operaciones por concepto de cobertura del petróleo corresponde o forma parte de las operaciones inherentes a la generación de la renta de la recurrente, siendo que el hecho que cuestiona –conforme a lo antes expresado- está vinculado a que el contrato suscrito por la recurrente no resulta razonable de acuerdo a los términos establecidos en la NIC 39, asimismo discrepa del precio fijado a futuro del barril de petróleo, y que no se haya resuelto el contrato en el primer trimestre del año 2003, teniendo en cuenta que el precio del petróleo en esos momentos era mayor y no se cubría ningún riesgo en dicho periodo.

Que corresponde destacar que ambas partes coinciden que la recurrente contaba con un régimen de estabilidad tributaria y que el régimen del Impuesto a la Renta estabilizado aplicable a la recurrente es el regulado por el Decreto Legislativo N° 774 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-96-EF, normas que no regulan en forma expresa el tratamiento de las operaciones con instrumentos financieros derivados<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Asimismo, no existe controversia entre las partes que mediante el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 970, publicado el 24 de diciembre de 2006, se regularon las operaciones con instrumentos financieros derivados, y que el referido decreto se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2007 –para aquellos sujetos que no cuenten con régimen de estabilidad tributaria.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que de otro lado, este Tribunal en cuanto a la aplicación de la NIC 39 tratándose de Instrumentos Financieros Derivados (IFD) ha señalado en la Resolución Nº 15083-8-2013 que: "(...) es pertinente recurrir a las normas contables cuando en la interpretación y aplicación de una norma tributaria surgiera una institución propia de la ciencia contable, como es el tema del principio del devengado<sup>6</sup>, lo cual no ocurre en el caso de autos ya que las transacciones bajo análisis corresponderían a IFD, que constituyen parte de la ciencia financiera; por lo que a efecto de determinar su finalidad, no debe exigirse el cumplimiento de los requisitos de la NIC Nº 39 y la FAS Nº 133, como sostiene la Administración".

Que en tal sentido, conforme al mencionado criterio de este Tribunal, no procede desconocer la finalidad de cobertura del IFD contratado por la recurrente ni sus efectos por el posible incumplimiento de lo normado en la NIC 39, conforme a lo argumentado por la Administración.

Que en cuanto al precio fijado a futuro del barril de petróleo para el ejercicio 2003 materia de autos, la Administración sustenta su posición en que el precio fijado a futuro por barril tenía que obedecer a un valor razonable de acuerdo a los criterios establecidos en los numerales 95, 97, 99, 100, 103 y 124 de la NIC 39, la misma que conforme se ha señalado precedentemente no es exigible a la recurrente, a lo que se debe agregar que el precio del barril de petróleo, conforme se ha indicado precedentemente en los contratos, instrucciones y anexos que sustentan la contratación de los instrumentos financieros derivados materia de observación, fue fijado en el año 1999, no habiendo la Administración señalado cuestionamiento alguno en el sentido a que dicha fecha, el valor pactado de US\$ 19.51 por barril no era razonable.

Que respecto a que la recurrente debió resolver el contrato en el primer trimestre del año 2003 teniendo en cuenta que el precio del petróleo en esos momentos era mayor y no cubría ningún riesgo en dicho período, se verifica de la revisión de los contratos y documentación antes referida analizada en esta instancia (fojas 655, 656, 670, 685 a 687 y 973 a 999) que el referido contrato (IFD) fue suscrito por un período de 10 años, siendo que de acuerdo a su propia naturaleza tal situación no puede considerarse como sustento para negar el carácter de cobertura de un contrato de derivados.

Que teniendo en cuenta lo expuesto y toda vez que el 30 de diciembre de 1998 la recurrente firmó un contrato de prestación de servicios respecto a operaciones de cobertura con su matriz

para que por su intermedio se contrate una cobertura destinada a cubrir el riesgo que implicaba la fluctuación del precio internacional del petróleo, quien a su vez suscribió con Morgan Stanley Capital Group INC, el documento denominado Acuerdo de Protección y Forward Maestro por medio del cual se establecen los términos y condiciones generales a efectos de reducir la exposición de los riesgos de fluctuaciones del precio de las mercancías de Pérez Companc S.A., siendo que de acuerdo a los citados contratos, el 14 de diciembre de 1999 la recurrente envió la carta de instrucción a , solicitando que en virtud del contrato de servicios suscrito el 30 de diciembre de 1998, se sirva cubrir el petróleo crudo para el año 2003, pactándose como precio fijo de cobertura el importe de US\$ 19,51 por barril, operación que en el anotado ejercicio dio lugar a la pérdida por el importe de S/. 31 724 366,00, la misma respecto de la cual, contrario a lo alegado por la Administración, no se aprecia que no cumpla con el principio de causalidad, el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

## Disminución de saldo a favor del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 2003

Que de conformidad con el artículo 127º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, 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.

<sup>6</sup> Situación que ha sido reconocida por este Tribunal en las Resoluciones Nº 03783-5-2006 y 08534-5-2001, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que agrega el citado artículo, 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 para disminuirlos. Asimismo, indica que en caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación. Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones. Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.

Que al respecto es preciso señalar que si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127º del Código Tributario, de conformidad con la reiterada jurisprudencia de este Tribunal, ello no la faculta a efectuar un nuevo reparo, pues dicha circunstancia transgrede el derecho de defensa del recurrente y su derecho a la doble instancia.

Que de autos se aprecia que la Resolución de Determinación Nº 082-003-0001848 (foja 1306), fue emitida producto de los reparos que se le efectuaron a la recurrente por concepto de doble amortización de lote, depreciación no aceptada y gastos por instrumentos financieros que no cumplen con el criterio de causalidad, lo que generó que se disminuya su pérdida tributaria del ejercicio 2003.

Que dentro de la liquidación contenida en el citada Resolución de Determinación Nº 082-003-0001848, en su Anexo Nº 1 denominado "Determinación del Impuesto Mínimo ejercicio 2003" (foja 1305) se aprecia que la Administración estableció la existencia de un saldo a favor del contribuyente por el citado concepto ascendente a S/. 328 222,00.

Que mediante la apelada la Administración modificó la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº 082-003-0001848, incluyendo como nueva acotación la disminución del mencionado saldo a favor de la recurrente de S/. 328 222,00 a S/. 297 283,00 (fojas 1436, 1442/reverso y 1474/reverso), señalando que ello correspondía en virtud de lo establecido en el artículo 127º del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia Nº 061-2004/SUNAT.

Que sin embargo, de acuerdo con el citado artículo 127º del Código Tributario la facultad de la Administración de efectuar un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido, no la faculta a efectuar un nuevo reparo, como ocurre en el caso analizado al comunicar mediante la apelada un nuevo reparo al saldo a favor del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 2003.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración no siguió el procedimiento establecido en el artículo 127º del Código Tributario al respecto, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109º del referido código, según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia Nº 085-014-0001236 en este extremo.

## **Resoluciones de Multa Nº 082-002-0002111 a 082-002-0002122**

Que las Resoluciones de Multa Nº 082-002-0002111 a 082-002-0002122 (fojas 1706 a 1728), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, según el cual constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.



# Tribunal Fiscal

Nº 08999-5-2017

Que los referidos valores se sustentan en los reparos al Impuesto General a las Ventas que han dado lugar a las Resoluciones de Determinación Nº 082-003-0001836 a 082-003-0001847, los mismos que han sido confirmados en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento respecto de las anotadas resoluciones de multa, y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 1653).

Con las vocales Barrantes Takata y Terry Ramos, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

## RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 085-014-0001236 de 20 de marzo de 2009 en el extremo referido a la disminución de saldo a favor del Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 2003; **REVOCARLA** en el extremo referido al reparo por pérdida de instrumentos financieros derivados; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE

BARRANTES TAKATA  
VOCAL

TERRY RAMOS  
VOCAL

Jiménez Suárez  
Secretaria Relatora  
MP/JS/jcs.