



El Peruano

FUNDADO EL 22 DE OCTUBRE DE 1825 POR EL LIBERTADOR SIMÓN BOLÍVAR

AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO

Sábado 11 de mayo de 2024

PRECEDENTES VINCULANTES (Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXIII / N° 1243

1

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL

N° 04154-9-2024

EXPEDIENTE N° : 6922-2022
INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 2 de mayo de 2024

VISTA la apelación interpuesta por XXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° XXXXXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de XXXXXXXXXXXX, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no valoró en forma debida los argumentos expuestos en su reclamación, que evidencian que las pérdidas por diferencia de cambio son computables para determinar la renta neta imponible, lo que vulnera los principios al debido procedimiento, derecho de defensa y verdad material, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada. Cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 1966 2005-PHC/TC, 5085-2006-PA/TC y 8605-2005-AA/TC; y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11979-2 2007, 00633-1-2006 y 03851-1-2007.

Que refiere que al llevar su contabilidad en moneda extranjera, al representar los saldos generados por el Impuesto a la Renta anual, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas (partidas monetarias en la contabilidad en moneda extranjera) a su reexpresión en moneda nacional, conforme lo establece el artículo 87 del Código Tributario, generó diferencias de cambio, las cuales, de conformidad con el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, son computables para determinar la renta neta; pues en efecto, dichos saldos constituyen activos en moneda nacional, por lo que es de aplicación la regla específica contemplada en el mencionado inciso d). En este sentido, menciona que la Administración incurrió en error al desconocer las pérdidas por diferencia de cambio, sin advertir que el mencionado inciso d) contempla una regla específica que admite la deducibilidad de aquellas

diferencias de cambio generadas por la reexpresión de los saldos que deben liquidarse o aplicarse en moneda nacional.

Que agrega que las diferencias de cambio materia de cuestionamiento están vinculadas con el objeto habitual de la actividad gravada y el mantenimiento de la fuente, por lo que son computables para determinar el Impuesto a la Renta. Así, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta anual surgen como consecuencia de la obtención de una renta gravada y su cumplimiento se encuentra asociado con el mantenimiento de la fuente productora, pues de no realizarse los pagos, los contribuyentes verían afectado su patrimonio al verse obligados al pago de multas e intereses moratorios; y el saldo del Impuesto General a las Ventas proviene de las adquisiciones que cumplen el principio de causalidad (vinculadas con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente).

Que añade que resulta contrario a derecho pretender evaluar la deducibilidad de una pérdida por diferencia de cambio a razón de si la operación es deducible o no acorde con lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la diferencia de cambio carece de naturaleza jurídica de gasto, y en ese sentido, no corresponde que la Administración desconozca las pérdidas por diferencia de cambio basándose en que las operaciones a las que se encuentran vinculadas no califican como gasto deducible.

Que indica que en el supuesto negado que se mantenga el reparo y se considere que en aplicación de la Resolución N° 08678-2-2016, las diferencias de cambio no constituyen resultados computables, solicita que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, se dispense la aplicación de intereses y sanciones.

Que en cuanto a la resolución de multa, señala que dado que esta es accesoria a la resolución de determinación, corresponde que sea dejada sin efecto. En todo caso, considera que no se cumple con el requisito del dolo o intención para la configuración de la infracción, además no se ha seguido el procedimiento sancionador previo, y la resolución de multa es improcedente en el extremo de la sanción aplicada por el saldo a favor indebido.

Que solicita la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, así como el reconocimiento de créditos y/o saldos a favor y/o pérdidas, como consecuencia de dejarse fundado el presente recurso; asimismo, solicita que se reconozca los saldos a favor y demás créditos de periodos anteriores aplicables a los periodos materia de impugnación, de acuerdo con los resultados de los procedimientos contencioso tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto a dichos ejercicios. Agrega que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de periodos anteriores (que resulten de aplicación), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintas al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago,



compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente formuló un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2014 por la diferencia de cambio vinculada con el Impuesto General a las Ventas, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2013, al considerar que no resulta computable para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, dado que dicho ajuste no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexo con una potencial renta gravada. Añade que en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al ser adelantos de la obligación principal, los montos pagados por los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera deben reconocerse como crédito en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio, y no generar una diferencia de cambio por la reexpresión a moneda nacional de los saldos de partidas monetarias; y que en relación al Impuesto General a las Ventas, se trata de una obligación tributaria que grava operaciones y es trasladable, aplicable o recuperable posteriormente, por lo que en sí mismo, no constituye un gasto o costo deducible, así como tampoco una renta gravable para el contribuyente.

Que mediante escritos de alegatos las partes reiteran sus argumentos, y la recurrente además invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10125-3-2021, 06108-9-2021 y 05985-3-2020.

Que en el caso de autos se tiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, iniciado a la recurrente mediante la Carta N° XXXXXXXXXXXX XXXX y el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 328 y 335), la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del citado tributo y período, por diferencias de cambio vinculadas con el Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto a la Renta anual, motivo por el cual, emitió la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 376 a 379).

Que cabe señalar que la recurrente suscribió un convenio de estabilidad jurídica con el Estado Peruano el XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 500 a 504), por el cual tiene un régimen del Impuesto a la Renta establecido en el ejercicio 2011 y vigente hasta el ejercicio 2041¹, encontrándose autorizado y facultado a llevar su contabilidad en moneda extranjera (folio 252).

Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX

Que del Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX (folio 377/vuelta), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por diferencias de cambio asociadas con las cuentas contables 40111001 - IGV cuenta propia, 40171001 - Renta 3ra categoría y 40171002 - Renta de 3ra categoría anual (obligaciones tributarias registradas en dólares americanos convertidas a moneda nacional para efectos de la presentación de la declaración y/o pago), al considerar que no resultan operaciones vinculadas con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos para financiar sus operaciones, por el importe de S/ 7 114 260,00; al amparo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF y el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° OXXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 247 a 252), la Administración dio cuenta que el 11 de mayo de 2011 la recurrente suscribió con el Estado el contrato de concesión para el diseño, construcción, financiamiento, conservación y explotación del Terminal XXXXX XXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y que también suscribió un convenio de estabilidad jurídica y que lleva su contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. Asimismo, la Administración indicó lo siguiente:

- De la revisión de la información contenida en el Libro Diario Electrónico, observó que la recurrente reconoció como gasto del período fiscalizado en las subdivisionarias 67610001- Diferencia de cambio

realizado y 67610002 - Diferencia de cambio no realizado, una pérdida por diferencia de cambio por el importe de US\$ 2 298 630,00, neto de una ganancia por diferencia de cambio anotada en la subdivisionaria 77114211- Diferencia de cambio no realizada por el importe de US\$ 2 710,00, tal como se detalla en el cuadro inserto en dicho requerimiento (folio 252).

- Las pérdidas por diferencia de cambio reconocidas por pérdidas y/o ajustes por diferencia de cambio tenían como contrapartidas a las subdivisionarias "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual", que corresponden a cálculos financieros efectuados con la finalidad de reexpresar el "Saldo a favor acumulado del IGV declarado en soles", "Saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado y pagado en soles" y "Saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2013 declarado y pagado en soles", respectivamente, a su equivalente en dólares, debido a que la recurrente lleva contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. En ese sentido, la recurrente computó para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta las referidas pérdidas por diferencias de cambio, por el importe de US\$ 2 298 630,00, conforme con los cálculos financieros por reexpresión de saldos de obligaciones tributarias por el Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta.

- El pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas, que nacen por imperio de la ley, no constituyen gasto o costo deducible, por cuanto no provienen de operaciones que guarden vinculación o nexo con una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, por lo que no cumplen con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que por tal motivo, en el citado requerimiento la Administración solicitó a la recurrente que acredite legal y documentariamente, cómo dichas diferencias de cambio están vinculadas con operaciones involucradas en la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, indicando que de lo contrario se añadiría dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en respuesta al precitado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 2 de diciembre de 2020 (folios 30 a 36), en el cual indicó que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas constituyen saldos de activos en moneda nacional a los que resulta aplicable el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, norma que establece una regla específica por la cual se determina una ganancia o pérdida, tal como la que se origina por la reexpresión en moneda extranjera de saldos que deban liquidarse en moneda nacional correspondientes a activos y pasivos, computable para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que en aplicación directa de lo dispuesto en el citado inciso d), no se requiere de un análisis de lo dispuesto en el primer párrafo del mismo artículo 6, esto es, que se evalúe si dicha diferencia guarda vinculación con alguna operación que fuese objeto habitual de la actividad gravada o que se produzca por razones de los créditos obtenidos para financiarla; y precisa que, considerando las definiciones contenidas en las normas contables, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas califican como partidas monetarias, por lo que corresponde que se compute la pérdida obtenida.

¹ Según la cláusula quinta del referido convenio se iniciaba a partir de la fecha de su celebración y se extendía por todo el plazo de la concesión, que conforme con la Sección IV del aludido contrato de concesión para el diseño, construcción, financiamiento, conservación y explotación del Terminal XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX es de treinta años, contado desde la fecha de suscripción del contrato (folio 506).

Que añadió que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta surgen como consecuencia de la obtención de una renta gravada y su pago permite el mantenimiento de la fuente (patrimonio); y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas surge como consecuencia de que el crédito fiscal en un período es mayor al débito fiscal, el cual corresponde a las adquisiciones que cumplen con el principio de causalidad y se vincula con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente, por lo que dichos conceptos se encuentran vinculados a operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada; y que aun cuando no resulte aplicable el criterio vertido en la Resolución N° 08678-2-2016, el Tribunal Fiscal ha indicado que la diferencia de cambio que resulte de la reexpresión de saldos, no requiere que se sustente el origen de dichos saldos, por lo que, en atención a ello, las diferencias de cambio que se generen en la actualización de los importes de los pagos a cuenta y saldo a favor del Impuesto General a las Ventas por sí mismos son computables.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 228/vuelta a 239), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y precisó que la diferencia de cambio constituye un resultado computable en la medida que cumpla con lo señalado en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, esto es, cuando la operación de la que resulta está involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones; siendo que en el caso particular de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el Impuesto General a las Ventas, estos no son en sí mismos costo o gasto deducible ni ingreso o renta gravable para la recurrente. Asimismo, señaló lo siguiente:

- Si bien los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el Impuesto General a las Ventas fueron declarados y pagados en moneda nacional, siendo que la contabilidad es llevada en dólares, ello no significa que no se aplique lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, pues en este se indica en forma expresa qué diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta.
- Si bien la contabilidad es llevada en dólares y por ello los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas calificarían como partidas monetarias de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 21 (folio 231), ello no significa que no se aplique lo que establece el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, de observancia obligatoria, evaluó el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuya redacción es idéntica a la del primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, por lo que resulta válido citar el análisis de la mencionada resolución en tanto es aplicable, además que la observación no se sustenta en la citada resolución. Lo afirmado por la recurrente respecto a que no resulta necesario sustentar el origen de las partidas que se reexpresan, no es correcto, pues solo se refiere a los saldos de tenencia de dinero.
- Respecto a que si no se efectuasen los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ello conllevaría a multas e intereses que afectarían el patrimonio, debe tenerse en cuenta que ello se trataría de gastos no deducibles, de conformidad con la normativa del Impuesto a la Renta, siendo que las operaciones que generaron el crédito fiscal no son materia de observación.
- La recurrente no cumplió con sustentar cómo las diferencias de cambio generadas por el ajuste del saldo de las cuentas contables "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual" se encuentran vinculadas a la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiarla, y por el contrario, guardan relación

con cálculos financieros por reexpresión de saldos de obligaciones tributarias, los cuales no son costo o gasto deducible; por lo que mantuvo la observación por el importe de US\$ 2 298 630,00 (S/ 7 114 260,00²).

Que posteriormente mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folio 211), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, a fin de que presentara su descargo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 17 de diciembre de 2020 (folios 39 a 45), y reiteró que las pérdidas por diferencia de cambio deben ser computadas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de conformidad con lo previsto en el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que en el ítem 1 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 201 a 208), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que mantenía su posición, bajo los mismos argumentos señalados en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, por lo que mantuvo la observación de S/ 7 114 260,00.

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que la Administración reparó la pérdida por diferencia de cambio originada a consecuencia de la expresión del saldo contable de las cuentas "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual", que corresponden a cálculos financieros efectuados con la finalidad de reexpresar el saldo a favor acumulado del Impuesto General a las Ventas declarado en soles, y el saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado y pagado en soles, a su equivalente en dólares, al considerar que dicha pérdida no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexos con una potencial renta gravada, con el mantenimiento de la fuente productora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, por lo que no corresponde que sea computada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; según el siguiente detalle:

Glosa	Importe US\$	Cuenta vinculada
Ajuste por tipo de cambio. Pago I. Renta 2013	275 561,99	40171002
Pérdida por diferencia de cambio en pagos a cuenta	244 257,00	40171001
Ajuste de TC IGV por pagar a octubre	1 019 813,00	40111001
Ajuste DC de pagos a cuenta a noviembre	182 009,00	40171001
Ajuste DC saldo a favor IGV a noviembre	579 699,00	40111001
Ajuste por diferencia de cambio Liq. de impuestos noviembre	- 2 710,00	40111001
	2 298 630,00	

Que a fin de resolver el asunto materia de controversia, resulta necesario determinar, en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera³, si las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.

Que al respecto, dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo adoptado este Tribunal, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-03, el siguiente criterio: *"En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta"*.

² Tipo de cambio 3,095.

³ Como es el caso de la recurrente.

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

“El numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que los libros y registros deben ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional, salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América (en adelante, dólares americanos).

La norma dispone también que de llevarse la contabilidad en dólares americanos, debe considerarse que: a. La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Se indica además que para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable; y b. Para la aplicación de saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

Por su parte, mediante el Decreto Supremo N° 151-2002-EF, publicado el 26 de septiembre de 2002, se establecieron disposiciones para que los contribuyentes que han suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, puedan llevar contabilidad en moneda extranjera.

El artículo 5 del citado decreto supremo establece que los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares americanos deberán observar las siguientes normas:

- 1. Para el registro en dólares americanos, de operaciones efectuadas en moneda nacional, aplicarán el tipo de cambio siguiente: a) Para las cuentas del activo e ingresos, se utilizará el tipo de cambio promedio de venta publicado por la SBS⁴ a la fecha de la operación; b) Para las cuentas del pasivo y gastos, se utilizará el tipo de cambio promedio de compra publicado por la SBS a la fecha de la operación
Se indica además que si en la fecha de operación no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.*
- 2. Para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero. Se indica también que si en la fecha de vencimiento o pago no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.*
- 3. Llevarán su contabilidad de acuerdo con las prácticas contables aceptadas en el Perú.*

Se señala asimismo que durante el tiempo que se lleve la contabilidad en dólares americanos, la empresa quedará excluida de las normas de ajuste integral por inflación.

El artículo 6 del mismo decreto supremo regula lo referido a las diferencias de cambio. Al respecto, su primer párrafo dispone que: “Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta”.

Conforme con el segundo párrafo del mismo artículo, para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda nacional, se aplicarán, entre otras, las siguientes normas:

“a) Las operaciones en moneda nacional se contabilizarán al tipo de cambio señalado en el Artículo 5. (...)

d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos de moneda nacional correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como

utilidad o como pérdida. La tenencia de dinero en moneda nacional se incluye en el concepto de activos a que se refiere este inciso...⁵.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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 sistemas indicados en el mismo artículo⁶. Asimismo, según el segundo párrafo del artículo 87 de la misma ley si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado⁷.

Conforme con el artículo 88 de la citada ley, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79, deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo (inciso b) así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. Se agrega que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada entidad (inciso c).

En concordancia con ello, el artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁸, modificado por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF⁹ prevé que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que dicha norma señala, entre los que menciona al saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores (numeral 4) y los pagos a cuenta del impuesto (numeral 5).

En cuanto al Impuesto General a las Ventas, conforme con el artículo 11 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto¹⁰ de cada período el crédito

⁴ Superintendencia de Banca y Seguros.

⁵ El inciso e) de esta norma está referido a las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda nacional relacionados y plenamente identificables, ya sean que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general; el inciso f), a las originadas por pasivos en moneda nacional relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general y el inciso g) a las inversiones permanentes en valores en moneda nacional.

⁶ Si bien, con las sucesivas modificaciones del artículo 85 se ha modificado la manera de calcular los pagos a cuenta, se mantiene como regla general la obligación de los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría de abonar 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 se determinan con arreglo a lo que dispone dicha norma. Al respecto, véase las modificaciones introducidas por Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012 y por Ley N° 29999, publicada el 13 de marzo de 2013.

⁷ Se indica también que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

⁸ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

⁹ Publicado el 30 de diciembre de 2009.

¹⁰ Se agrega que en el caso de la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

Por su parte, el artículo 12 de la citada ley define al impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada como el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible. A su vez, dispone que el impuesto bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario es la suma de los impuestos brutos determinados conforme al párrafo precedente por las operaciones gravadas de ese período.

fiscal¹¹. Por su parte, el artículo 25 de la misma ley prevé que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto. Se agrega que este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

De otro lado, a nivel jurisprudencial, en relación con la diferencia de cambio, mediante la Resolución N° 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria¹², se ha señalado que esta constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

En efecto, dicha resolución señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no solo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la ley.

Cabe precisar que si bien se aprecia que en dicha resolución se hace referencia al artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta¹³, el primer párrafo de dicha norma prevé lo mismo que el anotado primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF. En efecto, el citado artículo 61 dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. Así, considerando que ambas normas prevén lo mismo en su primer párrafo, resulta pertinente considerar los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria¹⁴, que interpretó los alcances del citado artículo 61.

Sobre el particular, en los fundamentos de la citada Resolución N° 08678-2-2016, se señaló que: "De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables solo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas¹⁵ o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora", así también se indicó que: "Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61° del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable"¹⁶.

De otro lado, se precisó que "No obstante lo señalado, en el caso de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas".

Conforme con este marco, corresponde determinar, en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, si las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al

Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.

Como se aprecia, conforme con el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, la regla general es que los libros y registros sean llevados en moneda nacional y se prevé una excepción para el caso de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en dólares americanos, no obstante, dicha norma establece también que de llevarse la contabilidad en dicha moneda, la presentación de la declaración y el pago de los tributos se realizarán en moneda nacional y que para la aplicación de saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

En similar sentido, el numeral 2) del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF prevé que para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero.

De otro lado, conforme con las normas citadas, que regulan el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, puede ocurrir que al finalizar el ejercicio se hayan generado saldos en moneda nacional, esto es, montos a favor del contribuyente que son considerados créditos que pueden ser materia de devolución o que deben ser arrastrados para su aplicación, según sea el caso.

En efecto, en el caso del Impuesto a la Renta existe la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda por el ejercicio gravable, los que deben abonarse mensualmente¹⁷. Determinado el impuesto por el ejercicio gravable, se deducen de este, entre otros, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

¹¹ El primer párrafo del artículo 18 de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, publicado el 7 de julio de 2012, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Asimismo, prevé que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) 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, precisándose que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

¹² En cuanto al siguiente criterio: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034".

¹³ Aplicable al caso en el que el contribuyente lleva la contabilidad en moneda nacional y realiza operaciones en moneda extranjera.

¹⁴ En dicha resolución se estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: "Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera".

¹⁵ Puede ocurrir que si bien exista dicha vinculación, fácticamente no se produzca la renta gravada, como sucede, por ejemplo, cuando un proyecto que generaría rentas gravadas no llega a concretarse.

¹⁶ Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas.

¹⁷ Se hace referencia a contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría. Téngase presente el caso general, en el que deben efectuarse los pagos a cuenta mensuales, esto es, no se hace referencia a los casos de suspensión de pagos a cuenta regulados por la norma.

Se aprecia entonces que a lo largo del ejercicio se declaran pagos a cuenta, siendo que al final de este la suma de los pagos a cuenta declarados por el contribuyente constituye un saldo contable en moneda nacional, esto es, un monto a su favor a ser restado del impuesto determinado. De igual forma ocurre con un eventual saldo a favor que se venga arrastrando puesto que de no haberse agotado, llegado el final del ejercicio, constituye también un saldo a tener en cuenta.

En ambos casos no debe perderse de vista que si bien los montos declarados y que generaron los saldos se hicieron en moneda nacional, la contabilidad es llevada en dólares americanos, lo que implicó en su momento que el contribuyente convierta dólares americanos a fin de obtener la cantidad de moneda nacional a declarar y pagar.

Al respecto, el párrafo 28 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21¹⁸ (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio) establece que las diferencias de cambio¹⁹ que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias²⁰ a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Asimismo, el párrafo 29 de la citada NIC señala que aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación, siendo que cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo; no obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

De lo señalado se infiere que se determinará diferencias de cambio por operaciones realizadas en moneda extranjera cuando se haya producido una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la operación (transacción) y la fecha de liquidación o la fecha de cierre de cada periodo, siendo que en aquellos casos en que las empresas autorizadas a llevar contabilidad en dólares realicen operaciones en moneda nacional, para efectos del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio que se generen por la conversión de estas últimas a moneda extranjera (moneda en la que se contabiliza las operaciones) y que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, constituyen resultados computables para efecto de la determinación de la renta neta.

Así, por ejemplo, en el caso de un pago a cuenta del Impuesto a la Renta, deben considerarse dos momentos:

- Primer momento (fecha de operación o transacción): El de la declaración o pago (lo que haya ocurrido primero), puesto que conforme con el numeral 2 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, para la presentación de la declaración y el pago cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero.
- Segundo momento (fecha del balance): El del cierre del ejercicio, momento en el que el monto ingresado a cuenta constituye un saldo contable en moneda nacional correspondiente a un activo²¹, puesto que es un monto a favor del contribuyente, a ser utilizado en el futuro en tanto crédito contra el impuesto. En efecto, dichos pagos a cuenta constituyen activos que califican como partidas monetarias, cuya naturaleza por disposición legal, si bien constituye una operación realizada en moneda nacional, para el contribuyente representa una operación que debe expresarse en su contabilidad en moneda extranjera.

Entre el primer momento y el segundo momento puede ocurrir una variación del tipo de cambio, lo que puede implicar una ganancia o pérdida por diferencia de cambio.

Para mayor claridad, se propone el siguiente ejemplo, referido a una empresa que lleva contabilidad en dólares americanos y que ha calculado el pago a cuenta del mes de enero, utilizando un coeficiente, según lo siguiente:

Pago a cuenta (PaC)	Ene-22
Ingresos netos (US\$)	5 000 000,00
Coeficiente	0,012
PaC en US\$	60 000,00
TC a la fecha de declaración y pago	S/ 3,50
PaC en S/	210 000,00
TC al cierre de balance	S/ 3,80

Momento 1	S/ 210 000,00	→	US\$ 60 000,00
Momento 2	S/ 210 000,00	→	US\$ 55 263,16

Dado que la contabilidad se lleva en dólares americanos, en el primer momento se registrarán US\$ 60 000,00 en la cuenta de activo "pagos a cuenta", con abono, por ejemplo, a la cuenta del activo "cuentas corrientes", por la salida de fondos para cancelar el pago a cuenta. Al declarar y pagar, esto es, en la "fecha de transacción" (lo que para efectos del ejemplo ocurrió el mismo día), el tipo de cambio era de S/ 3,50 soles por dólar americano, por lo que al fisco se ingresaron S/ 210 000,00.

Llegado el momento del cierre del balance (fecha del balance), se tiene un saldo contable en moneda nacional de S/ 210,000.00 (pues esto es lo que se declaró e ingresó al fisco y será lo que se indique en la futura declaración jurada anual como crédito) pero el tipo de cambio es de S/. 3,80 soles. Al expresar dicho saldo contable en moneda extranjera utilizando el nuevo tipo de cambio, se obtienen US\$ 55 263,16, esto es, se ha generado una pérdida por diferencia de cambio por US\$ 4 736,84 (puesto que por los S/. 210,000.00 la empresa ahora tiene menos dólares americanos).

Lo mismo puede ocurrir en el caso del saldo a favor de ejercicios anteriores puesto que el tipo de cambio puede variar a lo largo del ejercicio, con lo cual, es necesario reexpresar el saldo que exista al cierre del balance.

De otro lado, en el caso del Impuesto General a las Ventas se aprecia que si en un mes determinado el monto del crédito fiscal es mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituye un saldo a favor del sujeto del impuesto, el que debe aplicarse como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo. En tal caso, podría ocurrir que llegado el final del ejercicio, se cuente con un saldo a favor, el que, como en los supuestos anteriores constituye un activo que debe expresarse en la contabilidad en moneda extranjera al cierre del balance, pudiendo generarse alguna diferencia de cambio.

Ahora bien, habiéndose constatado que entre la fecha de transacción y la fecha del cierre del balance es posible que se genere una diferencia de cambio, es necesario determinar si esta es computable a fin de determinar la renta neta.

¹⁸ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94.

¹⁹ Dicha NIC señala en su párrafo 8 que las diferencias de cambio surgen al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

²⁰ De acuerdo con el párrafo 8 de dicha NIC, las partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Por su parte, el párrafo 16 de la misma NIC indica que la característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

²¹ El literal a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, aprobado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 047-2011-EF/94, define a un activo como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. El párrafo 4.8 del citado marco conceptual, señala que: "los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción" (énfasis agregado).

Sobre el particular, como se ha señalado anteriormente, el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF contiene la misma norma que el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual: “Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta”.

En tal sentido, es aplicable al citado decreto supremo lo interpretado en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, en la que se analizó el mencionado artículo 61, y se señaló que: “De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables solo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas²² o aquellas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora”, agregándose que “Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta si y solo si la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexa no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61° del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable²³. (énfasis agregado)

Añadió dicha Resolución N° 08678-2-2016 que: “En conclusión, para computar las diferencias de cambio en la determinación de la renta neta imponible, se requiere la existencia de la anotada vinculación. Así, en tanto se pueda demostrar dicha relación entre la transacción llevada a cabo (que genera la diferencia de cambio) y la generación de una potencial renta gravada o el mantenimiento de su fuente generadora, se obtendrán diferencias de cambio computables para la determinación de la renta neta en aplicación y sentido del referido artículo 61° de la ley”. (énfasis agregado)

En tal sentido conforme con el artículo 6 del citado decreto supremo, la diferencia de cambio será computable si surge, entre otras, de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas o vinculadas con el mantenimiento de la fuente productora.

Al respecto, se aprecia que el pago del Impuesto a la Renta, que genera un eventual saldo en moneda nacional al cierre del ejercicio, se efectuó justamente debido a la obtención de rentas gravadas, siendo que los pagos a cuenta son anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio, mientras que en el caso del saldo a favor por Impuesto General a las Ventas, debe tenerse en cuenta que este corresponde al crédito fiscal que excedió al impuesto bruto, siendo que a fin de ser considerado como tal, debe corresponder a adquisiciones que cumplen el principio de causalidad, esto es, que están vinculadas con la generación de rentas gravadas.

Asimismo, en cuanto al mantenimiento de la fuente productora de renta GARCÍA MULLIN explica que por fuente productora se entiende: “...un capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades²⁴”. Asimismo, agrega, en el caso de las empresas, que: “en un mayor grado de amplitud conceptual, pero siempre manteniéndose dentro del criterio de la renta producto, se ha postulado el principio de la empresa como fuente. Dicho de otro modo, se sostiene que la fuente productora de las rentas no es la aplicación conjunta de capital y trabajo, sino la empresa que resulta de esa aplicación. Como consecuencia de ello, si la fuente productora durable es la empresa misma, todos los productos que de ella se derivan, en tanto sean riqueza material nueva, constituyen renta producto, sin interesar que se originen en operaciones que formen o no parte de la actividad normal”. Así, en diversas resoluciones de este Tribunal, se ha señalado que debe entenderse por “fuente” al capital, al trabajo o la aplicación conjunta de ambos factores (actividad empresarial), según lo establecido por el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁵. A su vez, mantener significa “Conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia²⁶”.

Conforme con lo señalado, se interpreta que mantener la fuente generadora de renta implica asegurar que los activos (capital), las actividades empresariales o la combinación de ambos se conserven, optimicen y permanezcan en el tiempo como una fuente durable y susceptible de generar rentas gravadas.

Ahora bien, la declaración y pago de los montos que generan los saldos que son materia de análisis constituyen obligaciones del contribuyente cuyo incumplimiento implica la generación de intereses moratorios y, de ser el caso, la imposición de sanciones, siendo que de ocurrir ello, la empresa deberá disponer de recursos para afrontar su pago. Como se puede apreciar, ello constituye una afectación patrimonial en el negocio vinculada con la conservación del capital de trabajo²⁷ necesario para continuar con la actividad generadora de renta, por lo que se puede afirmar que el cumplimiento de dichas obligaciones se encuentra relacionada con el mantenimiento de la fuente.

De lo señalado se concluye que la diferencia de cambio materia de análisis está vinculada con el mantenimiento de la fuente productora de renta y, en consecuencia, es computable a fin de determinar la renta neta.

En tal sentido, las diferencias de cambio serán computables conforme con lo previsto por el inciso d) del artículo 6 del citado Decreto Supremo N° 151-2002-EF, que establece que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos de moneda nacional correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Por tanto, se concluye que en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.”

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-03, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528²⁸.

Que estando al criterio adoptado, en el caso de autos, resulta arreglado a ley que la recurrente haya computado, para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, las diferencias de cambio resultantes de expresar en moneda extranjera

²² Puede ocurrir que si bien exista dicha vinculación, fácticamente no se produzca la renta gravada, como sucede, por ejemplo, cuando un proyecto que generaría rentas gravadas no llega a concretarse.

²³ Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas.

²⁴ En este sentido, véase: GARCÍA MULLIN, Juan Roque, Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del Impuesto, Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, 1978, Buenos Aires, p. 12 y ss.

²⁵ Véanse, por ejemplo, las resoluciones N° 17989-8-2012, 05985-3-2020 y 05442-4-2021.

²⁶ Al respecto, véase: <https://dle.rae.es/mantener?m=form>

²⁷ El capital de trabajo es definido como el capital en uso actual o corriente en la operación de un negocio. En este sentido, véase: COOPER, William W. e IJURI, Yují, Diccionario Kohler para contadores, Limusa, De acuerdo con COOPER, William W. e IJURI, Yují, Diccionario KOHLER para Contadores, Limusa, México D.F., p. 123.

²⁸ Según la referida norma, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía legislativa o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial “El Peruano”.

los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta (Cuentas "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual"), y en ese sentido, corresponde levantar el reparo formulado por la Administración, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo, debiéndose dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX.

Que no resulta atendible la nulidad deducida por la recurrente respecto del reparo bajo análisis, debido a que la Administración no habría emitido pronunciamiento sobre los argumentos expuestos en su reclamación, lo que vulnera los principios al debido procedimiento, derecho de defensa y verdad material, por cuanto de la revisión de la resolución apelada se advierte que la Administración se pronunció sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en su recurso de reclamación, y ha consignado los fundamentos de hecho y de derecho que sustentaron su decisión y por los cuales no amparaba las nulidades deducidas por aquella ni sus alegatos sobre la improcedencia del reparo efectuado, no apreciándose vulneración de derecho o principio alguno, no resultando aplicable la jurisprudencia citada al respecto, siendo que la discrepancia con el análisis y los criterios considerados por la Administración para sustentar el reparo, no es un motivo que acarree la nulidad de la resolución apelada.

Que estando a ello, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente al respecto.

Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX

Que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX (folios 379 y 379/vuelta), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311²⁹, constituía 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; la cual se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, antes de la modificación del mencionado decreto legislativo.

Que de la precitada resolución de multa se aprecia que se sustenta en el reparo efectuado a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por diferencias de cambio vinculadas a las cuentas contables "40111001 IGV cuenta propia", "40171001 Renta 3ra categoría" y "40171002 Renta de 3ra categoría anual" por no resultar de operaciones vinculadas a la obtención de rentas, con el mantenimiento de su fuente gravada o con créditos para financiar sus operaciones.

Que teniendo en cuenta que el citado reparo fue levantado en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento con relación a la multa vinculada, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento en cuanto a los demás argumentos planteados por la recurrente.

Que en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente, cabe señalar que no corresponde que tal pretensión sea planteada en el presente procedimiento contencioso tributario, por no ser la vía pertinente. Sin perjuicio de ello, del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS se aprecia que la recurrente inició un procedimiento no contencioso de

devolución respecto de pagos indebidos y/o en exceso relacionados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y multa vinculada, el cual se tramita en el Expediente N° XXXXXXXX.

Que respecto a la solicitud de la recurrente para que se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables a los periodos materia de impugnación, como resultado de los procedimientos contencioso tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios, cabe indicar que la recurrente no precisa cuáles son los saldos, créditos o pérdidas cuyo reconocimiento solicita, y que habrían sido desconocidos por la Administración en el ejercicio bajo análisis, por lo que no es posible atender su alegato.

Que con relación a lo manifestado por la recurrente acerca que debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintas al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas; se debe señalar que corresponde que la recurrente haga valer su derecho accionando en contra de los actos administrativos emitidos que versen sobre los saldos, créditos o pérdidas desconocidos, no correspondiendo a este Colegiado pronunciarse acerca de pretensiones que recaen en tributos y/o ejercicios distintos a los que son materia de impugnación³⁰.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, según se acredita con la constancia que obra en autos (folio 588).

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

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXX de XXXXXXXXXXXXX, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta".

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

QUEUÑA DÍAZ
Vocal Presidente

VILLANUEVA ARIAS
Vocal

BARRERA VÁSQUEZ
Vocal

Blanco Calderón
Secretario Relator

Nota: Documento firmado digitalmente.

²⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

³⁰ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 05786-1-2021.