

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2006-14

TEMA : DETERMINAR SI LAS GANANCIAS QUE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN EL PERÍODO DE UN MES CONSTITUYEN INGRESO NETO PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE TERCERA CATEGORÍA DEL IMPUESTO A LA RENTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 85º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO LEGISLATIVO N° 774 MODIFICADO POR LA LEY N° 27034.

FECHA : 24 de abril de 2006
HORA : 12.45 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Mariella Casalino M. Marina Zelaya V.
Renée Espinoza B. Doris Muñoz G. María Eugenia Caller F.
Silvia León P. José Manuel Arispe V. Lourdes Chau Q.
Zoraida Olano S. Marco Huamán S. Elizabeth Winstanley P.

NO ASISTENTES : Rosa Barrantes T. (descanso médico: fecha de votación)
Ada Flores T. (ausente: momento de la suscripción del Acta).
Gabriela Márquez P. (vacaciones: fecha de suscripción del Acta).
Juana Pinto de Aliaga (descanso médico: fecha de votación).

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"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 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034."

"El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".

TEMA: DETERMINAR SI LAS GANANCIAS QUE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN EL PERÍODO DE UN MES CONSTITUYEN INGRESO NETO PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE TERCERA CATEGORÍA DEL IMPUESTO A LA RENTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 85º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO LEGISLATIVO N° 774 MODIFICADO POR LA LEY N° 27034.

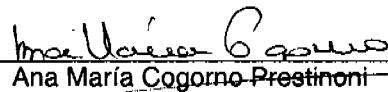
PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.	
Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034.	<p>Las ganancias originadas por diferencias de cambio, al constituir ingresos gravables de acuerdo con el artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, deben considerarse para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, con excepción de aquellas producidas por la reexpresión en moneda nacional de saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, debido a que para efectos tributarios, dicha reexpresión debe efectuarse a la fecha del balance general.</p> <p>Sin embargo, en el caso que, de acuerdo con el inciso f) del citado artículo 34º, se efectúe la indicada reexpresión por elaborarse los balances generales a enero o junio a efectos de la modificación del coeficiente o porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta, la ganancia por diferencia de cambio que se origine por aquélla deberá considerarse en el cálculo de los pagos a cuenta de dichos meses.</p> <p>El criterio expuesto aclara los alcances del artículo 61º del Decreto Legislativo N° 774, por lo que de conformidad con lo previsto en el numeral 1) del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procederá la aplicación de intereses ni sanciones.</p>	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales		PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2
Dra. Caller	X	X	X
Dra. Cogorno	X	X	X
Dra. Casalino	X	X	X
Dra. Barrantes	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
Dra. Zelaya	X	X	X
Dra. Espinoza	X	X	X
Dra. Muñoz	X	X	X
Dra. Flores	X	X	X
Dra. Márquez	X	X	X
Dr. Arispe	X	X	X
Dra. Chau	X	X	X
Dra. Olano	X	X	X
Dra. Pinto	(descanso médico)	(descanso médico)	(descanso médico)
Dr. Huamán	X	X	X
Dra. Winstanley	X	X	X
Dra. León	X	X	X
Total	14	14	14

A JF Ely SOS Red Reg D Pco M 2014

III. DISPOSICIONES FINALES:

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

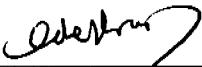

Ana María Cogorno Prestinoni


Mariella Casalino Mannarelli

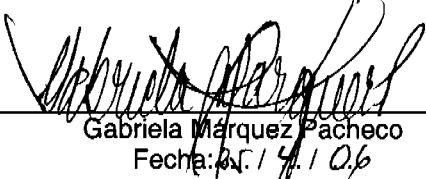

Marina Zelaya Vidañ


Renée Espinoza Bassino


Doris Muñoz García

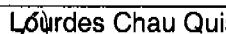

Ada Flores Talavera

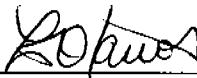
Fecha: 24/04/06

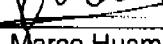

Gabriela Márquez Pacheco

Fecha: 05/04/06


José Manuel Arispe Villagarcía


Lourdes Chau Quispe


Zoraida Olano Silva


Marco Huamán Sialer


Elizabeth Winstanley Ratto


Silvia León Pinedo


María Eugenia Calle Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : DETERMINAR SI LAS GANANCIAS QUE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN EL PERÍODO DE UN MES CONSTITUYEN INGRESO NETO PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA DE TERCERA CATEGORÍA DEL IMPUESTO A LA RENTA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 85º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DECRETO LEGISLATIVO N° 774 MODIFICADO POR LA LEY N° 27034.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Determinar si para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se debe considerar como ingreso gravado las ganancias originadas en diferencias de cambio.

El caso que motiva el presente informe de sala plena corresponde al de una empresa a la cual la Administración le ha efectuado reparos a la base de cálculo de los pagos a cuenta de febrero y noviembre de 1999, debido a que no había incluido en dicha base las ganancias por diferencias de cambio registrados en la Cuenta 776 del Libro Mayor, por lo que corresponde realizar el análisis sobre la base del texto de los artículos 85º y 61º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, vigentes en tales períodos.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES NORMATIVOS

Ver anexo adjunto.

2.2 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF N° 00294-4-2005

"Que con relación al reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 por diferencias de cambio, cabe señalar que estando a que éste no ha sido desvirtuado por la recurrente y se encuentra arreglado a ley procede confirmar la apelada en tal extremo;"

3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

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 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034.

FUNDAMENTO

El artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, señala que: "Las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta".

El segundo párrafo del mencionado artículo señala que:



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

- (...)
- b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.
 - c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.
 - d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.
 - e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.
 - f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente. (...)"

De acuerdo a lo indicado en el Diccionario de la Lengua Española¹ el término "computar" significa contar o calcular una cosa por números, o tomarla en cuenta, ya sea en general, ya de manera determinada. Consecuentemente, cuando el primer párrafo del artículo 61² de la ley señala que las diferencias de cambio constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, se refiere a las diferencias de cambio como conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta.

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

Resulta ilustrativo para entender la figura de la diferencia de cambio señalar que la Resolución N° 006-84-EFC/94.10, que aprueba el Plan Contable General Revisado, define a las diferencias de cambio como la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera; y que el considerando 37 de la NIC 1: Presentación de Estados Financieros, prescribe que las ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presentan a su importe neto tales

¹ Real Academia Española: Diccionario de la Lengua Española , Vigésima Primera Edición, Tomo I, Madrid: Espasa Calpe S.A., 1992, Pág.527.



como ganancias o pérdidas por diferencia de cambio².

En virtud al carácter de “resultado” que el primer párrafo del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (tributo de periodicidad anual).

Ahora bien, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003 de 16 de mayo de 2003 se ha establecido que los pagos a cuenta “son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio” y que autores como Juan Roque García Mullin³ han señalado que éstos “constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del período)”.

En nuestra legislación, el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774 modificado por la Ley N° 27034, establece que sobre la base de los ingresos netos obtenidos en el mes se calcula el pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

El tercer párrafo del citado artículo considera ingresos netos al total de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

Efectuando un análisis de la citada definición, entendemos que los ingresos netos están referidos a lo siguiente:

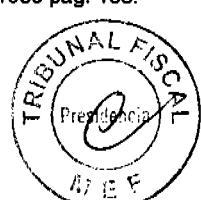
- a) Ingresos devengados en cada mes, es decir ingresos mensuales sobre los cuales se tiene derecho a obtenerlos, es decir una acreencia sobre ellos.
- b) Netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir neto de aquello que responde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable.

Del análisis efectuado se aprecia que esta definición no podría comprender la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85º de la ley, la 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, bajo lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad las diferencias de cambio no constituyen ingresos entendidos éstos como los provenientes de la venta de productos, la prestación de servicios, el uso por terceros de los activos de la empresas que generen intereses, regalías y dividendos (NIC 18: Ingresos), la disposición de activos como: inmuebles, maquinaria y equipos (NIC 16), inversiones (NIC 25), etc; y cuyo monto pueda ser usualmente determinado por un acuerdo entre la empresa y el comprador o usuario.

² Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú - Junta de Decanos. Normas Internacionales de Contabilidad. Octubre 2002. Lima, Tomo I, pág. 74.

³ García Mullin, Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta.,Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo. Setiembre 1980 pág. 183.



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

Como quiera que el concepto de ingreso neto comporta la de un ingreso devengado cuyo importe puede ser determinable, ello no ocurre con la diferencia de cambio cuya cuantificación no puede ser medida desde que nace la operación en moneda extranjera sino hasta la fecha de su pago, ni tampoco puede saberse como afectará el tipo de cambio cuando se tenga saldos de pasivo o activo en moneda extranjera sino hasta que se reexprese en moneda nacional al final del ejercicio, sólo así se podrá conocer si la diferencia tuvo un efecto de ganancia o pérdida en el "ejercicio" en los términos a los que se refiere expresamente el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

La imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo 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 patrimonial⁴ 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 61º de la ley.

Cabe indicar que según lo señalado en los incisos e) y f) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta las diferencias de cambios originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos o existencias afecta el costo de los activos y el valor neto de los inventarios, no obstante en ejercicios con escenarios inflacionarios como el ejercicio 1999 el efecto de tales diferencias es subsumido por el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) -que constituye un ajuste de todas las partidas no monetarias como efecto de la inflación en el patrimonio de la empresa, cuyo cálculo excluye los ajustes parciales de la diferencia de cambio y las revaluaciones de activos-, el que sólo puede ser cuantificado al término del ejercicio para efectos de determinar el Impuesto a la Renta anual⁵, por lo que en ejercicios en los que no exista inflación y no corresponda determinar el REI, la diferencia de cambio procedente de pasivos en moneda extranjera identificables con activos fijos y/o existencias se incorporará al costo del activo fijo y/o de los inventarios correspondientes de conformidad con lo establecido en los incisos e) y f) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴ Cabe señalar que de acuerdo a la teoría del incremento patrimonial se considera como renta (positiva o negativa) los cambios de valor (positivo o negativo) del conjunto de derechos de propiedad del individuo operados entre el comienzo y el fin de un período (García Mullin, Juan Roque: Manual del Impuesto a la Renta. En: Separata Temas de Tributación II- Maestría de Derecho Empresarial. Universidad de Lima, página 20).

⁵ En efecto el artículo 1º del Decreto Legislativo N° 797 establece que los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, deberán aplicar las Normas de Ajuste por Inflación del Balance General mediante las cuales se determinará la base imponible de este Impuesto, señalando en su inciso a) que el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha del cierre del ejercicio, estableciendo en su inciso b) que al valor de las partidas no monetarias del balance general a reexpresarse o actualizarse deberá excluirse las diferencias de cambio y las revaluaciones comprendidas en dicho valor.



Por las consideraciones antes expuestas, se concluye que las ganancias por diferencias de cambio no forman parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Las ganancias originadas por diferencias de cambio, al constituir ingresos gravables de acuerdo con el artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, deben considerarse para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, con excepción de aquellas producidas por la reexpresión en moneda nacional de saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, debido a que para efectos tributarios, dicha reexpresión debe efectuarse a la fecha del balance general.

Sin embargo, en el caso que, de acuerdo con el inciso f) del citado artículo 34º, se efectúe la indicada reexpresión por elaborarse los balances generales a enero o junio a efectos de la modificación del coeficiente o porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta, la ganancia por diferencia de cambio que se origine por aquélla deberá considerarse en el cálculo de los pagos a cuenta de dichos meses.

El criterio expuesto aclara los alcances del artículo 61º del Decreto Legislativo N° 774, por lo que de conformidad con lo previsto en el numeral 1) del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procederá la aplicación de intereses ni sanciones.

FUNDAMENTO

De acuerdo con el artículo 85º de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, cuotas mensuales que determinarán de acuerdo a los sistemas regulados en el citado artículo, esto es, mediante el sistema de aplicar un coeficiente o el porcentaje (2%), sobre los ingresos netos del mes, según sea el caso.

Según se aprecia, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se calculan sobre la base de los ingresos netos mensuales, los cuales son definidos por la citada ley como el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Como se advierte, la definición de ingresos netos que recoge la Ley del Impuesto a la Renta es amplia, pues comprende el total de ingresos gravables, excluyendo únicamente las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar⁶.

Al respecto, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros (Marco Conceptual de las NICs)⁷, en general, la definición de ingreso abarca tanto los ingresos provenientes del curso de las actividades ordinarias de las empresas, como las ganancias, que representan incrementos en los beneficios económicos, que pueden o no provenir del curso de sus actividades ordinarias.

⁶ Adicionalmente debe indicarse que según el artículo 54º del Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, el REI es excluido de la base de cálculo (ingresos netos) de los pagos a cuenta, lo que no sucede tratándose de las diferencias de cambio.

⁷ Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú - Junta de Decanos. Normas Internacionales de Contabilidad 2000. Lima, Libro 2, Tomo I, p. MC 29.



Estas últimas pueden efectuar sus operaciones en moneda nacional o extranjera, sin embargo su contabilidad debe ser expresada en moneda nacional, salvo que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera.

Tratándose de operaciones efectuadas en moneda extranjera, esto es, en moneda distinta a la del curso legal del país, puede ocurrir que produciéndose la cancelación de la operación en fecha posterior, la tasa de cambio varíe entre la fecha de la transacción y la fecha de su cancelación, atendiendo a que los tipos de cambio no son estables y varían a lo largo del tiempo, generándose en consecuencia las llamadas diferencias de cambio, que pueden ser positivas o negativas, esto es, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida.

En tal caso, la diferencia de cambio se origina en la variación de la moneda extranjera expresada en la moneda nacional, la cual se verifica de la comparación en dos fechas distintas, la primera de las cuales siempre será la fecha de la operación efectuada en moneda extranjera, mientras que la segunda será la fecha de cobro o de pago.

Además, la diferencia de cambio también puede provenir de la reexpresión en moneda nacional de partidas monetarias expresadas en moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, esto es, de la variación del tipo de cambio de la moneda extranjera que se posee (tenencia de dinero en moneda extranjera) y las cuentas por cobrar o pagar⁸, que puede dar lugar a una ganancia o pérdida.

Otro supuesto de diferencia de cambio, es el proveniente del canje de moneda extranjera por moneda nacional, que puede igualmente originar una ganancia o pérdida.

Sobre las diferencias de cambio, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 21, modificada en 1993⁹, señalaba que las diferencias de cambio provenientes de la cancelación de partidas monetarias o de la información de las partidas monetarias de una empresa a tipos de cambio diferentes de los que inicialmente se registraron durante el periodo o a los reportados en estados financieros anteriores, debían reconocerse como ingresos o gastos en el periodo en el cual surgieran.

En tal sentido, se aprecia que las diferencias de cambio, ya sea provenientes de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera contabilizadas en moneda nacional, de la reexpresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo o del canje de moneda extranjera por moneda nacional, pueden dar lugar a una ganancia, esto es, a un ingreso, que debe ser reconocido en el periodo en el cual se produce.

Así, el artículo 61º de la ley en referencia señala 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, agregando que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán, entre otras, las siguientes normas:

- b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.
- c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se

⁸ Las cuentas contables que pueden expresarse en moneda extranjera y por tanto contienen los montos de las operaciones efectuadas en dicha moneda, son las de caja y bancos, cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

⁹ Esta NIC fue modificada en el año 2003.



- produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.
- d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida."

Como se observa, la ley en mención considera las diferencias de cambio originadas en los supuestos antes mencionados, como ganancia o pérdida, en relación con la determinación de la renta neta.

Con respecto a las diferencias de cambio provenientes de la reexpresión en moneda nacional de los saldos en moneda extranjera, el artículo 34º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que a fin de expresar en moneda nacional dichos saldos correspondientes a cuentas del balance general, tratándose de cuentas del activo se utilizará el tipo de cambio promedio de compra publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, vigente a la fecha del balance general, y en el caso de las cuentas del pasivo se utilizará el tipo de cambio promedio de venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, vigente a la fecha del balance general, siendo que si en la fecha del balance general no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior, agregándose que cuando se formulen balances generales por períodos inferiores a un año, se aplicarán las normas señaladas, entre otros, en el inciso d) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo expuesto, atendiendo a que las ganancias producto de las diferencias de cambio constituyen ingresos gravables, deben ser consideradas dentro de la base de cálculo de los pagos a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 85º de la ley en referencia.

Si bien el artículo 61º de la citada ley señala que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por su financiamiento, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, esto es, ganancia o pérdida para la determinación de la renta neta del ejercicio, ello no implica que los ingresos por diferencia de cambio no deban ser considerados para efectos de la determinación de los pagos a cuenta mensuales, según lo establecido por el artículo 85º de la misma ley.

En efecto, el hecho que tales ingresos sean tomados en cuenta para la determinación anual del Impuesto, no impide que igualmente lo sean tratándose de los pagos a cuenta mensuales, conclusión a la que se arriba de una interpretación conjunta de los mencionados artículos 61º y 85º.

Ello, además, guarda razonabilidad con la finalidad de los anticipos del Impuesto a la Renta, los cuales buscan que, antes de devengarse la obligación, el contribuyente vaya ingresando fondos, con el objeto de evitar la concentración de ingresos en una sola época de vencimiento fiscal. De ahí que los sistemas previstos para el cálculo de los pagos a cuenta se sustenten en criterios de razonabilidad dirigidos a buscar una aproximación al resultado definitivo de la obligación.

En consecuencia, las ganancias derivadas de diferencias de cambio provenientes de pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera contabilizadas en moneda nacional, del canje de moneda extranjera por moneda nacional, o de la reexpresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, al constituir ingresos gravables para efectos del Impuesto a la Renta, deben formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta.



Sin embargo, la ganancia por diferencia de cambio originada por la reexpresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, no debe ser considerada mensualmente como parte de los ingresos gravables para fines del cálculo de los pagos a cuenta, pues dicha reexpresión debe realizarse a la fecha del balance general, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 34º del reglamento de la citada ley.

Ahora bien, conforme con lo señalado por el inciso f) del citado artículo 34º se debe efectuar la mencionada reexpresión cuando se formulen balances generales por períodos inferiores a un año. Al respecto, se evidencian dos supuestos en los cuales se debe efectuar dicho balance con efectos tributarios (Impuesto a la Renta): 1) por motivos de la liquidación, fusión o escisión de la empresa, o 2) modificación del coeficiente o porcentaje para determinar los pagos a cuenta.

En el primer supuesto, igualmente la ganancia por diferencia de cambio que resulte de la reexpresión en mención, no deberá ser considerada mensualmente como parte de los ingresos para la determinación de los pagos a cuenta, sino para efectos de la determinación anual del impuesto.

No obstante, en caso que, de acuerdo con el citado inciso f) del artículo 34º, se realice la indicada reexpresión por elaborarse los balances generales a enero o junio a efectos de la modificación del coeficiente o porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta, la ganancia por diferencia de cambio que se origine por aquélla deberá considerarse en el cálculo de los pagos a cuenta. Esto es, la ganancia por diferencia de cambio derivada de la reexpresión en moneda nacional de los saldos en moneda extranjera de las cuentas del activo al 31 de enero o 30 de junio, formará parte de la base imponible de los pagos a cuenta de tales períodos.

Finalmente, teniendo en consideración que el criterio expuesto aclara los alcances del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y, con ello, se esclarece la duda razonable que hubiere surgido de la interpretación del citado dispositivo sobre la inclusión de las diferencias de cambio en el cálculo de los pagos a cuenta a que se refiere el artículo 85º de la citada ley, de conformidad con lo previsto en el numeral 1) del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, no procederá la aplicación de intereses ni sanciones.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

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 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034.

4.2 PROPUESTA 2

Las ganancias originadas por diferencias de cambio, al constituir ingresos gravables de acuerdo con el artículo 85º del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, deben considerarse para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, con excepción de aquellas producidas por la reexpresión en moneda nacional de saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo, debido a que para efectos tributarios, dicha reexpresión debe efectuarse a la fecha del balance general.



Sin embargo, en el caso que, de acuerdo con el inciso f) del citado artículo 34º, se efectúe la indicada reexpresión por elaborarse los balances generales a enero o junio a efectos de la modificación del coeficiente o porcentaje para la determinación de los pagos a cuenta, la ganancia por diferencia de cambio que se origine por aquélla deberá considerarse en el cálculo de los pagos a cuenta de dichos meses.

El criterio expuesto aclara los alcances del artículo 61º del Decreto Legislativo N° 774, por lo que de conformidad con lo previsto en el numeral 1) del artículo 170º del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no procederá la aplicación de intereses ni sanciones.



ANEXO
MARCO NORMATIVO

DECRETO LEGISLATIVO N° 774, LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1993.

Artículo 61º.- Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

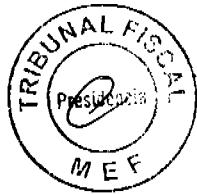
Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas:

- a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.
- b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje.
- c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio.
- d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.
- e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.
- f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.
- g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. No están comprendidos en este inciso los Certificados Bancarios de Moneda Extranjera, a los que les resulta de aplicación la regla contenida en el inciso d) de este artículo.

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

Artículo 85º.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.



Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo.

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta.

- b) Aquéllos que inicien sus actividades en ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, porcentaje que podrá ser modificado conforme al balance mensual.

También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; el impuesto calculado el importe determinado de acuerdo al artículo 55º de esta ley.

El contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

En caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas o elija un sistema que no le sea aplicable, la Administración podrá determinar el sistema que le corresponda.

LEY N° 27034, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998.

Artículo 15º.- Pago a cuenta de tercera categoría.

Incorporase como último párrafo del artículo 85º de la ley, el texto siguiente:

La modificación del coeficiente o del porcentaje correspondiente a los sistemas de pagos a cuenta se realizará con la presentación de los respectivos balances, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, PUBLICADO 21.09.04

Artículo 34º.- Determinación de la renta por operaciones en moneda extranjera.

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

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



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

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

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

