



Firmado Digitalmente por
CAMARENA CARLOS Dante
Alejandro FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/04/2024 14:58:33
COT
Motivo: Doy V° B°



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL



Firmado Digitalmente por
OLANO SILVA Zoraida
Alicia FAU 20131370645
soft
Fecha: 25/04/2024
16:42:21 COT
Motivo: Doy V° B°

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

INFORME DE SALA PLENA

TEMA 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.

I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2024-03 (23-04-2024)

- Correo de fecha 22 de abril de 2024 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Ninguna
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 9

II. PLANTEAMIENTO

Conforme con el numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, 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; y b. Para la aplicación de saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

De acuerdo con lo dispuesto por el Código Tributario, 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.

Así, el numeral 2) del artículo 5 de la citada norma prescribe 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 SBS¹ en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra

¹ Superintendencia de Banca y Seguros.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

primero. Añade 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.

Por su parte, el artículo 6 del anotado decreto supremo prevé 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. Asimismo, dispone que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda nacional, se aplicarán, entre otras, la siguiente norma: *“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”.*

En el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares americanos, conforme con las normas citadas, sus declaraciones y pagos son efectuados en moneda nacional, con lo cual, al finalizar el ejercicio, momento en el que se cierra el balance, se generan saldos en moneda nacional que pueden estar relacionados con el Impuesto a la Renta (del ejercicio anterior que se viene arrastrando como un crédito), pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (que constituyen un crédito) e Impuesto General a las Ventas (saldo por crédito fiscal que debe arrastrarse hasta agotarse). Al llevarse la contabilidad en moneda extranjera, dichos saldos en moneda nacional necesitan ser expresados en moneda extranjera ante una variación del tipo de cambio. Así, por ejemplo, puede ocurrir que exista una diferencia entre el tipo de cambio utilizado al momento de efectuarse el pago a cuenta y el tipo de cambio al cierre del ejercicio, momento en el que se cuenta con dicho saldo en moneda nacional. Es en dicho supuesto que surge la interrogante referida a si se genera una diferencia de cambio computable a fin de determinar la renta neta.

Amerita llevar el tema a Sala Plena conforme con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, publicado el 3 de marzo de 2022, que dispone que:

“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 a 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 reglamentaria 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.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.”

III. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden revisarse en los Anexos I y II.

IV. PROPUESTAS

4.1 MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

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 SBS² a la fecha de la

² Superintendencia de Banca y Seguros.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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...”³.

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

³ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

con arreglo a alguno de los sistemas indicados en el mismo artículo⁴. 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 pagado⁵.

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 Renta⁶, modificado por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF⁷ 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 Bruto⁸ de cada período el crédito fiscal⁹. 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

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

⁷ Publicado el 30 de diciembre de 2009.

⁸ 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.

⁹ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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 obligatoria¹⁰, 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 Renta¹¹, 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 obligatoria¹², 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 gravadas¹³ o*

¹⁰ 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”.*

¹¹ Aplicable al caso en el que el contribuyente lleva la contabilidad en moneda nacional y realiza operaciones en moneda extranjera.

¹² 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”.*

¹³ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

aquellas 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 sí 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”¹⁴.

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.

4.2 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

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.

FUNDAMENTO¹⁵

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.

¹⁴ 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.

¹⁵ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente “Marco normativo y jurisprudencial”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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 mensualmente¹⁶. 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.

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) 21¹⁷ (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio) establece que las diferencias de cambio¹⁸ que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias¹⁹ 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

¹⁶ 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.

¹⁷ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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 activo²⁰, 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.

²⁰ 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).



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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.

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 gravadas²¹ o aquéllas 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 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”²². (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.

²¹ 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.

²² 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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 cumplan 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 MULLÍN 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 actividades”²³. 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 Renta²⁴. A su vez, mantener significa “Conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia”²⁵.

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 trabajo²⁶ 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.

²³ En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, *Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del Impuesto*, Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, 1978, Buenos Aires, p. 12 y ss.

²⁴ Véanse, por ejemplo, las resoluciones N° 17989-8-2012, 05985-3-2020 y 05442-4-2021.

²⁵ Al respecto, véase: <https://dle.rae.es/mantener?m=fom>

²⁶ 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 IJIRI, Yuji, *Diccionario Kohler para contadores*, Limusa, De acuerdo con COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Diccionario KOHLER para Contadores*, Limusa, México D.F., p. 123.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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.

4.3 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

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, no son computables para la determinación de la renta neta.

FUNDAMENTO²⁷

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, puede ocurrir que al finalizar el ejercicio se hayan generado saldos en moneda nacional, esto es,

²⁷ Forma parte del fundamento el punto 4.1 precedente “Marco normativo y jurisprudencial”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

montos a favor del contribuyente que son considerados créditos o 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 mensualmente²⁸. 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.

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 utilizado para 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 un saldo a tener en cuenta.

En ambos casos, 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.

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 activo²⁹, puesto que es un monto a favor del contribuyente, a ser utilizado en el futuro en tanto crédito contra el impuesto³⁰. En efecto, dichos pagos a cuenta constituyen activos que califican como partidas monetarias, cuya naturaleza por

²⁸ 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.

²⁹ 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. 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).

³⁰ El inciso a) del numeral 1 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, establece que los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares de Estados Unidos de América, para el registro en dólares de operaciones efectuadas en moneda nacional, aplicarán: a) Para las cuentas del activo e ingresos, se utilizará el tipo de cambio promedio de venta publicado por la SBS a la fecha de la operación.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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

No obstante, a fin de que dicha diferencia de cambio sea computable para la determinación de la renta neta, debe cumplirse lo previsto por el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, según el 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”.

Sobre el particular, como se ha señalado anteriormente, la misma disposición se ha recogido en el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y, 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 ha señalado 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 gravadas³¹ o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora”,* agregándose lo siguiente:

“(…) cuando la Ley del Impuesto a la Renta hace mención a la expresión “las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”, se entiende que el resultado de la operación de la que se deriva la diferencia de cambio debe encontrarse gravado, para lo cual, es necesario acreditar la vinculación directa de dicha “operación” (productora de diferencia de cambio) con éste.

En tal sentido, sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61° del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada. En efecto, vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley.

Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo sí 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 computable³².

³¹ 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.

³² Pie de Página 12 de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8678-2-2016: *“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.”*



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

De lo expuesto, no puede entenderse que cuando el citado artículo 61° alude a “operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”, lo hace en un sentido general y que para su aplicación sería suficiente acreditar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente, toda vez que ello conllevaría a sostener que por el solo hecho de ser una persona jurídica o empresa en marcha que realiza actividad generadora de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en su contabilidad constituirán resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta, lo que no se desprende de la norma analizada³³.

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.”

Este Tribunal, en concordancia con la jurisprudencia anotada, al efectuar el análisis de la deducibilidad de la diferencia en cambio, ha considerado que *“la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo sí 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”,* así en las Resoluciones N° 03348-5-2022 y 03055-10-2022 ha establecido la deducibilidad o no de pérdidas por diferencia en cambio, sobre la base de analizar si las operaciones vinculadas resultaban deducibles para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, si la pérdida por diferencia en cambio reconocida por dichas operaciones generadas por una operación o transacción en moneda extranjera se encontraba vinculada o no con la obtención de potencial renta gravada o el mantenimiento de su fuente.

En efecto en la Resolución N° 03348-5-2022 se ha analizado la diferencia en cambio vinculada con bienes cedidos a terceros, concluyéndose que dicha cesión *“tenía por objeto el reparto diario de los productos de la recurrente a los establecimientos de sus clientes, (...) lo que resulta razonable para una empresa, como la contribuyente, que se dedica a la venta al por mayor y menor de productos alimenticios”* agregándose que *“resulta evidente que el gasto de depreciación (...) y pérdidas por diferencia en cambio vinculados a los citados activos, guardan relación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente de la recurrente”.*

De igual forma en la Resolución N° 03055-10-2022 respecto de una pérdida por diferencia en cambio vinculada a un gasto por cuentas por cobrar condonadas, estableció que *“dicha operación se encuentra vinculada con un gasto que no resulta deducible para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta (...), por lo que la pérdida por diferencia de cambio reconocida por dicha operación no se generó por una operación o transacción en moneda extranjera que se encuentre vinculada o relacionada con la obtención de potenciales rentas gravadas o con*

³³ El subrayado es nuestro.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, por lo que no puede ser computable para determinar la renta neta”.

Ahora bien, con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar que en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, publicada en el diario oficial “El Peruano” como jurisprudencia de observancia obligatoria³⁴, se ha señalado que: *“...debe tener presente que no obstante ser anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio -obligación principal-, los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias, al tratarse de prestaciones pecuniarias que los deudores tributarios se encuentran obligados a cumplir por mandato de la ley; que el acreedor tributario tiene el derecho de exigirlos coactivamente; que se encuentran relacionadas con un tributo, en este caso, el Impuesto a la Renta, y que cuentan con un hecho generador y una base de cálculo específicos, como es el ingreso neto de tercera categoría del mes”.* A ello se agregó que *“Por consiguiente, los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible...”* (énfasis agregados).

De lo expuesto, se aprecia que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen una mera obligación tributaria impuesta por ley; correspondiendo analizar si aquellos cumplen con los presupuestos establecidos en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de que la diferencia de cambio vinculada sea computable para determinar la renta neta, esto es, verificar si tal operación *“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”*, conforme con el criterio establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016.

Ahora bien, los pagos a cuenta no constituyen en sí rentas gravadas ni créditos para financiar las operaciones de la empresa, por el contrario, una vez cancelados representan un crédito en favor del sujeto del impuesto, aplicable contra el Impuesto a la Renta del ejercicio, por disposición legal, por lo que dichos pagos a cuenta no corresponden a una operación o gasto que pudiese considerarse que coadyuva o no al mantenimiento de la fuente productora de renta; es más, en el presente caso la diferencia de cambio estaría relacionada con dicho crédito en moneda nacional con el que se cuenta al cierre del ejercicio, por lo que la diferencia de cambio que pudiera establecerse no es computable para determinar la renta neta.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que la anotada Resolución N° 08678-2-2016 señala expresamente que *“no puede entenderse que cuando el citado artículo 61° alude a ‘operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada’, lo hace en un sentido general y que para su aplicación sería suficiente acreditar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente, toda vez que ello conllevaría a sostener que por el solo hecho de ser una persona jurídica o empresa en marcha que realiza*

³⁴ En cuanto al siguiente criterio: “Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

actividad generadora de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en su contabilidad constituirán resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta, lo que no se desprende de la norma analizada”.

Por todo lo expuesto, la diferencia en cambio proveniente del crédito por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no es computable a efecto de determinar la renta neta; siendo que similar conclusión es aplicable al caso del saldo por Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, por las mismas consideraciones expuestas precedentemente.

De otro lado, cabe analizar si respecto del saldo del Impuesto General a las Ventas con el que se cuente al cierre del ejercicio se cumplen los referidos presupuestos a efecto de que la diferencia de cambio vinculada con aquel sea computable para la determinación de la renta neta.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del Impuesto Bruto, el exceso constituirá saldo a favor, el cual se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

En ese sentido, corresponde analizar si la diferencia de cambio vinculada con el referido crédito por el Impuesto General a las Ventas al cierre del ejercicio, puede generar diferencias de cambio a dicha fecha computables a efecto de la determinación de la renta neta.

El crédito por Impuesto General a las Ventas no constituye renta gravada ni crédito para financiar las operaciones de la empresa, por el contrario, representa únicamente un crédito a favor del sujeto del impuesto, aplicable sucesivamente hasta agotarlo, por disposición legal, por lo que no es posible concluir que la diferencia de cambio vinculada con el mismo deba afectar la determinación de la renta neta, por cuanto en estricto no proviene de operaciones con terceros en tanto que adicionalmente no constituye un gasto que pudiera considerarse coadyuve o no al mantenimiento de la fuente, sino se genera por la mecánica del citado tributo³⁵ conforme con lo establecido en la ley.

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, provenientes de los referidos créditos

³⁵ Conforme con el artículo 38 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo. Asimismo, cabe señalar que este Tribunal, en diversas resoluciones como las N° 09993-1-2017, N° 07665-2-2009 y N° 05741-4-2020, se ha explicado la mecánica de dicho impuesto. Al respecto, se aprecia que conforme con dichas resoluciones, es un impuesto plurifásico no acumulativo, que utiliza el método de sustracción sobre base financiera para la determinación del valor agregado, diseñado a efecto de gravar sólo el valor agregado en cada etapa de la producción y comercialización de bienes y servicios; por ello, el impuesto a pagar por las operaciones del período resulta de la diferencia entre el impuesto bruto del período (impuesto originado en las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios trasladado a los adquirentes) y el crédito fiscal del mismo período (impuesto trasladado en las operaciones de compra). De esta forma, a través del crédito fiscal el sujeto que realiza operaciones gravadas recupera el tributo que le fue trasladado en la etapa anterior y solo ingresa al fisco la parte correspondiente al valor agregado de las operaciones que realizó (trasladado a su adquirente), pues quien asumirá el total del impuesto será el consumidor final. Asimismo, dentro del esquema elegido por la legislación nacional para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un solo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del "crédito fiscal" o "impuesto contra impuesto”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, no son computables para la determinación de la renta neta.

V. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

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.

PROPUESTA 2

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, no son computables para la determinación de la renta neta.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

ANEXO I

ANEXO NORMATIVO

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO – DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF

Artículo 87.- OBLIGACIONES DE LOS ADMINISTRADOS³⁶

“Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, y en especial deben: (...)

4. Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

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 a 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, considerando lo siguiente:

- 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. Para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable.*
- b. Para la aplicación de saldos a favor generados en periodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional...”*

DECRETO SUPREMO N° 151-2002-EF - ESTABLECEN 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

Artículo 5.- USO DE TIPOS DE CAMBIO, PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DE TRIBUTOS

“Los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares de Estados Unidos de América deberán observar las siguientes normas:

³⁶ Primer párrafo modificado por Decreto Legislativo N° 1315, publicado el 31 de diciembre de 2016.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

1. Para el registro en dólares de Estados Unidos de América, 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 SBS 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.

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.

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.

Durante el tiempo que se lleve la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América, la Empresa quedará excluida de las normas de ajuste integral por inflación”.

Artículo 6.- DIFERENCIAS DE CAMBIO

“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.

Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda nacional, se aplicarán 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...”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA – DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF

Artículo 57³⁷.- “A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción...”.

Artículo 85³⁸.- “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...”.

Artículo 87.- “Si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración.

Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. 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...”.

Artículo 88.- “Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes³⁹: (...)

b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.

c) 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. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia...”.

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

³⁷ Antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1425, publicado el 13 de septiembre de 2018.

³⁸ Texto antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012 y de la Ley N° 29999, publicada el 13 de marzo de 2013.

³⁹ Primer párrafo antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1424, publicado el 13 de septiembre de 2018.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

Artículo 52.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA⁴⁰

“Los conceptos previstos en el artículo 88 de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:

a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala:

- 1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.*
- 2. El crédito por reinversión.*
- 3. Otros créditos sin derecho a devolución.*
- 4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría.*
- 5. Los pagos a cuenta del Impuesto.*
- 6. El Impuesto percibido.*
- 7. El Impuesto retenido.*
- 8. Otros créditos con derecho a devolución...”*

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO – DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF

Artículo 11.- DETERMINACION DEL IMPUESTO

“El impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los Capítulos V, VI y VII del presente título.

En la importación de bienes, el Impuesto a pagar es el Impuesto Bruto”.

Artículo 12.- IMPUESTO BRUTO

“El Impuesto Bruto correspondiente a cada operación gravada es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible.

⁴⁰ Artículo modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 de diciembre de 2009.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

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”.

Artículo 18.- Requisitos Sustanciales

“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.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones 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.

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”.

Artículo 25.- CREDITO FISCAL MAYOR AL IMPUESTO BRUTO

“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. Este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo”.

Artículo 38.- COMPROBANTES DE PAGO

“Los contribuyentes del Impuesto deberán entregar comprobantes de pago por las operaciones que realicen, los que serán emitidos en la forma y condiciones que establezca la SUNAT. (...)

El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto...”.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”

ANEXO II

ANEXO JURISPRUDENCIAL

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

RTF N° 02760-5-2006 (23-05-2006)

“...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 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85° 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. (...)

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 patrimonial⁴¹ 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”.

RTF N° 08678-2-2016 (15-09-2016)

“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 gravadas⁴² o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora.

En efecto, a fin de establecer lo que debe entenderse por “operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”, es preciso determinar lo que se entiende por “operación”, término que es definido por el Diccionario de la Academia de la Lengua Española, como la “acción y efecto de operar” o la “ejecución de algo”⁴³. Por su parte, la operación desde un punto de vista económico, “es la ejecución de cualquier trabajo planeado, como un paso o una serie limitada de pasos en la producción u otra actividad”⁴⁴.

⁴¹ 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 Mullín, Juan Roque: Manual del Impuesto a la Renta. En: Separata Temas de Tributación II- Maestría de Derecho Empresarial. Universidad de Lima, Pág. 20).

⁴² 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.

⁴³ Al respecto, véase en: <http://dle.rae.es/?id=QmweHtN>.

⁴⁴ COOPER, William W. e IJIRI, Yuji. Op Cit., p. 523.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

De lo expuesto, cuando la Ley del Impuesto a la Renta hace mención a la expresión “las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”, se entiende que el resultado de la operación de la que se deriva la diferencia de cambio debe encontrarse gravado, para lo cual, es necesario acreditar la vinculación directa de dicha “operación” (productora de diferencia de cambio) con éste.

En tal sentido, sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61º del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexos con una potencial renta gravada. En efecto, vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley.

Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí 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 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable⁴⁵. (...)

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”.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE LA DIFERENCIA DE CAMBIO ES COMPUTABLE

RTF N° 05985-3-2020 (22-10-2020)

“Que del cuadro se advierte que las referidas diferencias de cambio fueron producto de la actualización de la moneda en la que la recurrente contabiliza sus operaciones, relacionadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, diferencias que la Administración considera que no corresponden a operaciones que sean objeto habitual de la actividad gravada, pues dichos pagos a cuenta no constituyen operaciones o transacciones vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas, sino que por su naturaleza jurídica, son obligaciones legales que se calculan de manera independiente a la actividad gravada y a la generación de rentas; en consecuencia, considera que las diferencias de cambio observadas no constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta.

⁴⁵ 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si las diferencias de cambio provenientes de la actualización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, constituyen resultados computables para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

(...)

Que de las normas antes glosadas, se tiene que los contribuyentes que hubieran suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa pueden llevar su contabilidad en moneda extranjera (dólares), siendo que en el caso de la presentación y pago de tributos, como el caso del Impuesto a la Renta, debe efectuarse en moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS, como ocurre en el caso de la recurrente.

Que asimismo, se colige que el hecho que la moneda en la que llevan su contabilidad los contribuyentes que reúnen los requisitos para calificar dentro del beneficio difiera de la que se utiliza para determinar el Impuesto a la Renta, aunado al impedimento de arrastrar los saldos para efectos tributarios en moneda extranjera, suscita que se generen distorsiones.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03431-5-2010, ha señalado que de acuerdo el numeral 4 del artículo 87 y los artículos 59 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los contribuyentes que llevan su contabilidad en moneda extranjera deben convertir el monto del impuesto anual en moneda nacional aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de su vencimiento y para aplicar como crédito los pagos a cuenta del ejercicio determinado en dólares, se debe convertir cada uno de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, utilizando el tipo de cambio vigente a la fecha de pago de cada uno de ellos, y que de existir un saldo de período anterior, el arrastre de éste se debe realizar considerando el monto declarado como tal en moneda nacional.

Que por su parte, el artículo 6 del citado Decreto Supremo N° 151-2002-EF, establece 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, siendo que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda nacional, se aplicarán entre otras, las normas previstas en los incisos: a) que establecen que las operaciones en moneda nacional se contabilizarán al tipo de cambio señalado en el artículo 5; b) que la diferencia de cambio que resulten del canje de la moneda nacional por moneda extranjera, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; y d) 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. La tenencia de dinero en moneda nacional se incluye en el concepto de activos a que se refiere este inciso.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

Que por otro lado, el párrafo 28 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21⁴⁶ - Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio establece que las diferencias de cambio⁴⁷ que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias⁴⁸ 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.

Que 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.

Que de las normas legales y contables antes citadas, 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, 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.

Que en el caso de autos se tiene que tal como dejó constancia la Administración en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122190000788 (folio 2404/reverso del Expediente N° 13753-2019), la recurrente registró cargos y abonos por diferencias de cambio que afectaron a resultados y que fueron originadas por la contabilización de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta realizados en moneda nacional (soles), procedimiento que conforme a las normas contables y legales antes glosadas, es correcto, dado que dichos pagos a cuenta constituyen activos⁴⁹ (derecho) que califican como partidas monetarias, cuya naturaleza por disposición legal, si bien constituye una operación realizada en moneda nacional, para la recurrente representa una operación que debe expresarse en su contabilidad en moneda extranjera, por lo que es

⁴⁶ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ De acuerdo con el párrafo 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.

⁴⁹ De 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, precisándose que 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 (el subrayado es nuestro), tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

susceptible de actualización por la variación del tipo de cambio, conforme lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF⁵⁰.

Que de lo expuesto, se tiene que en atención a lo dispuesto en las normas antes glosadas y al criterio recogido en la Resolución N° 03431-5-2010, no resulta correcta la afirmación de la Administración en el sentido de que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cuando una empresa lleva su contabilidad en dólares, no son susceptibles de generar diferencias de cambio, toda vez que para aplicar como crédito los pagos a cuenta del ejercicio determinado en dólares, se debe convertir cada uno de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, utilizando el tipo de cambio vigente a la fecha de pago de cada uno de ellos, hecho a partir del cual podrían generarse diferencias de cambio en aquellos casos en los que el tipo de cambio de la fecha de transacción (cancelación del pago a cuenta) difiera del tipo de cambio de la fecha de la liquidación (fecha de cierre del balance).

Que ahora bien, se tiene que la Administración además, afirma que dichas diferencias de cambio no constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, al no encontrarse vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas.

Que sobre el particular este Tribunal en la Resolución N° 08678-2-2016, al realizar el análisis del alcance del primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵¹ que es similar a lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF⁵², ha señalado que las diferencias de cambio son computables para efectos de la determinación de la renta neta, en la medida que las operaciones o transacciones que la generan se encuentren vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones.

Que por lo tanto, si bien los pagos a cuenta son operaciones cuyo destino no está vinculado o relacionado con la obtención de una potencial renta gravada, tal como lo afirma la Administración, no puede dejar de tenerse en cuenta que es una operación que puede estar vinculada o relacionada con el mantenimiento de la fuente, tal como lo prevé la Resolución N° 08678-2-2016, antes citada, por lo que resulta necesario establecer qué debe entenderse por dicha expresión.

Que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española⁵³ el término “mantener” significa conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia.

Que García Mullín⁵⁴ refiere que a la fuente productora se la debe entender como el capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, y que en este concepto, entran básicamente las cosas, muebles o inmuebles, los

⁵⁰ Nótese que al ser los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta activos, tendrán el mismo tratamiento que otras cuentas del activo como por ejemplo las cuentas por cobrar.

⁵¹ 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.

⁵² Norma que regula las diferencias de cambio originadas por las operaciones en moneda nacional en empresas que se encuentran autorizadas a llevar la contabilidad en moneda extranjera (dólares).

⁵³ Ver en: <https://dle.rae.es/?w=mantener>

⁵⁴ García Mullín, Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, en material de lectura de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima, Temas de Tributación II, Tomo II, página 16.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

capitales monetarios, los derechos y las actividades. En función de esta definición es que este Tribunal, en la Resolución N° 17989-8-2012, 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 Renta.

Que en atención a lo señalado en los considerandos anteriores, la expresión de “mantener” la fuente generadora de renta, debe entenderse como la acción de asegurar que los activos (capital), las actividades empresariales (trabajo) o la combinación de ambos, se conserven, optimicen y permanezcan en el tiempo como una fuente durable y susceptible de generar rentas gravadas.

Que la realización de los pagos a cuenta constituye una obligación tributaria⁵⁵, siendo que su incumplimiento genera intereses moratorios y sanciones, por lo que en caso ello se produzca generará que la empresa disponga de recursos para su regularización, lo que implicaría una afectación patrimonial en el negocio, vinculada con la conservación del capital de trabajo⁵⁶, a efecto de continuar con su actividad generadora de renta, por lo que se puede afirmar que el cumplimiento de dicha obligación se encuentra relacionada con el mantenimiento de la fuente.

Que en tal sentido, las diferencias de cambio provenientes de la actualización de la moneda en que fueron realizados los pagos a cuenta, para el caso de las empresas autorizadas a llevar su contabilidad en moneda extranjera (dólares), resultan computables para efectos de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, por lo que procede levantar el reparo, dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° (...) y revocar la Resolución de Intendencia N° (...).”

RTF N° 06108-9-2021 (13-07-2021)

“Que en ese sentido, de lo antes señalado se tiene que la controversia en el caso de autos consiste en determinar si las diferencias de cambio provenientes de la actualización del saldo a favor acumulado del Impuesto General a las Ventas del año 2014, constituyen resultados computables para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en el segundo párrafo del numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se 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, considerando lo siguiente: a) la presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones

⁵⁵ Conforme se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04435-4-2003 y 03171-5-2005, entre otras, los pagos a cuenta además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias, y que aun cuando sean obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta anual, el Código Tributario los trata como obligaciones tributarias distintas toda vez que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido por los artículos 33 y 34 del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal.

⁵⁶ De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable – CONASEV El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2° edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional, siendo 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.

Que mediante el Decreto Supremo N° 151-2002-EF 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. En el numeral 2 de su artículo 5 se dispuso que los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares de Estados Unidos de América, deberán observar que para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerados 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. Si en la fecha de vencimiento o pago no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.

Que asimismo, el artículo 6 del citado Decreto Supremo N° 151-2002-EF establece 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, siendo que 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; b) la diferencia de cambio que resulte del canje de la moneda nacional por moneda extranjera, se considerará como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; y 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.

Que por otro lado, el párrafo 28 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21⁵⁷ - Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio, establece que las diferencias de cambio⁵⁸ que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias⁵⁹ a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el período o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del período en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Que 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 período contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese período; no obstante, cuando

⁵⁷ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ De acuerdo con el párrafo 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.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

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.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03431-5-2010, ha señalado que de acuerdo el numeral 4 del artículo 87 y los artículos 59 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los contribuyentes que llevan su contabilidad en moneda extranjera deben convertir el monto del impuesto anual en moneda nacional aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de su vencimiento y para aplicar como crédito los pagos a cuenta del ejercicio determinado en dólares, se debe convertir cada uno de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, utilizando el tipo de cambio vigente a la fecha de pago de cada uno de ellos, y que de existir un saldo de período anterior, el arrastre de éste se debe realizar considerando el monto declarado como tal en moneda nacional⁶⁰.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03472-2-2018, en un caso en que la Administración, para la determinación del Impuesto General a las Ventas, procedió a arrastrar el saldo a favor determinado en moneda extranjera, convirtiéndolos en moneda nacional en cada período al cual era aplicado, ha señalado que los contribuyentes que llevan su contabilidad en moneda extranjera deben convertir el monto de la obligación tributaria en moneda nacional y realizar su respectivo pago en dicha moneda, siendo que de existir un saldo del período anterior aplicable, el arrastre de este debe realizarse considerando el monto declarado como tal en moneda nacional, no correspondiendo en consecuencia convertir éste nuevamente en moneda extranjera para luego efectuar la reversión a moneda nacional al momento de efectuar la determinación del siguiente mes, o el pago de regularización, tratándose del Impuesto General a las Ventas. (...)

Que del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (...), a fin de detallar la observación, la Administración indicó lo siguiente: "de la revisión al Libro Diario Electrónico y demás documentos proporcionados en la presente fiscalización, se tiene que en la Subdivisionaria "77600001 Ganancia por Diferencia de Cambio" el contribuyente registró pérdidas por diferencia de cambio por el importe total de USD (...), teniendo como contrapartida a las Subdivisionarias "40111001 – IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS CUENTA PROPIA COMPRAS" y "4011102 – IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS CUENTA PROPIA VENTAS" según el siguiente asiento contable":

Periodo	Cuenta contable	Fecha de Registro	Glosa	Debe \$	Haber \$
2014/12	40111001	31/12/2014	IGV a Cuenta Propia Compras		(...)
2014/12	40111002	31/12/2014	IGV a Cuenta Propia Ventas		(...)
2014/12	77600001	31/12/2014	Ganancia por Diferencia de Tipo de Cambio (*)	(...)	

⁶⁰ Si bien dicha resolución está referida al Impuesto a la Renta, el criterio resulta aplicable tratándose del arrastre del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

() Cargo a la Cuenta 77600001 Ganancia por Diferencia de Cambio = Pérdida por Diferencia de Cambio*

Que de las normas antes glosadas, se tiene que los contribuyentes que hubieran suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, pueden llevar su contabilidad en moneda extranjera (dólares), siendo que en el caso de la presentación y pago de tributos, como el caso del Impuesto General a las Ventas, debe efectuarse en moneda nacional (soles) utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS, como ocurre en el caso de la recurrente.

Que asimismo, de las referidas normas se colige que el hecho que la moneda en la que llevan su contabilidad los contribuyentes que reúnen los requisitos para calificar dentro del beneficio, difiera de la que se utiliza para determinar el Impuesto General a las Ventas, aunado al impedimento de arrastrar los saldos para efectos tributarios en moneda extranjera, suscita que se generen distorsiones.

Que de las normas legales y contables antes citadas, se infiere que se determinará diferencias de cambio por operaciones realizadas en dólares cuando se haya producido una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la operación (transacción) y la fecha de liquidación, siendo que en aquellos casos en que las empresas autorizadas a llevar contabilidad en dólares realicen operaciones en soles, para efectos del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio que se generen por la conversión de estas últimas a dólares (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.

Que en el caso bajo análisis se tiene que las diferencias de cambio observadas se originaron producto de la actualización de la moneda (dólares) en la que la recurrente contabiliza sus operaciones, relacionadas con el saldo a favor acumulado del Impuesto General a las Ventas del año 2014, diferencias que la Administración considera que no corresponden a operaciones que sean objeto habitual de la actividad gravada, pues en su opinión, la reexpresión de saldos de obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas no constituyen operaciones o transacciones vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas, sino que por su naturaleza jurídica, son obligaciones legales que se calculan de manera independiente a la actividad gravada y a la generación de rentas; y en consecuencia, la Administración considera que las diferencias de cambio observadas no constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta.

Que en el caso de autos se tiene que la recurrente registró cargos y abonos por diferencias de cambio que afectaron a resultados y que fueron originadas por el registro del Impuesto General a las Ventas (saldo a favor) realizado en soles, procedimiento que conforme a las normas contables y legales antes glosadas, es correcto, y considerando que dicho saldo a favor constituye un activo⁶¹ (derecho) que califica como partida monetaria, cuya naturaleza por

⁶¹ De 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, precisándose que 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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

disposición legal, si bien constituye una operación realizada en soles, para la recurrente representa una operación que debe expresarse en su contabilidad en dólares, por lo que es susceptible de actualización por la variación del tipo de cambio, conforme lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que de lo expuesto, no resulta correcta la afirmación de la Administración en el sentido de que los pagos por concepto del Impuesto General a las Ventas, cuando una empresa lleva su contabilidad en dólares, no son susceptibles de generar diferencias de cambio.

Que ahora bien, se tiene que la Administración además, afirma que dichas diferencias de cambio no constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, al no encontrarse vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas.

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 08678-2-2016⁶², al realizar el análisis del alcance del primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶³, cuyo texto es similar a lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF⁶⁴, ha señalado que las diferencias de cambio son computables para efectos de la determinación de la renta neta, en la medida que las operaciones o transacciones que la generan se encuentren vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones.

Que por lo tanto, si bien los pagos del Impuesto General a las Ventas son operaciones cuyo destino no está vinculado o relacionado con la obtención de una potencial renta gravada, tal como lo afirma la Administración, no puede dejar de tenerse en cuenta que es una operación que puede estar vinculada o relacionada con el mantenimiento de la fuente, tal como lo prevé la Resolución N° 08678-2-2016, antes citada, por lo que resulta necesario establecer qué debe entenderse por dicha expresión.

Que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española⁶⁵ el término “mantener” significa conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia.

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.

Adicionalmente, según el Manual para la Preparación de Información Financiera, aprobado mediante Resolución CONASEV N° 103-99-EF/94.10, las otras Cuentas por Cobrar incluye los derechos exigibles de la empresa diferentes de aquellos originados en las transacciones relacionadas con el giro del negocio, tales como el Impuesto General a las Ventas por acreditar y los pagos provisionales efectuados en exceso a la estimación por impuesto a la renta.

En ese sentido, un activo es un recurso que tiene el potencial de generar beneficios económicos futuros que pueden ser obtenidos o controlados por una empresa, cuyo reconocimiento debe cumplir con ciertas condiciones como que exista un derecho específico a beneficios futuros o a servicios potenciales y sea proclive a una reclamación legal exigible de dichos derechos o servicios, siendo que en el caso del Impuesto General a las Ventas por acreditar es un activo que se encuentra inmerso en las otras Cuentas por Cobrar que incluye los derechos exigibles de la empresa diferentes de aquellos originados en las transacciones relacionadas con el giro del negocio.

⁶² Publicada el 26 de noviembre de 2016.

⁶³ Dicho primer párrafo señala lo siguiente: “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”.

⁶⁴ Norma que regula las diferencias de cambio originadas por las operaciones en moneda nacional en empresas que se encuentran autorizadas a llevar la contabilidad en moneda extranjera (dólares).

⁶⁵ Ver en: <https://dle.rae.es/?w=mantener>



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

Que García Mullín⁶⁶ refiere que a la fuente productora se la debe entender como el capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, y que en este concepto, entran básicamente las cosas, muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades. En función de esta definición es que este Tribunal, en la Resolución N° 17989-8-2012, 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 Renta.

Que en atención a lo señalado en los considerandos anteriores, la expresión de “mantener” la fuente generadora de renta, debe entenderse como la acción de asegurar que los activos (capital), las actividades empresariales (trabajo) o la combinación de ambos, se conserven, optimicen y permanezcan en el tiempo como una fuente durable y susceptible de generar rentas gravadas.

Que la realización de los pagos del Impuesto General a las Ventas constituye una obligación tributaria, siendo que su incumplimiento genera intereses moratorios y sanciones, por lo que en caso ello se produzca generará que la empresa disponga de recursos para su regularización, lo que implicaría una afectación patrimonial en el negocio, vinculada con la conservación del capital de trabajo⁶⁷, a efecto de continuar con su actividad generadora de renta, por lo que se puede afirmar que el cumplimiento de dicha obligación se encuentra relacionada con el mantenimiento de la fuente.

Que en tal sentido, las diferencias de cambio provenientes de la actualización de la moneda (soles) en que fueron realizados los pagos del Impuesto General a las Ventas, y que generan saldos a favor arrastrables, para el caso de las empresas autorizadas a llevar su contabilidad en dólares, resultan computables para efectos de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta.

Que por consiguiente, y teniendo en consideración que la Administración cuestiona la deducción de la pérdida por diferencia de cambio, únicamente por considerar que no corresponde a operaciones relacionadas con la obtención de renta gravada, con el mantenimiento de su fuente productora, o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, lo que ha sido desvirtuado, procede levantar el reparo, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° (...).”

**RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF) EN LA QUE SE CONSIDERÓ QUE LA
DIFERENCIA DE CAMBIO NO ERA COMPUTABLE**

RTF N° 04451-4-2021 (21-05-2021)

“Que del Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0106737, de foja 6226, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio

⁶⁶ García Mullín, Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, en material de lectura de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima, Temas de Tributación II, Tomo II, página 16.

⁶⁷ De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable – CONASEV El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2° edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

por 2015 por diferencias de cambio vinculadas con el Impuesto General a las Ventas y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (obligaciones tributarias), por el importe de S/ (...).

Que el numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señalaba que los deudores tributarios estaban obligados a llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT. Agregaba 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 a 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, considerando lo siguiente: 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. 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. Asimismo, precisó que en todos los casos las resoluciones de determinación, órdenes de pago y resoluciones de multa u otro documento que notifique la Administración Tributaria serán emitidos en moneda nacional.

Que el numeral 2 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, el cual estableció disposiciones para que los contribuyentes que hubieran suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, pudieran llevar contabilidad en moneda extranjera, dispone que los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares de Estados Unidos de América, debían observar que para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración debían 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.

Que el artículo 6 de la referida norma establece 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.

Que por su parte el primer párrafo del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé 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. (...)

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” y “40171001-Renta 3ra categoría-pagos a cuenta 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



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES"
"AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO"**

en soles a su equivalente en dólares, al considerar que no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexo con una potencial renta gravada. (...)

Que ahora bien de lo actuado se tiene que la controversia consiste en establecer si la diferencia de cambio originada a consecuencia de la expresión del saldo contable de las Cuentas 40111001-Impuesto General a las Ventas Cuenta Propia" y "40171001-Renta 3ra categoría-pagos a cuenta 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, en la consideración que no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexo con una potencial renta gravada debe ser computada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015. (...)

Que el numeral 2 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, establece la obligación para los contribuyentes que lleven contabilidad en dólares que para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración debían 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.

Que la recurrente presentó el escrito (...) en el cual señaló que la diferencia de cambio observada corresponde al registro de la diferencia en el tipo de cambio efectuado por los pagos por concepto del Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta efectuados en soles al tipo de cambio a la fecha de registro y el tipo de cambio al cierre de cada mes, y en el escrito de 10 de julio de 2019, de foja (...), en el cual precisó que determina los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en moneda nacional, siendo que cada una de dichas obligaciones son reconocidas en su contabilidad tomando en cuenta el tipo de cambio de cada periodo, los cuales son reexpresados o actualizados hasta el cierre de año, originándose en el resultado del ejercicio un efecto de diferencia de cambio (ganancia o pérdida) computable para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido la recurrente computó la diferencia de cambio originada a consecuencia de la declaración y pago del Impuesto General a las Ventas y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que al respecto cabe señalar, que el artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF y el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establecen 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 financieras, constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta.

Que de lo expuesto se aprecia que la diferencia de cambio reparada por la Administración fue originada por los ajustes realizados por la recurrente respecto del saldo a favor acumulado del Impuesto General a las Ventas declarado y pagado en soles y el saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado y pagado en soles, como resultado del ajuste realizado en función del tipo de cambio para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, considerando que su contabilidad la llevaba en dólares.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

**“DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA HOMBRES Y MUJERES”
“AÑO DEL BICENTENARIO, DE LA CONSOLIDACIÓN DE NUESTRA INDEPENDENCIA, Y DE LA
CONMEMORACIÓN DE LAS HEROICAS BATALLAS DE JUNÍN Y AYACUCHO”**

Que no se aprecia que de la referida diferencia en cambio se produzca con la finalidad de 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 periodo, sino a consecuencia del cumplimiento de obligaciones tributarias de la recurrente, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo”.

