

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



DIFERENCIA EN CAMBIO Y PROVISIONES CONTABLES

Tratamiento contable y tributario en el Perú

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Johnny Armando Espinoza Quispe

Código 20122423

Katherin Meliza Olazo Tamata

Código 20122437

Asesor:

Fernando Núñez Ciallella

Lima – Perú

Mayo de 2017





**DIFERENCIA EN CAMBIO Y PROVISIONES
CONTABLES**
Tratamiento contable y tributario en el Perú

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: MARCO GENERAL	3
1.1. El Impuesto de Renta en el sistema tributario peruano	3
1.1.1. Características del Impuesto a la Renta	5
1.1.2. El concepto de renta en la doctrina.....	7
1.1.3. El concepto de renta empresarial en la legislación peruana	10
1.1.4. Inafectaciones y exoneraciones en el Impuesto a la Renta	12
1.2. Regulaciones Contables en el Perú.....	14
1.2.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	14
1.2.2. Normas Internacionales de Contabilidad – NIC	16
CAPÍTULO II: DISCREPANCIA GENERADA ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS RESPECTO A LA DIFERENCIA EN CAMBIO	19
2.1. Normatividad contable y legislación tributaria sobre el tratamiento de la diferencia en cambio en el Perú.....	19
2.1.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el reconocimiento de la diferencia en cambio.	19
2.1.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.	21
2.1.3. Tratamiento tributario de la diferencia en cambio.....	27
2.2. Discrepancia entre las disposiciones contables y tributarias respecto a la diferencia en cambio.....	32
2.3. Tratamiento tributario de la diferencia en cambio desde el punto de vista de la Administración Tributaria	38

2.4 Criterio establecido por el Tribunal Fiscal respecto a la diferencia en cambio

40

CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA GENERADA EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DIFERENCIA EN CAMBIO POR PROVISIONES CONTABLES

44

3.1. Norma Internacional de Contabilidad No. 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes44

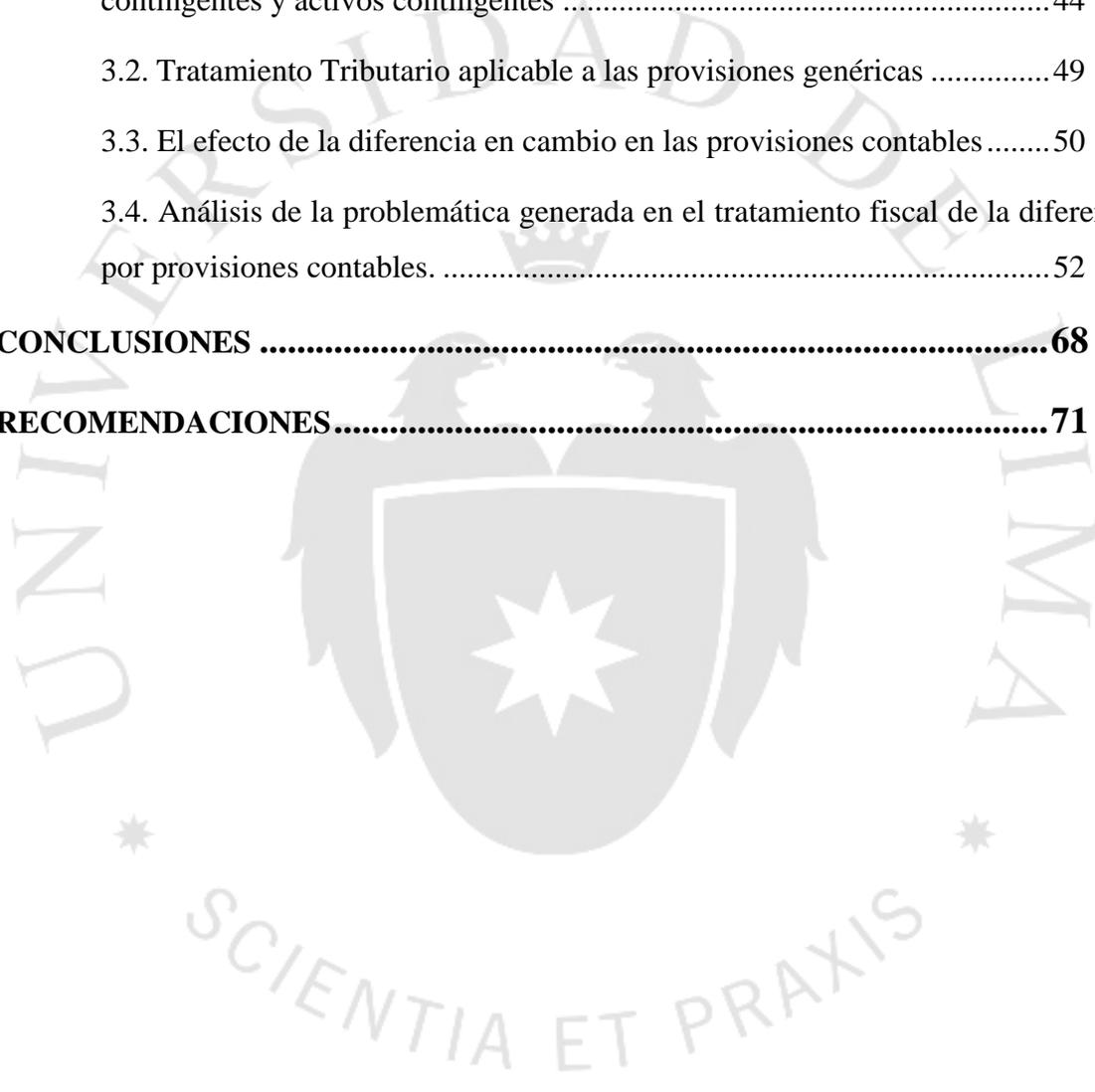
3.2. Tratamiento Tributario aplicable a las provisiones genéricas49

3.3. El efecto de la diferencia en cambio en las provisiones contables50

3.4. Análisis de la problemática generada en el tratamiento fiscal de la diferencia por provisiones contables.52

CONCLUSIONES68

RECOMENDACIONES.....71



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 3.1: Mayores de Cuenta Caso: Diferencia de Cambio Cierre de Minas.....	55
Figura 3.2: Mayores de Cuenta Caso: Diferencia de Cambio Provisiones por Litigios.....	63



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Informes SUNAT.....	80
Anexo 2: Resoluciones Tribunal Fiscal.....	83



INTRODUCCIÓN

Actualmente, en nuestra legislación el tratamiento tributario de las diferencias en cambio se encuentra supeditado a lo dispuesto en el artículo 61 del Decreto Supremo 179-2004-EF, Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que para efectos de la determinación de la renta neta “corresponderá reconocer tributariamente sólo las diferencias en cambio que se originen por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada así como las que se produzcan por razones de los créditos para financiarlas”.

Como se puede observar, la citada norma establece que los resultados por diferencia en cambio serán computables para efectos de la determinación de la renta neta, siempre que se originen: i) por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; o, ii) las que se produzcan por razones de los créditos para financiarlas.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido que debe entenderse por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, por lo que han surgido diversas interpretaciones.

En efecto, tanto el Tribunal Fiscal como la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) han emitido jurisprudencia respecto a las diferencias de cambio en el ámbito del impuesto a la renta.

El Tribunal Fiscal ha aclarado a través de sus resoluciones que las diferencias en cambio no se consideran para efectos del cálculo de pagos a cuenta, tampoco se consideran gastos comunes en el cálculo del porcentaje de gastos de operaciones gravadas, y que las diferencias en cambio relacionadas a la actividad gravable generan un resultado computable para efectos del Impuesto a la Renta.

Por el lado de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), se han emitido informes acerca de las diferencias en cambio que se consideran a fin de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, llegando incluso a dejar sin efecto algunas de sus opiniones, como la emitida a través de su Informe No. 096-201.

Sin embargo, ambos han adoptado diversas posturas, observándose contradicciones entre la Ley del Impuesto a la Renta y la jurisprudencia de la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Por tanto ¿Cuál es el alcance del tratamiento tributario aplicable en el Perú a la diferencia en cambio?, ¿qué debe entenderse por operaciones, y por objeto habitual de la actividad gravada? En relación a las provisiones contables, ¿corresponde reconocer una ganancia o pérdida por diferencia en cambio, como un concepto computable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta?

Este trabajo de investigación tiene como objetivo principal realizar un análisis que nos permita poder responder a dichas interrogantes, ello a través de una revisión de la norma contable aplicable en el Perú, así como de la norma tributaria, sustentada en la Ley del Impuesto a la Renta peruano y su Reglamento; teniendo en cuenta el contexto económico y social en el que se introdujo la diferencia en cambio, así como un análisis del resultado obtenido por la aplicación de las normas contables y tributarias, tomando en cuenta las características y teorías fiscales que regulan la afectación en el Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO I: MARCO GENERAL

En el presente capítulo pasaremos a describir de forma general el Impuesto a la Renta en el sistema tributario peruano y las teorías de renta aplicadas en el Perú, ello con la finalidad de entender los tipos de riqueza o ingresos afectos al impuesto; así como la evolución de las regulaciones contables en el Perú, a efectos de poder observar las diferencias que se originarían entre tratamiento financiero y fiscal sobre un determinado concepto, no regulado en su debido momento, tanto por las normas tributarias como las normas contables, lo cual analizaremos con mayor profundidad en el Capítulo II.

1.1.El Impuesto de Renta en el sistema tributario peruano

Al respecto, el destacado tributarista Bravo Cucci (2002) señala que:

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta.

Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada 'renta' que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del Impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo. (p. 63-64)

Coincidimos con lo señalado por Bravo Cucci, pues en efecto, el Impuesto a la Renta es un tributo directo cuya aplicación se determina por la manifestación de riqueza, que en estricto busca afectar fiscalmente tanto la posibilidad de percibir ingresos como el hecho de generar renta o ingresos periódicos; ello a través de la ejecución o realización de algún “hecho” que el legislador desea afectar (hipótesis de incidencia) que derivan de una fuente durable (como son el capital, el trabajo o la aplicación conjunta de ambos), susceptible de generar económicamente dichos ingresos o enriquecimientos; en otras palabras, para gravar toda manifestación de riqueza con el Impuesto a la Renta se requiere definitivamente identificar un hecho en concreto (hecho imponible) que permita determinar el nacimiento de la obligación tributaria a través de la realización de hechos o actos con efectos económicos, sin perder de vista no sólo el aspecto material (¿qué es lo que se grava?) de la hipótesis de incidencia, sino también su aspecto personal o subjetivo (identificación del sujeto obligado a realizar el hecho), el aspecto espacial (¿dónde se configura el hecho imponible?) y el aspecto temporal (¿cuándo debe ocurrir el hecho?).

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, cabe señalar que en el Perú el Impuesto a la Renta también grava el incremento en el patrimonio originado por la reexpresión o la valorización de determinadas cuentas patrimoniales, inclusive de todas aquellas rentas imputadas por la propia ley como son las rentas presuntivas, las cuales no se originan de un ingreso efectivo, por lo que este tipo de renta se encuentra asociado al concepto de renta ficta, que tiene como fin determinar la renta que hipotéticamente se hubiera generado si el bien consumido hubiera sido transferido onerosamente a terceros.

Ahora bien, si bien resulta relevante tener en cuenta el aspecto material, personal, espacial y temporal, de la hipótesis de incidencia, para identificar un hecho en concreto que genere una manifestación de riqueza gravada con el Impuesto a la Renta, consideramos que para lograr dicho objetivo, también resulta importante tener en cuenta las características del Impuesto a la renta, que permiten calificarlo como tributo, y las teorías de renta aplicadas en el Perú; las cuales pasaremos a desarrollar en el punto 1.1.1.), y 1.1.2), respectivamente.

1.1.1. Características del Impuesto a la Renta

Para poder describir el Impuesto a la Renta como tributo debemos hacer un breve repaso de sus características, las cuales describimos a continuación:

- **No Trasladable:** El Impuesto a la Renta no es susceptible de trasladación, por lo que afecta directa y definitivamente sobre aquel supuesto que la ley determine. En ese sentido, será el propio contribuyente quien deba soportar la carga económica por sí mismo (incidencia económica en el sujeto pasivo).
- **Contempla Equidad a través del principio de capacidad contributiva:** El Impuesto a la Renta contempla la aplicación del principio de equidad (horizontal y vertical) al estar relacionada con la capacidad contributiva, entendida ésta como la facultad que tiene cada quien para soportar el impuesto. Por consiguiente, a través de esta característica se busca un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Es importante precisar que los índices básicos de capacidad contributiva se resumen en tres: i) la renta que se obtiene; ii) el capital que se posee; y iii) el gasto o consumo que se realiza. Siendo el más usado, el criterio de la renta que se obtiene, por lo que el Impuesto sobre la Renta se ajusta a la capacidad contributiva.

- **Neutraliza los ciclos económicos:** En términos económicos, el Impuesto a la Renta permite captar una mayor cantidad de fondos de los contribuyentes a favor del fisco cuando existe alza de precios, y en épocas en las que existe recesión, permite una mayor liberación de recursos al mercado, a través de escalas inferiores de afectación.
- **Temporal:** El Impuesto a la Renta grava una serie de hechos que ocurren en un determinado espacio de tiempo, lo que significa que hay una sucesión de hechos económicos producidos en distintos momentos, respecto de los cuales el legislador verifica que la hipótesis de incidencia tributaria se va configurar después de que transcurra este periodo.
- **Global, cedular, y dual:** El Impuesto a la Renta puede ser de tipo: i) **global**, cuando el tributo toma como referencia la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta el origen de la renta (aplica tasa progresivas), ii)

cedular, cuando se establecen gravámenes por cada fuente de renta. Por lo que se tributa por cada una de ellas de manera independiente, ya sea por rentas de trabajo, capital o combinación de ambas. Por tanto, no hay relación entre los resultados positivos de una cédula y los negativos de otra determinación, y iii) **dual**, el cual se da cuando se presenta la combinación de ambos supuestos, como actualmente se tiene en el Perú, el cual consiste en separar las rentas dependiendo de la fuente de la cual provienen a efecto de aplicarle deducciones diferentes.

De las características antes expuestas, consideramos que la equidad es una de las más importantes al hacer mención al principio de capacidad contributiva, cuya importancia es resaltada por el mismo Tribunal Constitucional a través de la STC N° 2727-2002-AA/TC, al señalar que:

Unos de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal (...). Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma que se trate de igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”. (p. 2) El subrayado es nuestro.

Otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la capacidad contributiva se puede observar en la STC N° 53-2004-AI/TC, la cual establece que:

El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el Artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad en vertiente vertical.

En atención a lo antes expuesto, podemos concluir que el Impuesto a la Renta es el tributo que cumple mejor con el principio de gravar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva (límite a la carga fiscal), constituyéndose en un principio por

medio del cual el Estado se obliga a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual.

En consecuencia, los sujetos pasivos que tienen mayores ingresos deben soportar una mayor carga tributaria que aquellos con menos recursos, sin embargo, para ambos casos se debe determinar la existencia de la renta gravada, originada por la realización de un hecho abstracto (hipótesis de incidencia) que condujo al nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), lo cual permitirá evidenciar la no violación al principio de no confiscatoriedad (recogido por la Constitución del Perú), es decir, que cada prestación que el estado exija al contribuyente se tiene que basar en una manifestación de capacidad económica concreta, lo cual permita al contribuyente tener la posibilidad real, a través de su capacidad personal o patrimonial, de hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria impuesta por la Administración Tributaria,

1.1.2. El concepto de renta en la doctrina

A pesar de la variedad de teorías que se puede encontrar en la doctrina, son tres (3) las más aceptadas o ampliamente difundidas: la renta producto, el flujo de riqueza y el consumo más incremento patrimonial, “pudiendo presentarse supuestos que califiquen como renta bajo el alcance de alguna teoría mientras que para otra el mismo concepto resulte siendo ajeno a todo ámbito gravado” (Informativo Caballero Bustamante, 2012, p. 1).

1.1.2.1. Teoría de renta producto

Llamada también la teoría de la fuente. Al respecto la revista tributaria Informativo Caballero Bustamante (2012) realiza un análisis del concepto de renta relacionada a la teoría de renta producto, manifestando que:

De acuerdo a ésta teoría, constituye renta el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. Se entiende que la renta debe ser un producto o riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce, quedando dicha fuente en condiciones de seguir produciendo rentas. Por ello, bajo dicha concepción no constituirá renta la enajenación de bienes de capital o del activo fijo, ya que la transferencia de los mismos agota la fuente productora.

Siendo ello así, los elementos característicos que debe contener la renta bajo la óptica de esta teoría son las siguientes:

- **La periodicidad en el beneficio:** bastando que dicha periodicidad sea potencial.
- **El mantenimiento o permanencia de la fuente productora:** en el sentido que la fuente sobreviva a la producción de la renta con lo cual mantiene su capacidad de repetirla en el futuro. Por tanto, es necesario que la fuente haya sido habilitada para ello. (p. 1)

Por su parte, Fernández Cartagena (2004) afirma que:

La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporeal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive.

Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta. (p. 2)

Por otro lado, en la doctrina extranjera resulta relevante la opinión de García Belsunce (1967) al señalar que: “Constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia de ese ingreso”. (p. 122)

En atención a lo expuesto, no califican como renta producto, ni las ganancias de capital, ni los enriquecimientos que no provengan de la explotación de la fuente, como es el caso de los ingresos extraordinarios o eventuales.

1.1.2.2. Teoría del Flujo de riqueza

Esta teoría considera renta a todo aumento de riqueza o totalidad de los ingresos que fluya hacia el sujeto en un periodo de tiempo dado, sin ser relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento (un contrato, un dispositivo legal, etc.)

Por su parte, la revista tributaria Informativo Caballero Bustamante (2012) señala que:

A diferencia de la teoría renta-producto, para esta concepción no interesa que el ingreso provenga de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, sino que amplía el concepto de renta a todo beneficio o ingreso que ha fluído hacia el contribuyente producto de una operación con terceros. (p. 2)

En ese sentido, en este tipo de afectaciones se encontrarían los ingresos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora (ganancias de capital), de la realización de actividades accidentales o percibidas a título gratuito, y en general de enriquecimientos percibidos a título de liberalidad, como es el caso de las donaciones y las condonaciones.

Sobre el particular, García Mullin (1978) nos precisa los siguientes conceptos:

- **Las Ganancias de Capital realizadas:** Se considera tales, las originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual.
- **Los ingresos por Actividades Accidentales:** Son ingresos originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin.
- **Los Ingresos Eventuales:** Son ingresos cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad, ni habilitación nacional de la fuente, de modo que no podrán caer en el concepto de renta producto.
- **Ingresos a Título Gratuito:** Comprende tanto a las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (regalos, donaciones) como las por causa de muerte (legados y herencia).

Por lo tanto, a diferencia de la teoría renta producto, la teoría del flujo de riqueza considera renta a cualquier riqueza que fluya al patrimonio de un sujeto incrementándolo, sin importar si el enriquecimiento proviene de una fuente productora.

1.1.2.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

Al respecto, resulta relevante señalar lo manifestado por García Mullin (1978), al señalar que la teoría consumo más incremento patrimonial "... supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo." (p. 19)

En tal sentido, ésta teoría busca gravar el total del incremento del patrimonio que se tenga al cierre del ejercicio anterior y lo que se posea al cierre del presente ejercicio, más los consumos realizados.

Sin embargo, para la aplicación de esta teoría se requieren analizar básicamente las variaciones patrimoniales y los consumos realizados, ello con la finalidad de determinar si una persona cuenta o no con capacidad de pago o ingresos.

- **Variaciones patrimoniales:** Para efectos de la afectación del Impuesto a la Renta se toma en cuenta los cambios en el valor de los bienes de propiedad del sujeto, en un determinado periodo, sin importar las causas.
- **Consumos:** Se considera como renta al monto empleado por el sujeto para la satisfacción de sus necesidades.

Al respecto, compartimos la opinión emitida por Bravo Cucci, al afirmar que a diferencia de la teoría del incremento patrimonial, la teoría de flujo de riqueza "no considera como renta los incrementos patrimoniales por revaluaciones u otros factores internos". Asimismo, señala que "(...) la diferencia sustancial entre la concepción de renta como flujo de riqueza y la renta como incremento patrimonial, radica en que para ésta última, la renta no sólo es el flujo de riqueza que desde el exterior incrementa el patrimonio del sujeto, sino cualquier incremento patrimonial que se experimente en un periodo determinado, incluyendo las plusvalías por revaluaciones que el propio patrimonio del sujeto experimente".

1.1.3. El concepto de renta empresarial en la legislación peruana

El Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el Perú dispone lo siguiente:

Artículo 1.- El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del Capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías
- 2) Los resultados de la enajenación de: i) Terrenos rústicos o urbanos (...), ii) Inmuebles (...)
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

Por su parte el Artículo 3 de la referida Ley señala lo siguiente:

Artículo 3.- Los ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago son los siguientes:

- a) Las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquellos que no impliquen la reparación de un daño, así como las sumas a que se refiere en inciso g) del Artículo 24.
- b) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinada conforme a la legislación vigente.

En consideración de lo antes expuesto, se puede observar que el legislador ha adoptado la teoría de la renta producto, ello se puede observar en el inciso a) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta la renta que provenga de la explotación conjunta del “capital” y “trabajo”, vale decir que se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta sólo aquellos rendimientos que obtiene una empresa por la realización de la actividad empresarial que ella realiza.

En relación a la teoría flujo de riqueza, no hay un artículo en específico que regule esta teoría a diferencia de la teoría renta producto.

En ese sentido, coincidimos con lo señalado por Ruiz de Castilla Ponce de León (2010) al mencionar que “en el campo de la Política Fiscal esta teoría considera renta gravable a todo beneficio económico que fluya hacia un sujeto. Pasando al terreno legal peruano, el tema es más complicado. No existe un artículo de la LIR que consagre de modo general todos los alcances de la teoría flujo de riqueza. Nuestro legislador recoge algunos casos que se encuentran comprendidos dentro de la teoría flujo de riqueza. En este sentido la ley peruana tiene que proceder con la descripción de cada uno de estos casos por separado. (párr. 10)

Lo mencionado anteriormente se puede corroborar del análisis de los incisos b), c) y d) del Artículo 1, así como del inciso a) y b) del Artículo 3, de la norma antes mencionada, toda vez que busca gravar aquellos enriquecimientos que no provengan de la explotación de la fuente (renta producto), como es el caso de los ingresos extraordinarios o eventuales (tales como los ingresos accidentales, ingresos eventuales, e incluso ingresos provenientes de donaciones), así como la obtenida por la enajenación de bienes de capital o activo fijo.

De otro lado, se puede observar que el penúltimo párrafo del Artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, recoge la teoría de renta por incremento patrimonial, al ampliar sus alcances, al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación, el cual se origina por una revaluación del patrimonio poseído.

Cabe señalar que bajo la teoría de consumo más incremento patrimonial, el legislador también ha incluido las rentas fictas o rentas presuntas, bajo el entendido que estas surgen por el uso y disfrute de determinados bienes, que son cedidos gratuitamente, como es el supuesto regulado en el inciso h) del Artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello en aplicación del inciso d) del Artículo 1 de la norma en mención (atribución de renta)

1.1.4. Inafectaciones y exoneraciones en el Impuesto a la Renta

Si bien el legislador ha recogido las teorías de renta a fin de establecer que ingresos se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, cabe señalar que, en el Perú, el

legislador también da dispuesto algunas excepciones de renta o conceptos que no se encuentran afectos a dicho impuesto, las cuales podemos clasificar en:

- **Las exoneraciones:** Son técnicas de desgravación por las cuales se busca evitar el nacimiento de la obligación tributaria en virtud de la norma legal (no surge una obligación de pago) y se caracteriza por tener un tiempo de vigencia, por lo general, el plazo de duración del beneficio está señalado en la norma que lo otorga.
- **Las Inafectaciones:** Sobre el particular Villanueva Barrón (2011) manifiesta que son:

Aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado. (p. I-15)

Las inafectaciones al pago del Impuesto a la Renta se encuentran reguladas en el texto del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta, allí se menciona que no son sujetos pasivos del Impuesto:

- El sector público nacional
- Las fundaciones establecidas
- Las entidades de auxilio mutuo
- *○ Las comunidades campesinas
- Las comunidades nativas

Asimismo, podemos encontrar diversos ingresos que se encuentran inafectos al Impuesto a la Renta, tales como las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales (inciso b) del Artículo 88° del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Fomento del Empleo), y las compensaciones por tiempo de servicio (artículo 1° del Decreto Supremo N° 001-97-TR).

1.2.Regulaciones Contables en el Perú

En el tiempo la regularización contable en el Perú ha experimentado una serie de cambios, siendo actualmente los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Internacional de Información Financiera, la base de la contabilidad en el Perú.

1.2.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

A través de la sección III del libro primero del Código de Comercio denominada “De los libros y de la Contabilidad del Comercio”, emitido en 1902, se estableció en el Perú la primera regularización sobre la clasificación de los libros de Contabilidad, con la finalidad de registrar las operaciones comerciales, mas no los postulados relacionados a la preparación y presentación de los estados financieros, lo cual no era un problema ajeno al resto de países de Sudamérica.

Ante esta situación, es en 1965 que, en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Mar de Plata, Argentina, se aprueban catorce (14) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (en adelante, PCGA), a través de los cuales se establecen las primeras guías contables para formular criterios referidos a la preparación de los estados financieros.

Es en este contexto que en el Perú, hasta el año 1973, cada empresa elaboraba su plan de cuentas contable de acuerdo a sus criterios y necesidades de información, lo cual originaba la existencia de una diversidad de términos y criterios contables, y consecuentemente un inadecuado análisis y comparación de los estados financieros, para la toma de decisiones financieras.

Ante tal situación, por Resolución Suprema 450-73-EF/11, del 13 de noviembre de 1973, se aprueba de uso obligatorio, a partir de 1974, el Tomo I del Plan Contable General del Sistema Uniforme de Contabilidad para Empresas, con el objetivo de establecer guías o criterios para el registro de las transacciones de las empresas mediante el uso de un catálogo de cuentas uniformes; así mismo, con algunos cambios en la denominación, se estableció el uso obligatorio de los PCGA y la inclusión de la Partida Doble, estableciéndose así el uso de criterios contables generales, con el fin de preparar los estados financieros.

Este Plan Contable General estuvo vigente en el Perú hasta el año 1984, ya que a partir de 1985 fue reemplazado por el Plan Contable General Revisado, ello en atención a lo establecido en la Resolución de CONASEV No 006-84-EFC/94.10, emitido el 15 de febrero de 1984; sin embargo, dicho plan contable no guardaba relación con las Normas Internacionales de Información Financiera, del cual hablaremos en el siguiente punto, lo que motivo que sea modificado en el 2008 con la promulgación del nuevo plan de cuentas, denominado el Plan Contable General Empresarial.

A diferencia del Plan Contable General, los PCGA no sufrieron ningún cambio en su aplicación, estando vigentes en el Perú, desde 1974, como criterios contables generales de uso obligatorio para la formulación de los estados financieros. Los PCGA son:

1. Equidad
2. Partida doble
3. Ente
4. Bienes económicos
5. Moneda común denominador
6. Empresa en marcha
7. Valuación al costo
8. Periodo
9. Devengado
10. Objetividad
11. Realización
12. Prudencia
13. Uniformidad
14. Significación o importancia relativa
15. Exposición

1.2.2. Normas Internacionales de Contabilidad – NIC

A consecuencia de la globalización, reflejada en la presencia comercial de diversas empresas a nivel internacional, surgió, a nivel mundial, la necesidad de establecer criterios que ayuden a analizar mejor las diversas transacciones empresariales, a través de un tratamiento contable más específico, por tipo de operación o bienes, ello con el fin de mejorar la preparación de los estados financieros, para una adecuada lectura de la situación financiera y económica de cualquier empresa.

Es en este contexto, mediante un acuerdo de órganos de contabilidad profesionales (de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido e Irlanda y Estados Unidos de América), que en el año 1973 nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Committee–IASC) , publicando desde ese entonces una serie de criterios contables conocidos como Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, las NIC), así como el Marco Conceptual (el cual recoge algunos de los principios oficializados a través de los PCGA) y otras guías contables.

Dichas NIC fueron adoptadas por muchos países, siendo el Perú no ajeno a dichas prácticas, es así que, en adición a los PCGA aprobados, a través de diversos congresos, los contadores públicos del Perú acordaron, desde 1986, la aplicación de las NIC, como práctica profesional:

- Resolución 39 del X Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1986 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 1 hasta la NIC 13.
- Resolución 12 del XI Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1988 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 14 hasta la NIC 23.
- Resolución 1 del XII Congreso de Contadores Públicos del Perú del año 1990 en el cual se acuerda la aplicación de la NIC 24 hasta la NIC 29.

Éste deseo profesional de mejorar la comparabilidad y calidad de la información financiera, motivó que en el año 1994, el Consejo Normativo de Contabilidad (instaurado el 3 de junio de 1987 a través de la Ley No. 28708, como órgano encargado de fijar las normas contables que permitan la armonización de la información financiera, tanto de las entidades públicas como privadas) decida oficializar en nuestro país el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores

Públicos, precisando, además, que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el Consejo Normativo de Contabilidad y por las NIC (que desde el 2005 a la actualidad, forman parte de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, las cuales contienen las últimas modificaciones de las NIC, así como la emisión de nuevas normas contables).

Las primeras versiones de las NIC oficializadas en el Perú, por el Consejo Normativo de Contabilidad, fueron:

- En el año 1994 (Resolución N° 005-94-EF/93.01): las NIC Nos. 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17,18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 y 29.
- En el año 1997 (Resolución No. 011-97-EF/93.01) la NIC No. 33.

Sin embargo, es a partir de 1998, con la entrada en vigencia de la Ley General de Sociedades, en cuyo Artículo 223, se establece que las Normas Internacionales de Contabilidad (en lo sucesivo, NIC) adquieren reconocimiento legal, al indicar que los estados financieros deben ser preparados tomando en consideración los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, los cuales comprenden, según lo aclarado por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de su Resolución No. 013-98-EF/93.0, del 23 de julio de 1998, las NIC oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

A partir de dicha fecha año a año el consejo normativo de contabilidad ha venido revisando las modificaciones y nuevas versiones y/o nuevas normas de contabilidad a fin de poder oficializar y aprobar su aplicación en el Perú.

Siendo la primera versión de las posteriores NIC oficializadas, por el Consejo Normativo de Contabilidad, en el Perú, las siguientes:

- En el año 1998 (Resolución No. 014-98-EF/93.01) la NIC No. 34.
- En el año 2000 (Resolución No. 018-2000-EF/93.01) la NIC No. 35.
- En el año 2000 (Resolución No. 019-2000-EF/93.01) la NIC No. 37.
- En el año 2000 (Resolución No. 020-2000-EF/93.01) la NIC Nos. 10, 36 y 38.
- En el año 2001 (Resolución No. 024-2001-EF/93.01) la NIC No. 41.

Si bien las NIC vienen siendo utilizadas en el Perú desde 1994, hay algunos profesionales que señalan que la aplicación de las NIC no conllevó a que se deje de lado los PCGA como criterios contables de uso obligatorio para la formulación de los estados financieros.

Sobre el particular, el destacado contador público Gavelan Izaguirre (2000), señaló que:

No obstante el tiempo transcurrido y múltiples revisiones efectuadas, los PCGA siguen vigentes, habiéndose ampliado y precisado su aplicación a fines o situaciones específicas a través de las Normas Internacionales de Contabilidad. Ambos son complementarios, es como si fueran Ley y Reglamento respectivamente, siendo imprescindible para el profesional contable tener suficiente dominio de éstos, ya que son el soporte de su conocimiento aplicativo; en caso extremo, podría perdonarse su insuficiente conocimiento de los NIC's, pero no de los PCGA. (párr. 18)

Sin embargo, consideramos que ello no es así, puesto que los PCGA aseguraron en su momento la emisión de criterios, pautas, o guías, sobre las cuales se buscaba la mejor representación de las transacciones en los reportes contables, y que por ser de carácter general permitían su adecuación a cada situación en particular; mientras que las NIIF buscan la armonización contable, toda vez que busca la igualdad a través del establecimiento de dinámicas o tratamientos que deben considerarse sobre una determinada situación, operación o actividad.

Nuestra opinión también se soporta de la lectura del texto del Artículo 223 de la Ley General de Sociedades, el cual establece los PCGA comprenden las NIC, del cual se puede concluir que los principios contienen a las normas y no éstas a los principios; incluso del uso obligatorio del Plan Contable General Empresarial (PCGE), puesto que su aplicación, desde el año 2008, se dio con la finalidad que el plan de cuentas en el Perú permita reflejar el resultado financiero obtenido de la aplicación de las NIIF, mientras que el Plan Contable General reconocía a los PCGA como fundamentales para la contabilidad.

Por tanto, consideramos que durante los primeros años de aplicación de las NIC, los PCGA fueron utilizados como guía, siendo actualmente dejados de lado por aplicación de las NIIF, el cual incluye el Marco Conceptual.

CAPÍTULO II: DISCREPANCIA GENERADA ENTRE LAS NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS RESPECTO A LA DIFERENCIA EN CAMBIO

En el presente capítulo describiremos la regulación de las normas contables y tributarias sobre el tratamiento de la diferencia en cambio en el Perú, para luego analizar la discrepancia originada por la aplicación de dichas regulaciones, así como los diversos criterios emitidos por la Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal.

2.1. Normatividad contable y legislación tributaria sobre el tratamiento de la diferencia en cambio en el Perú

A continuación, en el presente punto, describiremos el tratamiento contable y fiscal de la diferencia en cambio, para posteriormente analizar la discrepancia generada por la aplicación de dichas regulaciones.

2.1.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el reconocimiento de la diferencia en cambio.

Tal como adelantamos en el Capítulo I, antes de la aplicación de las NIC (1994) en el Perú se utilizaba, como guía contable, desde 1974, los PCGA, en los cuales podemos encontrar tres (3) principios relacionados al tratamiento de la diferencia en cambio, los cuales pasaremos a analizar:

- **Moneda común denominador:** el cual establece que:

Los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión, que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad.

Tal como se puede apreciar, a través de dicho principio se establece obligatoriamente el uso de una única moneda, para medir y agrupar las

transacciones financieras, con la finalidad de registrarlos contablemente, siendo en el Perú, la moneda nacional el único denominador que permite hacer homogéneo el registro de operaciones diferentes, incurridos en fechas y periodos diferentes.

- **Valuación al costo:** este principio establece que:

El valor de costo -adquisición o producción- constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación, en correspondencia también con el concepto de "empresa en marcha", razón por la cual esta norma adquiere el carácter de principio.

(...)Por otra parte, las fluctuaciones de valor de la moneda común denominador, con su secuela de correctivos que inciden o modifican las cifras monetarias de los costos de determinados bienes, no constituye, asimismo, alteraciones al principio expresado, sino que, en sustancia, representen simples ajustes a la expresión numérica de los respectivos costos.

En ese sentido, en aplicación de este principio, se puede concluir que las fluctuaciones del valor de la moneda que incidan en la determinación del costo, no constituye alteraciones a este principio, sino simples ajustes de la expresión monetaria.

- **Prudencia:** señala que “cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente, se debe optar por el más bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo, que la participación del propietario sea menor (...).”

Sobre el particular debemos señalar que antes de la aplicación de los PCGA, en el Perú no existía un criterio que permitiera aclarar el tipo de cambio a utilizar en el registro de las transacciones. Sin embargo, es través del principio de “prudencia” por medio del cual se estableció como práctica contable utilizar el tipo de cambio compra y ventas, para el registro contable de las operaciones del activo y pasivo, respectivamente.

Tal como se puede observar, en aplicación de estos principios contables, las entidades constituidas en el Perú tenían la obligación de valorizar de forma homogénea (moneda nacional) sus diversas transacciones realizadas en monedas diferentes, para la elaboración de sus estados financieros. No obstante ello, en la práctica se pudo observar

que aquellas empresas de capital extranjero, llevaban o expresaban paralelamente sus estados financieros en moneda extranjera, lo cual no tenía validez en el Perú.

No obstante ello, en el tiempo, dichos criterios fueron complementados y dejados de lado, en aplicación de la NIC No. 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.

2.1.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 21 - Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera.

A partir del año 1994, por medio de la Resolución N° 005-94-EF/93.01, se oficializó en el Perú la aplicación contable de la NIC No 21- Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (en adelante, NIC 21), cuya modificación fue aceptada posteriormente a través de la Resolución N° 007-96-EF/93.01 (emitida el 11 agosto de 1996).

Posteriormente, esta NIC fue modificada y oficializada por la Resolución N° 034-2005-EF/93.01(emitida el 2 de marzo de 2005) por medio de la cual se estableció que la NIC 21 regiría para la elaboración de los Estados Financieros que comienzan a partir del 1 de enero de 2006, y optativamente para los que comienzan a partir del 1 de enero de 2005. Sin embargo, su uso obligatorio fue suspendido hasta el 31 de diciembre de 2006, mediante la Resolución N° 038-2005-EF/93.01, emitida el 18 de diciembre del 2005.

A pesar de las modificaciones que sufrió la NIC 21, cuyo objetivo es establecer una uniformidad en la preparación de los estados financieros cuando existen en operaciones en moneda extranjera, es importante señalar que ello no implicó algún cambio significativo, desde su aplicación en el Perú, respecto a la definición de diversos conceptos, siendo los más relevantes los siguiente:

- **La diferencia en cambio**

Definida en la NIC 21 como aquel resultado que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.

- **La moneda extranjera (o divisa)**

Al respecto, la NIC 21 la define como aquella moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.

- **Tipo de cambio**

Es la relación de cambio entre dos monedas

- **Moneda de presentación**

Es aquella moneda en que se presentan los estados financieros de una entidad.

- **Partida Monetaria**

Definida por la NIC 21 como aquellas partidas que representan 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. Mientras que las partidas no monetarias son aquellas partidas cuya característica esencial es la ausencia de un derecho a recibir u obligación de entregar una cantidad fija o determinable de unidades monetarias

- **La Moneda Funcional**

La NIC 21 establece que es aquella moneda del entorno económico principal en la que opera la entidad, razón por la cual considera a la moneda funcional como el tipo de moneda a considerar para la preparación de los estados financieros, motivo por el cual describe los factores que se deben tener en cuenta a fin de definir cuál es su moneda funcional aplicable a una entidad, puesto que una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones, que conllevaron a su determinación

Para la determinación de la moneda funcional, la NIC 21, en su párrafo 9, señala que la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

- (i) Que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y
- (ii) Del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

- (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos)

Por su parte, el párrafo 11 y 12 de la NIC 21 establece que:

Se considerarán además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):

- a. Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación descrita es cuando el negocio en el extranjero sólo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación descrita se produce cuando el negocio acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.
- b. Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
- c. Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.
- d. Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Cuando los indicadores descritos arriba sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la gerencia concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 9, antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 10 y 11, que han sido

diseñados para suministrar evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.

Ahora bien, la aplicación de la moneda funcional, recogida en la NIC 21, ha originado que muchas entidades multinacionales expresen sus estados financieros sin tomar en cuenta la moneda legalmente establecida en el país en la que se constituyeron, por lo que expresan su situación financiera y económica con el uso de la moneda extranjera como moneda funcional, la misma que es empleada por su matriz, entidades vinculadas, sucursales, entre otras.

Dicha práctica no es ajena al Perú, puesto que actualmente es común observar que diversas entidades, constituidas en el territorio nacional, usan el dólar americano como moneda funcional para la emisión de sus estados financieros, tales como las Compañías Mineras, debido a que la mayor parte de sus transacciones se dan en dólares americanos, tales como la compra de insumos, o la cotización internacional del mineral (London Metal Exchange (LME)) la cual tiene como uso referencial el dólar americano (USD).

- **Transacción en Moneda Extranjera**

Sobre el particular, el párrafo 20 de la NIC 21, señala que para reconocer una transacción en moneda extranjera, se deberá identificar una transacción que debe expresarse o requiere cancelarse en una unidad monetaria distinta a la moneda funcional, entre las cuales se encuentran aquellas transacciones que surgen cuando la entidad:

- a) Compra o vende bienes o servicios cuyos precios son expresados en una moneda extranjera;
- b) Recibe o concede préstamo, y dichos montos por pagar o por cobrar son expresados en una moneda extranjera.
- c) Interviene en un contrato en moneda extranjera aún no concluido; o
- d) De lo contrario, adquiere o enajena activos o incurre o cancela pasivos, expresados en una moneda extranjera.

En tal sentido, una vez que se dé el reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, ésta deberá registrarse contablemente en la moneda de

reporte, aplicando al monto expresado en moneda extranjera, el tipo de cambio que permita comparar, a la fecha de la transacción, la moneda de reporte versus la moneda extranjera.

- **Reconocimiento de las Diferencias de Cambio**

Respecto al reconocimiento o cuantificación de la diferencia en cambio, el párrafo 28 de la NIC 21 establece que:

Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias 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.

Adicionalmente, el párrafo 29 de la NIC 21 señala que se entiende 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. Cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese período. 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 período.

En atención a lo expuesto, podemos observar que en virtud de lo establecido en la NIC 21, las diferencias de cambio provienen de la cancelación de las partidas monetarias a un tipo de cambio diferente al que inicialmente fueron registradas, durante el período o a los reportados en estados financieros anteriores, deberán reconocerse como ganancia o pérdida en el período en el cual surgen.

Por tanto, sólo las partidas monetarias son las que sufren una variación por efecto de la fluctuación del tipo de cambio de las monedas extranjeras, toda vez que dichas partidas tienen como característica fundamental el derecho a recibir u obligación a entregar una determinada cantidad de unidades monetarias.

Tales partidas monetarias a las que hace referencia la NIC 21, estarían conformadas por las siguientes cuentas:

En relación a los activos, tenemos:

- Caja y bancos
- Depósitos a plazo
- Cuentas de cheques
- Inversiones en bonos y valores (Renta Fija)
- Inversiones Temporales (Renta Variable)
- Acciones Preferentes
- Cuentas por cobrar a terceros y afiliadas
- Estimación para cuentas incobrables
- Inventarios comprometidos con precios modificables
- Anticipo a proveedores a precio no garantizado

Respecto a los pasivos, se considera como partidas monetarias los siguientes conceptos:

- Impuestos diferidos – método de pasivo
- Cuentas por pagar a terceros y afiliadas
- Dividendos por pagar
- Anticipos de clientes a precio no garantizado
- Cuentas por pagar a largo plazo
- Reservas para riesgos en curso
- Reservas para siniestros
- Reservas para obligaciones pendientes de cumplir
- Otras obligaciones por pagar

Como se puede observar, la aplicación de la NIC 21 para la preparación de los estados financieros introdujo una serie de cambios en la contabilidad de nuestro país, siendo el

cambio más significativo la aprobación de la emisión de estados financieros en moneda nacional y moneda extranjera, en aplicación de la moneda funcional, contrario a lo establecido en los PCGA - “Moneda común denominador”; y el reconocimiento del efecto de la diferencia en cambio proveniente sólo de las partidas monetarias.

2.1.3. Tratamiento tributario de la diferencia en cambio

El tratamiento tributario de la diferencia en cambio está regulado por lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y el Código Tributario, lo cual desarrollaremos a continuación.

2.1.3.1. Impuesto a la Renta

Antes de analizar el tratamiento tributario de la diferencia en cambio, creemos conveniente describir el contexto económico y social que conllevó su incorporación en la legislación peruana.

Hasta 1933, el presupuesto fiscal estaba soportado por la recaudación fiscal que provenía, en mayor grado, por aduanas y los tributos indirectos sobre el consumo; lo cual conllevó a la necesidad de incrementar la recaudación fiscal a través del Impuesto a la Renta.

Es así que a través de la Ley No. 7904, emitida el 26 de julio de 1934, se crea, basado en la “teoría de la fuente”, un sistema mixto de impuestos cedulares, con un impuesto complementario de tasas progresivas sobre la renta global. Sin embargo, dicha Ley trajo en el tiempo diversas complicaciones, pues en la práctica se exigía a las entidades tributar las ganancias de capital generada en un determinado periodo, lo cual no estaba contemplado en la Ley No. 7904 (Resolución del Tribunal Fiscal No. 1068 del 10 de enero de 1965)

Es así que en agosto de 1967 llega al Congreso de la República el Proyecto de Ley de Tributación Directa, que fue la formulación del Decreto Supremo 287-68-HC (Ley del Impuesto a la Renta), promulgado por el Poder Ejecutivo en mérito a las facultades delegadas por Ley 17044.

Al respecto, dicha norma, en su Capítulo I - objeto del Impuesto, amplió el alcance del concepto de renta, al establecer en su Artículo 1 que:

El Impuesto se aplica sobre las rentas del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores y sobre las ganancias y beneficios considerados expresamente por este título como rentas gravadas, se aplicará con sujeción a las disposiciones de este Título

Así también, el artículo 2 del mencionado Decreto Supremo señaló que conceptos u operaciones constituían rentas gravadas, al señalar que:

Constituyen rentas gravadas los siguientes ingresos, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago:

- a) beneficios resultantes de la locación, sublocación u otra forma de explotación de inmuebles.
- b) Beneficios resultantes de la locación, sub-locación u otra forma de explotación de cosas muebles y derechos, y los intereses, rendimientos, dividendos, participaciones y cualquier otro ingreso proveniente de la inversión o colocación de capitales
- c) Beneficios, utilidades y ganancias provenientes del comercio y la industria, de las explotaciones mineras, agropecuarias o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o similares; y en general los provenientes del ejercicio habitual de una actividad lucrativa o de comercio compra-venta, cambio o disposición de bienes.
- d) Ganancias, beneficios, sueldos, salarios, honorarios y cualquier otro tipo de remuneraciones y otras compensaciones similares que se obtengan del ejercicio de profesiones, oficios, artes, ciencias o actividades lucrativas similares; de la prestación de servicios de cualquier índole no incluidos en el inciso anterior; y las pensiones cualquiera sea su origen.

En atención a lo antes expuesto, se puede observar que tanto el Artículo 1 y 2 del Decreto Supremo 287-68-HC, recoge la “teoría de renta producto” o “teoría de la fuente”

En adición a lo anterior, resulta relevante señalar que, a través de su Artículo 3, el Decreto Supremo 287-68-HC dispuso que también se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta aquellos resultados provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de empresas o sociedades. En tal sentido, se puede observar que la norma antes mencionada, amplió el alcance del Impuesto a la Renta, al gravar otro tipo de renta (ganancia de capital).

Sin embargo, tales tipo de renta no solo se encontraban gravadas con el Impuesto a la Renta, esta vez, la nueva Ley del Impuesto a la Renta dispuso gravar con el impuesto las ganancias obtenidas como resultado de la diferencia en cambio.

En efecto, a través del primero párrafo del Artículo 67, el Decreto Supremo 287-68-HC, estableció que:

(...) las diferencias de cambio originadas por operaciones que fueses objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razón de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación del Impuesto. Las que se originen por razón de inversiones de bienes del activo fijo afectarán al costo de los bienes de las mismas. (el subrayado es nuestro)

Sobre el particular, se puede observar que a través del Artículo 67, el Decreto Supremo No. 287-68-HC, no considera la ganancia por diferencia en cambio como gravable, puesto que al establecer la diferencia en cambio como resultado computable a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, también está considerando el efecto de la pérdida por diferencia en cambio que ésta generase para la determinación del impuesto, toda vez que tanto la ganancia como pérdida, son resultados inherentes a la naturaleza de la diferencia en cambio.

A pesar del cambio introducido en la Ley del Impuesto a la Renta, con el tiempo, el Decreto Supremo No. 287-68-HC fue dejado de lado al ser reemplazado por el Decreto Legislativo 200, el cual tampoco fue ajeno a diversas modificaciones, dando lugar a Ley del Impuesto a la Renta que actualmente conocemos, aprobada por el Decreto Legislativo No. 774, y modificaciones.

En cuanto al alcance de la afectación de la renta en el Perú, en el tiempo la Ley del Impuesto a la Renta siguió reafirmando su adhesión al concepto de renta según la “teoría de la fuente” y gravando aquellas rentas obtenidas por el concepto de “ganancia de capital”, e incluyendo otro tipo de ingreso o renta, relacionados a la “teoría flujo de riqueza” y “la teoría de renta por incremento patrimonial”, este último al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación, el cual se origina por una revaluación del patrimonio poseído.

En este contexto, lleno de cambios normativos, ¿cuál es el actual tratamiento fiscal de la diferencia en cambio para la determinación del Impuesto a la Renta?

Actualmente el tratamiento fiscal de la diferencia en cambio se encuentra establecido en el primer párrafo del Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual 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. (el subrayado es nuestro)

Sobre el particular, nótese que la actual estructura del Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo No. 740) es similar a lo consignado en el Artículo 67 de la antigua Ley que regulaba el Impuesto a la Renta (Decreto Supremo 287-68-HC), excepto por el tratamiento fiscal, a partir del año 2013, de la diferencia en cambio originada por los pasivos en moneda extranjera, relacionadas con la adquisición de activos fijos u otros activos permanentes, el cual establecía la activación del resultado de la diferencia en cambio como parte del costo del activo (derogado por el Decreto Legislativo No. 1112, publicado el 29 de junio del 2012).

2.1.3.2.El Código Tributario y la presentación de los estados financieros

El numeral 4 del Artículo 87 del Código Tributario, señala que los administrados deberán

Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o en 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 deberán ser llevado en castellano y expresados en moneda local; 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. (el subrayado es nuestro)

En aplicación de la norma antes expuesta, es a través del Decreto Supremo N° 151-2002-EF mediante el cual se regula los requisitos que una entidad debe cumplir a fin de llevar su contabilidad en dólares de Estados Unidos de América.

Al respecto, se puede observar que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, es aceptable la presentación de los libros y registros contables en moneda nacional, soles, por lo que en aquellos casos en que la entidad tuviera transacciones en moneda extranjera, éstas deberán ser expresadas y registradas en moneda nacional, así como el efecto de la diferencia en cambio originada por la fluctuación de la moneda.

Por tanto, tal como hemos expuesto en el punto 2.1.1 del presente Capítulo, lo dispuesto en el Artículo 87 del Código Tributario va en línea con el principio “moneda común denominador”, el cual forma parte de los PCGA, toda vez que los libros y registros contables son la base para la elaboración de los estados financieros.

Sin embargo, dicho contexto cambia con la aplicación de la NIC 21, al establecer que los estados financieros serán preparados tomando como expresión monetaria la moneda funcional, la cual, tal como hemos visto en el punto 2.1.2, puede reflejarse a través de la moneda nacional (soles) o moneda extranjera.

Actualmente, ello ha originado, en determinados casos, una discrepancia entre la norma contable y tributaria al momento de elaborar los estados financieros, a tal punto que algunas entidades elaboren dos (2) estados financieros, uno en moneda funcional (moneda extranjera) y moneda nacional, para efectos financieros y tributarios, respectivamente.

Sobre el particular, nótese que lo más relevante no es la conversión o reexpresión en soles de los estados financieros en dólares, sino más bien el registro contable de las provisiones o estimaciones que se realicen por parte de aquellas entidades que elaboran sus estados financieros en moneda extranjera (moneda funcional) toda vez que por más que reexpresen tales provisiones en soles, estas siempre generarán, en el tiempo, el reconocimiento en resultados (ganancia o pérdida) del efecto de la diferencia en cambio, por la actualización de la provisión (moneda extranjera) a moneda nacional.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que si bien una entidad cumple con los requisitos establecidos en el Decreto Supremo N° 151-2002-EF para llevar su

contabilidad en dólares de Estados Unidos de América, ello no conlleva a que dicha entidad no tenga que reconocer el efecto de la diferencia en cambio, debido al registro contable de cualquier operación en una moneda distinta al dólar.

2.2. Discrepancia entre las disposiciones contables y tributarias respecto a la diferencia en cambio

El propósito principal del análisis de la discrepancia entre la norma contable y tributaria, respecto a la diferencia en cambio, tiene como finalidad entender cuál fue el objetivo o el tratamiento fiscal que el legislador quiso otorgarle al momento de considerarla en la Ley del Impuesto a la Renta.

En atención a lo antes expuesto, consideramos que actualmente la determinación de la diferencia en cambio es estrictamente contable, rigiéndose más por la aplicación de la NIC 21 que la norma tributaria.

Ello se puede observar en el párrafo el párrafo 50 de la referida NIC, al señalar que:

Las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio en las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como las diferencias por conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad (incluyendo también un negocio en el extranjero) a una moneda diferente, pueden tener efectos impositivos. Para contabilizar estos efectos impositivos se aplicará la NIC 12.

En relación a ello, el artículo 33 del actual Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que:

La contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

En efecto, la NIC 21 dispone que toda ganancia o pérdida por diferencia en cambio deberán reconocerse en los resultados del periodo en el que se generen, Sin embargo,

para efectos fiscales, la Ley del Impuesto a la Renta dispuso que para los casos específicos de las diferencia de cambio, originado por pasivos en moneda extranjera asociados a inventarios, activo fijo y otros activos permanentes, deberán afectar el valor de los activos, siendo ello la principal diferencia respecto al tratamiento de la diferencia en cambio, toda vez que ello generó el reconocimiento de una diferencia temporal, entre el valor contable del activo y su base tributaria por concepto de diferencia en cambio, y entre la depreciación calculada contablemente y la utilizada para propósitos tributarios.

Sin embargo, a partir del 1 de enero del 2013, la única disposición complementaria derogatoria del Decreto Legislativo, deja sin efecto la activación de la diferencia en cambio originada por pasivos en moneda extranjera, y relacionada a inventarios, activos fijos y otros activos permanentes; debiéndose reconocer ahora como parte de los resultados del período al que correspondan.

Por tanto, luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1112, la diferencia primordial entre el tratamiento contable y tributario de la diferencia en cambio dejó de existir, produciéndose una armonización entre el marco de las NIIF y la normativa tributaria peruana, respecto al reconocimiento de la diferencia en cambio en los resultados del ejercicio.

Surgida esa armonización, ¿podemos afirmar que actualmente no existe discrepancia alguna entre la regulación contable y tributaria respecto a la diferencia en cambio?

Al respecto, consideramos que la discrepancia entre la regulación contable y tributaria iba más allá que la activación de la diferencia en cambio generada por pasivos en moneda extranjera, para la adquisición de existencias, activo fijo, u otros activos permanentes, siendo la más relevante, determinar el resultado computable de la diferencia en cambio para efectos de la determinación del impuesto.

En efecto, durante los últimos años han surgido diversas opiniones respecto del alcance actual del Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, las cuales han ido cambiando en el tiempo, evidenciando incluso contradicciones entre estas. En tal sentido, consideramos importante analizar la naturaleza de la diferencia en cambio y su relación con la Ley del Impuesto a la Renta.

A fin de empezar nuestro análisis, recordemos que, para efectos fiscales, el computo de la diferencia en cambio en la determinación del Impuesto a la Renta estuvo

regulado, en un inicio, en el primer párrafo del Artículo 67 del Decreto Supremo No. 287-68-HC, cuyo texto, tal como hemos observado, es similar a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 61 de la Ley Impuesto a la Renta actual, al señalar 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 del Impuesto.” (el subrayado es nuestro)

De dicho párrafo se desprende que los requisitos que se deben cumplir para que las diferencias de cambio sean computables, son los siguientes:

- (i) que las diferencias de cambio sean originadas por operaciones que sean objeto habitual de la actividad gravada; o
- (ii) que se generen por créditos destinados a financiar a las actividades gravadas.

No obstante ello, fue el primer requisito lo que en el tiempo ha generado opiniones contrarias en busca de definir qué se entiende por "operaciones" y "objeto habitual de la actividad gravada". Para ello, procederemos a examinar los antecedentes legislativos del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, debemos mencionar que el Artículo 66 del Decreto Supremo No. 287-68-HC (Primera Ley del Impuesto a la Renta que establece como concepto computable el resultado obtenido por diferencia en cambio) respecto al tratamiento de operaciones en moneda extranjera, establecía que:

Para las operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las normas que sigue:

- a) En los pagos o cobranzas en moneda nacional, de partidas registradas en moneda extranjera, o conversiones de disponibilidad de moneda extranjera a moneda nacional, se aplicará el tipo de cambio vigente sea que se trate de certificados, giros u otros, en la fecha de la operación.
- b) En los pagos o cobranzas en moneda extranjera, de partidas registradas en moneda extranjera, se aplicará el tipo de cambio vigente sea que se trate de certificados, giros u otros, en la fecha de la operación.
- c) Las diferencias de cambios que se produzcan como resultado de las operaciones descritas en los incisos a) y b), se liquidarán por la Cuenta de Ganancias y Pérdidas del ejercicio en que se realicen.

Tal como se puede observar, en el Decreto Supremo No. 287-68-HC, encontramos dos (2) Artículos, 66 y 67, que hacen referencia a la diferencia en cambio, de cuya lectura conjunta podríamos concluir que desde un inicio el legislador peruano entendió por “operaciones” aquellas que se deriven de los pagos o cobranzas, las cuales, en términos comerciales, son el resultado de la concretación de una operación de compra o venta, lo cual permitiría ver en esencia que el término de “operación” haría referencia a una serie de hechos reales, derivado de una operación comercial entre una entidad y un tercero, a consecuencia de la ejecución de un trato contractual.

Por otro lado, de la regulación contenida en el Decreto Supremo No. 287-68-HC, cabe interpretar que las operaciones que fuesen “objeto habitual de la actividad gravada” y que determinaban que la diferencia en cambio fuera computable, eran aquellas operaciones que realiza la empresa en el marco del ejercicio habitual de su actividad lucrativa, lo que se condice con la teoría de renta producto (combinación del capital y trabajo).

Si bien, actualmente ya no se observa en la Ley del Impuesto a la Renta lo dispuesto en el Artículo 66 del Decreto Supremo 287-68-HC, consideramos que la conclusión emitida en párrafo anterior no cambiaría, más aún por las teorías de renta que se encuentran en nuestra legislación y lo dispuesto en el inciso g) del Artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tal como expusimos en el primer Capítulo, el Impuesto a la Renta recae sobre las manifestaciones de riqueza directa. En línea con ello, la legislación peruana ha abordado, para efectos fiscales, tres teorías de renta, esto es, la i) Teoría de renta producto, ii) la Teoría del flujo de riqueza y por último, iii) la Teoría del consumo e incremento patrimonial; las cuales se encuentran, actualmente, descritas en los Artículos 1, 2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es en aplicación de dichas teorías que no todo ingreso o riqueza califica como renta gravada para efecto de la determinación del Impuesto, pues como hemos podido observar, el legislador peruano también ha calificado que conceptos se encontrarían fuera del ámbito de aplicación del Impuesto (ingresos exonerados o inafectos). Es por ello que consideramos importante realizar una revisión a las diversas teorías de rentas, para así determinar en cuales se encontraría regulada el efecto (ganancia) de la diferencia en cambio.

- (a) Teoría de la renta producto: Tal como hemos observado, dicha teoría define a la renta como un producto que proviene de una fuente duradera y susceptible de generar ingresos periódicos.

Bajo esta definición, se puede observar que el resultado obtenido por la diferencia en cambio no califica como renta producto, pues la ganancia que se obtendría no proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, toda vez que se origina por la fluctuación de la moneda, más que por la naturaleza de la operación o de la fuente, por consiguiente, no se encontrará gravado con el impuesto bajo ésta teoría.

- (b) Teoría del flujo de riqueza: La teoría flujo de riqueza considera como renta aquella ganancia o enriquecimiento que se obtenga en un determinado periodo, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros, es decir que es renta aquella riqueza que desde terceros fluye hacia una determinada entidad.

En ese sentido, podemos observar que el efecto de la diferencia en cambio no se encontraría dentro del alcance de dicha teoría, toda vez que dicho resultado no califica como un enriquecimiento que recae sobre una determinada entidad, proveniente de un tercero, por aplicación de un contrato, por ende el efecto de la diferencia en cambio tampoco calificaría como renta gravada bajo el alcance de dicha teoría.

- (c) Teoría del consumo más incremento patrimonial: Ésta teoría considera como renta a cualquier variación en el patrimonio de un sujeto, en un determinado ejercicio.

En consecuencia podemos afirmar que el resultado positivo (ganancia) obtenido por la diferencia en cambio califica, sin lugar a duda, como renta gravada bajo teoría del incremento patrimonial, toda vez que dicha teoría grava en general la variación que se origine en el patrimonio de una determinada entidad.

Por lo expuesto, se puede observar que la ganancia por diferencia en cambio se encuentra regulada en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que abarca la teoría del consumo e incremento patrimonial, al señalar que “en general,

constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, ...” (el subrayado es nuestro).

En relación con ello, el inciso g) del Artículo 1 del actual Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. (...)”.

En atención a lo establecido en la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta, se puede observar que el término de operaciones hace referencia a la realización de actos con terceros, entendido éste, según criterio emitido por el Tribunal Fiscal en su RTF No. 616-4-99, como persona natural o jurídica distinta al Estado.

Por tanto, para efectos fiscales, una correcta aproximación a la definición del término de “operaciones”, señalado en el Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta sería aquella relacionada a la ejecución de actos reales, como consecuencia de la concretización de los efectos del contrato.

A mayor abundamiento, recordemos que una característica fundamental del Impuesto a la Renta como tributo, está relacionada a la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, la cual está relacionada a la capacidad económica que tiene un sujeto para soportar una determinada carga tributaria, siendo la presencia de la riqueza económica la que justifica la aplicación del impuesto, la cual se ve materializada con la realización de operaciones con terceros.

En consecuencia, somos de la opinión que constituye ganancia para una empresa, aquel resultado positivo obtenido por el efecto de la diferencia en cambio, bajo la teoría de incremento patrimonial, siempre que esta se deviene de operaciones reales, en la cual intervengan dos partes para la ejecución de actos que derivan de un contrato.

2.3.Tratamiento tributario de la diferencia en cambio desde el punto de vista de la Administración Tributaria

En los últimos años la Administración Tributaria ha emitido una serie de informes a fin de pronunciarse sobre el tratamiento tributario del efecto de la diferencia en cambio generada en un determinado ejercicio gravable, los mismos que analizaremos y detallaremos a continuación:

El Informe 234-2009 es uno de los primeros informes que aborda de manera completa y detallada esta discusión llegando a la siguiente conclusión:

Para fines del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas deben considerar cualquier pérdida por diferencia de cambio sin importar la operación con la cual tal pérdida pudiera vincularse, sea que esta genere renta de fuente peruana o de fuente extranjera, e incluso si dicha operación no fuese realizada de manera frecuente o no corresponda al giro principal del negocio.

Las pérdidas por diferencia de cambio que puedan vincularse con operaciones que generen intereses exonerados del Impuesto a la Renta también deberán computarse para fines de dicho impuesto

Seguidamente y en relación al mismo tema, el Informe 096-2011 tuvo por finalidad complementar los alcances del Informe No. 234-2009-SUNAT/2B0000. Exponiendo entre sus argumentos lo siguiente:

No deben computarse los resultados por diferencia de cambio que tengan como antecedentes a operaciones o créditos para financiarlas cuyo destino se encuentre fuera del ámbito empresarial de la persona jurídica – tales como la realización de gastos personales o que estén vinculados al desarrollo de la actividad gravada de terceros-, dado que ello sería incompatible con el criterio de “empresa fuente” sobre el cual se elaboró el citado pronunciamiento jurídico.

De igual manera, tampoco deben computarse los resultados que tengan como antecedentes a operaciones o créditos para financiarlas cuyo destino sea la obtención de ganancias inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta.

Finalmente concluyó lo siguiente:

A fin de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, no deben computarse los resultados por diferencia de cambio que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la actividad gravada de la empresa, tales como las operaciones cuyo destino se encuentre fuera del

ámbito empresarial de la persona jurídica o cuya finalidad sea la obtención de ganancias inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta.

Es importante tener presente que este criterio ha sido dejado sin efecto por la propia Administración Tributaria mediante el Informe No. 101-2012.

... las diferencias de cambio tienen una naturaleza diferente a la del ingreso o gasto con la cual se encuentran vinculados, no siéndoles consecuentemente aplicable el principio de causalidad que rige la deducibilidad de los gastos para determinar la renta neta de tercera categoría.... En ese sentido, el hecho que, en aplicación del principio de causalidad consagrado en el artículo 37 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, no corresponda la deducción de determinados gastos, ello no origina que la diferencia de cambio vinculada con esos gastos no deba ser considerada.

En relación a esto último, compartimos en parte la posición de la administración tributaria pues no puede analizarse a la diferencia en cambio en función al artículo 37° de la Ley del impuesto a la renta, pues no estamos ante gastos sino ante resultados. Asimismo ello puede dar a entender que el tratamiento en sí de la diferencia en cambio se centra en el mismo artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Y finalmente el informe 101-2012 concluye lo siguiente:

Las diferencias de cambio generadas con ocasión del depósito de dinero en el extranjero realizado por una sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior, que realiza actividades gravadas con el IR, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de renta de tercera categoría.

Las diferencias de cambio vinculadas con el financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, debiendo verificarse que se trate de una empresa que realice actividades gravadas con el IR.

Se deja sin efecto los criterios contenidos en la primera conclusión del Informe No 096-2011-SUNAT y en el literal a) de la conclusión del Informe No. 111-2011-SUNAT.

Finalmente el informe 076-2013, establece lo siguiente:

En el caso de empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta y, por el otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital

derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; el hecho que tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas no altera pos sí solo el hecho de la realización continua de la actividad principal gravada con el Impuesto.

En ese sentido, aun cuando tales empresas perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta, toda vez que en su actividad principal está el realizar actividades generadoras de renta gravadas con el Impuesto a la Renta, la totalidad del resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.

A manera de resumen podemos indicar que originalmente en el informe del ejercicio 2009, la Administración tributaria consideró que toda la diferencia en cambio es computable por el criterio de “empresa fuente”; posteriormente los informes 096-2011 y 111-2011 fueron dejados sin efecto por el informe 101-2012. Es precisamente este último informe el que desestima cualquier vinculación de la diferencia en cambio con la operación que la genera y en consecuencia no resulta aplicable el principio de causalidad.

Sin embargo nótese que al derogarse los informes anteriormente mencionados aun se encuentra vigente el Informe N° 234-2009-SUNAT/2B000 y con ello la referencia que contiene el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta a la expresión “actividad gravada”, debe ser entendida en concordancia con el criterio de “empresa fuente” que, según la Administración tributaria ha sido recogido en la Ley del Impuesto a la Renta.

1.4 Criterio establecido por el Tribunal Fiscal respecto a la diferencia en cambio

El Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones tales como las N° 01003-4-2008 y 02147-5-2010 y 03975-8-2011 que la diferencia de cambio proviene de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial, reconoce que no se trata de una operación, sino simplemente al de un ajuste contable, cuyo resultado – sea positivo o negativo – debe incidir sobre los resultados del ejercicio.

Por lo antes expuesto, se concluye que la naturaleza tributaria de las diferencias de cambio no es la de un gasto que deba evaluarse al amparo del principio de causalidad

como lo define el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que se encuentra sujeta al cumplimiento de los requisitos previstos en el Artículo 61° de dicha ley.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal señaló mediante RTF No. 00974-5-2012 lo siguiente:

(..) Que por el contrario, en el supuesto que una persona jurídica se dedicara exclusivamente a la obtención de tales rentas exoneradas o ingresos que se encuentren fuera del campo de aplicación del impuesto, se deberá concluir que en tal caso las operaciones habituales de ésta la constituyen la obtención de rentas no gravadas.

Que en tal orden ideas, las diferencias de cambio, entendidas como el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, genera un resultado computable para efecto del Impuesto a la Renta conforme a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61° de la citada Ley, debiéndose entender que la referencia que hace la mencionada disposición a las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada es en un sentido general a la realización continua de la actividad principal gravada del contribuyente y no a cada transacción en específico (...).

En atención a lo señalado en dicha resolución, El Tribunal Fiscal, a efectos de establecer cuál es el alcance del artículo 61 de la Ley el Impuesto a la Renta, señala que es menester analizar qué debe entenderse por **operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada** y las que se produzcan por razones de créditos obtenidas para financiarlas.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal mediante RTF No. 8678-2-2016, de observancia obligatoria, ha señalado lo siguiente:

Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentren 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.

No obstante más allá del criterio de observancia obligatoria, es preciso y relevante mencionar algunos párrafos detallados en la resolución del tribunal fiscal antes mencionada:

...es necesario determinar el alcance del citado artículo 61º cuando señala que son computables a efecto de la determinación de la renta 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”

De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables sólo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas o aquellas 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”. 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. (el subrayado es nuestro)

Es importante tener en cuenta lo mencionado por el tribunal fiscal; pues va de la mano con la problemática analizada en el presente trabajo; pues todo el artículo 61 está analizando eso precisamente: “operaciones”. Y surge la siguiente interrogante: ¿las provisiones contables son operaciones?; pues según la definición detallada en el párrafo anterior es la “ejecución de algo”; y las provisiones no corresponden a ningún tipo de ejecución; son solo estimaciones contables. Y he aquí la segunda interrogante: ¿las provisiones contables al no ser “operaciones” debe la diferencia en cambio vinculada a estas computarse? ¿Debe aplicarle las mismas reglas que a aquellas que si provienen de operaciones reales?

Finalmente es preciso señalar que el artículo 61 inciso d) de la ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

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

Tal como se observa de la norma antes expuesta, consideramos que ello podría traer consigo una interpretación extensiva a la ya emitida por el tribunal fiscal, toda vez que en dicha norma se puede observar que la diferencia en cambio también se puede originar por la actualización de los pasivos, los cuales como hemos expuesto al inicio del Capítulo II, engloba por su naturaleza a las provisiones.

En este contexto uno podría llegar a la conclusión de que las diferencia de cambio provenientes de provisiones (al ser éstas un pasivo), también debería computarse. En ese sentido consideramos que la interpretación del Tribunal Fiscal si bien constituye un avance en la definición del alcance del artículo 61 no elimina del todo las interrogantes surgidas actualmente, tal es el caso de cuál es el tratamiento de la diferencia en cambio proveniente de provisiones contables.



CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA GENERADA EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA DIFERENCIA EN CAMBIO POR PROVISIONES CONTABLES

En el presente Capítulo analizaremos la problemática generada respecto al tratamiento fiscal de la diferencia en cambio reconocida en los estados financieros, por el registro de provisiones y/o estimaciones contables, lo cual posteriormente ejemplificaremos.

3.1. Norma Internacional de Contabilidad No. 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Para fines de nuestro análisis es importante analizar los lineamientos establecidos por la Norma Internacional de Contabilidad No. 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes (en adelante, NIC 37), toda vez que esta norma contable define que se entiende por provisión, al señalar que “Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento”.

Asimismo, define al pasivo como “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”.

El cual se diferencia del pasivo contingente, relacionado, según la NIC 37, a “una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuro sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

A simple vista parece existir una contradicción entre la definición de pasivo versus provisión, sin embargo, la misma NIC 37 realiza una aclaración que permite diferenciar ambos conceptos, al señalar que una provisión es un pasivo (contingente),

mas no todos los pasivos corresponden a provisiones, ello debido a que éstas últimas están sujetas a estimaciones ya sea por incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación.

A mayor abundamiento, la NIC 37 realiza una comparación entre las provisiones con otros pasivos, al señalar que

Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:

- a) Los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
- b) Las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo, a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

En atención a lo dispuesto en la norma en mención, podemos concluir que si bien a las estimaciones por cuentas incobrables se les llama “provisiones” de cobranza dudosa, ello no quiere decir que estas no califican como tales al amparo de la NIC 37; de igual forma sucede con las “provisiones” por vacaciones.

En relación al reconocimiento contable de las provisiones, el párrafo 14 de la NIC 37 establece que para ello, se tienen que dar las siguientes condiciones:

- (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación;
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión. (los subrayados son nuestros)

Por tanto, con la finalidad de complementar y tener en claro las condiciones necesarias para reconocer las provisiones, consideramos importante desarrollar los siguientes conceptos:

- **Obligación Presente:**

Al respecto, la NIC 37 señala que:

En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

Agrega la referida NIC que:

En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En casos excepcionales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

- **Suceso Pasado**

Sobre el particular la NIC 37 señala que

el suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad

no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o
- (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un ejemplo muy claro de esta definición, es aquellas provisiones que se realizan por temas ambientales, y provisiones por compromisos de responsabilidad cuyo origen es principalmente acuerdos o promesas a las comunidades o población cercana.

- **Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos**

Al respecto, la NIC 37 señala que

Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación.

Para los propósitos de esta NIC una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro.

- **Estimación fiable del importe de la obligación**

La referida NIC 37, dispone que:

la utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas.

En consecuencia, a fin de registrar contablemente las provisiones, se deberá tener en cuenta la mejor estimación al final de cada periodo, para lo cual se requiere que el importe sea evaluado de forma racional, de tal forma que, de darse el caso, la compañía tenga que pagar ello para cancelar la obligación al final del periodo en curso, o para transferirla a un tercero en esa fecha.

Asimismo, dichas estimaciones y su efecto financiero deben ser determinadas bajo el juicio de la gerencia de cada compañía, valiéndose de información de expertos, o información recurrente que puedan tener de casos similares.

Por otro lado, es importante tener presente que toda provisión puede tener un desenlace distinto al originalmente estimado, por ejemplo una provisión por contingencias legales que se haya registrado porque según la opinión especializada de los asesores legales es probable que se pierda el juicio y en consecuencia la Compañía deba desembolsar el monto contingente; a la fecha de término del juicio el resultado puede ser distinto y la Compañía no tenga que realizar ningún desembolso, en ese caso deberá registrarse un extorno de todo ese pasivo acumulado.

Por consiguiente, al tener tal incertidumbre o riesgo sobre la situación final de la provisión, las compañías deben tener especial cuidado al realizar un registro por provisiones pues se pueden sobrevalorar los activos o los ingresos, así como incrementar los pasivos o gastos, generando así complicaciones a la compañía.

En tal sentido, las entidades deberán tener en consideración que las provisiones deben ser revisadas año a año y ajustar la estimación de ser el caso; pues en cada cierre de ejercicio, estas deben reflejar la mejor estimación disponible, a pesar de existir una incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

A manera de ejemplo, cabe indicar que en aplicación de la NIC 37, entre las provisiones más frecuentes tenemos:

- Provisión para pérdidas de litigios
- Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación de activos permanentes.

- Provisión para reestructuraciones empresariales
- Provisión para protección y remediación del medio ambiente
- Provisión para gastos de responsabilidad social
- Provisión para garantías sobre ventas
- Provisión para pérdidas en contratos onerosos

3.2.Tratamiento Tributario aplicable a las provisiones genéricas

En atención a lo antes expuesto, financieramente, las provisiones califican como una cuenta del pasivo, con incidencia en la cuenta de resultados (gasto) pero con la particularidad que en ellas existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. No obstante ello, deben reflejar la mejor estimación disponible para la elaboración de los estados financieros.

Con respecto al tratamiento tributario aplicable a las provisiones genéricas, el inciso f) del Artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que no son gastos deducibles, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, “las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite dicha Ley”.

Sobre el particular, a través de su Informe No. 054-2015-SUNAT la Administración Tributaria indica que cualquier provisión cuantificable y/o estimable según la NIC 37, distinta a aquellas que están previstas como deducibles en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no debe considerarse como deducción para la determinación de la renta neta imponible en el periodo que se efectúe dicha provisión. Ello es sin perjuicio de que se acepte la deducción de los gastos propiamente dichos (asociados a esas provisiones no previstas expresamente como deducibles en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), en el ejercicio en que aquellos se devenguen, y siempre que dicha deducción se ajuste al principio de Causalidad previsto en dicho artículo, salvo que una norma disponga límites a su deducibilidad o simplemente lo prohíba.

Como se puede observar, las provisiones contables registradas en aplicación de la NIC 37, no son consideradas como gasto deducible para efectos de la determinación

del Impuesto a la Renta, toda vez que corresponden a estimaciones contables, es decir a gastos cuya probabilidad de ejecución o realización no está garantizada, incumpléndose así el principio de causalidad del gasto para generar o mantener la fuente. En tal sentido, el registro de una provisión conllevará, a través de una adición a la utilidad contable, al reconocimiento de una partida temporal (activo tributario diferido), en aplicación de lo dispuesto en el Artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual se recuperará, en un determinado periodo, con el extorno de dicha provisión (deducción).

3.3.El efecto de la diferencia en cambio en las provisiones contables

Nótese que, en aplicación de la NIC 21 y NIC 37, el resultado de la diferencia en cambio generada por tener una contabilidad bimoneda (moneda nacional, para efectos fiscales, y moneda funcional – moneda extranjera, para efectos financieros) no corresponde necesariamente a operaciones realizadas con terceros. En efecto, tal como hemos podido observar, el reconocimiento o contabilización de estimaciones o provisiones, por aplicación de la NIC 37, las cuales no tiene incidencia tributaria para la determinación del Impuesto, podrían también originar el reconocimiento, en resultados, de la ganancia o pérdida por diferencia en cambio, a consecuencia de una devaluación o valorización de la moneda nacional, respecto a la moneda extranjera.

A modo de resumen, en el capítulo anterior habíamos concluido, en atención a la teoría de renta por incremento patrimonial, tomado en cuenta por la actual Ley del Impuesto a la Renta, y el principio de capacidad contributiva (como característica fundamental del Impuesto a la Renta como tributo) que sólo la ganancia por diferencia en cambio generada por la realización o concretizaciones de operaciones con terceros, debería considerarse como resultado computable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, consideramos que la ganancia por diferencia en cambio asociada al reconocimiento de una provisión o estimación contable en moneda extranjera, en aplicación de la NIC 21 y NIC 37, no debería ser computada para efecto de la determinación de la renta neta, toda vez que no surge de la realización de operaciones con terceros, y no refleja por sí solo un ingreso o enriquecimiento para el contribuyente, el pensar lo contrario, conllevaría a pagar un impuesto sobre una renta que no existe,

afectando así la capacidad contributiva del sujeto pasivo, quien en el tiempo podría llegar a pagar dos veces un mismo impuesto por una misma operación, lo cual permitirá evidenciar la violación al principio de no confiscatoriedad, recogido por la Constitución del Perú (desarrollaremos esta conclusión con un ejemplo, en el punto 3.4.).

Por otro lado, en relación a la pérdida por diferencia en cambio proveniente de provisiones, ¿se debería considerar dicho resultado negativo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta? ¿Se afecta en ese escenario el principio de capacidad contributiva?

Al respecto consideramos que el tomar en cuenta la pérdida de la diferencia en cambio asociada al registro en moneda extranjera de provisiones o estimaciones contables, distorsionaría la utilidad tributaria de los contribuyentes, lo cual conllevaría a que éstos paguen un menor Impuesto, afectando así la recaudación tributaria del Estado, lo cual podría originar que un contribuyente se tome doble escudo fiscal, por el registro de la provisión y la ejecución de la misma (desarrollaremos esta conclusión con un ejemplo, en el punto 3.4.)

Por otro lado, podríamos llegar a la misma conclusión al observar que para la determinación de la renta neta imponible, de tercera categoría, la Ley del Impuesto a la Renta ha dispuesto que ello se obtiene del resultado neto entre el ingreso o renta, siempre y cuando se encuentren dentro de la teoría de renta establecida en la Ley, y (de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) aquellos gastos relacionados con la generación de rentas gravadas, así como el mantenimiento de su fuente (principio de causalidad), siempre que dichos gastos sean razonables respecto del giro de negocio y proporcionales en relación a la renta generada.

Tal como se puede observar, el principio de causalidad, para efectos del Impuesto a la Renta, establece que todo gasto debe tener como fin la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de las mismas. En ese sentido, los gastos relacionados a la obtención de la renta exonerada, no serían deducibles para efectos de la determinación del Impuesto.

Sobre el particular, consideramos que este criterio podría ser aplicado al Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que si bien la pérdida por diferencia en cambio constituye un resultado negativo, ello no quiere decir que

necesariamente debería ser computable para la determinación del Impuesto, por provenir de una fuente generadora de renta.

En efecto, consideramos que el resultado negativo asociado a la diferencia en cambio proveniente de operaciones, debería guardar cierta relación con la renta neta obtenida de las operaciones con terceros (ingresos menos gastos) sobre la base de la teoría de renta y el principio de causalidad (Nótese aquí que el resultado de aplicar dichos conceptos podría también generar pérdida aceptada para efectos fiscales).

En consecuencia, el resultado negativo asociado a la diferencia en cambio proveniente de provisiones no debería ser computable para la determinación del Impuesto.

3.4. Análisis de la problemática generada en el tratamiento fiscal de la diferencia por provisiones contables.

Como resultado del análisis realizado, a continuación desarrollaremos dos (2) ejemplos el tratamiento tributario, que a nuestro criterio, debería otorgarse a la diferencia en cambio asociada a las provisiones contables

a) Provisión por cierre de minas

Las compañías mineras tienen la obligación de rehabilitar las áreas usadas durante la etapa de exploración, desarrollo y operación minera.

Por su parte la Ley 28090 regula el cierre de minas; y en dicha norma establece la siguiente definición:

El Plan de Cierre de Minas es un instrumento de gestión ambiental conformado por acciones técnicas y legales, efectuadas por los titulares mineros, destinado a establecer medidas que se deben adoptar a fin de rehabilitar el área utilizada o perturbada por la actividad minera para que ésta alcance características de ecosistema compatible con un ambiente saludable y adecuado para el desarrollo de la vida y la preservación paisajista.

La rehabilitación se llevará a cabo mediante la ejecución de medidas que sean necesarias realizar antes, durante y después del cierre de operaciones, cumpliendo con las normas técnicas establecidas, las mismas que permitirán eliminar, mitigar y controlar los efectos adversos al ambiente generados o que se pudieran generar por los residuos sólidos, líquidos o gaseosos producto de la actividad minera.

Asimismo dicha norma considera que los titulares de la actividad minera están obligados a implementar un plan de cierre de minas desde el inicio de sus actividades (el subrayado es nuestro).

Tratamiento Contable

Para fines contables y en aplicación de la NIC 16 en su párrafo 16 inciso c) establece lo siguiente:

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende, la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

En consecuencia tenemos que el cierre de minas, debe ser reconocido como costo del activo; y por su parte la contrapartida debe ser una cuenta de pasivo (provisión), dado que como se explicó anteriormente, al amparo de la NIC 37, dicha operación calificaría como provisión pues cumple con los tres requisitos:

(i) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; (ii) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y (iii) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Posteriormente, al ser reconocido como costo (Activo Fijo) al amparo de la NIC 16, debe generar una depreciación contable, la misma que puede ser en forma lineal, o en función a las unidades de producción de la compañía.

Así también, de acuerdo a lo establecido por la FAS 143: “Accounting for Asset Retirement Obligations”, el valor del pasivo registrado debe ser actualizado; y dicho importe resultante deberá ser reconocido como un gasto financiero.

Finalmente, es importante considerar que aquellas compañías que poseen contabilidad en dólares, (que son en su gran mayoría las compañías mineras), el

reconocimiento de todas las operaciones y registros contables detallados anteriormente se realizan en moneda extranjera, generando así diferencias en cambio en la contabilidad local, las mismas que serán aplicadas contra la provisión al tener ésta una naturaleza de pasivo monetario.

En consecuencia y a fin de que se explique mejor el procedimiento contable, empezaremos a detallar los asientos contables que se originarían por esta provisión.

Asientos Contables

1) Asiento de Reconocimiento Inicial

33x Activo por Cierre de Minas	1'000,000 ¹	
48x Provisión por Cierre de Minas		1'000,000

2) Depreciación

68x Gastos por Depreciación Cierre de Minas	50,000	
39x Depreciación Acumulada		50,000

3) Actualización de la medición inicial

* 671x Gasto Financiero	80,000	*
48x Provisión por Cierre de Minas		80,000

4) Diferencia en Cambio

676x Diferencia en Cambio	25,000	
48x Provisión por Cierre de Minas		25,000

¹ Valores estimados solo con fines ilustrativos

Libro Mayor

En el siguiente resumen de mayores de cuentas contables, podremos apreciar como los asientos contables mencionados anteriormente tienen efecto en la contabilidad; es decir cómo van afectando las cuentas contables de la compañía no solo en los primeros años, sino hasta su etapa final.

De tal forma puede apreciarse como la cuenta de Provisión (48x) se verá afectada por las variaciones año a año y la diferencia en cambio al cierre de cada ejercicio.

Figura 3.1.

Mayores de Cuenta Caso: Diferencia de Cambio Cierre de Minas

	CTA 33x	CTA 39x	CTA 68x	
Primeros Años	(A) 1,000,000	50,000	50,000	
Fin de Operación		950,000	950,000	
Total Mayor Acum.	1,000,000	1,000,000	1,000,000	
	CTA 671x	CTA 676x	CTA 48x	
Primeros Años	(B) 80,000	(D) 25,000	1,000,000 (A)	
Fin de Operación	(C) 640,000	(E) 200,000	80,000 (B)	
			640,000 (C)	
			25,000 (D)	
			200,000 (E)	
Total Mayor Acum.	720,000	225,000	1,945,000	

Tratamiento Tributario

Para efectos tributarios, el artículo 44 inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no serán deducibles para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

Al respecto, en la actualidad no hay norma expresa que permita la deducibilidad de dichas provisiones. Nótese sin embargo que la realidad actual de las empresas y del actuar de la Administración Tributaria es considerar las provisiones por cierre de minas que comprende la depreciación y la actualización anteriormente explicadas como estimaciones que deben excluirse para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

La adición que se genera por estos conceptos es de carácter temporal y todos estos conceptos serán deducibles en el ejercicio en que se produzcan los desembolsos producto de las actividades de cierre específicamente.

Si bien la deducibilidad o no de las provisiones por cierre de minas no es materia de análisis en este trabajo, si lo es el efecto que tiene la diferencia en cambio.

Para situarnos en los impactos que tenemos veamos los siguientes cálculos de Impuesto a la Renta en la siguiente simulación:

1) Escenario Actual 1: Pérdida por diferencia en cambio

Para este escenario, hemos considerado los importes de ventas y costos estimados, y los demás conceptos propios de la provisión por cierre de minas son los mismos que formaron parte de nuestro asiento contable en párrafos anteriores.

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Ventas:	1,000,000	10,000,000
Costos:	-700,000	-7,000,000
Gasto Depreciación Cierre de Minas	-50,000	-950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	-80,000	-640,000
Gasto Diferencia en Cambio	-25,000	-200,000
Utilidad Contable	145,000	1,210,000

* En el siguiente cálculo hemos determinado, cuál sería el cálculo de Impuesto a la Renta considerando los supuestos anteriormente detallados.

Escenario Actual Pérdida por Diferencia en Cambio

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Utilidad	145,000	1,210,000
<u>Adiciones</u>		
Gasto Depreciación Cierre de Minas	50,000	950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	80,000	640,000
Ejecución Cierre de Minas		-1,945,000
Base Imponible	275,000	855,000
IR (29.5%)	81,125	252,225

Del cálculo anterior, es importante notar la deducción por cierre de minas en el último año o al final de la operación; pues este importe de S/. 1'945,000 comprende los siguientes conceptos:

Activo: S/. 1'000,000

Actualización: S/. 720,000

Diferencia en Cambio S/. 225,000

Total Obligación Cierre de Minas S/. 1'945,000

Como puede apreciarse, la diferencia en cambio es doblemente deducida. El primer momento es en los primeros años, pues se adicionan todos los conceptos pero la pérdida por diferencia en cambio sigue siendo computable; y al finalizar la operación, la compañía al tener que ejecutar toda el pasivo acumulado, entonces se vuelve a tomar el gasto por diferencia en cambio generando una doble imputación al gasto, y en consecuencia pagando menores impuestos.

Como parte del análisis que venimos realizando, llegamos a la conclusión que la diferencia en cambio de provisiones no debe ser computable, pues éstas son meras estimaciones y no operaciones como lo establece la norma.

Es así que de acuerdo a nuestro análisis, la determinación del impuesto a la renta para este escenario debería ser la siguiente:

Escenario Propuesto

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Utilidad	145,000	1,210,000
<u>Adiciones</u>		
Gasto Depreciación Cierre de Minas	50,000	950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	80,000	640,000
Diferencia en Cambio	25,000	200,000
Ejecución Cierre de Minas		-1,945,000
Base Imponible	300,000	1,055,000
IR (29.5%)	88,500	311,225

Como puede apreciarse, al hacer el recálculo considerando a la diferencia en cambio por provisión de cierre de minas no deducible para efectos de la

determinación del Impuesto a la Renta tenemos un mayor pago de impuestos; es decir bajo este supuesto en que la diferencia en cambio neta es pérdida, hay un perjuicio al fisco.

IR (Escenario Actual Pérdida DC)	81,125	252,225
IR (Recálculo Propuesto)	88,500	311,225
Diferencias = Perjuicio al Fisco	7,375	59,000

2) Escenario Actual 2: Ganancia por diferencia en cambio

Al igual que en el escenario anterior partiremos de un escenario estimado para ingresos y costos y los supuestos considerados anteriormente, con la variación específica que no estaremos ante una pérdida por diferencia en cambio sino por el contrario ante una ganancia por el mismo importe.

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Ventas:	1,000,000	10,000,000
Costos:	-700,000	-7,000,000
Gasto Depreciación Cierre de Minas	-50,000	-950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	-80,000	-640,000
Gasto Diferencia en Cambio	25,000	200,000
Utilidad Contable	195,000	1,610,000

En la siguiente determinación, hemos determinado, cuál sería el cálculo de Impuesto a la Renta considerando los supuestos anteriormente detallados.

Escenario Actual Ganancia por Diferencia en Cambio

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Utilidad	195,000	1,610,000
<u>Adiciones</u>		
Gasto Depreciación Cierre de Minas	50,000	950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	80,000	640,000
Ejecución Cierre de Minas		-1,495,000
Base Imponible	325,000	1,705,000

IR (29.5%)	95,875	502,975
-------------------	---------------	----------------

Del cálculo anterior, es importante notar la deducción por cierre de minas en el último año o al final de la operación; pues este importe de S/. 1'495,000 comprende los siguientes conceptos:

Activo: S/. 1'000,000

Actualización: S/. 720,000

Ganancia por Diferencia en Cambio S/. - 225,000

Total Obligación Cierre de Minas S/. 1'495,000

Siendo ello así y dado que en el supuesto anterior teníamos que la pérdida por diferencia en cambio era doblemente computada (y en consecuencia se tributaba en defecto); en este caso tenemos que la ganancia por diferencia en cambio es doblemente computada y en consecuencia se tributa en exceso a lo largo del tiempo; es así que según nuestra posición producto del análisis realizado en el presente trabajo es no computar la diferencia en cambio producto de provisiones y en el caso en particular de provisiones por diferencia en cambio; considerando ello tenemos el siguiente recálculo del Impuesto a la Renta:

Escenario Propuesto

	<u>Primeros Años</u>	<u>Fin de Operación</u>
Utilidad	195,000	1,610,000
<u>Adiciones</u>		
Gasto Depreciación Cierre de Minas	50,000	950,000
Gasto Actualización Cierre de Minas	80,000	640,000
Diferencia en Cambio	-25,000	-200,000
Ejecución Cierre de Minas		-1,495,000
Base Imponible	300,000	1,505,000

IR (29.5%)	88,500	443,975
-------------------	---------------	----------------

Como puede apreciarse, no hemos considerado el ingreso por diferencia en cambio proveniente de provisiones por cierre de minas; y en consecuencia hemos generado una menor determinación del impuesto; como se ha dicho anteriormente en este documento, el simple hecho de tener que tributar sobre provisiones estimadas que carecen de realidad económica o no son consideradas como operaciones, afecta la capacidad contributiva; pues en este caso, la Compañía no debe de tributar sobre meras estimaciones contables.

IR (Escenario Actual Pérdida DC)	95,875	502,975
IR (Recálculo Propuesto)	88,500	443,975
Diferencias = Perjuicio al Fisco	-7,375	-59,000

Como puede apreciarse en caso que la diferencia en cambio neta sea ganancia, se genera un perjuicio a los contribuyentes pues pagan en los primeros años por rentas inexistentes y no reales; tributando así dos veces por el mismo concepto.

3) Análisis del Problema

Una vez revisados ambos escenarios, pongamos en las siguientes líneas los problemas que se vienen generando actualmente al computar la diferencia en cambio de provisiones contables:

- (i) En caso de pérdida por diferencia en cambio el mismo gasto es computado para fines del Impuesto a la Renta en dos ocasiones; el primer momento es cuando es solo una estimación contable y el segundo es cuando efectivamente ya es ejecutado.
- (ii) En caso de ganancia por diferencia en cambio, el ingreso es gravado en dos oportunidades, el primer momento es por la mera estimación contable y el segundo es por la ejecución de la obligación. Tal como se puede observar estamos afectando la capacidad contributiva de las compañías pues en el primer momento o mientras es solo el efecto de tipo de cambio producto de una estimación contable se está tributando sobre un ingreso irreal y que no existe para las compañías.

A fin de ilustrar esta discusión imaginemos el supuesto que una compañía tenga pérdida bruta (ventas – costo de ventas); sin embargo tiene una provisión de cierre de minas cuyo efecto por diferencia en cambio da como resultado un ingreso. ¿Es correcto que dicha compañía tribute por esa diferencia en cambio? Cuando toda su operación da como resultado una pérdida, pero es solo la diferencia en cambio la que hace que pague impuestos; y ¿este pago de impuestos bajo que teoría de

renta se sustenta? Existe un incremento patrimonial para el contribuyente? Pues es claro que no. La ganancia real será reflejada realmente cuando las compañías realicen los desembolsos para la ejecución de trabajos de cierre de minas, pues producto del tipo de cambio la obligación habrá disminuido.

- (iii) Otro problema identificado es aquel que se presenta cuando las compañías transfieren la unidad minera y en consecuencia es el adquirente el que tiene la obligación de ejecutar el plan de cierre. En ese caso la compañía que vendió la unidad minera ha tributado solo por estimaciones que al final no derivaran en ninguna ejecución real.

b) Provisión para pérdidas por litigios

Tratamiento Contable

Corresponde a aquellas provisiones que realizan las compañías por litigios que se tienen en curso; es importante mencionar que no todas las provisiones por litigios en curso deben ser contabilizadas. Para regular ello, la NIC 37 en su párrafo 27 al 30 establece lo siguiente:

* La entidad no debe reconocer un pasivo contingente. La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca de la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente

excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.

Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Actualmente las compañías registran una provisión contable por pérdidas en litigios solo cuando éstas tengan una calificación de “probable”, y generalmente es un especialista o asesor externo quien tomando en cuenta la situación de la compañía y del litigio bajo análisis otorga dicha calificación.

Al igual que en el caso anterior, y a fin de que se explique mejor el procedimiento contable, empezaremos a detallar los asientos contables que se originarían por esta provisión.

Asientos Contables

Los siguientes asientos contables corresponden a un litigio cuya obligación de pago es en dólares americanos, motivo por el cual esta provisión genera diferencia en cambio debido a que la contabilidad para efectos tributarios es en Soles.

Finalmente cabe indicar que para realizar el registro inicial de la provisión, la obligación estimada se trae a valor presente y el monto resultado es el contabilizado; de tal modo que año a año dicho valor es actualizado.

1) Asiento de Reconocimiento Inicial

68x Provisión por litigios	300,000
----------------------------	---------

48x Provisiones por litigios	300,000
------------------------------	---------

2) Actualización de la medición inicial

671x Gasto Financiero	80,000	
48x Provisiones por litigios		80,000

3) Diferencia en Cambio

676x Diferencia en Cambio	15,000	
48x Provisiones por litigios		15,000

4) Pago del litigio

48x Provisiones por litigios	395,000	
10x Caja y Banco		395,000

Libro Mayor

En el siguiente resumen de mayores de cuentas contables, podremos apreciar como los asientos contables mencionados anteriormente tienen efecto en la contabilidad; es decir cómo van afectando las cuentas contables de la compañía no solo en los primeros años, sino la etapa final de cancelación del litigio.

Figura 3.2.

Mayores de Cuenta Caso: Diferencia de Cambio Provisiones de Litigios

	CTA 68x	CTA 671x	CTA 676x
Año 1	300,000		15,000
Año 2		80,000	13,000
Año 3		60,000	8,000
Total Mayor Acum.	<u>300,000</u>	<u>140,000</u>	<u>36,000</u>

	CTA 48x		CTA 10
Año 1		300,000	
Año 1		15,000	
Año 2		80,000	
Año 2		13,000	
Año 3		60,000	
Año 3	476,000	8,000	476,000
Total Mayor Acum.	<u>476,000</u>	<u>476,000</u>	<u>476,000</u>

Tal como se puede apreciar, la cuenta 48x de provisiones agrupa todos los conceptos relacionados a la provisión de litigios, tales como la provisión inicial, la actualización, la diferencia en cambio y finalmente se elimina con el pago efectivo del litigio.

Escenario 1: Pérdida por Diferencia en Cambio

Para este escenario, estamos considerando un escenario de ventas y costos estimados, todo ello solo con fines ilustrativos, sin embargo los importes correspondientes a la provisión por litigios, son los mismos que fueron reflejados en los asientos contables detallados anteriormente.

	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Ventas:	1,000,000	1,000,000	2,000,000
Costos:	-700,000	-700,000	-1,400,000
Provisión por Litigios	-300,000	-	-
Gasto Actualización por Litigios	-	-80,000	-60,000
Gasto Diferencia en Cambio	-15,000	-13,000	-8,000
Utilidad Contable	<u>-15,000</u>	<u>207,000</u>	<u>532,000</u>

El cálculo presentado a continuación, muestra la determinación del Impuesto a la Renta que actualmente realizan las compañías, adicionando sólo las provisiones y su actualización y por otro lado computando la diferencia en cambio.

Escenario Actual Pérdida por Diferencia en Cambio

	Año 1	Año 2	Año 3
Utilidad	-15,000	207,000	532,000
<u>Adiciones</u>			
Provisión por Litigios	300,000	-	-
Gasto Actualización por Litigios	-	80,000	60,000
Pago del Litigio			-440,000
Base Imponible	285,000	287,000	152,000
IR (29.5%)	84,075	84,665	44,840

En el siguiente recálculo hemos realizado la determinación del Impuesto a la Renta de acuerdo a nuestra posición, es decir que las diferencias en cambio al provenir de estimaciones contables no deberían tributar sino hasta el momento en que el desembolso sea real.

Escenario Propuesto

	Año 1	Año 2	Año 3
Utilidad	-15,000	207,000	532,000
<u>Adiciones</u>			
Provisión por Litigios	300,000	-	-
Gasto Actualización por Litigios	-	80,000	60,000
Diferencia en Cambio	15,000	13,000	8,000
Pago del Litigio			-476,000
Base Imponible	300,000	300,000	124,000
IR (29.5%)	88,500	88,500	36,580
IR (Escenario Actual Pérdida DC)	84,075	84,665	44,840
IR (Recálculo Propuesto)	88,500	88,500	36,580
Diferencia	4,425	3,835	-8,260

Como ha podido observarse si bien en el tiempo no hay diferencia, y solo es un efecto temporal, la Compañía tributaría en defecto en los dos primeros años, es decir se tomará gastos que no realmente califican como tal; realizando así un perjuicio temporal al fisco.

Escenario 2: Ganancia por Diferencia en cambio

Al igual que en el primer escenario, para ilustrar este caso hemos considerado ingresos y costos estimados y a diferencia del ejemplo anterior consideraremos

que la provisión da como resultado una ganancia por diferencia en cambio en cada año.

	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Ventas:	1,000,000	1,000,000	2,000,000
Costos:	-700,000	-700,000	-1,400,000
Gasto Depreciación Cierre de Minas	-300,000	-	-
Gasto Actualización Cierre de Minas	-	-80,000	-60,000
Gasto Diferencia en Cambio	15,000	13,000	8,000
Utilidad Contable	15,000	233,000	548,000

El siguiente cálculo muestra la actual forma de determinación de la compañía, la cual consiste en adicionar las provisiones contables pero computar la ganancia por diferencia en cambio.

<u>Escenario Actual Ganancia por Diferencia en Cambio</u>			
	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Utilidad	15,000	233,000	548,000
<u>Adiciones</u>			
Gasto Depreciación Cierre de Minas	300,000	-	-
Gasto Actualización Cierre de Minas	-	80,000	60,000
Ejecución Cierre de Minas			-440,000
Base Imponible	315,000	313,000	168,000
IR (29.5%)	92,925	92,335	49,560

En el siguiente recalcu proponemos que la diferencia en cambio por provisiones contables no deba ser computada, con lo cual las ganancias de diferencia en cambio provenientes de estas deban ser excluidas del cálculo del Impuesto a la Renta por medio de una deducción.

<u>Escenario Actual</u>			
	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>
Utilidad	15,000	233,000	548,000
<u>Adiciones</u>			
Gasto Depreciación Cierre de Minas	300,000	-	-
Gasto Actualización Cierre de Minas	-	80,000	60,000
Diferencia en Cambio	-15,000	-13,000	-8,000
Ejecución Cierre de Minas			-404,000
Base Imponible	300,000	300,000	196,000
IR (29.5%)	88,500	88,500	57,820

IR (Escenario Actual Pérdida DC)	92,925	92,335	49,560
IR (Recálculo Propuesto)	88,500	88,500	57,820
Diferencia	-4,425	-3,835	8,260

Como puede observarse, el hecho de computar la ganancia por diferencia en cambio, si bien es solo una diferencia temporal, genera mayor pago de impuestos en los dos primeros años, perjudicando así la disponibilidad de efectivo de las compañías.



CONCLUSIONES

- El Impuesto a la Renta es un tributo directo cuya aplicación se determina por la manifestación de riqueza, para lo cual se requiere definitivamente identificar un hecho en concreto (hecho imponible) que permita determinar el nacimiento de la obligación tributaria a través de la realización de hechos o actos con efectos económicos
- El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, y constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto (en base a su manifestación de riqueza) puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público.
- El penúltimo párrafo del Artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, recoge la teoría de renta por incremento patrimonial, al considerar como renta cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación, el cual se origina por una revaluación del patrimonio poseído.
- La aplicación de la moneda funcional, recogida en la NIC 21, ha originado que muchas entidades multinacionales expresen sus estados financieros sin tomar en cuenta la moneda legalmente establecida en el país en la que se constituyeron, por lo que expresan su situación financiera y económica con el uso de la moneda extranjera como moneda funcional, la misma que es empleada por su matriz, entidades vinculadas, sucursales, entre otros.
- En virtud de lo establecido en la NIC 21, las diferencias de cambio provienen de la cancelación de las partidas monetarias a un tipo de cambio diferente al que inicialmente fueron registradas, durante el período o a los reportados en estados financieros anteriores, deberán reconocerse como ganancia o pérdida en el período en el cual surgen.
- La discrepancia entre la regulación contable y tributaria iba más allá que la activación de la diferencia en cambio generada por pasivos en moneda extranjera, para la adquisición de existencias, activo fijo, u otros activos permanentes, siendo

la más relevante, determinar el resultado computable de la diferencia en cambio., para efectos de la determinación del Impuesto.

- En el Decreto Supremo No. 287-68-HC (primera Ley del Impuesto a la Renta que recoge el efecto de la diferencia en cambio), encontramos dos (2) Artículo, 66 y 67, que hacen referencia a la diferencia en cambio, de cuya lectura conjunta podríamos concluir que desde un inicio el legislador peruano entendió por “operaciones” aquellas que se deriven de los pagos o cobranzas, las cuales, en términos comerciales, son el resultado de la realización de una operación de compra o venta, lo cual permitiría ver en esencia que el término de “operación” haría referencia a una serie de hechos reales, derivado de una operación comercial entre una entidad y un tercero, a consecuencia de la ejecución de un trato contractual.
- El Impuesto a la Renta recae sobre las manifestaciones de riqueza directa. En línea con ello, la legislación peruana ha abordado, para efectos fiscales, tres teorías de renta, esto es, la i) Teoría de renta producto, ii) la Teoría del flujo de riqueza y por último, iii) la Teoría del consumo e incremento patrimonial; las cuales se encuentran, actualmente, descritas en los Artículo 1,2 y 3 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La ganancia por diferencia en cambio se encuentra regulada en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que abarca la teoría del consumo e incremento patrimonial.
- Para efectos fiscales, una correcta aproximación a la definición del término de “operaciones”, señalado en el Artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta sería aquella relacionada a la ejecución de actos reales, como consecuencia de la concretización de los efectos del contrato.
- Somos de la opinión que constituye ganancia para una empresa, aquel resultado positivo obtenido por el efecto de la diferencia en cambio, bajo la teoría de incremento patrimonial, siempre que esta se derive de operaciones reales, en la cual intervengan dos partes para la ejecución de actos que derivan de un contrato.
- En atención a la teoría de renta por incremento patrimonial, tomado en cuenta por la actual Ley del Impuesto a la Renta, y el principio de capacidad contributiva (como característica fundamente del Impuesto a la Renta como tributo) sólo la ganancia por diferencia en cambio generada por la realización o concretizaciones

de operaciones con terceros, debería considerarse como resultado computable para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

- La ganancia por diferencia en cambio asociada al reconocimiento de una provisión o estimación contable en moneda extranjera, en aplicación de la NIC 21 y NIC 37, no debería ser computa para efecto de la determinación de la renta neta, toda vez que no surge de la realización de operaciones con terceros, y no refleja por sí solo un ingreso o enriquecimiento para el contribuyente, el pensar lo contrario, conllevaría a pagar un impuesto sobre una renta que no existe, afectando así la capacidad contributiva del sujeto pasivo, quien en el tiempo podría llegar a pagar dos veces un mismo impuesto por una misma operación.
- En relación a la pérdida por diferencia en cambio proveniente de provisiones, ¿se debería considerar dicho resultado negativo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta? ¿Se afecta en ese escenario el principio de capacidad contributiva? Al respecto consideramos que el tomar en cuenta la pérdida de la diferencia en cambio asociada al registro en moneda extranjera de provisiones o estimaciones contables, distorsionaría la utilidad tributaria de los contribuyentes, lo cual conllevaría a que éstos paguen un menor Impuesto, afectando así la recaudación tributaria del Estado, lo cual podría originar que un contribuyente se tome doble escudo fiscal, por el registro de la provisión y la ejecución de la misma

RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- El tribunal fiscal o la Administración tributaria deberían emitir un pronunciamiento para delimitar el alcance del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta; y estableciendo en él que las diferencias en cambio por provisiones contables no se encuentran dentro de los alcances del mencionado artículo, por las razones que ya hemos argumentado en el presente trabajo.

Es importante que sea un pronunciamiento interpretativo y no una modificación legal, pues al ser una interpretación tiene carácter retroactivo, pues la norma siempre debió entenderse así.

- De no ser posible un pronunciamiento del tribunal fiscal o la administración tributaria que recomendamos en el punto anterior, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta debe modificarse de tal manera que excluya a las diferencias de cambio proveniente de provisiones contables. La desventaja de esta recomendación es que la aplicación sería prospectiva; afectando así los ejercicios anteriores.
- En caso de que una de las dos recomendaciones anteriores se realice, las Compañías deberán tener un mejor control de sus diferencias de cambio a fin de evitar cuestionamientos por parte de la administración tributaria por el simple hecho de no demostrar a que operación u provisión se encuentra asociado la diferencia en cambio materia de discusión.

REFERENCIAS

- Bravo Cucci, J (2002). *Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta*. VII Jornadas Nacionales de Tributación. (pp. 63-64). Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf
- Fernandez Cartagena, J.A. (2004). *El Concepto de Renta en el Perú*. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (pp. 1-18). Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf
- Garcia Belsunce, H (1967). *El Concepto de redito en la doctrina y en el Derecho Tributario* (p. 122)
- Garcia Mullin, R.(1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de estudios tributarios (CIET) Doc N° 872.
- Gavelan Izaguirre, J. (2000) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, vigencia y aplicación. *Revista Quipucamayoc*. Recuperado de http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibVirtual/Publicaciones/quipucamayoc/2000/primer/princi_conta.htm
- Informe 234-2009 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i234-2009.htm>
- Informe 096-2011 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i096-2011.pdf>
- Informe 101-2012 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i101-2012.pdf>
- Informe 076-2013 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>
- Informe N° 054-2015 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i054-2015.pdf>
- Ley 28090, (2003). Recuperada del sitio de internet del congreso de la república: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/\\$FILE/Ley_28090.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/$FILE/Ley_28090.pdf)
- Ley del Impuesto a la Renta –Decreto supremo 179-2004-EF. AELE (2017). (p. 574).

- Norma internacional de contabilidad 21: Efecto de las variaciones en las tasa de cambio de moneda extranjera. Recuperado de la página oficial del consejo normativo de contabilidad: <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics?id=5255>
- Norma internacional de contabilidad 37: Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Recuperado de la página oficial del consejo normativo de contabilidad <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics?id=5255>
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 00974-5-2012, Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/5/2012_5_00974.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 8678-2-2016, Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_08678.pdf
- Revista Actualidad Empresarial (2011) N° 238 – Primera Quincena – Setiembre. *Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*. Recuperado del sitio de internet de la revista: http://aempresarial.com/web/revitem/1_12813_62051.pdf
- Revista Caballero Bustamante (2011). *En torno al concepto de renta: Análisis Jurisprudencial y Pronunciamientos de SUNAT*. Recuperado del sitio de internet de la revista: http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2011/Pronunciamientos_de_SUNAT.pdf
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. Impuesto a la Renta: Aspectos Subjetivos (Versión Actualizada). Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada/>

BIBLIOGRAFÍA

- Alvarado Goicochea, E. (2006) Normativa Contable y su Incidencia Tributaria, Criterio Jurisprudencia. *Informativo Caballero Bustamante*. Lima-Perú.
- Bravo Cucci, J (2002). *Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta*. VII Jornadas Nacionales de Tributación, Lima-Perú. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf
- Bravo Cucci, J (2005). *Algunas meditaciones sobre el concepto de renta*. Vectigalia. Lima-Perú.
- Belaunde Plenge, W. (2002) *Aspectos Tributarios de los programa de medio ambiente mineros*. Lima-Perú. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev40_WBP.pdf.
- De Orbegoso F. (2004). *Implicancias tributarias del cierre de minas*. VI Simposium de Tributación y Regulación Mineroenergética. Lima-Perú.
- Decreto Supremo N° 287-68-HC
- Decreto Supremo N° 033-2005-EM. Reglamento para el cierre de minas
- Decreto Supremo N° 035-2006-EM. Modifica el D.S. N° 033-2005, que aprueba el reglamento para el cierre de minas.
- Fernandez Cartagena, J.A. (2004). *El Concepto de Renta en el Perú*. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario (1-18). Lima-Perú. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf
- Flores Polo, P. (1987). *Diccionario de términos jurídicos* Vol I,II,III, IV. Marsol Peru Editores S.A.
- Franco Concha P. (2011) Tratamiento Contable de la provisión por cierre de minas. *Journal of business* Universidad del Pacífico. Lima-Perú.
- Garcia Belsunce, H (1967). *El Concepto de redito en la doctrina y en el Derecho Tributario*. Buenos Aires-Argentina.
- Garcia Mullin, R.(1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de estudios tributarios (CIET) Doc N° 872.
- Gavelan Izaguirre, J.(2000) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, vigencia y aplicación. *Revista Quipucamayoc*. Lima-Perú. Recuperado de http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibVirtual/Publicaciones/quipucamayoc/2000/primer/princi_conta.htm

- Informe 234-2009 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i234-2009.htm>
- Informe 096-2011 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i096-2011.pdf>
- Informe 101-2012 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i101-2012.pdf>
- Informe 076-2013 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>
- Informe N° 054-2015 SUNAT. Recuperado del sitio de internet de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria:
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i054-2015.pdf>
- Ley 28090, Ley que regula el cierre de minas (2003). Recuperada del sitio de internet del congreso de la república:
[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/\\$FILE/Ley_28090.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/1ACC971CC90E7D1F052578C30077D23A/$FILE/Ley_28090.pdf)
- Ley del Impuesto a la Renta –Decreto supremo 179-2004-EF. AELE (2017).574.
- Mallo Rodriguez, C; Pulido Álvarez A. (2008) *Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF) Las Normas Internacionales de Información Financiera*. Madrid, España. 2° Edición, 2008. Thomson.
- Ortega Salavarría, R.; Luján Alburqueque, L. (2006) Modificaciones a la Normativa Contable (NICs y NIIFs) vigentes a partir del ejercicio 2006. *Informativo Caballero Bustamante*. Lima-Perú.
- Ortega Salavarría, R; Pacherras Racuay, A. (2008). *NIIFs Principales diferencias entre la doctrina contable y la regulación tributaria*. Ediciones Caballero Bustamante. Lima-Perú
- Norma internacional de contabilidad 21: Efecto de las variaciones en las tasa de cambio de moneda extranjera. Recuperado de la página oficial del consejo normativo de contabilidad <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics?id=5255>
- Norma internacional de contabilidad 37: Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes. Recuperado de la página oficial del consejo normativo de contabilidad <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/nics?id=5255>
- Resolución del Tribunal Fiscal No. 00974-5-2012, Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/5/2012_5_00974.pdf

Resolución del Tribunal Fiscal No. 8678-2-2016, Recuperado del sitio de Internet del Ministerio de Economía y Finanzas:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/2/2016_2_08678.pdf

Revista Actualidad Empresarial (2011) N° 238 – Primera Quincena – Setiembre. *Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros.* Recuperado del sitio de internet de la revista:

http://aempresarial.com/web/revitem/1_12813_62051.pdf

Revista Caballero Bustamante (2012). *En torno al concepto de renta: Análisis Jurisprudencial y Pronunciamientos de SUNAT.* Recuperado del sitio de internet de la revista:

<http://www.caballero Bustamante.com.pe/plantilla/2012/Analisis-Jurisprudencial-y-Pronunciamientos-de-SUNAT.pdf>

Ruiz de Castilla Ponce de León, F.(2006). *El aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria y el contribuyente.* Vectigalia. Lima-Perú.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F.(2010). *Impuesto a la Renta: Aspectos Subjetivos (Versión Actualizada).* Lima-Perú. Recuperado de

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2010/12/13/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-version-actualizada/>

Valdivia Loayza, C. Vargas Calderon, V. Paredes Reátegui, C. (2002). *Normas Internacionales de Contabilidad NIC's e Interpretaciones SIC's.* Instituto de Investigación El Pacífico. Lima-Perú.



ANEXOS

ANEXO 1: INFORMES SUNAT

INFORMES SUNAT		
1	INFORME 234-2009	<p>CONSULTA: Sobre el tratamiento tributario de las diferencias de cambio para fines del Impuesto a la Renta, se consulta lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Un contribuyente que recibe ingresos en dólares y los invierte temporalmente en certificados bancarios, fondos mutuos, depósitos overnight o cualquier otro instrumento financiero en moneda extranjera, ¿tiene derecho a deducir las pérdidas por diferencia de cambio que pudiera sufrir el capital en dólares bajo el entendido que estaría realizando operaciones distintas a su actividad habitual? 2. ¿Las diferencias de cambio constituyen resultados computables para fines del Impuesto a la Renta aún cuando tengan vinculación con operaciones que generan intereses exonerados de este impuesto? <p>CONCLUSIONES:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Para fines del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas deberán considerar cualquier pérdida por diferencia de cambio sin importar la operación con la cual tal pérdida pudiera vincularse, sea que esta genere renta de fuente peruana o de fuente extranjera, e incluso si dicha operación no fuese realizada de manera frecuente o no corresponda al giro principal del negocio. 2. Las pérdidas por diferencia de cambio que puedan vincularse con operaciones que generen intereses exonerados del Impuesto a la Renta también deberán computarse para fines de dicho impuesto.
2	INFORME 096-2011	<p>MATERIA: Complementar los alcances del Informe N.º 234-2009- SUNAT/2B0000 sobre el cómputo de los resultados por diferencia de cambio para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta.</p> <p>CONCLUSIONES: En relación con el Informe N.º 234-2009-SUNAT/2B000 0, debe tenerse en cuenta lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. A fin de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, no deben computarse los resultados por diferencia de cambio que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la actividad gravada de la empresa, tales como las operaciones cuyo destino se encuentre fuera del ámbito empresarial de la persona jurídica o cuya finalidad sea la obtención de ganancias inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta. 2. Los resultados por diferencia de cambio que tengan conexión con operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas de fuente extranjera sí deben computarse para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, incluso en el caso en que tales operaciones hayan arrojado una pérdida neta en determinado ejercicio gravable.

INFORMES SUNAT

3	INFORME 111-2011	<p><u>MATERIA:</u> Se consulta si los criterios vertidos en el Informe N.° 234-2009-SUNAT/2B0000 han sido modificados por la primera conclusión del Informe N.° 096-2011-SUNAT/2B0000.</p> <p><u>CONCLUSIONES:</u> Se mantienen vigentes los criterios y conclusiones vertidos en el Informe N.° 234-2009-SUNAT/2B0000(5), los mismos que han sido complementados con el Informe N.° 096-2011-SUNAT/2B0000, en los siguientes términos: a) No deberán incluirse aquellos resultados por diferencia de cambio que se encuentren vinculados con operaciones o con los créditos obtenidos para financiarlas que no tengan relación con el desarrollo de la actividad gravada del contribuyente. b) No deben computarse aquellos resultados por diferencia de cambio que se encuentren vinculados con operaciones o con los créditos obtenidos para financiarlas realizadas por empresas cuya actividad no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta; dado que el artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta alude a la actividad gravada de la empresa.</p>
4	INFORME 101-2012	<p><u>MATERIA:</u> En relación con el tratamiento de las diferencias de cambio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, se consulta lo siguiente: 1. En el caso de la sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior que realiza actividades gravadas con el Impuesto a la Renta y obtiene rentas de fuente extranjera por operaciones realizadas en el exterior, tales como depósitos de dinero en bancos americanos, ¿puede considerarse que los resultados por diferencia de cambio, registrados en la contabilidad de la sucursal peruana se encuentran comprendidos dentro de los alcances del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta? 2. ¿Los resultados por diferencia de cambio originados por el financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas, se encuentran comprendidos dentro de los alcances del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta?</p> <p><u>CONCLUSIONES:</u> 1. Las diferencias de cambio generadas con ocasión del depósito de dinero en el extranjero realizado por una sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior, que realiza actividades gravadas con el Impuesto a la Renta, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de su renta neta de tercera categoría. 2. Las diferencias de cambio vinculadas con el financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, debiendo verificarse que se trate de una empresa que realice actividades gravadas con el Impuesto a la Renta. 3. Déjese sin efecto los criterios contenidos en la primera conclusión del Informe N.º 096-2011-SUNAT/2B0000 y en el literal a) de la conclusión del Informe N.º 111-2011-SUNAT/2B0000.</p>

INFORMES SUNAT

5	INFORME 076-2013	<p><u>MATERIA:</u> En relación con las empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro lado, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; se consulta si para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio deben reconocer como resultado computable la diferencia de cambio originada por las operaciones generadoras de todas esas rentas, aun cuando el importe de las rentas gravadas sea inferior a las no gravadas.</p> <p><u>CONCLUSIÓN:</u> Tratándose de empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto; la totalidad del resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.</p>
---	-------------------------	--

ANEXO 2: RESOLUCIONES TRIBUNAL FISCAL

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL		
1	RTF 2564-4-2006	<p><u>CRITERIO:</u></p> <p>Que según se desprende del artículo 61 de la ley del Impuesto a la Renta constituyen resultados computables para efectos de la determinación de la renta neta las diferencias en cambio en tanto aquellas sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, lo cual encuentra sentido toda vez que dichas diferencias (ganancias o pérdidas) son consecuencia de la realización misma de tales operaciones que se encuentran afectas al impuesto, no obstante en el caso de autos, las diferencias materia de acotación se han originado por las actividades de la recurrente que no se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, puesto que el resultado de sus operaciones (intereses pagados o percibidos por operaciones con sus socios) no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta sino exonerados del mismo, por lo que mal podrían gravarse las diferencias originadas de dichas operaciones.</p>
1	RTF 8678 - 2- 2016 (OBSERVACIA OBLIGATORIA)	<p><u>CRITERIO DE SALA PLENA:</u></p> <p>"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".</p>