

INFORME N.º 096-2011-SUNAT/2B0000

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.

BASE LEGAL:

Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

El artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta 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.

Ahora bien, de acuerdo con el análisis efectuado en el Informe N.º 234-2009-SUNAT/2B0000⁽¹⁾, y sobre la base del razonamiento contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N.º 02760-5-20 06 de fecha 23.5.2006, emitida con carácter de precedente de observancia obligatoria, todos los resultados por diferencia de cambio que obtengan las personas jurídicas son computables para la determinación del Impuesto a la Renta, sin importar la operación con la que pudiera vincularse, *“sea que esta genere renta de fuente peruana o de fuente extranjera, e inclusive cuando la operación no fuese realizada de manera frecuente o no corresponda al giro principal del negocio”*.

En efecto, según lo sostenido en el mencionado Informe, el cómputo de la totalidad de los resultados obtenidos por diferencia de cambio se deriva, por un lado, en la distinta naturaleza que tienen dichos resultados respecto de los generados por las operaciones con las cuales se vinculan⁽²⁾ y, por el otro, en el hecho que, bajo el criterio de “empresa fuente”, las personas jurídicas deben considerar la totalidad de sus resultados.

Bajo esta perspectiva, no podría admitirse que, como producto de una lectura del texto del artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, al determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas prescindieran de resultados originados en diferencia de cambio -sean positivos o negativos- por la sola circunstancia de considerar que tienen como

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

² Lo cual, precisamente, condujo al Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 02760-5-2006 a concluir que las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

antecedentes a operaciones esporádicas o que no corresponden al objeto social⁽³⁾.

Igualmente, si bien para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta se deben computar los resultados por diferencia de cambio obtenidos por las personas jurídicas en su conjunto, ello en modo alguno supone la inclusión de aquellos resultados que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos obtenidos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la “actividad gravada” del contribuyente en los términos que han sido expuestos en el Informe N.º 234-2009-SUNAT/2B0000.

De este modo, por ejemplo, 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, pues el artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vincula la explotación empresarial con su actividad gravada. En ese sentido, si la explotación empresarial estuviera encaminada a la obtención de rentas que no se encontraran gravadas con el Impuesto a la Renta, no deberían computarse los mencionados resultados.

Por otra parte, debe recalcar que el solo hecho que los resultados por diferencia de cambio tengan conexión con operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas de fuente extranjera no es un impedimento legal para su cómputo en 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, toda vez que la norma analizada no contiene restricción alguna en función a la ubicación de la fuente de las operaciones que son antecedentes de dichos resultados.

Adicionalmente a lo antes señalado, es preciso indicar que no resulta aplicable el artículo 51º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁴⁾ al resultado negativo por diferencia de cambio vinculado con operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas de fuente extranjera, pues, como se ha dejado sentado en el presente documento y en el Informe N.º 234-2009-

³ Sin perjuicio de ello, tal como se indicó en la nota a pie de página N.º 5 del Informe N.º 234-2009- SUNAT/2B0000, deben tenerse en cuenta las excepciones contempladas en el mismo artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, como el supuesto del inciso f) de dicho artículo, según el cual las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general no se integran a la base imponible del Impuesto a la Renta sino al costo del activo.

⁴ Según este artículo, “los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49º y 50º de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto”.

SUNAT/2B0000, la naturaleza de los resultados por diferencia de cambio es diferente a la de los resultados de las operaciones con las cuales tengan conexión, razón por la cual no puede atribuirse a los primeros una procedencia territorial.

CONCLUSIONES:

En relación con el Informe N.º 234-2009-SUNAT/2B0000, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

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.

Lima, 12 de agosto del 2011

**ORIGINAL FIRMADO POR
DRA. MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica**