

INFORME N.º 101-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

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 61º 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 61º de la Ley del Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

Texto Único Ordenado 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 (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. El artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

En relación con la norma citada en el párrafo anterior cabe tener en cuenta que aun cuando la diferencia de cambio guarda vinculación con la realización de operaciones por parte del contribuyente, tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto al valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones de la empresa; de allí que el resultado correspondiente a la diferencia de cambio tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia⁽¹⁾.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio debe

¹ Criterio recogido en los Informes N.ºs 234-2009-SUNAT/2B0000 y 045-2012-SUNAT/4B0000, disponibles en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

efectuarse a fin de corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período⁽²⁾.

Además, dicho Colegiado también ha indicado que las diferencias de cambio, entendidas como el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, generan un resultado computable para efecto del Impuesto a la Renta conforme a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo entenderse 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⁽³⁾.

De acuerdo con lo indicado en los párrafos anteriores, si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no las convierte en ingresos provenientes de la actividad de la empresa debiendo computarse para la determinación del Impuesto a la Renta la totalidad del resultado, independientemente de la operación con la cual dicho resultado pudiera vincularse.

2. De otra parte, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 6° del TUO materia de análisis, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Asimismo, el inciso h) del artículo 14° del citado TUO señala que para los efectos del Impuesto a la Renta se consideran personas jurídicas a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

En consecuencia, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que dichas sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes se consideran personas jurídicas, y las sujeta al Impuesto por sus rentas de fuente peruana.

3. Ahora bien, respecto a la primera consulta, se plantea el supuesto de una sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior que deposita dinero en un banco del extranjero, el cual genera diferencias de cambio y dicha sucursal realiza actividades gravadas con el Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, como se señaló en el numeral anterior, tales sucursales son consideradas personas jurídicas para fines del Impuesto a la Renta. Tal

² Resoluciones N.ºs 2760-5-2006; 1003-4-2008 y 2147-5-2010.

³ Resoluciones N.ºs 974-5-2012 y 5212-5-2012.

consideración tiene incidencia en la determinación y pago de dicho impuesto, toda vez que para ellas el Impuesto a la Renta es de periodicidad anual, sus rentas son de tercera categoría y se les exige una contabilidad separada e independiente, mediante el llevado de libros y registros contables vinculados con asuntos tributarios que contengan las operaciones propias efectuadas, entre otros.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal ha indicado que las diferencias de cambio provienen sólo de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial, no tratándose de una operación, sino simplemente de un ajuste contable⁽⁴⁾.

De lo anterior, se puede afirmar que las sucursales en el Perú de empresas constituidas en el exterior, sujetas al Impuesto a la Renta en el Perú como personas jurídicas, incluirán las diferencias de cambio que se generen por los activos y pasivos en moneda extranjera contabilizados en sus libros y registros contables que se encuentren legalmente obligados a llevar.

Tales diferencias de cambio, por disposición expresa del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, deberán ser consideradas por las referidas sucursales para la determinación de su renta neta.

Por otra parte, tal como se ha explicado en el numeral 1 de este Informe, siendo que las diferencias de cambio tienen una naturaleza diferente a la de los ingresos y gastos, debe necesariamente computarse el resultado de tales diferencias de cambio para la determinación del Impuesto a la Renta al final del ejercicio sin observarse la operación en específico con la que se encuentren vinculadas.

De esa forma, las diferencias de cambio generadas con ocasión del depósito de dinero en el extranjero que realice una sucursal en el Perú constituyen resultados computables a efectos de la determinación de su renta neta de tercera categoría.

Es pertinente resaltar que aun cuando la sucursal realice, además, operaciones que generen rentas de fuente extranjera según las normas que regulan el Impuesto a la Renta, tal situación no modifica en modo alguno lo indicado en el párrafo anterior, precisamente porque la diferencia de cambio tiene una naturaleza diferente a la de dichas operaciones.

4. De otro lado, en relación con la segunda consulta corresponde determinar si los resultados por diferencia de cambio originados a propósito del financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Al respecto, el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se

⁴ Resoluciones N.ºs 1003-4-2008; 2147-5-2010 y 974-5-2012.

deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida en la ley, señalándose de manera enunciativa una relación de gastos deducibles para la determinación de dicha renta neta.

En relación con el citado artículo 37°, cabe indicar que éste recoge el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora.

Ahora bien, como se ha señalado en el numeral 3 del presente Informe, 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. De allí que el artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta anteriormente citado, las trate como resultados computables para la determinación de dicha renta neta.

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, según el artículo 61° del mencionado TUO.

Así pues, en el supuesto materia de la segunda consulta, aun cuando el financiamiento obtenido para pagar dividendos a los accionistas pudiera no ser deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría, las diferencias de cambio vinculadas con dicho financiamiento constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, debiendo verificarse que se trate de una empresa que de manera regular y continua realiza actividades gravadas.

CONCLUSIONES:

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.

Lima, 23 de octubre 2012

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

A0334.1-D12
IMPUESTO A LA RENTA – Diferencias de cambio.