



INFORME N.º 088-2018-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas relacionadas con la moneda a utilizar para la aplicación de los métodos previstos en los numerales 2), 3) y 6) del literal e) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que regulan las normas sobre precios de transferencia:

1. Tratándose de contribuyentes domiciliados que no tienen autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera, que realizan sus operaciones en el país en moneda distinta a la nacional, siendo la moneda extranjera su moneda funcional ¿la evaluación financiera a que se refieren los métodos indicados debe realizarse sobre los estados financieros expresados en moneda nacional o en la moneda funcional?
2. Para el caso de contribuyentes que se encuentran en la situación descrita en el punto anterior ¿el ajuste derivado de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia debe calcularse sobre los estados financieros expresados en moneda nacional o en moneda funcional?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, “la LGS”).
- Ley N.º 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, publicada el 12.4.2006 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, “el Código Tributario”).
- 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 (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento de la LIR”).

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el numeral 4 del artículo 87º del Código Tributario establece la obligación para los contribuyentes de llevar, entre otros, los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las

leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes; debiendo ser llevados en castellano y expresados en moneda nacional; salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, de acuerdo a los requisitos establecidos⁽¹⁾, y que al efecto contraten con el Estado, en cuyo caso podrán llevar la contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América.

Sobre el particular, el artículo 65° de la LIR señala que los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 300 Unidades Impositivas Tributarias (en adelante, UIT) deberán llevar como mínimo un Registro de Ventas, un Registro de Compras y el Libro Diario de Formato Simplificado; mientras que quienes generen ingresos brutos anuales desde 300 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la SUNAT; siendo que los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la SUNAT.

Mediante la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006-SUNAT⁽²⁾, que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, se dispone, en su artículo 12°, cuáles son los libros y registros contables que integran la contabilidad completa y aquellos que los perceptores de rentas de tercera categoría deben llevar en concordancia con las normas del impuesto a la renta; siendo alguno de estos el Libro Diario y Libro Mayor⁽³⁾ y el Libro de Inventarios y Balances⁽⁴⁾.

Al respecto, el párrafo 3.5 del numeral 3 “Libro de Inventarios y Balances” de la Resolución de Superintendencia N.º 234-2006/SUNAT señala que este libro estará integrado, entre otros, por los siguientes formatos:

- a) Formato 3.1: “libro de inventarios y balances - balance general”.
- b) Formato 3.18: “libro de inventarios y balances - estado de flujos de efectivo”.
- c) Formato 3.19: “libro de inventarios y balances - estado de cambios en el patrimonio neto del 01.01 al 31.12”.

¹ Mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

² Publicada el 30.12.2006.

³ Que están obligados a llevar los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 300 UIT.

⁴ El cual están obligados a llevar los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales a partir de las 500 UIT.

d) Formato 3.20: “libro de inventarios y balances - estado de ganancias y pérdidas por función del 01.01 al 31.12”.

En consecuencia, la obligación contenida en el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, respecto al llevado de libros y registros en moneda nacional alcanza, entre otros, al Libro Diario, Libro Mayor y al Libro de Inventarios y Balances; estando este último integrado, entre otros, por el balance general, estado de flujos de efectivo, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de ganancias y pérdidas.

2. De otro lado, el artículo 223° de la LGS dispone que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Sobre el particular, la Ley N.° 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, dispone en el párrafo 16.3 de su artículo 16° que las entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el Consejo Normativo de Contabilidad (en adelante, “CNC”).

Así, mediante Resolución N.° 013-98-EF/93.01⁽⁵⁾, el CNC ha precisado que los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el artículo 223° de la LGS comprenden, sustancialmente, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante resoluciones del CNC, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las NIC; siendo que mediante la Resolución N.° 15-98-EF/93.01⁽⁶⁾ el CNC señaló que las NIC se aplican en el Perú desde el 1.1.1998.

Asimismo, el Plan Contable General Empresarial (en adelante, “PCGE”), aprobado por Resolución N.° 043-2010-EF/94⁽⁷⁾, emitida por el CNC, señala que el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la situación financiera para asistir a una amplia gama de usuarios en la toma de decisiones económicas; y que un juego completo de estados financieros incluye un balance general, un estado de ganancias y pérdidas, un estado de cambios en el patrimonio neto, y un estado de flujos de efectivo, así como notas explicativas.

⁵ Publicada el 23.7.1998.

⁶ Publicada el 23.12.1998.

⁷ Publicada el 12.5.2010.

Por su parte, en el Anexo I “Términos y definiciones utilizados” del PCGE se indica que los libros contables son los registros que acumulan información de manera sistemática sobre los elementos de los estados financieros, a partir de los cuales fluye la información financiera cuantitativa que se expone en el cuerpo de los estados financieros o en notas a los mismos; y que dichos libros incluyen al menos un registro de transacciones diarias (libro diario) y un registro de acumulación de saldos (libro mayor)⁽⁸⁾.

En consecuencia, como se puede apreciar, la información con la que se elabora los estados financieros no es otra que la que fluye de los libros y registros contables a los que alude el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario; y siendo que los libros y registros contables son llevados en moneda nacional⁽⁹⁾, los estados financieros que se elaboran también son presentados en esta moneda, lo cual se evidencia en el hecho de que no se ha establecido normativamente ninguna regla de conversión de moneda nacional a moneda funcional de la información contenida en los libros y registros contables, para efectos de la elaboración de los estados financieros.

Ello se corrobora, además, por el hecho de que el Libro de Inventarios y Balances, que, como ya se ha señalado, debe ser llevado en moneda nacional⁽⁹⁾, está integrado, entre otros, por el balance general, estado de flujos de efectivo, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de ganancias y pérdidas, que son precisamente los estados financieros.

3. Por su parte, la NIC 21 “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera” (en adelante NIC 21) prescribe cómo se incorporan en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida⁽¹⁰⁾.

Para tal efecto, la NIC 21 define como moneda funcional a la del entorno económico principal en el que opera la entidad; y como moneda de presentación, aquella en la que se presentan los estados financieros⁽¹¹⁾. Dispone, además, que al preparar los estados financieros cada entidad

⁸ Cabe indicar que en el Informe N.° 117-2016-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i117-2016.pdf>) se ha señalado que el Libro Diario de Formato Simplificado sería una fusión entre un Libro Diario y un Libro Mayor, toda vez que resume los saldos de las cuentas contables que forman parte de los asientos del Libro Diario, al igual que el Libro Mayor, sirviendo de base los Libros Diario y Diario de Formato Simplificado para la elaboración de los estados financieros de las empresas, por tanto, ambos se encuentran dentro de los alcances de la definición de libros contables a que se refiere el PCGE.

⁹ Salvo que se trate de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera a que se refiere el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario.

¹⁰ Párrafo 1.

¹¹ Párrafo 8.

debe determinar su moneda funcional de acuerdo a las pautas indicadas en los párrafos 9 al 14⁽¹²⁾; pudiendo ser la moneda funcional diferente a la moneda local.

Asimismo, el párrafo 34 de la citada NIC señala que cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional, y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26; obteniéndose como resultado los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional.

Así pues, si bien de conformidad con las normas contables las empresas deben utilizar la moneda funcional para contabilizar las operaciones económicas que realizan, para efectos tributarios, los contribuyentes que están obligados a tributar en el país y que no tienen autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera, deben llevar la contabilidad a través de libros y registros contables en moneda nacional⁽¹³⁾; y, en consecuencia, para los mismos efectos, los estados financieros también deben elaborarse sobre la información de estos libros (en moneda nacional).

4. Ahora bien, los numerales 2), 3) y 6) del inciso e) del artículo 32°-A de la LIR señalan en qué consisten los métodos a que estos se refieren:

2) El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes⁽¹⁴⁾.

3) El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el

¹² Párrafo 17.

¹³ Tal como se ha desarrollado en el numeral 2 del presente informe.

¹⁴ El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes⁽¹⁵⁾.

6) El método del margen neto transaccional.

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Como puede apreciarse de las normas citadas, los métodos del precio de reventa y del coste incrementado comparan el margen de beneficio bruto obtenido en las operaciones vinculadas con los márgenes de beneficio bruto obtenidos en operaciones no vinculadas comparables⁽¹⁶⁾; siendo que el método del margen neto transaccional se apoya en la comparación de un indicador de beneficio neto apropiado para la operación vinculada con el mismo indicador de beneficio neto correspondiente a operaciones no vinculadas comparables⁽¹⁷⁾.

Ahora bien, para determinar los márgenes (ratios) e indicadores mencionados es irrelevante la moneda en que se presenta la información de las empresas comparables, debido a que lo que es materia de comparación no son los valores en sí de las operaciones, sino los márgenes e indicadores en cuestión que resultan de los datos de los estados financieros de cada uno de ellos.

Es por esto que el último párrafo del artículo 111° del Reglamento de la LIR señala que, tratándose, entre otros, de los métodos descritos en los numerales 2), 3) y 6) del inciso e) del artículo 32°-A de la LIR, no se requerirá conversión a moneda local a efectos de determinar los márgenes o ratios correspondientes; debiéndose entender que la no conversión a que alude aquella norma es de la moneda en que están expresados los estados financieros de las empresas comparables.

Nótese, además, que como el artículo citado alude a la no conversión a moneda local de los estados financieros de las empresas comparables, ello presupone que los estados financieros del contribuyente del impuesto a la renta están expresados en moneda nacional.

¹⁵ El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

¹⁶ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE - Instituto de Estudios Fiscales, 22.7.2010, pág. 55.

¹⁷ Ibidem, pág. 34. En este documento, al método del margen neto transaccional se le denomina como método del margen neto operacional.

Además, el último párrafo del artículo 113° del citado Reglamento señala que:

“Para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activos se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se oponga a lo dispuesto en la Ley”.

Lo indicado en el párrafo anterior reafirma el hecho de que si bien los estados financieros se deben preparar y presentar de acuerdo a las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados, siendo su finalidad la de servir como fuente de información financiera para diversos usuarios, resulta evidente que, para propósitos tributarios, los estados financieros deben formularse de acuerdo a las normas tributarias establecidas, tales como el Código Tributario y la Resolución de Superintendencia N.° 234-2006-SUNAT, vale decir, en moneda nacional⁽⁹⁾.

En ese sentido, tratándose de contribuyentes domiciliados que no tienen autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera (y por tanto llevan libros y registros contables en soles), que realizan sus operaciones en el país en moneda distinta a la nacional, y cuya moneda funcional es una moneda extranjera, la evaluación financiera a que se refieren los métodos previstos en los numerales 2), 3) y 6) del literal e) del artículo 32°-A de la LIR, debe realizarse sobre los estados financieros de tales contribuyentes expresados en moneda nacional.

5. Respecto a la segunda consulta, debe tomarse en consideración que el ajuste derivado de la aplicación de las normas de precios de transferencia corresponde a un ajuste al resultado financiero que habría sido disminuido indebidamente en perjuicio del fisco, siendo que dicho resultado financiero deberá expresarse necesariamente en moneda nacional dentro de las casillas habilitadas para tal fin en la declaración anual del impuesto a la renta⁽¹⁸⁾.

Asimismo, dado que la evaluación de los métodos previstos en los numerales 2), 3) y 6) del literal e) del artículo 32°-A de la LIR se realizará sobre los estados financieros en moneda nacional del contribuyente de dicho impuesto, el ajuste a efectuarse en mérito a las normas de precios de

¹⁸ Cabe indicar que el artículo 33° del Reglamento de la LIR establece que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la LIR, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta; y que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

transferencia debe recaer sobre los mismos estados financieros sometidos a evaluación, pues es en base a ellos que se determinará si existe o no un ajuste por realizar.

Por tanto, tratándose de contribuyentes domiciliados que no tienen autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera (y por tanto llevan libros y registros contables en soles), que realizan sus operaciones en el país en moneda distinta a la nacional, y cuya moneda funcional es una moneda extranjera, de realizarse un ajuste en mérito a las disposiciones de precios de transferencia, este deberá calcularse sobre sus estados financieros en moneda nacional.

CONCLUSIONES:

Tratándose de contribuyentes domiciliados que no tienen autorización para llevar contabilidad en moneda extranjera (y por tanto llevan libros y registros contables en soles), que realizan sus operaciones en el país en moneda distinta a la nacional, y cuya moneda funcional es una moneda extranjera:

1. La evaluación financiera a que se refieren los métodos previstos en los numerales 2), 3) y 6) del literal e) del artículo 32°-A de la LIR, debe realizarse sobre los estados financieros de tales contribuyentes expresados en moneda nacional.
2. De realizarse un ajuste en mérito a las disposiciones de precios de transferencia, este deberá calcularse sobre sus estados financieros en moneda nacional.

Lima, 18 OCT. 2018

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

ctc
CT0642-2015
CT0643-2015
CT0644-2015
CT0645-2015
IMPUESTO A LA RENTA – Precios de transferencia - Moneda funcional.