

INFORME N.º 088-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Tratándose de instrumentos financieros derivados (IFD) que consideran como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera, se consulta si la modificación del criterio de devengado previsto en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425 es aplicable solo a los nuevos contratos que se celebren a partir de la vigencia de esta última norma.

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, "la LIR").

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 57° de la LIR, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425(1), establecía que las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengarán.

Agregaba el segundo párrafo del referido inciso a) que en el caso de IFD, las rentas y pérdidas se considerarían devengadas en el ejercicio en que ocurriera cualquiera de los siguientes hechos:

1. Entrega física del elemento subyacente.
2. Liquidación en efectivo.
3. Cierre de posiciones.
4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
5. Cesión de la posición contractual.
6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

Por su parte, el sexto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR, a partir de la modificación introducida por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.º 1425(2), tratándose de IFD, que no consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, contiene una redacción similar a la prevista en el segundo párrafo del inciso a) del mencionado artículo 57°, vigente hasta el 31.12.2018.

Ahora bien, debe resaltarse que, con la modificación del artículo 57° de la LIR antes citado, el séptimo párrafo del mencionado inciso a) señala que en el

¹ Inciso modificado por el artículo 3° de la Ley N.º 29306, publicada el 27.12.2008.

² Publicado el 13.9.2018.

caso de IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se imputan al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior; siendo que para este efecto se aplica lo dispuesto en el artículo 61°.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo 61° de la citada ley, 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.

Asimismo, el inciso d) del mencionado artículo 61° señala que 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.

2. De las normas citadas, se tiene que:

- (i) Antes de la modificación introducida por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1425, esto es, hasta el 31.12.2018, la normativa del impuesto a la renta estableció como regla general que en el caso de IFD, las rentas y pérdidas se considerarían devengadas en el ejercicio en que ocurriera cualquiera de los hechos previstos en el artículo 57° de la LIR antes citado, lo cual ocurre con la liquidación, terminación definitiva o el cambio de titularidad de los contratantes de dichos contratos.
- (ii) A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N.° 1425, esto es, desde el 1.1.2019, la normativa del impuesto a la renta ha previsto dos reglas para el reconocimiento de las rentas y pérdidas de operaciones con IFD:
 - a) Regla General: tratándose de operaciones con cualquier tipo de IFD, con excepción de aquellos que tengan como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se considerarían devengadas en el ejercicio en que ocurriera cualquiera de los hechos señalados en el sexto párrafo del inciso a) del artículo 57° de la LIR.
 - b) Regla Especial: las rentas y pérdidas vinculadas a operaciones con IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, se imputan al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior y se reconocerán simultáneamente con aquella ganancia o pérdida originada por las diferencias de cambio de las operaciones por las que se ha contratado dichos IFD, en la determinación de la renta imponible del ejercicio en que se produzcan.

Así pues, a partir del 1.1.2019, tratándose de IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se imputan al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior, siendo que aquellas deberán reconocerse simultáneamente con la ganancia o pérdida originadas por las diferencias de cambio de las operaciones por las que se ha contratado dichos IFD, en la determinación de la renta imponible del ejercicio en que se produzcan.

3. Ahora bien, el supuesto de la consulta está dirigido a determinar si la modificación de la regla de devengo introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425, para los IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera es aplicable solo a los nuevos contratos que se celebren a partir de la vigencia de dicha norma⁽³⁾.

Sobre el particular, es pertinente indicar que esta Administración Tributaria ha señalado⁽⁴⁾ que (...) *si a partir de la entrada en vigencia de la nueva norma existen consecuencias de hechos, relaciones y situaciones jurídicas ocurridas durante la vigencia de la antigua norma, por aplicación inmediata de aquella norma, estas consecuencias se regularán por la nueva norma*⁽⁵⁾.

Agrega que *En consecuencia, la nueva norma es de aplicación inmediata para todos los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen bajo su imperio y para las consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior.*

En tal virtud, tratándose de IFD que consideran como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera, la modificación del criterio de devengado previsto en el artículo 57º de la LIR introducida por el Decreto Legislativo N.º 1425 es aplicable no solo a los contratos que se celebren a partir de la vigencia de esta última norma, sino también a las consecuencias pendientes de aquellos contratos celebrados con anterioridad a su vigencia, esto es, el 1.1.2019.

³ Lo que equivale a preguntar si respecto de los contratos celebrados con anterioridad de esa fecha se les aplica la regulación anterior.

⁴ En el Informe N.º 047-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i047-2013.pdf>).

⁵ *Refuerza lo dicho lo señalado por la doctrina nacional en el sentido que “La aplicación ultractiva de una norma derogada o modificada, debe ser prevista expresa e indubitablemente en una norma posterior, dado que se trata de un supuesto de excepción al principio de aplicación inmediata de las normas.”*

(VALLE BILLINGHURST, Andrés. “Breves comentarios acerca de la estabilidad tributaria en el Perú”. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores, Lima, 2006, pág. 256).

CONCLUSIÓN:

Tratándose de IFD que consideran como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera, la modificación del criterio de devengado previsto en el artículo 57° de la LIR introducida por el Decreto Legislativo N.° 1425 es aplicable no solo a los contratos que se celebren a partir de la vigencia de esta última norma, sino también a las consecuencias pendientes de aquellos contratos celebrados con anterioridad a su vigencia, esto es, el 1.1.2019.

Lima, 20 de junio de 2019

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0272-2019

IMPUESTO A LA RENTA – Criterio de devengado para instrumentos financieros derivados que consideran como elemento subyacente el tipo de cambio de moneda extranjera.