

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No.  
4154-9-2024

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado  
que presenta:

***Renzo Eduardo Briones Vasquez***

ASESORA:

***Sandra Mariela Sevillano Chavez***


Lima, 2025

## Informe de Similitud

Yo, SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No 4154-9.2024**", del autor(a) BRIONES VASQUEZ, RENZO EDUARDO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 12/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 16 de julio del 2025

SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA	
DNI: 18113261	Firma:
ORCID:  <a href="https://orcid.org/0000-0001-9516-8794">https://orcid.org/0000-0001-9516-8794</a>	

## **RESUMEN**

En el presente informe jurídico se analiza la Resolución del Tribunal Fiscal No. 4154-9-2024, la que se abarca la deducibilidad de la pérdida por diferencia en cambio generada por la re-expresión en moneda nacional de los saldos generados por el Impuesto a la Renta Anual (IR), los pagos a cuenta del Impuestos a la Renta (PAC IR) e Impuesto General a las Ventas (IGV), siendo que el recurrente es una empresa que lleva su contabilidad en dólares americanos.

En estricto, se aborda la problemática jurídica si debe ser computable para la renta neta imponible la diferencia en cambio (sea ganancia o pérdida) generada por la expresión en moneda extranjera, los saldos en moneda nacional de las cuentas contables vinculadas al IR y al IGV, en virtud del primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas pertinentes.

Para realizar el análisis de la presente resolución, se utilizará la normativa pertinente como el Código Tributario, la LIR, el Decreto Supremo No. 151-2002-EF, jurisprudencia de la Corte Suprema y el TF, así como bibliografía especializada en el tema.

En ese sentido, el presente informe cuestiona el criterio optado por el TF, siendo que no se ha interpretado de manera correcta el primer párrafo del artículo 61 de la LIR, toda vez que el IR, los PAC IR y el IGV no constituyen operaciones vinculadas a la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

## **Palabras clave**

Diferencia en cambio, IGV, pagos a cuenta, Impuesto a la Renta y principio de causalidad.

## **ABSTRACT**

*In this legal report, the Resolution of the Tax Court No. 4154-9-2024 is analyzed, which addresses the deductibility of the loss due to exchange rate differences generated by the re-expression in national currency of the balances generated by the Annual Income Tax (IT), the advance payments of the Income Tax (AP IT), and the Value Added Tax (VAT), considering that the appellant is a company that keeps its accounting in US dollars.*

*Strictly speaking, the legal issue addressed is whether the exchange rate difference (whether gain or loss) generated by the expression in foreign currency of the balances in national currency of the accounting accounts linked to the IR and IGV should be computable for the taxable net income, by virtue of the first paragraph of Article 61 of the Income Tax Law, among other relevant regulations. To conduct the analysis of this resolution, the relevant regulations such as the Tax Code, the LIR, Supreme Decree No. 151-2002-EF, jurisprudence from the Supreme Court and the Tax Court, as well as specialized literature on the subject will be used.*

*In this sense, this report questions the criterion adopted by the Tax Court, as the first paragraph of Article 61 of the LIR has not been correctly interpreted, since the IR, PAC IR, and IGV do not constitute operations linked to the generation of taxable income or the maintenance of the producing source.*

### **Keywords**

Exchange rate difference, Value Added Tax, advance payments, Income Tax, and causality principle.

## **ÍNDICE**

<b>PRINCIPALES DATOS DEL CASO</b> .....	<b>4</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
1.1 Justificación de la elección de la resolución .....	5
1.2 Presentación del caso y del análisis .....	7
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES</b> .....	<b>9</b>
2.1 Hechos relevantes del caso.....	9
<b>III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS</b> .....	<b>13</b>
3.1 Problema principal.....	13
3.2 Problemas secundarios .....	13
<b>IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A</b> .....	<b>14</b>
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios .....	14
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución .....	15
<b>V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS</b> .....	<b>16</b>
<b>VI. CONCLUSIONES</b> .....	<b>38</b>
<b>VII. RECOMENDACIONES</b> .....	<b>39</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>40</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>41</b>

## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

<b>N° EXPEDIENTE</b>	Resolución del Tribunal Fiscal No. 04154-9-2024
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	RTF 08678-2-2016 Acuerdo de Sala Plena No. 2024-03
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Contribuyente
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Apelación (Administrativa)
TERCEROS	-
OTROS	-

## I. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Justificación de la elección de la resolución

El problema jurídico tributario que es materia de discusión en la resolución materia del presente informe es relevante porque pone en evidencia una colisión entre la contabilidad en moneda extranjera y la determinación tributaria en moneda nacional, lo cual afecta directamente a contribuyentes que reciben o efectúan inversión extranjera directa o han suscrito contratos con el Estado. De acuerdo con el artículo 87 del Código Tributario (en adelante, el “CT”) y el Decreto Supremo N.º 151-2002-EF, estos contribuyentes pueden llevar su contabilidad en dólares americanos, pero deben declarar y pagar sus tributos en soles.

Dicha problemática surge en cuanto se deben convertir saldos contables en moneda nacional del IR<sup>1</sup>, los PAC IR<sup>2</sup> o los créditos fiscales del IGV<sup>3</sup>) a dólares, generándose así diferencias de cambio (en adelante, “DC”) derivadas únicamente del tipo de cambio usado en el momento del pago o generación del crédito y el cierre del ejercicio.

De esta manera, la incertidumbre surge respecto a si dichas diferencias son o no computables para la determinación de la renta neta gravada, es decir, si deben considerarse como una ganancia o pérdida tributaria, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta. Esta situación carece de un tratamiento expreso y uniforme, generando interpretaciones disímiles tanto por parte de la Administración Tributaria como de los contribuyentes

Conforme a ello, existe una dualidad de criterio entre pronunciamientos del Tribunal Fiscal (en adelante, el “TF”) y la SUNAT<sup>4</sup>, respecto a la problemática, siendo que dichos criterios contradictorios son los siguientes:

---

<sup>1</sup> Impuesto a la Renta

<sup>2</sup> Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

<sup>3</sup> Impuesto General a las Ventas

<sup>4</sup> Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

**Criterio 1<sup>5</sup>:**

*No es relevante a qué tipo de operación está vinculada la diferencia de cambio; en tanto que la única condición para su cálculo en el IR es que la renta que se genere por la actividad principal de la empresa esté afectada al IR.*

*Asimismo, deberá entenderse que la referencia 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.*

**Criterio 2<sup>6</sup>:**

*Las diferencias de cambio serán consideradas en la determinación del IR en tanto que las mismas sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas con la generación de potenciales rentas o el mantenimiento de su fuente productora.*

En consecuencia, esto afectaba la predictibilidad respecto del tratamiento de estas DC. La falta de claridad normativa y los criterios contradictorios entre distintas resoluciones del TF justificaban la necesidad de que esta cuestión sea elevada a la Sala Plena del TF, conforme al artículo 154 del CT, para que se establezca un precedente de observancia obligatoria que brinde uniformidad, seguridad y equidad en la aplicación del derecho tributario.

Por lo tanto, dicha controversia puede afectar específicamente a empresas que manejan grandes flujos de efectivo y cuya contabilidad en dólares puede hacer que el efecto de la DC sea significativo, impactando sustancialmente la determinación del Impuesto a la Renta. Por tanto, no solo se trata de una

---

<sup>5</sup> Criterio sostenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 0974-5-2012, 3320-2-2012, y el Informe Sunat No. 036-2015-SUNAT/5D0000

<sup>6</sup> Criterio sostenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 8678-2-2016 y el Informe Sunat No. 068-2017-SUNAT/5D0000.

cuestión técnica contable, sino de una problemática jurídica que requiere interpretación y solución sistemática dentro del marco normativo tributario peruano.

## **1.2 Presentación del caso y del análisis**

El presente informe aborda el análisis del caso resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04154-9-2024 (en adelante, la “RTF”), en el cual se evaluó la deducibilidad de pérdidas por DC derivadas de la re-expresión en moneda nacional de saldos de las cuentas contables vinculadas al IR Anual, los PAC IR y el IGV, en el marco de la determinación del IR correspondiente al ejercicio 2014.

En instancia de apelación, el Tribunal Fiscal (en adelante, el “TF”) se centró en determinar si era computable o no la DC proveniente de los saldos antes mencionados, para la determinación de la renta neta imponible.

En ese sentido, a partir de la utilización de diversas fuentes del derecho, literatura especializada y de distintos métodos de interpretación se determinará el cuál es el tratamiento tributario que se le dará a dichas diferencias.

A partir de este caso, se han planteado los siguientes problemas jurídicos: como problema principal, se discute si fue correcta la decisión del TF de establecer como criterio de observancia obligatoria que las mencionadas diferencias sí son computables para la RN<sup>7</sup>; y, como problemas secundarios, se analiza (i) si para

---

<sup>7</sup> Renta Neta imponible

efectos de determinar si la operación puede generar DC computable, es necesario que esta califique como “gasto deducible” conforme a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>8</sup> (en adelante, la “LIR”), por lo cual existiría una relación de interdependencia o accesoriedad con esta norma; y (ii) si el IR, PAC IR y el crédito por IGV son operaciones que están efectivamente vinculadas con la generación de renta gravada, el mantenimiento de la fuente o la obtención de créditos para financiar dichas operaciones.

Respecto a estos problemas, la posición adoptada en el presente informe es crítica y contraria frente al criterio de observancia obligatoria del TF, siendo que en dicha resolución se sostiene que en los casos de contribuyentes que lleven su contabilidad en dólares, sí sería computable la DC (en ganancia o pérdida) generada por la re-expresión de saldos en soles de cuentas contables vinculadas al IR, PAC IR y al IGV, lo cual es incorrecto.

Para el análisis se ha empleado como base normativa la LIR, el CT<sup>9</sup>, la Ley del IGV<sup>10</sup>, la NIC 21, así como el Acuerdo de Sala Plena N.º 2024-03, la RTF No. 8678-2-2016<sup>11</sup>, entre otros pronunciamientos pertinentes, los cuales contienen precedentes e informes relevantes sobre la vinculación de las DC con aquellas operaciones que fuesen objeto habitual de la renta gravada.

---

<sup>8</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.179-2004-EF.

<sup>9</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.133-2013-EF.

<sup>10</sup> Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No.055-99-EF.

<sup>11</sup> Dicha Resolución como criterio de observancia obligatoria que “**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**”.

## II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS

### 2.1 Hechos del caso

- i. En principio, cabe precisar que el contribuyente es una empresa la cual se dedica a la prestación de servicios portuarios de almacenamiento y servicios de depósitos aduanero de mercancías y demás los cuales son almacenados en contenedores.
- ii. El 19 de septiembre de 2011, el contribuyente suscribió un Convenio de Estabilidad Jurídica (en adelante, “CEE”), en el cual se adquirió estabilidad respecto del régimen tributario del IR.
- iii. En una fiscalización definitiva, la SUNAT examinó la determinación del IR correspondiente al ejercicio 2014 de la empresa, la cual lleva su contabilidad en moneda extranjera (dólares estadounidenses), conforme a lo dispuesto en los casos en los que se suscriba un CEE con el Estado peruano, el cual se firmó en el año 2011 con vigencia hasta el año 2041.
- iv. Como resultado del referido procedimiento, la SUNAT formuló un reparo a la RN del citado ejercicio, al considerar improcedente la deducción de una pérdida por DC por un monto de S/ 7 114 260,00, correspondiente a la re-expresión en moneda nacional de diversas obligaciones tributarias registradas en cuentas tales como: IGV cuenta propia (40111001), PAC (40171001) y el IR anual (40171002).

Así, se emitió una Resolución de Determinación por el tributo omitido en consecuencia del reparo, así como una multa en razón al numeral 1 del art. 178 del CT, por haber consignado datos falsos en la declaración jurada.

- v. El contribuyente reclamó contra dichas resoluciones; sin embargo, SUNAT confirmó su decisión mediante Resolución de Superintendencia.
- vi. La empresa apeló dichas resoluciones, señalando que las pérdidas por DC derivadas de obligaciones tributarias son deducibles conforme a lo establecido en el primer párrafo del art. 61 de la LIR y el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo No. 151-2002-EF, que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo No. 914 (en adelante el “DS 151-2002”).

Alegó además que dichas pérdidas se encuentran vinculadas a operaciones que contribuyen a la conservación de la fuente, en tanto derivan del cumplimiento de obligaciones legales, cuyo incumplimiento acarrearía sanciones. Asimismo, sostuvo que tales DC no constituyen gastos en el sentido estricto del artículo 37 de la LIR, por lo que no corresponde aplicar los criterios de deducibilidad allí previstos.

De la misma forma, el contribuyente alegó la existencia de pronunciamientos contradictorios entre las salas del TF, así como de informes emitidos por la SUNAT.

Respecto a la sanción impuesta, el contribuyente cuestionó su legalidad al considerar que no se configuró la conducta infractora imputada, que no existió dolo ni intención de falsear la declaración, y que la multa fue impuesta sin haberse seguido el procedimiento sancionador correspondiente.

- vii. Frente a ello, la SUNAT mantuvo su posición, mediante Resolución de Intendencia, señalando que las DC originadas en la re-expresión de obligaciones tributarias no pueden ser consideradas pérdidas deducibles para efectos del IR, toda vez que dichas obligaciones no están vinculadas a la generación de renta gravada ni al mantenimiento de la fuente. Asimismo, consideró que los saldos contables por DC carecen de sustento para efectos tributarios cuando no provienen de operaciones directamente

relacionadas con la generación de rentas y/o el mantenimiento de la fuente productora.

- viii. Respecto de ello, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra dicha Resolución de Intendencia. Teniendo en cuenta la dualidad de criterio antes mencionada, se determinó que dicha dualidad de criterio debía ser resuelta mediante Acuerdo de Sala Plena por los vocales del TF.
- ix. Así, la presidente del TF en dicho período, Zoraida Olano Silva, convocó a debate en Sala Plena a los vocales de las salas del mismo órgano, a fin de establecer el criterio predominante para esta materia.
- x. En ese sentido, se emitió el Acuerdo de Sala Plena No. 2024-03, en el cual se determinó que en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las DC generadas por cuentas contables vinculadas al IR, PAC IR e IGV son computables para la determinación de la renta neta, la cual se ciñe a la posición alegada por el contribuyente.
- xi. De esta manera, en virtud de dicho acuerdo, se emitió la RTF materia de análisis, mediante la cual se declaró fundado el recurso de apelación y, en consecuencia, revocó la Resolución de Intendencia, lo que dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación y Multa, en cuyo fallo se estableció como precedente de observancia obligatoria el siguiente criterio:  
  

*“En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.”*
- xii. Actualmente, dicho caso se encuentra concluido.

## **2.2 Posiciones de las partes**

**a. Posición del contribuyente:**

Las pérdidas por DC generadas por la re-expresión de saldos en soles de obligaciones tributarias (como el IR, PAC IR y el IGV) son deducibles para efectos del IR.

Estas DC derivan de los pagos obligaciones legales, y por tanto están vinculadas a la conservación de la fuente productora de renta, puesto que su incumplimiento puede devenir en infracciones o intereses moratorios, por lo cual mellaría el patrimonio de la empresa.

Sostiene que estas DC no constituyen “gastos” en el sentido estricto del artículo 37 de la LIR, por lo que no deben evaluarse bajo los criterios de deducibilidad allí previstos, sino con los criterios de deducibilidad establecidos en el primer párrafo del artículo 61 de la LIR y en el artículo 6 del DS 151-2002.

**b. Posición de la SUNAT:**

Las DC por re-expresión de obligaciones tributarias no son deducibles, toda vez que estas son expresiones en moneda nacional de saldos de las cuentas contables del IGV y el IR, las cuales no califican como operaciones que se encuentran vinculadas a la generación de renta gravada o a la conservación de la fuente.

**c. Posición del TF:**

Este órgano resolutor adopta el criterio que, en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, las diferencias de cambio originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con IGV e IR sí son computables para determinar la RN.

Así, el TF acepta que dichas diferencias reflejan efectos económicos que deben reconocerse tributariamente y que el IR e IGV sí son operaciones vinculadas con la generación de renta gravada o que ayudan a la conservación de la fuente productora.

Conforme a ello, se declara fundada la apelación del contribuyente, revocando la resolución de SUNAT y estableciendo dicho criterio como precedente de observancia obligatoria, el cual fue discutido previamente mediante el Acuerdo de Sala Plena No. 2024-03.

### **2.3 Materia controvertida**

**La materia controvertida de la RTF versa en determinar si la diferencia en cambio, que resulte de re-expresar los saldos en moneda local de las cuentas contables vinculadas al IR, PAC IR e IGV, es computable para la determinación de la renta neta imponible.**

## **III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS**

### **3.1 Problema principal**

En el caso de aquellos que llevan contabilidad en dólares, ¿es correcto que las DC originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con IGV e IR sean computables para determinar la renta neta?

### **3.2 Problemas secundarios**

- (i) ¿Existiría una interdependencia o accesoriedad de la DC con la operación vinculada, en la medida de que dicha operación deba calificarse como “gasto deducible” (que sea causal) para que la DC sea computable?
- (ii) ¿El IR, PAC IR y el crédito por IGV son operaciones que están vinculadas con la generación de renta gravada, el conservación de la fuente o la obtención de créditos para financiar dichas operaciones?



#### **IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO**

##### **4.1 Respuestas preliminares**

Respecto al problema principal, se considera que la decisión del TF no resulta ser correcta, toda vez que no se puede afirmar que las DC son computables, siendo que estas surgen de obligaciones tributarias, las cuales no son operaciones vinculadas a la generación de renta o mantenimiento de la fuente.

Asimismo, para el reconocimiento de las DC como elementos computables en la determinación de la RN se justifiquen, en principio, en que la operación que la genere sea considerada como un gasto deducible.

Respecto al primer problema jurídico, debe entenderse que para que la DC sea computable, esta debe haberse generado intrínsecamente de una operación que está vinculada a la potencial generación de renta gravada o al mantenimiento de

la fuente, lo cual, en resumen, dicha DC debe provenir de una operación que constituya un gasto deducible, conforme al art. 37 y 44 de la LIR.

En cuanto al segundo problema secundario, no existe una vinculación entre las diferencias de cambio derivadas de obligaciones tributarias (como el IR, los PAC IR y el IGV) y la conservación de la fuente, dado que son prestaciones pecuniarias que el contribuyente se encontraba obligado a cumplir por mandato de la ley, los cuales no tienen relación alguna con la potencial producción de renta o con el mantenimiento de su fuente.

Estas respuestas preliminares servirán como punto de partida para el sustento detallado de los argumentos en el análisis jurídico a presentar.

#### **4.2 Posición individual**

La posición del autor es contraria al criterio establecido en la RTF, en la cual se puede señalar preliminarmente que la decisión resulta cuestionable, en tanto extiende la deducibilidad de las pérdidas por DC originadas en obligaciones tributarias, sin una vinculación directa con operaciones generadoras de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora.

Asimismo, se anticipa como crítica principal que el TF haya otorgado relevancia tributaria a saldos contables de origen tributario, cuando dichos saldos —como el IR, PAC IR o el IGV— no constituyen operaciones que podrían generar renta gravada o ayude al mantenimiento de la fuente y, por tanto, no deberían generar efectos en la determinación de la renta neta.

También se cuestionará que el Tribunal no haya delimitado adecuadamente el alcance del artículo 61 de la LIR, ni haya considerado de forma suficiente la distinción entre pérdidas contables y gastos deducibles desde una perspectiva estrictamente tributaria. Esta interpretación podría abrir la puerta a una deducibilidad excesiva y distorsionar la base imponible del impuesto.



## V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

### 5.1 Primer problema jurídico secundario

¿Existe una interdependencia o accesoriedad de la DC con la operación vinculada, en la medida de que dicha operación deba calificarse como “gasto deducible” (que sea causal) para que la DC sea computable?

#### 5.1.1. Sobre el principio de causalidad

Es relevante para la respuesta a este problema jurídico que, en principio, se cite al primer y último párrafos del artículo 37 de la LIR, según lo siguiente:

*“Artículo 37°.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se 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 por esta ley (...)

**Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada**, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente (...)"

De esta manera, dicho artículo refiere al conocido principio de causalidad, mediante el cual se podrá entender si un gasto es deducible o no para efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría.

Asimismo, dicho principio ha sido recogido a lo largo de basta jurisprudencia tanto de órganos administrativos y judiciales. Veamos:

- Resolución del Tribunal Fiscal No. 06764-1-2016

“Que esta norma recoge el denominado “principio de causalidad”, que es la relación entre el egreso y la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, es decir, **que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.**”  
[El énfasis es agregado]

- Casación No. 17082-2021

**“No todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas; asimismo, para que un gasto se considere deducible para efectos de poder determinar la renta neta de tercera categoría, necesariamente deberá**

**cumplir con el denominado “principio de causalidad”, el cual se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta**. [El énfasis es agregado]

Nótese que, la jurisprudencia ha determinado de manera clara los márgenes de principio, estableciendo criterios interpretativos que ayudan a determinar la deducibilidad de los gastos.

Asimismo, Francisco Ruiz de Castilla menciona que dicho principio debe tener consideraciones objetivas y subjetivas: (i) La primera tiene que ver si los gastos poseen vinculación con las actividades de la empresa, mientras que la segunda si tiene vinculación con las finalidades de la empresa (2023).

Otros autores como Picón Gonzáles aseguran que dicho principio se debe interpretar con la relación existente entre un hecho (egreso, gasto o costo) y su efecto deseado o finalidad (generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente (2024).

De esta manera, este principio es necesario para la deducción de gastos en el ámbito tributario y debe evaluarse desde múltiples dimensiones. Se compone de dos aspectos esenciales: la causalidad objetiva, que se refiere a la relación directa entre los gastos y las actividades empresariales, y la causalidad subjetiva, que se centra en la finalidad de esos gastos, es decir, si están orientados a la generación de ingresos o al mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Asimismo, la interpretación del principio no puede ser aislada; debe considerar la relación entre el hecho (gasto) y su efecto deseado (generación de rentas), lo que implica que los gastos deben ser necesarios, normales y razonables en el contexto de la actividad económica.

Por lo tanto, que un gasto sea deducible, es necesario realizar una evaluación integral que contemple tanto la relación objetiva con la actividad empresarial como la finalidad subjetiva de generar ingresos. Esto asegura que los gastos no

solo sean necesarios, sino que también se alineen con la actividad generadora de rente y el mantenimiento de la fuente productora.

### **5.1.2 Sobre la definición de gasto deducible**

La normativa tributaria peruana no recoge una definición específica de gasto, siendo que lo que especifica es si un gasto, para efectos de la determinación de la RN del impuesto, tiene la naturaleza de deducible o no, conforme al ya abordado artículo 37 de la LIR.

Por lo cual, para efectos del caso presente, se debe definir en qué consta un gasto y, posteriormente, debe analizar qué constituye como un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta. Así, se podrá utilizar dicho concepto para realizar el análisis si la operación generadora de la DC debe ser evaluada en los criterios de deducibilidad contemplados en el artículo 37 de la LIR.

En ese sentido, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros ha establecido en el párrafo 7 que los gastos son aquellos *“decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio”* (2023).

Asimismo, la SUNAT, en su publicación *“Contabilidad Básica y Finanzas”*, ha recogido la definición de gasto del referido Marco Conceptual, siendo que agrega que el capital que egresa se realizará con el objetivo o visión de que los ingresos puedan superar a dicho desembolso invertido (2023, p. 37).

De esta manera, el gasto se considerará como una disminución en los beneficios económicos (egresos), siendo que lo que se espera de dichos egresos es que generen beneficios económicos futuros.

En esa línea, la LIR establece que, para que un gasto tenga la calificación de “deducible” para la determinación del IR, tendría que ser conforme al principio de causalidad, y que este no sea expresamente prohibido por ley, tales como los casos del art. 44 de la LIR, cuya regulación lista a aquellos gastos que no pueden ser deducidos.

Por lo cual, el gasto es un egreso, el cual, para que goce de la calidad de “deducible” de la RN del IR, se tiene que evaluar las condiciones establecidas en el primer párrafo del art. 37 de la LIR (que sea causal), y que no esté expresamente prohibido por otras disposiciones como las excepciones que hayan sido previstas en el art. 44 de la LIR.

### **5.1.3 Sobre las operaciones que generan diferencias de cambio**

La LIR y el DS 151-2002<sup>12</sup> establece disposiciones para aquellos contribuyentes puedan ejercer su facultad de tener la contabilidad en dólares, a efectos de computar las DC generada por ciertas operaciones para su cómputo en la determinación de la RN.

En este sentido, el artículo 61 de la LIR establece que las diferencias de cambio generadas por operaciones que son parte habitual de la actividad gravada, así como las que surgen a causa de los créditos obtenidos para financiarlas, se consideran resultados que pueden ser computados para la determinación de la RN.

De igual manera, el primer párrafo del artículo 6 del DS 151-2002, que tiene una redacción similar a la del primer párrafo del artículo 61 de la LIR, establece que las diferencias de cambio generadas por operaciones que son parte habitual de la actividad gravada, así como las que surgen debido a los créditos obtenidos para financiarlas, son computables para la determinación de la renta neta.

Esto implica que, para que las pérdidas por DC sean consideradas deducibles, deben estar vinculadas a operaciones que potencialmente puedan generar

---

<sup>12</sup> Norma la cual establece disposiciones para que los contribuyentes que han suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, puedan llevar contabilidad en moneda extranjera.

ingresos gravados o que son necesarias para la conservación y/o protección de la fuente productora o que ayuden a la empresa para obtener algún financiamiento o crédito para realizar dichas operaciones.

La jurisprudencia del TF, específicamente la RTF No. 8678-2-2016, ha recogido la definición de “operación”, desde un punto de vista económico, en la cual la define la ejecución de cualquier trabajo planeado, como un paso o una serie limitada de pasos en la producción u otra actividad.

Por lo cual, entendemos que las operaciones (las productoras de las DC) son una ejecución de trabajos que han sido previamente planeados, los cuales deben estar dirigidos a la generación de renta o al conservación y/o protección de la fuente productora, es decir, que dichos trabajos sean capaces de generar ingresos gravados o que puedan proteger y/o conservar aquella fuente capaz de crear nueva riqueza.

No obstante, la RTF es específica cuando menciona que las operaciones observadas que originan la DC no están vinculadas con la potencial generación de renta gravada, sino que, estas están relacionadas con la conservación de la fuente, por lo cual solo se abordará respecto a este último punto.

#### **5.1.4. Sobre la definición de mantenimiento de la fuente**

Según García Mullín (1978), la fuente productora es siempre un capital, ya sea tangible o intangible, el cual posee un valor monetario y puede generar ingresos para su propietario. Estos pueden incluir principalmente bienes muebles e inmuebles, capitales en efectivo, derechos y actividades.

De la misma forma, García Mullín afirma que, en el caso de las empresas se ha postulado el principio de la “*empresa como fuente*”. Al respecto, se sostiene que la fuente productora de las rentas no es sino la actividad empresarial que es consecuencia de la suma conjunta de capital y el trabajo. En ese sentido, dentro de la teoría de la renta-producto, se considerará renta en tanto se genere riqueza material nueva si la fuente más o menos durable es la propia empresa.

Asimismo, según la Real Academia Española (RAE) la palabra “mantenimiento” proviene del verbo “mantener”, que, a su vez, significa “conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia”.

Entonces se puede afirmar que conservar la fuente significa garantizar que el capital, las actividades empresariales o una combinación de ambos se mantengan, mejoren y perduren a lo largo del tiempo como una fuente sostenible capaz de generar ingresos gravados.

#### **5.1.5. Sobre la interdependencia y accesoriedad de la DC con las operaciones que las generan**

Según lo analizado respecto del primer párrafo del art. 61 de la LIR, se puede entrever que nace una relación intrínseca entre las operaciones y la DC que nace a partir de ella, teniendo en cuenta que, dicha norma ha establecido que no existirá cómputo de DC, a menos que se pruebe que esta haya surgido a partir de operaciones que estén relacionadas a la generación de ingresos gravados o que ayuden a conservar y/o proteger la fuente.

Es en ese sentido que, es posible afirmar que la DC no existe si es que no hay operación que la genere, por lo que, en esencia, la existencia de la DC es en absoluto dependiente de la existencia de una operación precedente.

Asimismo, es pertinente señalar que la DC es un efecto colateral a la operación realizada, tomando en cuenta que es debido a la volatilidad y fluctuación de la moneda, que el importe de la operación puede verse afectado.

Por ello, es que se determina que la diferencia en cambio es interdependiente y accesorio a la operación, siendo esta última el elemento principal, toda vez que es en base a la operación que se va a poder dar la posibilidad de la existencia de una DC.

Ello, responde al principio de “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, siendo que dicho principio ha sido recogido en reiteradas sentencias del TC<sup>13</sup> como en el Expediente No. 728-2007/PA-TC, lo cual significa que la computabilidad de la DC va a estar sujeta a la naturaleza de la operación, esto es, que la DC será computable sí y solo sí la operación puede ser considerada como un gasto deducible.

Sin embargo, esta postura no es armoniosa dentro del Derecho, tal es el caso de la Casación No. 17939-2015-LIMA, en cuyo fundamento 3.4 menciona que las diferencias de cambio no tienen un carácter de accesoriedad con las operaciones comerciales, puesto que estas están relacionadas a las variaciones que son propias de la conversión de moneda extranjera a nacional.

Al respecto, se considera que dicho criterio resulta incorrecto, pues si bien es cierto la causa de la DC se da por la fluctuación de moneda, es necesario destacar el requisito establecido en el primer párrafo del art. 61 de la LIR, el cual menciona que para que dicha diferencia sea computable, la operación vinculada debe estar necesariamente vinculada a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente.

#### **5.1.6. Respuesta al primer problema jurídico secundario.**

**¿Existiría una interdependencia o accesoriedad de la DC con la operación vinculada, en la medida de que dicha operación deba calificarse como “gasto deducible” (que sea causal) para que la DC sea computable?**

Habiendo recopilado las fuentes pertinentes para responder a dicha pregunta, se puede afirmar que sí existe una interdependencia y accesoriedad de la DC con la operación, mediante la cual se establece que dicha operación necesariamente tiene que poseer la calificación de “gasto deducible” para que la DC pueda ser computable para la determinación de la RN.

---

<sup>13</sup> Tribunal Constitucional peruano

En esa línea, para que se deduzca un gasto determinado, este debe ser consecuente con el principio de causalidad, recogido en el primer párrafo del art. 37 de la LIR, el cual establece que para que un gasto tenga la calidad de tal, debe estar vinculado a la actividad que genera la renta gravada o al mantenimiento de su fuente.

Así, basándose en las diversas resoluciones del TF, el Poder Judicial y de la doctrina, se puede concluir que este principio enfatiza la necesidad de una relación directa entre el egreso y la generación de la renta. Por lo cual, no todos los gastos son deducibles, sino solo aquellos que cumplen con criterios de establecidos en la norma, es decir, que estos sean causales o que no sean expresamente prohibidos, como el caso de los supuestos dictados en el art. 44 de la LIR.

La jurisprudencia citada ha aclarado que la DC es un efecto colateral de la operación realizada, y su existencia depende indispensablemente de la operación que la genera. Por lo tanto, la DC no puede existir sin una operación previa. Esto implica que, si la operación no se califica como un gasto deducible, la DC derivada de ella tampoco podrá ser computada.

En este sentido, se puede afirmar que la DC es interdependiente y accesoria a la operación. Esto se alinea con el principio de "lo accesorio sigue la suerte de lo principal", que establece que la computabilidad de la DC está sujeta a la naturaleza de la operación. Así, si la operación es considerada un gasto deducible, la DC será computable; de lo contrario, no lo será.

Sin embargo, como se ha mencionado, este enfoque no es unánime en el ámbito jurídico. Existen posturas que argumentan que las diferencias de cambio no tienen un carácter de accesoriadad con las operaciones comerciales, ya que están relacionadas con las variaciones propias de la conversión de moneda extranjera a nacional. No obstante, esta interpretación parece ignorar el requisito establecido en la LIR, que exige que la operación vinculada esté necesariamente relacionada con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Por lo tanto, existe una interdependencia y accesoria de la DC con la operación vinculada son esenciales para la determinación de su computabilidad. La operación debe ser calificada como un gasto deducible, cumpliendo con el principio de causalidad, para que la DC pueda ser computada en la determinación de la RN.

## **5.2 Segundo problema jurídico secundario**

**¿El IR, PAC IR y el crédito por IGV son operaciones que están vinculadas con la generación de renta gravada, el mantenimiento de la fuente o la obtención de créditos para financiar dichas operaciones?**

### **5.2.1 Interpretación sistemática del primer párrafo del art. 61 de la LIR**

En el presente acápite, se realizará una interpretación sistemática del primer párrafo del art. 61 de la LIR. Ello, consiste en una interpretación conjunta de los distintos dispositivos normativos para entender la regulación prevista sobre la materia.

El primer párrafo su artículo 61, establece lo siguiente:

***Artículo 61°.-** 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.*

Esto implica que, si las diferencias de cambio surgen de operaciones que no están directamente relacionadas con la actividad gravada, su deducibilidad o cómputo no podría ser aceptado.

En adición a ello, el marco normativo respecto a los contribuyentes que se llevan contabilidad en moneda extranjera se encuentra en el ya mencionado DS 151-

2002, que establece en el primer párrafo del artículo 6 una redacción idéntica a la del primer párrafo del art. 61 de la LIR. Sin perjuicio de ello, se identifica que estas DC deben estar efectivamente vinculadas a operaciones que generen potenciales rentas gravadas.

Asimismo, el inciso d) del art. 6 del DS 151-2002, indica que las DC que surjan al convertir en moneda extranjera los saldos en moneda nacional relacionados con activos y pasivos deben ser consideradas en la determinación de la RN del período en el que fluctúa la tasa de cambio, clasificándose como ganancia o pérdida (como ocurre en el caso del contribuyente). Además, la tenencia de dinero en moneda nacional se incluye dentro del concepto de activos mencionado en este inciso.

Respecto de ello, el TF estableció la ROO<sup>14</sup> No. 08678-2-2016, en la cual se interpreta que, cuando dicho artículo se refiere a que la DC esté vinculada a operaciones que sean objeto de habitual de la renta gravada, es que estas operaciones o transacciones estén necesariamente vinculadas a la obtención de potenciales rentas o que puedan conservar la fuente.

De esta manera, según la argumentación esbozada en el acápite 5.1.6 del informe, también se ha señalado que existe una interdependencia y accesoriedad de la DC, la cual está sujeta a que la operación vinculada a ella cumpla con la condición de calificar como gasto deducible.

Teniendo en cuenta lo señalado, se procederá a analizar si el IR, los PAC IR y el crédito por IGV, constituyen operaciones que están vinculadas con la generación de nueva riqueza, la conservación de la fuente o la obtención de créditos para financiar dichas operaciones.

### **5.2.2 Sobre la DC vinculada IR Anual del ejercicio anterior**

---

<sup>14</sup> Resolución de Observancia Obligatoria

Durante el ejercicio 2014, el contribuyente declaró y pagó el IR Anual del 2013, toda vez que, como es frecuente, el vencimiento para declarar el IR del ejercicio anterior suele ser en marzo o abril del ejercicio vigente.

En efecto, teniendo en cuenta que el contribuyente lleva su contabilidad en dólares estadounidenses, este debe pagar el impuesto en moneda nacional, por lo cual, al momento de registrar el respectivo pago en la contabilidad, este monto se convierte a dólares con la tasa de cambio vigente.

No obstante, al cierre del ejercicio, dicho pago registrado en dólares tendrá un valor distinto, toda vez que la tasa de cambio al cierre del ejercicio es distinta que, al momento del pago efectivo, por lo cual se ha generado una DC.

En ese sentido, corresponde analizar si el pago del IR del ejercicio anterior constituye una operación o transacción que genere potenciales rentas gravadas, a efectos de determinar si la DC encausada en dicho pago es computable para la RN.

Como se ha venido sosteniendo en el presente informe, para computar la DC, es indispensable que esta se encuentre vinculada a la generación potencial de rentas o que ayude a la conservación de la fuente.

Así, a partir de una interpretación sistemática, se ha demostrado que, para efectos de determinar si la operación cumple con este requisito, es dicha operación o transacción deba ser calificada como “gasto deducible”.

Es a partir de ello, que se debe recurrir al art. 44 de la LIR, en la cual en su inciso b), señala que el IR no puede ser considerado como gasto deducible del ejercicio. Por lo cual, no sería considerado como una operación que cumpla con la calificación de gasto deducible y, en consecuencia, tampoco la DC que haya surgido a partir de esta operación.

### **5.2.3 Sobre la DC vinculada a los PAC IR del ejercicio**

A diferencia del IR Anual, los PAC IR se pagan de manera mensual, toda vez que estos tienen la naturaleza de anticipos del IR del ejercicio (Ruiz de Castilla, 2023).

Dichos adelantos están regulados en el art. 85 de la LIR, en la cual menciona que los contribuyentes del IR de tercera categoría deben efectuar pagos mensuales (de enero a diciembre), los cuales, posteriormente, se podrán utilizar como crédito contra el IR del mismo ejercicio.

Una segunda diferencia entre el IR y los PAC IR es sobre la naturaleza jurídica tributaria de ambos conceptos. Mientras el impuesto se considera dentro de la especie de tributo, el PAC IR al ser un adelanto estimado del IR, no es el tributo en sí mismo. Ergo, dichos adelantos sí constituyen una obligación de carácter tributario.

Dicha naturaleza ha sido reconocida por la Corte Suprema, mediante el precedente vinculante establecido en la Casación No. 6619-2021-LIMA<sup>15</sup>, en la cual se le otorga la calificación de “obligación tributaria”.

Teniendo en cuenta ello, no es posible atribuirle, como sí sucede en el caso del IR, el inciso b) del art. 44 de la LIR, toda vez que los PAC IR no califican como el Impuesto a la Renta.

Sin embargo, PAC IR no se consideran ni rentas gravadas ni créditos para financiar las actividades de la empresa. En realidad, una vez que se efectúan, representan un crédito a favor del contribuyente contra el IR, según lo establecido por la ley.

Con lo cual, coincido con la segunda propuesta del Acuerdo de Sala Plena No. 2024-03, en el extremo de que estos PAC IR no se relacionan con una operación

---

<sup>15</sup> Mediante dicha casación, se estableció como precedente vinculante en el fundamento 5.4.1 lo siguiente: **“Entiéndase que la naturaleza jurídica de los “pagos a cuenta” es la de “obligaciones tributarias”, toda vez que se vinculan a la obligación tributaria principal, integrándose finalmente al tributo del cual se derivan.”**

o gasto que pueda considerarse como contribuyente al mantenimiento de la fuente generadora de renta. Además, en este caso, la diferencia de cambio estaría asociada a dicho crédito en moneda nacional disponible al final del ejercicio, lo que implica que cualquier diferencia de cambio que se genere no es computable para el cálculo de la RN.

Además, es pertinente citar la RTF 08678-2-2016<sup>16</sup>, la cual establece no se puede interpretar que el artículo 61, al referirse a “operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada”, lo haga de manera genérica, sugiriendo que simplemente demostrar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente sea suficiente para su aplicación.

Esto implicaría que, solo por ser una persona jurídica o una empresa activa que lleva a cabo actividades generadoras de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en su contabilidad se considerarían resultados computables para la determinación de la renta neta, lo cual no se deduce de la norma analizada.

Como se puede notar, no es posible establecer que el primer párrafo del art. 61 de la LIR dicte un criterio general y abstracto, el cual pueda interpretarse de manera amplia y que solo requiera la acreditación que se hayan realizado las actividades que puedan generar renta, lo que llevaría a una desnaturalización de la referida norma, toda vez que, en la práctica, todas aquellas operaciones que hayan generado DC se computen para el cálculo de la RN.

De esta manera, se concluye que la DC relacionada con los PAC IR no es computable a efecto de determinar la RN.

#### **5.2.4 Sobre la DC vinculada al IGV**

El art. 11 de la Ley del IGV señala que para la determinación mensual del IGV a pagar se deduce del Impuesto Bruto, el crédito fiscal. Ahora, conforme al art. 25

---

<sup>16</sup> RTF también citada en el Acuerdo de Sala Plena 2024-03

de la Ley del IGV, en caso este crédito fiscal sea mayor al Impuesto Bruto, lo que se generará es un Saldo a Favor del IGV, el cual puede ser compensado contra los períodos siguientes, mes a mes hasta agotar su importe.

Ahora, para el registro del Saldo a Favor de IGV en la contabilidad del contribuyente (contabilidad llevada en dólares) se sigue la dinámica de los casos anteriores, lo cual significa que, desde el momento del nacimiento del crédito hasta el cierre del ejercicio, se va a generar una DC debido a la fluctuación de la moneda.

En ese sentido, corresponde analizar si el crédito por IGV está vinculado a una operación relacionada con la producción potencial de renta o el mantenimiento de la fuente.

Al respecto, en la RTF No. 08678-2-2016 se puede advertir que para la DC que resulten de saldos de tenencias de dinero en moneda extranjera al cierre del ejercicio, como por ejemplo el saldo de caja de efectivos y de dinero en bancos, no será necesario sustentar la proveniencia de los importes, lo cual supone que la DC puede ser computable en su totalidad o de manera parcial, puesto que dichas cuentas no se relacionan con operaciones específicas.

No obstante, debe tenerse en cuenta que dicho criterio está vinculado a los saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera, lo cual supone que a través de estas se pueden realizar operaciones que puedan generar renta.

Ello, no es el caso del IGV, siendo que el Saldo a Favor por dicho tributo es producto de la mecánica seguida para su determinación, la cual, a su vez, proviene de mandatos imperativos por la ley.

Por lo cual, dicho criterio no es aplicable para el Saldo a Favor por IGV

### **5.2.5 Respuesta al segundo problema jurídico secundario**

**¿El IR, PAC IR y el crédito por IGV son operaciones que están vinculadas con la generación de renta gravada, el mantenimiento de la fuente o la obtención de créditos para financiar dichas operaciones?**

Como se ha demostrado, se puede afirmar que tanto el IR, el PAC IR y el crédito por IGV no son operaciones por las cuales exista una relación con la generación de renta gravada, el mantenimiento de la fuente productora de renta y la obtención de créditos para financiar operaciones.

A través de una interpretación sistemática de la normativa vigente, así como de la utilización de jurisprudencia del Poder Judicial y del TF, se puede analizar cómo estas operaciones no gozan de un nexo con la producción de renta o que estas califiquen como un “gasto deducible”, siendo esto necesario para que la DC pueda ser computable, conforme al primer párrafo del artículo 61 de la LIR.

En primer lugar, el IR se define como un tributo que grava las rentas obtenidas. Según el artículo 61 de la LIR, las DC generadas por operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada son computables para la determinación de la renta neta. Es así, que para efectos de la aplicación de esta norma, es importante señalar que el IR no puede ser considerado como “un gasto deducible”, según lo estipulado en el inciso b) del artículo 44 de la LIR, lo que limita su capacidad para influir en la deducibilidad de la pérdida por DC.

Por otro lado, los PAC IR, que son pagos anticipados del IR, se realizan mensualmente y tienen la naturaleza de anticipos del impuesto correspondiente al ejercicio. Estos pagos han sido normados en el art. 85 de la LIR y se utilizan como créditos contra el IR del mismo ejercicio.

Los PAC IR no se consideran rentas gravadas ni créditos para financiar las operaciones de la empresa. En este sentido, aunque representan una obligación tributaria, no están directamente relacionados con la generación de rentas gravadas ni contribuyen al mantenimiento de la fuente productora de renta. La jurisprudencia, como se menciona en la postura 2 del Acuerdo de Sala Plena No.

2024-03, sostiene que los PAC IR no se vinculan a operaciones que puedan considerarse como contribuyentes al mantenimiento de la fuente generadora de renta.

En cuanto al crédito por IGV, este se refiere a la deducibilidad del impuesto bruto que se puede realizar en la determinación mensual del IGV a pagar. Según el art. 11 de la Ley del IGV, el crédito fiscal se deduce del impuesto bruto, y si este crédito es mayor, se genera un saldo a favor que puede ser compensado en períodos posteriores. Sin embargo, el saldo a favor por IGV no se vincula directamente con la generación de renta gravada ni con la conservación de la fuente. Este saldo es el resultado de la mecánica de cálculo del IGV y no proviene de operaciones que generen ingresos gravados.

Por lo tanto, el IR, PAC IR y el crédito por IGV no pueden ser consideradas operaciones que cumplan con la regulación establecida en el primer párrafo del artículo 61 de la LIR.

### **5.3 Problema jurídico principal**

**En el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, ¿es correcto que las diferencias de cambio originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con IGV e IR sean computables para determinar la renta neta?**

#### **5.3.1. Sobre el llevado de la contabilidad en dólares**

El num. 4 del art. 87 del CT, establece la obligación de todos los contribuyentes de llevar la contabilidad de la empresa en castellano y en moneda nacional; sin embargo, establece excepciones para aquellos contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en moneda extranjera, y que a tal efecto contraten con el Estado (Yacolca, 2023).

Bajo ese contexto, el contribuyente ha suscrito un CEE con el Estado en el año 2011, el cual tiene una vigencia hasta el año 2041. Karen Sheppard menciona

que la finalidad de dichos contratos está en ofrecer a los contratistas ciertas garantías para que las ganancias que se perciban a futuro no se vean melladas por situaciones que puedan alterar el *status quo* impositivo en el momento de su suscripción, lo cual sería como un congelamiento de la carga impositiva (2000).

Es en este sentido, que el contribuyente se encontraba facultado por ley a llevar su contabilidad en dólares, toda vez que este suscribió un CEE con el Estado y que muy probablemente reciba o efectúe inversión directa, puesto que el contribuyente, como se ha mencionado, es el concesionario de un terminal portuario.

### **5.3.2. Sobre la diferencia en cambio (DC)**

Teniendo en cuenta que, el contribuyente estaba facultado y eligió llevar su contabilidad en dólares americanos, corresponde definir en qué consiste la DC.

Al respecto, la LIR no tiene una definición expresa de lo que se conoce como diferencia en cambio, siendo que, de manera supletoria, podemos utilizar el “*soft law*”, en este caso, de las normas contables emitidas por el IASB (Durán, 2014), siendo que existe una definición respecto de dicho término.

El párrafo 29 de la NIC 21 establece que se generará una DC cuando se tengan partidas monetarias como resultado de una transacción en moneda extranjera, y se produzca una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. (IASB, 2010).

En este sentido, el párrafo 29 de la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) señala que se producirá una DC cuando existan partidas monetarias derivadas de una transacción en moneda extranjera y se produzca una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Si la transacción se liquida en el mismo período contable en el que se realizó, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese mismo período.

Asimismo, Alva Matteucci interpreta de la referida norma contable que las DC *“son las que surgen al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes”* (Alva Matteucci, p. 2).

De lo esbozado, se puede entender que las DC no son más que ajustes contables, los cuales se realizan con la finalidad de corregir o atenuar el efecto de la volatilidad y fluctuación de la moneda en el transcurso de un período.

### **5.3.3. Sobre las DC provenientes de expresar en dólares los saldos en soles de las cuentas contables vinculadas al IR, PAC IR y al IGV**

En la RTF materia de análisis, la SUNAT reparó la deducibilidad de las pérdidas por DC, las cuales se generaron desde el momento del pago de una obligación tributaria hasta el momento del cierre del ejercicio.

A manera de ejemplo, se propone explicar la pérdida por DC producida por el registro del pago del PAC IR de enero de 2024, hasta el cierre del ejercicio (31.12.2024), conforme al siguiente detalle:

Según se ha definido cómo se genera una diferencia en cambio, tenemos los dos momentos en los cuales se va a estimar dicha pérdida:

- (i) Día 1 (fecha de la transacción): día de pago del PAC IR de enero 2024.
- (ii) Día 2 (fecha de liquidación): día del cierre del Balance, en el cual el monto pagado se convierte en un saldo contable en soles vinculado al activo, al ser un crédito fiscal, del cual se espera tener beneficios futuros económicos, en tanto se puede imputar contra el IR Anual del ejercicio.

Habiendo detallado el rango en el cual se va a generar la DC, se tiene lo siguiente:

	Pago a Cuenta S/	Tipo de cambio	Pago a Cuenta USD
Día 1 (fecha de pago) <b>A</b>	S/ 150,000	3.00	USD 50,000
Día 2 (fecha de balance) <b>B</b>	S/ 150,000	3.30	USD 45,455
<b>Pérdida por DC (A – B)</b>	-	-	<b>USD 4,545</b>

Como se puede apreciar, en el Día 1 se pagó un PAC IR por S/ 150,000 y se registró en dólares en la contabilidad de la Compañía, con un T/C de S/ 3.00 soles por dólar, resultando en un registro de PAC IR en dólares por USD 50,000.

Por otro lado, cuando llega el Día 2, es decir, la fecha de balance, se tiene un saldo contable en soles también por S/ 150,000; sin embargo, el tipo de cambio al final del ejercicio es de S/ 3.30 soles por dólar, siendo que, al momento de expresar dicho saldo en dólares, se obtiene un PAC IR de USD 45,455.

Ello, significa una pérdida por DC ascendente a USD 4,545 (USD 50,000 – 45,455)

Ahora, la problemática materia de análisis en el presente informe es si dicha pérdida por DC era deducible o no para la determinación de la RN.

A la fecha de este informe, mediante la RTF se ha determinado que la DC (sea ganancia o pérdida) será computable.

#### **5.3.4. Respuesta al problema jurídico principal**

**En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, ¿es correcto que las diferencias de cambio originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con IGV e IR sean computables para determinar la renta neta?**

En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, la cuestión versaba sobre si las DC originadas por la re-expresión en moneda

nacional de saldos de cuentas relacionadas con IR y el IGV son computables para determinar la RN.

En ese sentido, la normativa contable establece que las DC se producen cuando existen variaciones en el tipo de cambio entre la fecha de una transacción en moneda extranjera y la fecha de liquidación, lo cual, termina siendo un ajuste contable respecto de la volatilidad y fluctuación de la moneda

Sin embargo, para que estas DC sean computables en la determinación de la RN, deben estar vinculadas a operaciones que pueden tener la capacidad de poder crear riqueza o que contribuyan a la conservación de la fuente productora de renta. Esto está establecido en el art. 61 de la LIR, que especifica que las DC originadas por operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada son computables para la determinación de la RN.

Por lo cual, es entendible que no todas las operaciones generan el mismo efecto en la contabilidad tributaria.

En el caso del IR, la normativa establece que este impuesto no puede ser considerado como un gasto deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44 de la LIR. Esto implica que cualquier DC que surja de la expresión de saldos en moneda nacional relacionados con el IR no puede ser computada para la RN, siendo que el IR en sí mismo no califica como un gasto deducible.

Por lo tanto, las DC que se generen a partir de la re-expresión de saldos vinculados al IR no cumplen con los requisitos previstos para ser consideradas computables.

En cuanto al crédito por IGV, como ya se ha mencionado este se refiere a la deducción del impuesto bruto que se puede realizar en la determinación mensual del IGV a pagar. Sin embargo, el saldo a favor por IGV, que puede resultar de la mecánica de cálculo del IGV, no se vincula directamente con la generación de renta gravada ni con la conservación de la fuente.

La jurisprudencia, como se menciona en la RTF No. 08678-2-2016, ha dejado claro que las DC son computables en la medida en que estén vinculadas a operaciones que generen potenciales rentas gravadas o que ayuden a conservar la fuente productora de renta. Dado que el IR, los PAC IR y el crédito por IGV no cumplen con estos requisitos, las DC derivadas de estos conceptos no serían computables.

En conclusión, en el caso de contribuyentes que hayan elegido tener la contabilidad en moneda extranjera, no es correcto que las DC originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con el IGV e IR sean computables para determinar la renta neta.

Esto se debe a que tanto el IR como el crédito por IGV no se consideran gastos deducibles, y, por ende, las DC asociadas a ellos no cumplen con los requisitos establecidos en la normativa tributaria para ser computables en la determinación de la renta neta. Además, se ha señalado que existe una interdependencia entre la existencia de una operación que genere potenciales rentas, y en este caso, las DC, en la cual no pueden ser consideradas computables en el presente caso, debido a la falta de un vínculo directo de estas operaciones con la generación de renta gravada.

## **VI. CONCLUSIONES**

- (i) Existe una interdependencia y accesoriedad entre la DC y la operación que la genera. Para que la DC sea computable en la determinación de la renta neta, es necesario que la operación vinculada califique como un "gasto deducible" conforme al principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la LIR. Esto implica que la existencia de la DC depende de la naturaleza de la operación, que debe estar relacionada con la generación de ingresos gravados o el mantenimiento de la fuente productora de renta.
- (ii) Ni el IR, los PAC del IR ni el crédito por IGV son operaciones que se vinculen directamente con la generación de nueva riqueza gravada o la conservación de la fuente. En particular, el IR no puede considerarse un gasto deducible según el inciso b) del artículo 44 de la LIR, lo que limita su capacidad para influir en la deducibilidad de la DC. Por otro lado, los PAC IR y el crédito por IGV tampoco cumplen con los requisitos necesarios para ser considerados como operaciones que contribuyan a la generación de renta gravada.
- (iii) En respuesta al problema principal planteado, se concluye que no es correcto que las DC originadas por la re-expresión en moneda nacional de saldos de cuentas relacionadas con el IGV e IR sean computables para

determinar la RN. Esto se debe a que tanto el IR como el crédito por IGV no se consideran gastos que tengan la calidad de deducibles, y, por ende, las DC asociadas a ellos no cumplen con los requisitos establecidos en la normativa tributaria para ser computables en la determinación de la renta neta. La falta de un vínculo directo entre estas operaciones y la generación de renta gravada refuerza esta conclusión.

## **VII. RECOMENDACIONES**

Teniendo en cuenta la redacción establecida en el art. 61 de la LIR, la recomendación del autor es la modificación del respectivo párrafo, toda vez que, su interpretación es variada y sigue generando controversias como la descrita en el informe presente.

Al respecto, sugiero que se delimite con agudez que, para que se compute la DC, esta debe estar vinculada con operaciones sean calificadas como costo o gasto deducible para efectos del IR, lo cual distorsiona la intención de la norma, por el contrario, refuerza la predictibilidad y reduce la ambigüedad sobre la naturaleza de las operaciones generadoras de la DC.

Lo que se busca con esta modificación, es cerrar cualquier interpretación subyacente que termine por desnaturalizar la norma y, en consecuencia, que pueda mellar la base imponible del IR.

## BIBLIOGRAFÍA

AELE (2017) Impuesto General a las Ventas. Cuarta edición. Edición 2017. (p. 232)

Alva Matteucci, M. (2021) ¿Los anticipos se deben ajustar por diferencia de cambio? Área Tributaria. (p. 2). Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/wp-content/uploads/sites/320/2021/01/LOS-ANTICIPOS-Y-EL-AJUSTE.pdf>

Durán Rojo, L. (2014) Uso del soft law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio en el paradigma jurídico. - Revista 57. Recuperado de [https://www.ipdt.org/uploads/docs/02\\_Rev57\\_LDR.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev57_LDR.pdf)

García Mullín, R. (1978) Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del Impuesto, Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, Buenos Aires.

IASB. (2010). Norma Internacional de Contabilidad 21: Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras.

Picón Gonzales, J. (2024) ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo: Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial. Dogma Editores. Edición Limitada 20 años (p. 29)

Ruiz De Castilla, F. (2023) Derecho Tributario Peruano: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado (IGV). Palestra Editores. Volumen II. Segunda Edición (p. 289)

Santa María, M. (2009) Apuntes sobre los Convenios de Estabilidad Jurídica y su interrelación con los Acuerdos Internacionales suscritos por el Perú.

Sheppard, K. (2000) ALCANCE DE LOS CONVENIOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN MINERA: CONTRIBUCIONES Y TASAS. Recuperado de <file:///C:/Users/UF616XE/Downloads/Dialnet-AlcanceDeLosConveniosDeEstabilidadTributariaEnLaLe-5109655.pdf>

SUNAT (2023) Contabilidad Básica y Finanzas. Recuperado de <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/contfinanbasic.pdf>

Villanueva Gutiérrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. THEMIS Revista De Derecho, (64), 101-111. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575v>

Yacolca, D. (2023) Código Tributario. Tomo I. Jurista Editores. (p. 1049)

## **ANEXOS**





# Tribunal Fiscal

N° 04154-9-2024

**EXPEDIENTE N°** : 6922-2022  
**INTERESADO** : XX  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 2 de mayo de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por XX, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° XXXXXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de XXXXXXXXXXXX, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no valoró en forma debida los argumentos expuestos en su reclamación, que evidencian que las pérdidas por diferencia de cambio son computables para determinar la renta neta imponible, lo que vulnera los principios al debido procedimiento, derecho de defensa y verdad material, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada. Cita las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 1966 2005-PHC/TC, 5085-2006-PA/TC y 8605-2005-AA/TC; y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11979-2 2007, 00633-1-2006 y 03851-1-2007.

Que refiere que al llevar su contabilidad en moneda extranjera, al representar los saldos generados por el Impuesto a la Renta anual, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas (partidas monetarias en la contabilidad en moneda extranjera) a su reexpresión en moneda nacional, conforme lo establece el artículo 87 del Código Tributario, generó diferencias de cambio, las cuales, de conformidad con el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, son computables para determinar la renta neta; pues en efecto, dichos saldos constituyen activos en moneda nacional, por lo que es de aplicación la regla específica contemplada en el mencionado inciso d). En este sentido, menciona que la Administración incurrió en error al desconocer las pérdidas por diferencia de cambio, sin advertir que el mencionado inciso d) contempla una regla específica que admite la deducibilidad de aquellas diferencias de cambio generadas por la reexpresión de los saldos que deben liquidarse o aplicarse en moneda nacional.

Que agrega que las diferencias de cambio materia de cuestionamiento están vinculadas con el objeto habitual de la actividad gravada y el mantenimiento de la fuente, por lo que son computables para determinar el Impuesto a la Renta. Así, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta anual surgen como consecuencia de la obtención de una renta gravada y su cumplimiento se encuentra asociado con el mantenimiento de la fuente productora, pues de no realizarse los pagos, los contribuyentes verían afectado su patrimonio al verse obligados al pago de multas e intereses moratorios; y el saldo del Impuesto General a las Ventas proviene de las adquisiciones que cumplen el principio de causalidad (vinculadas con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente).

Que añade que resulta contrario a derecho pretender evaluar la deducibilidad de una pérdida por diferencia de cambio a razón de si la operación es deducible o no acorde con lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la diferencia de cambio carece de naturaleza jurídica de gasto, y en ese sentido, no corresponde que la Administración desconozca las pérdidas por diferencia de cambio basándose en que las operaciones a las que se encuentran vinculadas no califican como gasto deducible.

Que indica que en el supuesto negado que se mantenga el reparo y se considere que en aplicación de la Resolución N° 08678-2-2016, las diferencias de cambio no constituyen resultados computables, solicita que

Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DIAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 06/05/2024 10:10:44  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 06/05/2024 10:19:49 COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VASQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 06/05/2024 10:21:43  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento





# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, se dispense la aplicación de intereses y sanciones.

Que en cuanto a la resolución de multa, señala que dado que esta es accesoria a la resolución de determinación, corresponde que sea dejada sin efecto. En todo caso, considera que no se cumple con el requisito del dolo o intención para la configuración de la infracción, además no se ha seguido el procedimiento sancionador previo, y la resolución de multa es improcedente en el extremo de la sanción aplicada por el saldo a favor indebido.

Que solicita la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, así como el reconocimiento de créditos y/o saldos a favor y/o pérdidas, como consecuencia de dejarse fundado el presente recurso; asimismo, solicita que se reconozca los saldos a favor y demás créditos de periodos anteriores aplicables a los periodos materia de impugnación, de acuerdo con los resultados de los procedimientos contencioso tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto a dichos ejercicios. Agrega que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de periodos anteriores (que resulten de aplicación), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintas al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente formuló un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2014 por la diferencia de cambio vinculada con el Impuesto General a las Ventas, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2013, al considerar que no resulta computable para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, dado que dicho ajuste no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexo con una potencial renta gravada. Añade que en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, al ser adelantos de la obligación principal, los montos pagados por los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera deben reconocerse como crédito en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio, y no generar una diferencia de cambio por la reexpresión a moneda nacional de los saldos de partidas monetarias; y que en relación al Impuesto General a las Ventas, se trata de una obligación tributaria que grava operaciones y es trasladable, aplicable o recuperable posteriormente, por lo que en sí mismo, no constituye un gasto o costo deducible, así como tampoco una renta gravable para el contribuyente.

Que mediante escritos de alegatos las partes reiteran sus argumentos, y la recurrente además invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10125-3-2021, 06108-9-2021 y 05985-3-2020.

Que en el caso de autos se tiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, iniciado a la recurrente mediante la Carta N° XXXXXXXXXXXXX XXXX y el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 328 y 335), la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del citado tributo y período, por diferencias de cambio vinculadas con el Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta e Impuesto a la Renta anual, motivo por el cual, emitió la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 376 a 379).

Que cabe señalar que la recurrente suscribió un convenio de estabilidad jurídica con el Estado Peruano el XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 500 a 504), por el cual tiene un régimen del Impuesto a la Renta estabilizado en el ejercicio 2011 y vigente hasta el ejercicio 2041<sup>1</sup>, encontrándose autorizado y facultado a llevar su contabilidad en moneda extranjera (folio 252).

## Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX

Que del Anexo 2 a la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX (folio 377/vuelta), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por diferencias de cambio asociadas con las cuentas contables 40111001 - IGV cuenta propia, 40171001 - Renta 3ra

<sup>1</sup> Según la cláusula quinta del referido convenio se iniciaba a partir de la fecha de su celebración y se extendía por todo el plazo de la concesión, que conforme con la Sección IV del aludido contrato de concesión para el diseño, construcción, financiamiento, conservación y explotación del Terminal XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX es de treinta años, contado desde la fecha de suscripción del contrato (folio 506).



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

categoría y 40171002 - Renta de 3ra categoría anual (obligaciones tributarias registradas en dólares americanos convertidas a moneda nacional para efectos de la presentación de la declaración y/o pago), al considerar que no resultan operaciones vinculadas con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos para financiar sus operaciones, por el importe de S/ 7 114 260,00; al amparo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF y el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° 0XXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 247 a 252), la Administración dio cuenta que el 11 de mayo de 2011 la recurrente suscribió con el Estado el contrato de concesión para el diseño, construcción, financiamiento, conservación y explotación del Terminal XXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y que también suscribió un convenio de estabilidad jurídica y que lleva su contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. Asimismo, la Administración indicó lo siguiente:

- De la revisión de la información contenida en el Libro Diario Electrónico, observó que la recurrente reconoció como gasto del periodo fiscalizado en las subdivisionarias 67610001- Diferencia de cambio realizado y 67610002 - Diferencia de cambio no realizado, una pérdida por diferencia de cambio por el importe de US\$ 2 298 630,00, neto de una ganancia por diferencia de cambio anotada en la subdivisionaria 77114211- Diferencia de cambio no realizada por el importe de US\$ 2 710,00, tal como se detalla en el cuadro inserto en dicho requerimiento (folio 252).
- Las pérdidas por diferencia de cambio reconocidas por pérdidas y/o ajustes por diferencia de cambio tenían como contrapartidas a las subdivisionarias "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual", que corresponden a cálculos financieros efectuados con la finalidad de reexpresar el "Saldo a favor acumulado del IGV declarado en soles", "Saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado y pagado en soles" y "Saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2013 declarado y pagado en soles", respectivamente, a su equivalente en dólares, debido a que la recurrente lleva contabilidad en dólares de los Estados Unidos de América. En ese sentido, la recurrente computó para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta las referidas pérdidas por diferencias de cambio, por el importe de US\$ 2 298 630,00, conforme con los cálculos financieros por reexpresión de saldos de obligaciones tributarias por el Impuesto General a las Ventas, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Renta.
- El pago a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas, que nacen por imperio de la ley, no constituyen gasto o costo deducible, por cuanto no provienen de operaciones que guarden vinculación o nexos con una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, por lo que no cumplen con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que por tal motivo, en el citado requerimiento la Administración solicitó a la recurrente que acredite legal y documentariamente, cómo dichas diferencias de cambio están vinculadas con operaciones involucradas en la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, indicando que de lo contrario se adicionaría dicho importe a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en respuesta al precitado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 2 de diciembre de 2020 (folios 30 a 36), en el cual indicó que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas constituyen saldos de activos en moneda nacional a los que resulta aplicable el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, norma que establece una regla específica por la cual se determina una ganancia o pérdida, tal como la que se origina por la reexpresión en moneda extranjera de saldos que deban liquidarse en moneda nacional correspondientes a activos y pasivos, computable para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que en aplicación directa de lo dispuesto en el citado inciso d), no se requiere de un análisis de lo dispuesto en el primer párrafo del mismo artículo 6, esto es, que se evalúe si dicha diferencia guarda vinculación con alguna operación que fuese objeto habitual de la actividad gravada o que se produzca por razones de los créditos obtenidos para financiarla; y precisa que, considerando las definiciones contenidas en las normas contables, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas califican como partidas monetarias, por lo que corresponde que se compute la pérdida obtenida.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

Que añadió que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta surgen como consecuencia de la obtención de una renta gravada y su pago permite el mantenimiento de la fuente (patrimonio); y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas surge como consecuencia de que el crédito fiscal en un periodo es mayor al débito fiscal, el cual corresponde a las adquisiciones que cumplen con el principio de causalidad y se vincula con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente, por lo que dichos conceptos se encuentran vinculados a operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada; y que aun cuando no resulte aplicable el criterio vertido en la Resolución N° 08678-2-2016, el Tribunal Fiscal ha indicado que la diferencia de cambio que resulte de la reexpresión de saldos, no requiere que se sustente el origen de dichos saldos, por lo que, en atención a ello, las diferencias de cambio que se generen en la actualización de los importes de los pagos a cuenta y saldo a favor del Impuesto General a las Ventas por sí mismos son computables.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 228/vuelta a 239), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y precisó que la diferencia de cambio constituye un resultado computable en la medida que cumpla con lo señalado en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, esto es, cuando la operación de la que resulta está involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones; siendo que en el caso particular de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el Impuesto General a las Ventas, estos no son en sí mismos costo o gasto deducible ni ingreso o renta gravable para la recurrente. Asimismo, señaló lo siguiente:

- Si bien los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el Impuesto General a las Ventas fueron declarados y pagados en moneda nacional, siendo que la contabilidad es llevada en dólares, ello no significa que no se aplique lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, pues en este se indica en forma expresa qué diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta.
- Si bien la contabilidad es llevada en dólares y por ello los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta anual y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas calificarían como partidas monetarias de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 21 (folio 231), ello no significa que no se aplique lo que establece el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, de observancia obligatoria, evaluó el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuya redacción es idéntica a la del primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, por lo que resulta válido citar el análisis de la mencionada resolución en tanto es aplicable, además que la observación no se sustenta en la citada resolución. Lo afirmado por la recurrente respecto a que no resulta necesario sustentar el origen de las partidas que se reexpresan, no es correcto, pues solo se refiere a los saldos de tenencia de dinero.
- Respecto a que si no se efectuasen los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, ello conllevaría a multas e intereses que afectarían el patrimonio, debe tenerse en cuenta que ello se trataría de gastos no deducibles, de conformidad con la normativa del Impuesto a la Renta, siendo que las operaciones que generaron el crédito fiscal no son materia de observación.
- La recurrente no cumplió con sustentar cómo las diferencias de cambio generadas por el ajuste del saldo de las cuentas contables "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual" se encuentran vinculadas a la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiarla, y por el contrario, guardan relación con cálculos financieros por reexpresión de saldos de obligaciones tributarias, los cuales no son costo o gasto deducible; por lo que mantuvo la observación por el importe de US\$ 2 298 630,00 (S/ 7 114 260,00<sup>2</sup>).

Que posteriormente mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folio 211), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, a fin de que presentara su descargo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 17 de diciembre de 2020 (folios 39 a 45), y reiteró que las pérdidas por diferencia de cambio deben ser computadas para la

<sup>2</sup> Tipo de cambio 3,095.



# Tribunal Fiscal

N° 04154-9-2024

determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de conformidad con lo previsto en el inciso d) del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF.

Que en el ítem 1 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 201 a 208), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y señaló que mantenía su posición, bajo los mismos argumentos señalados en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, por lo que mantuvo la observación de S/ 7 114 260,00.

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que la Administración reparó la pérdida por diferencia de cambio originada a consecuencia de la expresión del saldo contable de las cuentas "40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia", "40171001 - Renta de 3ra categoría - pagos a cuenta" y "40171002 - Renta de 3ra categoría anual", que corresponden a cálculos financieros efectuados con la finalidad de reexpresar el saldo a favor acumulado del Impuesto General a las Ventas declarado en soles, y el saldo acumulado de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado y pagado en soles, a su equivalente en dólares, al considerar que dicha pérdida no proviene de operaciones que tengan vinculación o nexo con una potencial renta gravada, con el mantenimiento de la fuente productora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones, por lo que no corresponde que sea computada para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; según el siguiente detalle:

Glosa	Importe US\$	Cuenta vinculada
Ajuste por tipo de cambio. Pago I. Renta 2013	275 561,99	40171002
Pérdida por diferencia de cambio en pagos a cuenta	244 257,00	40171001
Ajuste de TC IGV por pagar a octubre	1 019 813,00	40111001
Ajuste DC de pagos a cuenta a noviembre	182 009,00	40171001
Ajuste DC saldo a favor IGV a noviembre	579 699,00	40111001
Ajuste por diferencia de cambio Liq. de impuestos noviembre	- 2 710,00	40111001
	<b>2 298 630,00</b>	

Que a fin de resolver el asunto materia de controversia, resulta necesario determinar, en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera<sup>3</sup>, si las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.

Que al respecto, dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo adoptado este Tribunal, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-03, el siguiente criterio: "En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta".

Que los fundamentos del criterio adoptado son los siguientes:

*"El numeral 4 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que los libros y registros deben 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 con 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 (en adelante, dólares americanos).*

*La norma dispone también que de llevarse la contabilidad en dólares americanos, debe considerarse que: a. La presentación de la declaración y el pago de los tributos, así como el de las sanciones relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, se realizarán en moneda nacional. Se indica además que para tal efecto, mediante Decreto Supremo se establecerá el procedimiento aplicable; y b. Para la aplicación de saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.*

<sup>3</sup> Como es el caso de la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

Por su parte, mediante el Decreto Supremo N° 151-2002-EF, publicado el 26 de septiembre de 2002, se establecieron disposiciones para que los contribuyentes que han suscrito contratos con el Estado y recibido y/o efectuado inversión extranjera directa, puedan llevar contabilidad en moneda extranjera.

El artículo 5 del citado decreto supremo establece que los contribuyentes que hubieran comunicado a la SUNAT su opción de llevar la contabilidad en dólares americanos deberán observar las siguientes normas:

1. Para el registro en dólares americanos, de operaciones efectuadas en moneda nacional, aplicarán el tipo de cambio siguiente: a) Para las cuentas del activo e ingresos, se utilizará el tipo de cambio promedio de venta publicado por la SBS<sup>4</sup> a la fecha de la operación; b) Para las cuentas del pasivo y gastos, se utilizará el tipo de cambio promedio de compra publicado por la SBS a la fecha de la operación

Se indica además que si en la fecha de operación no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.

2. Para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero. Se indica también que si en la fecha de vencimiento o pago no hubiera publicación sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior.
3. Llevarán su contabilidad de acuerdo con las prácticas contables aceptadas en el Perú.

Se señala asimismo que durante el tiempo que se lleve la contabilidad en dólares americanos, la empresa quedará excluida de las normas de ajuste integral por inflación.

El artículo 6 del mismo decreto supremo regula lo referido a las diferencias de cambio. Al respecto, su primer párrafo 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 efecto de la determinación de la renta neta".

Conforme con el segundo párrafo del mismo artículo, para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda nacional, se aplicarán, entre otras, las siguientes normas:

"a) Las operaciones en moneda nacional se contabilizarán al tipo de cambio señalado en el Artículo 5. (...)

d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos de moneda nacional 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. La tenencia de dinero en moneda nacional se incluye en el concepto de activos a que se refiere este inciso..."<sup>5</sup>.

De otro lado, el primer párrafo del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas indicados en el mismo artículo<sup>6</sup>. Asimismo, según el segundo párrafo del artículo 87 de la misma ley

<sup>4</sup> Superintendencia de Banca y Seguros.

<sup>5</sup> El inciso e) de esta norma está referido a las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda nacional relacionados y plenamente identificables, ya sean que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general; el inciso f), a las originadas por pasivos en moneda nacional relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general y el inciso g) a las inversiones permanentes en valores en moneda nacional.

<sup>6</sup> Si bien, con las sucesivas modificaciones del artículo 85 se ha modificado la manera de calcular los pagos a cuenta, se mantiene como regla general la obligación de los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría de abonar con



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, este consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado<sup>7</sup>.

Conforme con el artículo 88 de la citada ley, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79, deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo (inciso b) así como los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. Se agrega que la existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada entidad (inciso c).

En concordancia con ello, el artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>8</sup>, modificado por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF<sup>9</sup> prevé que al impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que dicha norma señala, entre los que menciona al saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores (numeral 4) y los pagos a cuenta del impuesto (numeral 5).

En cuanto al Impuesto General a las Ventas, conforme con el artículo 11 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del Impuesto Bruto<sup>10</sup> de cada período el crédito fiscal<sup>11</sup>. Por su parte, el artículo 25 de la misma ley prevé que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto. Se agrega que este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

De otro lado, a nivel jurisprudencial, en relación con la diferencia de cambio, mediante la Resolución N° 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>12</sup>, se ha señalado que esta constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

---

carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinan con arreglo a lo que dispone dicha norma. Al respecto, véase las modificaciones introducidas por Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012 y por Ley N° 29999, publicada el 13 de marzo de 2013.

<sup>7</sup> Se indica también que los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

<sup>8</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

<sup>9</sup> Publicado el 30 de diciembre de 2009.

<sup>10</sup> Se agrega que en el caso de la importación de bienes, el impuesto a pagar es el impuesto bruto.

Por su parte, el artículo 12 de la citada ley define al impuesto bruto correspondiente a cada operación gravada como el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la base imponible. A su vez, dispone que el impuesto bruto correspondiente al contribuyente por cada período tributario es la suma de los impuestos brutos determinados conforme al párrafo precedente por las operaciones gravadas de ese período.

<sup>11</sup> El primer párrafo del artículo 18 de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1116, publicado el 7 de julio de 2012, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Asimismo, prevé que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, precisándose que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento; b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

<sup>12</sup> En cuanto al siguiente criterio: "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 de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034".



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

En efecto, dicha resolución señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no solo constituye una solución técnica tendente a 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, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la ley.

Cabe precisar que si bien se aprecia que en dicha resolución se hace referencia al artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>13</sup>, el primer párrafo de dicha norma prevé lo mismo que el anotado primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF. En efecto, el citado artículo 61 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. Así, considerando que ambas normas prevén lo mismo en su primer párrafo, resulta pertinente considerar los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016 con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>14</sup>, que interpretó los alcances del citado artículo 61.

Sobre el particular, en los fundamentos de la citada Resolución N° 08678-2-2016, se señaló que: "De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables solo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas<sup>15</sup> o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora", así también se indicó que: "Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo sí la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61° del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable"<sup>16</sup>.

De otro lado, se precisó que "No obstante lo señalado, en el caso 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 sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas".

Conforme con este marco, corresponde determinar, en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, si las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda

<sup>13</sup> Aplicable al caso en el que el contribuyente lleva la contabilidad en moneda nacional y realiza operaciones en moneda extranjera.

<sup>14</sup> En dicha resolución se estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria: "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".

<sup>15</sup> Puede ocurrir que si bien exista dicha vinculación, fácticamente no se produzca la renta gravada, como sucede, por ejemplo, cuando un proyecto que generaría rentas gravadas no llega a concretarse.

<sup>16</sup> Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas.



# Tribunal Fiscal

N° 04154-9-2024

extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.

Como se aprecia, conforme con el numeral 4 del artículo 87 del Código Tributario, la regla general es que los libros y registros sean llevados en moneda nacional y se prevé una excepción para el caso de contribuyentes que reciban y/o efectúen inversión extranjera directa en dólares americanos, no obstante, dicha norma establece también que de llevarse la contabilidad en dicha moneda, la presentación de la declaración y el pago de los tributos se realizarán en moneda nacional y que para la aplicación de saldos a favor generados en períodos anteriores se tomarán en cuenta los saldos declarados en moneda nacional.

En similar sentido, el numeral 2) del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF prevé que para la presentación de la declaración y el pago de los tributos, cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero.

De otro lado, conforme con las normas citadas, que regulan el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, puede ocurrir que al finalizar el ejercicio se hayan generado saldos en moneda nacional, esto es, montos a favor del contribuyente que son considerados créditos que pueden ser materia de devolución o que deben ser arrastrados para su aplicación, según sea el caso.

En efecto, en el caso del Impuesto a la Renta existe la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda por el ejercicio gravable, los que deben abonarse mensualmente<sup>17</sup>. Determinado el impuesto por el ejercicio gravable, se deducen de este, entre otros, el saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores y los pagos a cuenta.

Se aprecia entonces que a lo largo del ejercicio se declaran pagos a cuenta, siendo que al final de este la suma de los pagos a cuenta declarados por el contribuyente constituye un saldo contable en moneda nacional, esto es, un monto a su favor a ser restado del impuesto determinado. De igual forma ocurre con un eventual saldo a favor que se venga arrastrando puesto que de no haberse agotado, llegado el final del ejercicio, constituye también un saldo a tener en cuenta.

En ambos casos no debe perderse de vista que si bien los montos declarados y que generaron los saldos se hicieron en moneda nacional, la contabilidad es llevada en dólares americanos, lo que implicó en su momento que el contribuyente convierta dólares americanos a fin de obtener la cantidad de moneda nacional a declarar y pagar.

Al respecto, el párrafo 28 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21<sup>18</sup> (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio) establece que las diferencias de cambio<sup>19</sup> que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias<sup>20</sup> a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Asimismo, el párrafo 29 de la citada NIC señala 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, siendo que cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo; no obstante, cuando la

<sup>17</sup> Se hace referencia a contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría. Téngase presente el caso general, en el que deben efectuarse los pagos a cuenta mensuales, esto es, no se hace referencia a los casos de suspensión de pagos a cuenta regulados por la norma.

<sup>18</sup> Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94.

<sup>19</sup> Dicha NIC señala en su párrafo 8 que las diferencias de cambio surgen al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

<sup>20</sup> De acuerdo con el párrafo 8 de dicha NIC, las partidas monetarias son 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. Por su parte, el párrafo 16 de la misma NIC indica que la característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

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 periodo.

De lo señalado se infiere que se determinará diferencias de cambio por operaciones realizadas en moneda extranjera cuando se haya producido una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la operación (transacción) y la fecha de liquidación o la fecha de cierre de cada periodo, siendo que en aquellos casos en que las empresas autorizadas a llevar contabilidad en dólares realicen operaciones en moneda nacional, para efectos del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio que se generen por la conversión de estas últimas a moneda extranjera (moneda en la que se contabiliza las operaciones) y que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, constituyen resultados computables para efecto de la determinación de la renta neta.

Así, por ejemplo, en el caso de un pago a cuenta del Impuesto a la Renta, deben considerarse dos momentos:

- *Primer momento (fecha de operación o transacción):* El de la declaración o pago (lo que haya ocurrido primero), puesto que conforme con el numeral 2 del artículo 5 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, para la presentación de la declaración y el pago cada uno de los componentes a ser considerado en dicha declaración deberán ser convertidos a moneda nacional utilizando el tipo de cambio promedio venta publicado por la SBS en la fecha de vencimiento o pago, lo que ocurra primero.
- *Segundo momento (fecha del balance):* El del cierre del ejercicio, momento en el que el monto ingresado a cuenta constituye un saldo contable en moneda nacional correspondiente a un activo<sup>21</sup>, puesto que es un monto a favor del contribuyente, a ser utilizado en el futuro en tanto crédito contra el impuesto. En efecto, dichos pagos a cuenta constituyen activos que califican como partidas monetarias, cuya naturaleza por disposición legal, si bien constituye una operación realizada en moneda nacional, para el contribuyente representa una operación que debe expresarse en su contabilidad en moneda extranjera.

Entre el primer momento y el segundo momento puede ocurrir una variación del tipo de cambio, lo que puede implicar una ganancia o pérdida por diferencia de cambio.

Para mayor claridad, se propone el siguiente ejemplo, referido a una empresa que lleva contabilidad en dólares americanos y que ha calculado el pago a cuenta del mes de enero, utilizando un coeficiente, según lo siguiente:

Pago a cuenta (PaC)	Ene-22
Ingresos netos (US\$)	5 000 000,00
Coeficiente	0,012
PaC en US\$	60 000,00
TC a la fecha de declaración y pago	S/ 3,50
PaC en S/	210 000,00
TC al cierre de balance	S/ 3,80

<sup>21</sup> El literal a) del párrafo 4.4 del Marco Conceptual para la Información Financiera, aprobado por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 047-2011-EF/94, define a un activo como un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. El párrafo 4.8 del citado marco conceptual, señala que: "los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción" (énfasis agregado).



# Tribunal Fiscal

N° 04154-9-2024

Momento 1	S/ 210 000,00	⇒	US\$ 60 000,00
Momento 2	S/ 210 000,00	⇒	US\$ 55 263,16

Dado que la contabilidad se lleva en dólares americanos, en el primer momento se registrarán US\$ 60 000,00 en la cuenta de activo "pagos a cuenta", con abono, por ejemplo, a la cuenta del activo "cuentas corrientes", por la salida de fondos para cancelar el pago a cuenta. Al declarar y pagar, esto es, en la "fecha de transacción" (lo que para efectos del ejemplo ocurrió el mismo día), el tipo de cambio era de S/ 3,50 soles por dólar americano, por lo que al fisco se ingresaron S/ 210 000,00.

Llegado el momento del cierre del balance (fecha del balance), se tiene un saldo contable en moneda nacional de S/ 210,000.00 (pues esto es lo que se declaró e ingresó al fisco y será lo que se indique en la futura declaración jurada anual como crédito) pero el tipo de cambio es de S/. 3,80 soles. Al expresar dicho saldo contable en moneda extranjera utilizando el nuevo tipo de cambio, se obtienen US\$ 55 263,16, esto es, se ha generado una pérdida por diferencia de cambio por US\$ 4 736,84 (puesto que por los S/. 210,000.00 la empresa ahora tiene menos dólares americanos).

Lo mismo puede ocurrir en el caso del saldo a favor de ejercicios anteriores puesto que el tipo de cambio puede variar a lo largo del ejercicio, con lo cual, es necesario reexpresar el saldo que exista al cierre del balance.

De otro lado, en el caso del Impuesto General a las Ventas se aprecia que si en un mes determinado el monto del crédito fiscal es mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituye un saldo a favor del sujeto del impuesto, el que debe aplicarse como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo. En tal caso, podría ocurrir que llegado el final del ejercicio, se cuente con un saldo a favor, el que, como en los supuestos anteriores constituye un activo que debe expresarse en la contabilidad en moneda extranjera al cierre del balance, pudiendo generarse alguna diferencia de cambio.

Ahora bien, habiéndose constatado que entre la fecha de transacción y la fecha del cierre del balance es posible que se genere una diferencia de cambio, es necesario determinar si esta es computable a fin de determinar la renta neta.

Sobre el particular, como se ha señalado anteriormente, el primer párrafo del artículo 6 del Decreto Supremo N° 151-2002-EF contiene la misma norma que el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual: "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 efecto de la determinación de la renta neta".

En tal sentido, es aplicable al citado decreto supremo lo interpretado en los fundamentos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, en la que se analizó el mencionado artículo 61, y se señaló que: "De la mencionada norma se aprecia que las diferencias de cambio son computables solo si surgen de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas<sup>22</sup> o aquéllas vinculadas con el mantenimiento de su fuente generadora", agregándose que "Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo si la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61° del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable"<sup>23</sup>. (énfasis agregado)

Añadió dicha Resolución N° 08678-2-2016 que: "En conclusión, para computar las diferencias de cambio en la determinación de la renta neta imponible, se requiere la existencia de la anotada vinculación. Así, en tanto se pueda demostrar dicha relación entre la transacción llevada a cabo (que

<sup>22</sup> Puede ocurrir que si bien exista dicha vinculación, fácticamente no se produzca la renta gravada, como sucede, por ejemplo, cuando un proyecto que generaría rentas gravadas no llega a concretarse.

<sup>23</sup> Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

genera la diferencia de cambio) y la generación de una potencial renta gravada o el mantenimiento de su fuente generadora, se obtendrán diferencias de cambio computables para la determinación de la renta neta en aplicación y sentido del referido artículo 61º de la ley”. (énfasis agregado)

En tal sentido conforme con el artículo 6 del citado decreto supremo, la diferencia de cambio será computable si surge, entre otras, de operaciones relativas a la generación de potenciales rentas gravadas o vinculadas con el mantenimiento de la fuente productora.

Al respecto, se aprecia que el pago del Impuesto a la Renta, que genera un eventual saldo en moneda nacional al cierre del ejercicio, se efectuó justamente debido a la obtención de rentas gravadas, siendo que los pagos a cuenta son anticipos del Impuesto a la Renta que se determinará al final del ejercicio, mientras que en el caso del saldo a favor por Impuesto General a las Ventas, debe tenerse en cuenta que este corresponde al crédito fiscal que excedió al impuesto bruto, siendo que a fin de ser considerado como tal, debe corresponder a adquisiciones que cumplen el principio de causalidad, esto es, que están vinculadas con la generación de rentas gravadas.

Asimismo, en cuanto al mantenimiento de la fuente productora de renta GARCÍA MULLÍN explica que por fuente productora se entiende: “...un capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades”<sup>24</sup>. Asimismo, agrega, en el caso de las empresas, que: “en un mayor grado de amplitud conceptual, pero siempre manteniéndose dentro del criterio de la renta producto, se ha postulado el principio de la empresa como fuente. Dicho de otro modo, se sostiene que la fuente productora de las rentas no es la aplicación conjunta de capital y trabajo, sino la empresa que resulta de esa aplicación. Como consecuencia de ello, si la fuente productora durable es la empresa misma, todos los productos que de ella se derivan, en tanto sean riqueza material nueva, constituyen renta producto, sin interesar que se originen en operaciones que formen o no parte de la actividad normal”. Así, en diversas resoluciones de este Tribunal, se ha señalado que debe entenderse por “fuente” al capital, al trabajo o la aplicación conjunta de ambos factores (actividad empresarial), según lo establecido por el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>25</sup>. A su vez, mantener significa “Conservar algo en su ser, darle vigor y permanencia”<sup>26</sup>.

Conforme con lo señalado, se interpreta que mantener la fuente generadora de renta implica asegurar que los activos (capital), las actividades empresariales o la combinación de ambos se conserven, optimicen y permanezcan en el tiempo como una fuente durable y susceptible de generar rentas gravadas.

Ahora bien, la declaración y pago de los montos que generan los saldos que son materia de análisis constituyen obligaciones del contribuyente cuyo incumplimiento implica la generación de intereses moratorios y, de ser el caso, la imposición de sanciones, siendo que de ocurrir ello, la empresa deberá disponer de recursos para afrontar su pago. Como se puede apreciar, ello constituye una afectación patrimonial en el negocio vinculada con la conservación del capital de trabajo<sup>27</sup> necesario para continuar con la actividad generadora de renta, por lo que se puede afirmar que el cumplimiento de dichas obligaciones se encuentra relacionada con el mantenimiento de la fuente.

De lo señalado se concluye que la diferencia de cambio materia de análisis está vinculada con el mantenimiento de la fuente productora de renta y, en consecuencia, es computable a fin de determinar la renta neta.

En tal sentido, las diferencias de cambio serán computables conforme con lo previsto por el inciso d) del artículo 6 del citado Decreto Supremo N° 151-2002-EF, que establece que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos de moneda nacional

<sup>24</sup> En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, *Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del Impuesto*, Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, 1978, Buenos Aires, p. 12 y ss.

<sup>25</sup> Véanse, por ejemplo, las resoluciones N° 17989-8-2012, 05985-3-2020 y 05442-4-2021.

<sup>26</sup> Al respecto, véase: <https://dle.rae.es/mantener?m=form>

<sup>27</sup> El capital de trabajo es definido como el capital en uso actual o corriente en la operación de un negocio. En este sentido, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Diccionario Kohler para contadores*, Limusa, De acuerdo con COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, *Diccionario KOHLER para Contadores*, Limusa, México D.F., p. 123.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

*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.*

*Por tanto, se concluye que en el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta.”*

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-03, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528<sup>28</sup>.

Que estando al criterio adoptado, en el caso de autos, resulta arreglado a ley que la recurrente haya computado, para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, las diferencias de cambio resultantes de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta (Cuentas “40111001 - Impuesto General a las Ventas cuenta propia”, “40171001 - Renta de 3ra categoría -pagos a cuenta” y “40171002 - Renta de 3ra categoría anual”), y en ese sentido, corresponde levantar el reparo formulado por la Administración, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo, debiéndose dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX.

Que no resulta atendible la nulidad deducida por la recurrente respecto del reparo bajo análisis, debido a que la Administración no habría emitido pronunciamiento sobre los argumentos expuestos en su reclamación, lo que vulnera los principios al debido procedimiento, derecho de defensa y verdad material, por cuanto de la revisión de la resolución apelada se advierte que la Administración se pronunció sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en su recurso de reclamación, y ha consignado los fundamentos de hecho y de derecho que sustentaron su decisión y por los cuales no amparaba las nulidades deducidas por aquella ni sus alegatos sobre la improcedencia del reparo efectuado, no apreciándose vulneración de derecho o principio alguno, no resultando aplicable la jurisprudencia citada al respecto, siendo que la discrepancia con el análisis y los criterios considerados por la Administración para sustentar el reparo, no es un motivo que acarree la nulidad de la resolución apelada.

Que estando a ello, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente al respecto.

## **Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX**

Que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX (folios 379 y 379/vuelta), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311<sup>29</sup>, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a

<sup>28</sup> Según la referida norma, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial “El Peruano”.

<sup>29</sup> Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares; la cual se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, antes de la modificación del mencionado decreto legislativo.

Que de la precitada resolución de multa se aprecia que se sustenta en el reparo efectuado a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por diferencias de cambio vinculadas a las cuentas contables "40111001 IGV cuenta propia", "40171001 Renta 3ra categoría" y "40171002 Renta de 3ra categoría anual" por no resultar de operaciones vinculadas a la obtención de rentas, con el mantenimiento de su fuente gravada o con créditos para financiar sus operaciones.

Que teniendo en cuenta que el citado reparo fue levantado en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento con relación a la multa vinculada, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa Nº XXXXXXXXXXXXX.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento en cuanto a los demás argumentos planteados por la recurrente.

Que en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente, cabe señalar que no corresponde que tal pretensión sea planteada en el presente procedimiento contencioso tributario, por no ser la vía pertinente. Sin perjuicio de ello, del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS se aprecia que la recurrente inició un procedimiento no contencioso de devolución respecto de pagos indebidos y/o en exceso relacionados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y multa vinculada, el cual se tramita en el Expediente Nº XXXXXXXX.

Que respecto a la solicitud de la recurrente para que se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables a los periodos materia de impugnación, como resultado de los procedimientos contencioso tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios, cabe indicar que la recurrente no precisa cuáles son los saldos, créditos o pérdidas cuyo reconocimiento solicita, y que habrían sido desconocidos por la Administración en el ejercicio bajo análisis, por lo que no es posible atender su alegato.

Que con relación a lo manifestado por la recurrente acerca que debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintas al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas; se debe señalar que corresponde que la recurrente haga valer su derecho accionando en contra de los actos administrativos emitidos que versen sobre los saldos, créditos o pérdidas desconocidos, no correspondiendo a este Colegiado pronunciarse acerca de pretensiones que recaen en tributos y/o ejercicios distintos a los que son materia de impugnación<sup>30</sup>.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, según se acredita con la constancia que obra en autos (folio 588).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº XXXXXXXXXXXXX de XXXXXXXXXXXXX, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXX y la Resolución de Multa Nº XXXXXX XXXXXX.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1528, la

<sup>30</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 05786-1-2021.



# Tribunal Fiscal

Nº 04154-9-2024

presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

*"En el caso de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda extranjera los saldos en moneda nacional de las cuentas contables, referidas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, son computables para la determinación de la renta neta".*

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Blanco Calderón**  
**Secretario Relator**  
VA/BC/LA/mpe

Nota: Documento firmado digitalmente.

