

## **INFORME N.º 045-2012-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si para la determinación del coeficiente en base al cual se calculan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta<sup>(1)</sup> se debe excluir (restar) la ganancia por diferencia de cambio.

### **BASE LEGAL:**

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF<sup>(2)</sup> (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

### **ANÁLISIS:**

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 85º del T UO de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría deben abonar 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 dos sistemas detallados en la misma norma.

En ese sentido, refiriéndose a uno de los dos sistemas, el inciso a) del citado artículo 85º dispone que las cuotas mensuales se determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Así, de acuerdo al referido sistema, el coeficiente aplicable a los ingresos netos del mes para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se obtiene dividiendo el Impuesto del ejercicio anterior (numerador) entre los ingresos netos del mismo ejercicio (denominador).

Es pertinente señalar que aun cuando el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una definición de "ingresos netos", el artículo 20º de dicha norma dispone, entre otras consideraciones, que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Agrega que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

---

<sup>1</sup> El mismo que se fija considerando el monto del impuesto calculado del ejercicio anterior entre los ingresos netos del mismo ejercicio.

<sup>2</sup> Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

Adicionalmente, cabe indicar que el Tribunal Fiscal ha señalado que los ingresos netos, desde el punto de vista económico, contable y tributario, son entendidos como el total de ingresos menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares conceptos que respondan a las costumbres de la plaza<sup>(3)</sup>.

Así pues, se puede afirmar que los ingresos netos son aquellos obtenidos por la empresa con ocasión del desarrollo de su actividad, menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares conceptos propios de la plaza.

2. Ahora bien, para la atención de la consulta materia del presente Informe es necesario determinar si las ganancias por diferencia de cambio constituyen ingresos netos del ejercicio que deban ser incluidos en el denominador para efecto del cálculo del coeficiente indicado en los párrafos anteriores.

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

Así, en relación con la norma citada en el párrafo anterior cabe tener en cuenta que si bien la diferencia de cambio puede guardar vinculación con la realización de operaciones por parte del contribuyente, tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto al valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones de la empresa; de allí que el resultado correspondiente a la diferencia de cambio tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia<sup>(4)</sup>.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal en su Resolución N.° 01003-4-2008 ha señalado, entre otras consideraciones, que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio debe efectuarse a fin de corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período.

Como se puede apreciar, si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no convierte tales resultados en ingresos provenientes de la actividad de la empresa<sup>(5)</sup>.

---

<sup>3</sup> Resolución N.° 503-3-97.

<sup>4</sup> Criterio recogido en el Informe N.° 234-2009-SUNA T/2B0000 (Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>).

<sup>5</sup> Cabe mencionar que aun cuando en el Plan Contable General Empresarial, aprobado por la Resolución N.° 043-2010-EF/94, la "Ganancia por diferencia de cambio" (subcuenta 776) está incluida dentro de la Cuenta "Ingresos Financieros" (Cuenta 77), ello en modo alguno implica que las ganancias por diferencia de cambio tengan la naturaleza de "ingresos".

En este orden de ideas se puede afirmar que no siendo las ganancias por diferencias de cambio ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

**CONCLUSIÓN:**

Las ganancias por diferencias de cambio al no ser ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Lima, 16 MAY 2012

**Original firmado por  
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS  
Intendente Nacional Jurídico (e)**

abc

A0062-D12

Impuesto a la Renta - Diferencias de cambio y su incidencia en la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.