

INFORME N.º 021-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Respecto al tratamiento tributario de las diferencias de cambio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, se plantea lo siguiente:

Una persona jurídica domiciliada (Empresa Adquirente) contrata un préstamo en moneda extranjera para destinarlo a la adquisición de activos fijos y activos permanentes de otra persona jurídica domiciliada (Empresa Adquirida), para lo cual la Empresa Adquirente adquiere la totalidad de las acciones de la Empresa Adquirida e inmediatamente después, aquélla se fusiona absorbiendo a la Empresa Adquirida, incorporando íntegramente el patrimonio de ésta.

La fusión se efectúa bajo los alcances de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 104º de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, para propósitos tributarios los activos fueron transferidos al mismo costo y vida útil que tenían en poder de la Empresa Adquirida.

En tal sentido, se consulta lo siguiente:

1. ¿La ganancia o pérdida por diferencia en cambio generada por el préstamo en moneda extranjera que mantiene la Empresa Adquirente por la adquisición de los activos fijos y permanentes de la Empresa Adquirida debe afectar el costo tributario de dichos activos, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta o debe considerarse resultados computables en cada período en que ella se genere?
2. En caso que la respuesta a la pregunta anterior sea que la ganancia o pérdida en cambio del préstamo afecte el costo de los activos fijos y permanentes, para lo cual dicha diferencia en cambio tendría que asignarse entre los valores relativos de cada uno de los referidos activos fijos y permanentes; tal asignación debe hacerse en proporción al costo que tenía cada uno de los activos; es decir, considerando su costo computable tributario (valor de adquisición menos las depreciaciones permitidas por la Ley del Impuesto a la Renta) o debe asignarse en proporción a sus valores razonables de acuerdo con lo establecido en la NIIF 3.
3. La diferencia en cambio generada por préstamos en moneda extranjera que hayan sido incurridos para la adquisición de activos intangibles de duración limitada afectados a la generación de rentas gravadas, ¿debe afectar el costo de los referidos activos intangibles de duración limitada para propósitos tributarios o debe afectar los resultados? De afectar el costo de los referidos activos intangibles, ¿debe ser amortizada para propósitos tributarios?

BASE LEGAL:

1. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

2. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y no rmas modificatorias.

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se parte de las siguientes premisas:

1. Las diferencias de cambio a que se refieren las consultas tienen su origen en el préstamo el cual está directamente relacionado con las operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada de la Empresa Adquirente.
2. Se entiende que el préstamo obtenido por la Empresa Adquirente tiene por objeto la adquisición de los activos fijos u otros activos permanentes de la Empresa Adquirida.
3. El activo intangible de duración limitada afectado a la generación de renta gravada que es transferido a la Empresa Adquirente con ocasión del proceso de reorganización preexiste a dicho proceso, habiendo sido transferido al mismo costo y vida útil que tenía en poder de la Empresa Adquirida.

En tal sentido, cabe señalar:

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

Sin embargo, el inciso f) de dicho artículo señala que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Se añade que la referida norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio.

Asimismo, el inciso f) indica que la depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

2. De otra parte, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 104º del mismo TUO, tratándose de reorganización de sociedades o empresas en las que las partes intervinientes no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias. Se agrega que en este caso no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 32º de la misma norma⁽¹⁾.

¹ El artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el

Asimismo, el inciso b) del artículo 69° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las sociedades o empresas que se reorganicen y que optaran por el régimen previsto en el numeral 2 o en el numeral 3 del artículo 104° de la Ley, deberán considerar como valor depreciable de los bienes que hubieran sido transferidos por reorganización, los mismos que hubieran correspondido en poder del transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N.° 797 y normas reglamentarias.

3. Atendiendo a las normas antes citadas, corresponde indicar que las diferencias de cambio generadas en pasivos vinculados a la adquisición de activos fijos deben activarse, no siendo posible que afecten directamente los resultados del ejercicio gravable sino mediante la depreciación de dichos activos⁽²⁾.

Asimismo, las mencionadas normas no han efectuado ningún distingo sobre la forma en que se generan dichos pasivos; es decir, si se trata de un préstamo para activos fijos o no; lo importante es que el préstamo permite la adquisición de los activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes⁽³⁾.

Por otra parte, respecto a las normas sobre reorganización de sociedades citadas, conceptualmente dicha reorganización es el conjunto de operaciones en virtud de las cuales todo o parte del patrimonio de una empresa es transferido a otra, la que prosigue su explotación⁽⁴⁾.

Ahora bien, el costo computable de los activos transferidos dependerá del tratamiento tributario por el que se hubiera optado. Así, en caso de no haberse acordado revaluación de los activos, el costo computable es el mismo que correspondía al transferente.

4. En el supuesto materia de la primera consulta, como consecuencia de un préstamo en moneda extranjera obtenido por la Empresa Adquirente, se genera diferencias de cambio. Con dicho préstamo, en un primer momento, la Empresa Adquirente se hace de la totalidad de las acciones de la Empresa Adquirida, la cual, en un segundo momento, es absorbida por aquella, a propósito de un proceso de reorganización de sociedades.

Según se aprecia, si bien en un primer momento, con el monto del préstamo en moneda extranjera, la Empresa Adquirente adquiere la totalidad de las acciones de la Empresa Adquirida, el objeto de dicho préstamo es la

valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

² Tal como se sostiene en el Informe N.° 056-2002-SUNAT/K00000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>

³ En el Informe N.° 057-2002-SUNAT/K00000 (disponible en el Portal SUNAT) se explica que el inciso f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no ha limitado que la "relación" entre el pasivo y el activo fijo sea estrictamente directa, vale decir, que dicho pasivo en moneda extranjera se haya originado por un préstamo adquirido exclusiva y directamente para incorporar a su activo un determinado bien.

⁴ Impuesto a la Renta. Tomo I. Editorial Economía y Finanzas. Páginas 167-168.

adquisición de los activos fijos y permanentes de la Empresa Adquirida, vale decir, dicho préstamo permite la adquisición del referido activo.

Lo señalado en el párrafo anterior se verifica en el hecho mismo que luego de la fusión por absorción, la Empresa Adquirente prosigue con la explotación del activo fijo y permanente que le ha sido transferido.

Así pues, sobre la base de las premisas planteadas para el presente análisis, respecto a la primera consulta se puede afirmar que las diferencias de cambio originadas en un préstamo en moneda extranjera con el que, primero se adquiere la totalidad de acciones de una empresa que es posteriormente absorbida, tal diferencia de cambio debe afectar el costo de los activos fijos y permanentes que son transferidos.

5. De otro lado, respecto al valor del activo que debe considerarse para incorporar la diferencia de cambio y así formar parte del valor computable para efecto de la depreciación; tal como se ha indicado en los párrafos anteriores, según las disposiciones del Impuesto a la Renta aplicables a la reorganización de sociedades, cuando no se hubiera acordado la revaluación de los activos, el costo computable que debe ser reconocido por la empresa absorbente es el mismo que correspondería al transferente, debiendo considerarse como valor depreciable el mismo que hubiera correspondido a la empresa absorbida.

Así pues, teniendo en cuenta que en el supuesto de la segunda consulta el valor del activo se determina sobre la base de la fusión por absorción, el costo del activo que debe considerar la Empresa Adquirente al momento de incorporar la diferencia de cambio generada con ocasión del préstamo es el costo computable de los activos, el cual es el que hubiera correspondido al transferente.

6. Por otra parte, ni el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento han definido qué debe entenderse por “otros activos permanentes”, concepto aludido en el inciso f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, resulta pertinente citar al Diccionario para Contadores de Kohler⁽⁵⁾, el cual define “activo permanente” como “activo de capital” señalando respecto de este último concepto que se trata de activo destinado a un uso o posesión continuados, encontrándose entre sus subclasificaciones más comunes, los intangibles.

Así, se puede señalar que cuando en el inciso f) del artículo 61° alude a “otros activos permanentes”, se está haciendo referencia a activo intangible que mantiene la empresa en su poder para la producción de bienes y/o servicios.

7. De otra parte, según el artículo 107° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en la reorganización de sociedades o empresas, el adquirente conservará el derecho del transferente de amortizar, entre otros, el precio

⁵ KOHLER, Eric L. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México – 1979. Páginas 15 y 24.

de los activos intangibles a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley por el resto del plazo y en la forma establecida por dicha norma⁽⁶⁾.

En tal sentido, es posible que la sociedad absorbente amortice aquellos intangibles de duración limitada destinados a la generación de rentas de tercera categoría, descontando el monto y el lapso de la amortización que correspondiera a la sociedad transferente⁽⁷⁾.

8. Ahora bien, en el supuesto materia de la consulta 3, las diferencias de cambio se originan con ocasión del préstamo en moneda extranjera incurrido para la adquisición de un activo intangible de duración limitada, afectado a la generación de renta gravada.

Así pues, habiéndose sostenido que la alusión a “otros activos permanentes” del inciso f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta incluye los activos intangibles, la diferencia de cambio originada en el préstamo en moneda extranjera para su adquisición debe afectar el valor de dicho activo intangible que al momento de la fusión no ha sido amortizado totalmente por la transferente; pudiendo ser amortizado dicho valor descontando el monto y el lapso de la amortización que correspondió a la sociedad absorbida.

Si la transferente hubiera amortizado la integridad del activo intangible con anterioridad a la fusión, la diferencia de cambio que se origine en el préstamo para su adquisición no debe integrar el costo de dicho activo sino que la misma debe pasar a afectar los resultados del ejercicio.

CONCLUSIONES:

Sobre la base de las premisas planteadas, se concluye que:

1. Las diferencias de cambio originadas en un préstamo en moneda extranjera con el que, primero se adquiere la totalidad de acciones de una empresa que es posteriormente absorbida, tal diferencia de cambio debe afectar el costo de los activos fijos y permanentes que son transferidos.
2. En el supuesto de reorganización de sociedades a que se refiere la conclusión anterior, el costo del activo que debe considerar la Empresa Adquirente al momento de incorporar la diferencia de cambio generada con ocasión del préstamo es el costo computable de los activos, el cual es el que hubiera correspondido al transferente.
3. La diferencia de cambio originada en el préstamo en moneda extranjera para la adquisición de activos intangibles de duración limitada debe afectar el valor de dicho activo intangible que al momento de la fusión no ha sido amortizado totalmente por la transferente; pudiendo ser amortizado dicho valor descontando el monto y el lapso de la amortización que correspondió a la sociedad absorbida.

⁶ El inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta permite por excepción la deducción como gasto o amortización del precio pagado por activos intangibles de duración limitada.

⁷ Tal como se analiza en el Informe N.º 005-2009-SU NAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT). Si bien dicho Informe analiza un supuesto diferente, el criterio que se desprende de su primera conclusión resulta de aplicación en el presente caso.

Si la transferente hubiera amortizado la integridad del activo intangible con anterioridad a la fusión, la diferencia de cambio que se origine en el préstamo para su adquisición no debe integrar el costo de dicho activo sino que la misma debe pasar a afectar los resultados del ejercicio.

Lima, 19 de marzo de 2012

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

gsm / rap
A0124-D12

IMPUESTO A LA RENTA – Diferencia de Cambio generada con ocasión de pasivos para adquirir activos fijos y otros activos permanentes