

INFORME N.º 036-2015-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas sobre las diferencias de cambio generadas por sucursales en el país de líneas aéreas constituidas en el exterior:

1. Tratándose de una sucursal en el Perú de una línea aérea constituida en el exterior que realiza actividades afectas con el Impuesto a la Renta, pero que se encuentra exonerada por existir reciprocidad con el tratamiento tributario otorgado a líneas aéreas peruanas que operen en dicho país, ¿las diferencias de cambio son resultados computables para la determinación del Impuesto a la Renta?
2. En el caso de una sucursal en el Perú de una línea aérea constituida en otro país, que obtiene beneficios procedentes del servicio de transporte aéreo internacional y que, en aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición tributaria (CDI) firmado por el Perú con el referido país, dichos beneficios tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, ¿puede considerarse que los resultados por diferencia de cambio, registrados en la contabilidad de la sucursal peruana se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en el Perú?⁽¹⁾

BASE LEGAL:

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

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece 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.

Al respecto, conforme a lo señalado en el Informe N.º 101-2012-SUNAT/4B0000⁽³⁾, con relación a la norma citada cabe tener en cuenta que aun cuando la diferencia de cambio guarda vinculación con la realización de operaciones por parte del contribuyente, tal diferencia tiene su origen en

¹ Se entiende que la consulta se formula bajo la premisa que, en aplicación del CDI, las diferencias de cambio generadas por tales sucursales pueden ser gravadas con el Impuesto a la Renta en el Perú.

² Publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

³ Disponible en el Portal SUNAT www.sunat.gob.pe.

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 las diferencias de cambio tiene una naturaleza distinta al resultado de la operación con la cual se encuentra vinculada dicha diferencia⁽⁴⁾.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha indicado 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⁽⁵⁾.

Además, dicho Tribunal también ha señalado que las diferencias de cambio, entendidas como el resultado obtenido por una empresa en marcha que de manera regular y continua realiza actividades gravadas, generan un resultado computable para efecto del Impuesto a la Renta conforme a lo establecido por el primer párrafo del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo entenderse que la referencia que hace la mencionada disposición 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⁽⁶⁾.

En virtud de lo antes expuesto, finalmente en el Informe N.° 101-2012-SUNAT/4B0000 se indica que si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no las convierte en ingresos provenientes de la actividad de la empresa debiendo computarse para la determinación del Impuesto a la Renta la totalidad del resultado, independientemente de la operación con la cual dicho resultado pudiera vincularse⁽⁷⁾.

2. De otro lado, cabe señalar que, de acuerdo con el criterio vertido en el Informe N.° 076-2013-SUNAT/4B0000⁽²⁾, aun cuando las empresas a que se refiere dicho Informe⁽⁸⁾ perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta, toda vez que en su actividad principal está el realizar actividades generadoras de rentas gravadas con dicho impuesto, la totalidad del

⁴ Criterio asumido anteriormente en los Informes N.°s 234-2009-SUNAT/2B0000 y 045-2012-SUNAT/4B0000, disponibles en el Portal SUNAT.

⁵ Resoluciones N.°s 2760-5-2006, 1003-4-2008 y 2147-5-2010.

⁶ Resoluciones N.°s 974-5-2012 y 5212-5-2012.

⁷ Criterio que se ha mantenido en el Informe N.° 076-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT.

⁸ Empresas domiciliadas cuya actividad principal, regular y continua consiste, por un lado, en la adquisición y manejo de acciones de control de otras empresas (holding), por las cuales perciben dividendos inafectos del Impuesto a la Renta; y, por otro, en realizar actividades de inversión en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, las cuales les generan intereses o ganancias de capital derivadas de la venta de bonos, gravados con dicho impuesto.

resultado de las diferencias de cambio vinculadas a sus actividades generadoras de rentas gravadas y no gravadas debe necesariamente computarse para la determinación de la renta neta al final del ejercicio, aun cuando tales rentas gravadas sean menores a las no gravadas.

Así pues, como se desprende del pronunciamiento antes citado, los contribuyentes cuya actividad principal implique la realización de actividades generadoras de rentas gravadas con el Impuesto a la Renta deberán computar, para efecto de la determinación de dicho impuesto, la totalidad de las diferencias de cambio que hayan generado, sea que estén vinculadas a operaciones gravadas o a operaciones no gravadas.

Nótese que la condición para que las diferencias de cambio sean computadas para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta es que la renta generada por la actividad principal de las empresas esté gravada con dicho impuesto.

3. Teniendo en consideración lo antes expuesto, y a efecto de dar respuesta a las consultas formuladas, debe dilucidarse qué debe entenderse por “actividad generadora de renta no gravada”, específicamente, si es que dicha expresión comprende a las rentas exoneradas y/o inafectas, pues solo cuando las empresas respecto de las que se generan las diferencias de cambio realizan única o principalmente actividades generadoras de rentas gravadas, tales diferencias deben computarse para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, cabe tener en cuenta que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00974-5-2012⁽⁹⁾ “(...) *en el supuesto que una persona jurídica se dedicara exclusivamente a la obtención de (...) rentas exoneradas o ingresos que se encuentren fuera del ámbito de aplicación del impuesto, se deberá concluir que en tal caso las operaciones habituales de ésta la constituyen la obtención de rentas no gravadas*”.

Como se aprecia, la “actividad generadora de renta no gravada” está referida a aquella por la que se obtienen rentas exoneradas e inafectas al Impuesto a la Renta⁽¹⁰⁾.

En ese sentido, se puede afirmar que tratándose de empresas que única o principalmente realizan actividades generadoras de rentas exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio vinculadas a dichas actividades no son computables para la determinación del referido

⁹ Cuyo análisis está referido a la diferencia de cambio regulada en el artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁰ Ello guarda concordancia con lo regulado en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias, que regula el procedimiento para la deducción por gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas; por cuanto en dicho inciso se alude tanto a las rentas gravadas como a las exoneradas o inafectas, de donde fluye que estas dos últimas son distintas que aquellas.

impuesto, habida cuenta que las diferencias de cambio a ser consideradas para tal efecto son solo aquellas generadas por empresas cuya única o principal actividad generadora de rentas está gravada con el Impuesto a la Renta.

4. Siendo ello así, toda vez que el supuesto de la primera consulta se refiere a sucursales en el Perú de líneas aéreas constituidas en el exterior que realizan solo o principalmente actividades generadoras de rentas *exoneradas* del Impuesto a la Renta en aplicación del principio de reciprocidad a que se refiere el inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽¹¹⁾, las diferencias de cambio vinculadas a dichas actividades no son computables para la determinación del referido impuesto.
5. En cuanto a la segunda consulta, en principio, cabe indicar que en el Informe N.º 278-2001-SUNAT/K00000 se ha señalado que e:
 - a) *Los CDI implican una renuncia de unos Estados a gravar determinadas rentas o bienes y la concesión exclusiva a otros de la capacidad de gravamen sobre los mismos, evitándose así la superposición de soberanías tributarias.*
 - b) *En ese sentido, mediante el artículo 8° del Convenio que dicho Informe analiza⁽¹²⁾, el Perú como Estado firmante (obligado) renunció a gravar con el Impuesto a la Renta los beneficios que obtuvieron las empresas de transporte aéreo domiciliadas en otro País Miembro del Convenio que cuenten con sucursal en nuestro país y acordó con los demás Países Miembros que el Estado en el que dichas empresas se encuentren domiciliadas será el que ostente exclusivamente la capacidad de gravamen sobre dichas rentas.*
 - c) *Por lo tanto, toda vez que el Estado peruano limitó su propia soberanía o potestad tributaria para gravar dichos beneficios, para efectos del Impuesto a la Renta peruano no habría nacido la obligación tributaria, siendo por tanto la situación jurídica de dichas rentas la de inafectas al mencionado impuesto.*

¹¹ Según el cual, se presume, sin admitir prueba en contrario, que, entre otros, los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales en el país de sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que desarrollen la actividad de transporte entre la República y el extranjero obtienen rentas netas equivalentes al 1% de los ingresos brutos por el transporte aéreo, salvo los casos en que por reciprocidad con el tratamiento otorgado a líneas peruanas que operen en otros países, proceda la exoneración del Impuesto a la Renta a las líneas extranjeras con sede en tales países. La empresa no domiciliada acreditará la exoneración mediante constancia emitida por la Administración Tributaria del país donde tiene su sede, debidamente autenticada por el Cónsul peruano en dicho país y legalizada por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

¹² Convenio para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros, aprobado por la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (anexo I).

De lo señalado en el informe citado fluye que cuando las sucursales en el Perú de una línea aérea constituida en otro Estado con el que se ha suscrito un CDI, obtiene beneficios procedentes del servicio de transporte aéreo internacional que, en aplicación de dicho convenio, tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, dichas rentas se consideran como inafectas al mencionado impuesto⁽¹³⁾.

En ese sentido, se puede afirmar que cuando las sucursales en el Perú de una línea aérea constituida en otro Estado con el que se ha suscrito un CDI, obtiene solo o principalmente beneficios procedentes del servicio de transporte aéreo internacional que, en aplicación de dicho convenio, tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, las diferencias de cambio vinculadas a dicho servicio no son computables para la determinación del Impuesto a la Renta, habida cuenta que, como ya se ha señalado, las diferencias de cambio a ser consideradas para tal efecto son solo aquellas generadas por empresas cuya única o principal actividad generadora de rentas, está gravada con el Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de sucursales en el Perú de líneas aéreas constituidas en el exterior que solo o principalmente realizan actividades generadoras de rentas *exoneradas* del Impuesto a la Renta en aplicación del principio de reciprocidad a que se refiere el inciso d) del artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio vinculadas a dichas actividades no son computables para la determinación del referido impuesto.
2. Cuando las sucursales en el Perú de una línea aérea constituida en otro Estado con el que se ha suscrito un CDI, obtiene solo o principalmente beneficios procedentes del servicio de transporte aéreo internacional que, en aplicación de dicho convenio, tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, las diferencias de cambio vinculadas a dicho servicio no son computables para la determinación del Impuesto a la Renta.

Lima, 03 MAR. 2015

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico

abc

CT0109-2015

CT0110-2015

Impuesto a la Renta – Diferencias de cambio generadas por sucursales en el país de aerolíneas constituidas en el exterior.

¹³ Si bien en el Informe N.º278-2001-SUNAT/K00000 se alude al término “domicilio” el cual no es igual a “residencia”, el análisis realizado en el mismo es aplicable a la consulta.