



INFORME N.º 000071-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 10 de septiembre de 2024

MATERIA:

Tratándose de contratos de instrumentos financieros derivados (IFD): i) que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera; ii) celebrados antes de la modificación del artículo 57 de la ley del impuesto a la renta, introducida por el decreto legislativo n.º 1425, vigente desde el 1.1.2019; y, iii) cuyo plazo vence en fecha posterior al 31.12.2018; se consulta si los resultados contables⁽¹⁾ de dichos contratos tienen tratamientos tributarios diferenciados (hasta el 31.12.2018 y posteriormente a dicha fecha), o correspondía que tales resultados acumulados se hayan imputado al cierre del ejercicio gravable 2019.

BASE LEGAL:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el decreto supremo n.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR, antes de la modificación introducida por el decreto legislativo n.º 1425⁽²⁾, establecía que las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devengarán. El segundo párrafo del referido inciso añadía que, en el caso de los IFD, las rentas y pérdidas se consideraban devengadas en el ejercicio en que ocurriera cualquiera de los siguientes hechos:
 1. Entrega física del elemento subyacente.
 2. Liquidación en efectivo.
 3. Cierre de posiciones.
 4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
 5. Cesión de la posición contractual.

¹ Derivados de la aplicación de las normas contables.

² Publicado el 13.9.2018 y vigente a partir del 1.1.2019.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
10/09/2024 15:54:09

6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

No obstante, a partir del 1.1.2019, con la vigencia de la modificación del artículo 57 de la LIR, el noveno párrafo de su inciso a) señala que en el caso de los IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, las rentas y pérdidas se imputan al cierre de cada ejercicio gravable aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior; siendo que para este efecto se aplica lo dispuesto en el artículo 61 de la LIR⁽³⁾.

Como se aprecia, hasta el 31.12.2018, los resultados contables de los contratos de IFD que consideraban como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, eran reconocidos como renta o pérdida cuando se producía alguno de los 6 supuestos indicados en el artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD⁽⁴⁾; mientras que, a partir del 1.1.2019, dichos resultados contables deben ser reconocidos como renta o pérdida al cierre de cada ejercicio gravable, aun cuando la fecha de vencimiento del contrato corresponda a un ejercicio posterior.

2. Ahora bien, respecto al reconocimiento de rentas y pérdidas en los contratos de IFD, previsto en el noveno párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR según texto modificado por el decreto legislativo n.º 1425, esta administración tributaria⁽⁵⁾ ha concluido que:

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

Con relación a dicho criterio, y teniendo en cuenta el supuesto de la consulta formulada, corresponde determinar cuáles son las consecuencias pendientes de los referidos contratos de IFD celebrados antes del 1.1.2019 cuyo vencimiento se da después del 31.12.2018, esto es, cuáles son los resultados contables derivados de dichos contratos pendientes de reconocimiento.

- ³ Según el 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 efectos de la determinación de la renta neta. Agrega en su inciso d) que, para los efectos de la determinación del impuesto a la renta, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.
- ⁴ Para lo cual, se debía analizar cuál de dichos supuestos se aplicaba a los referidos IFD, atendiendo a la naturaleza de estos contratos y a los hechos que se producían respecto de los mismos.
- ⁵ En el informe n.º 088-2019-SUNAT/7T0000, disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i088-2019-7T0000.pdf>

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0116 5286 2346 9534



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
10/09/2024 15:54:09

Pues bien, los resultados contables derivados de los referidos contratos son aquellos generados en 2 tramos de tiempo: i) antes del 1.1.2019 y ii) a partir del 1.1.2019.

Siendo ello así, y atendiendo a la consulta en análisis, corresponde determinar si la nueva regla de imputación de los resultados contables como renta o pérdida, dispuesta en el artículo 57 de la LIR, modificado por el decreto legislativo n.º 1425, es aplicable a los resultados contables derivados de los mencionados contratos de IFD celebrados antes del 1.1.2019 cuyo plazo vence después del 31.12.2018, en los tramos antes señalados.

Sobre el particular, es pertinente indicar que esta administración tributaria⁽⁶⁾ ha señalado que la Constitución Política del Perú, el Código Civil y el Código Tributario establecen como regla general la irretroactividad de las normas, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma, según la cual:

“(…) si a partir de la entrada en vigor de la nueva norma existen consecuencias de hechos, relaciones y situaciones jurídicas iniciadas y/u ocurridas durante la vigencia de la antigua norma, por aplicación inmediata de aquella norma, estas consecuencias se regularán por la nueva norma.

Por lo tanto, la nueva norma es de aplicación inmediata para todos los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen bajo su imperio y para las consecuencias pendientes de los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron bajo el imperio de la norma anterior”.

Así pues, el ordenamiento jurídico nacional se rige por el principio de aplicación inmediata de las normas, lo que implica que no procede la aplicación retroactiva de las mismas, y que, la nueva norma rige, inclusive, para las consecuencias pendientes de hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produjeron durante la vigencia de la norma anterior.

3. En ese sentido, con relación a los resultados contables derivados de los contratos de IFD, que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, celebrados antes del 1.1.2019 cuyo plazo vence después del 31.12.2018, es del caso señalar lo siguiente:

a) Resultados contables generados antes del 1.1.2019, pendientes de imputación a dicha fecha

Los resultados contables generados antes del 1.1.2019 pendientes de imputación a dicha fecha, derivados de los contratos de IFD cuyo elemento

⁶ En los informes n.ºs 047-2013 -SUNAT/4B0000, 088-2019-SUNAT/7T0000, 052-2018-SUNAT/7T0000, 216-2008-SUNAT/2B0000 y 000090-2023-SUNAT/7T0000, disponibles, respectivamente, en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i047-2013.pdf>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i088-2019-7T0000.pdf>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i052-2018-7T0000.pdf>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i2162008.htm>
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000090-2023-7T0000.pdf>.



subyacente es exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, celebrados antes del 1.1.2019 cuyo plazo vence después del 31.12.2018 son:

- a.1) Los resultados contables respecto de los cuales, antes del 1.1.2019, no se verificó la realización de alguno de los 6 supuestos de imputación como renta o pérdida previstos en el artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD:

Con relación a dichos resultados contables, dado que al 31.12.2018 no se concretó alguno de los 6 supuestos de imputación antes indicados y, atendiendo a que tales resultados se mantienen pendientes de imputación al 1.1.2019, corresponde determinar si les es aplicable el artículo 57 de la LIR modificado.

Al respecto, aun cuando según el principio de aplicación inmediata de las normas, la nueva norma es aplicable a las consecuencias pendientes a la fecha de vigencia de esta, dichas consecuencias deben ser susceptibles de subsumirse o encajar en el supuesto de la nueva norma para efecto de que le pueda ser aplicable.

Pues bien, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 57 de la LIR, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre; mientras que, según la nueva regla dispuesta en el citado artículo 57, las rentas y pérdidas derivadas de los contratos de IFD, cuyo elemento subyacente sea exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, se imputan al cierre de “cada ejercicio gravable”⁽⁷⁾ aun cuando la fecha de vencimiento de tales contratos corresponda a un ejercicio posterior.

De lo señalado en el párrafo precedente, dado que el ejercicio gravable abarca los resultados generados del 1 de enero al 31 de diciembre de un único y determinado ejercicio, se puede afirmar que, de acuerdo con la nueva regla de imputación, es jurídica y fácticamente imposible imputar los resultados contables que los mencionados contratos, celebrados hasta el 31.12.2018, generaron en ejercicios previos (2018 y precedentes), toda vez que estos ejercicios ya estaban cerrados al momento en que entró en vigencia la nueva regla, esto es el 1.1.2019.

En ese sentido, las consecuencias pendientes de dichos contratos (resultados contables acumulados al 31.12.2018) no encajan en el supuesto de la nueva norma; por lo que, respecto de tales resultados, no corresponde una aplicación inmediata de la nueva regla de imputación dispuesta en el artículo 57 de la LIR modificado.

⁷ Nótese que, según la regla actual, la imputación de rentas y pérdidas de los contratos materia de consulta debe realizarse en cada ejercicio gravable, a diferencia de la regla anterior, en virtud de la cual, para efectos de la referida imputación, los resultados se acumulaban hasta el ejercicio en que ocurriera alguno de los 6 supuestos indicados en el artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD.



Siendo ello así, si bien a la fecha de vigencia de la modificación del artículo 57 de la LIR, los resultados contables de los contratos en análisis generados hasta el 31.12.2018 se encontraban pendientes de imputación, no les resulta de aplicación la nueva regla prevista en el artículo 57 de la LIR modificado, toda vez que al haberse generado y acumulado antes del ejercicio 2019, dichos resultados no se subsumen en la nueva regla de imputación en “cada ejercicio gravable”, pues esta rige para los ejercicios que transcurran a partir del 2019.

Adicionalmente, cabe tener en cuenta que el legislador no ha previsto la aplicación de una disposición transitoria que establezca que los resultados contables acumulados surgidos durante la vigencia de la norma anterior sean reconocidos, en su totalidad, en el ejercicio 2019.

- a.2) Resultados contables respecto de los cuales, a partir del ejercicio gravable 2019, se verifica alguno de los 6 supuestos de imputación previstos en el artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD:

Al respecto, aun cuando a partir del ejercicio gravable 2019 se haya concretado la realización de alguno de los 6 supuestos de imputación antes señalados, no corresponde que los resultados contables en análisis sean imputados conforme a la regla dispuesta en el artículo 57 de la LIR, que entonces era aplicable a estos IFD, toda vez que nuestro ordenamiento jurídico se rige por el principio de aplicación inmediata de las normas y la regla de imputación prevista en dicho artículo 57 ya no estaba vigente en el ejercicio gravable 2019 para estos IFD.

Ello, más aún si se tiene en consideración que el legislador no ha previsto una disposición transitoria excepcional que establezca la aplicación ultractiva de los 6 supuestos de imputación del artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD⁸).

Adicionalmente, tampoco les resulta de aplicación la nueva regla de imputación por las razones expuestas en el anterior apartado.

Por consiguiente, los resultados contables acumulados que se generaron antes del 1.1.2019, respecto de los contratos de IFD cuyo subyacente es exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, celebrados antes del 1.1.2019, que vencen después del 31.12.2018 y respecto de los cuales al 1.1.2019 no se verificó alguno de los 6 supuestos de imputación establecidos en el artículo 57 de la LIR que entonces resultaban aplicables a estos IFD, no

⁸ Cabe mencionar que, de acuerdo con la doctrina nacional, “la aplicación ultractiva de una norma derogada o modificada, debe ser prevista expresa e indubitablemente en una norma posterior, dado que se trata de un supuesto de excepción al principio de aplicación inmediata de las normas”.

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



corresponde su reconocimiento como renta o pérdida para efectos tributarios en el ejercicio gravable 2019 ni siguientes⁹).

b) Resultados contables generados a partir del 1.1.2019

Dado que los resultados contables en análisis se generan a partir del ejercicio 2019 y que los contratos materia de consulta vencen después del 31.12.2018, en virtud del principio de aplicación inmediata de las normas, a partir del ejercicio gravable 2019, les es aplicable la nueva regla de imputación dispuesta en el artículo 57 de la LIR modificado, esto es, al cierre de “cada ejercicio gravable”.

Por consiguiente, los resultados contables que se generen a partir del 1.1.2019, respecto de contratos de IFD, cuyo subyacente es exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera, celebrados antes del 1.1.2019 que vencen después del 31.12.2018, deben reconocerse como renta o pérdida para efectos tributarios al cierre de cada ejercicio gravable, a partir del 2019.

CONCLUSIONES:

Tratándose de contratos de IFD: i) que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera; ii) celebrados antes de la modificación del artículo 57 de la LIR, introducida por el decreto legislativo n.º 1425, vigente desde el 1.1.2019; y, iii) cuyo plazo vence en fecha posterior al 31.12.2018, para efectos del impuesto a la renta, se deberá observar lo siguiente:

- a. Los resultados contables acumulados que se generaron antes del 1.1.2019, tratándose de tales contratos que al 1.1.2019 no se verificó alguno de los 6 supuestos de imputación previstos en el artículo 57 de la LIR, que entonces resultaban aplicables a estos IFD, no corresponde su reconocimiento como renta o pérdida para efectos tributarios en el ejercicio gravable 2019 ni siguientes.
- b. Los resultados contables que se generen a partir del 1.1.2019 deben reconocerse como renta o pérdida para efectos tributarios al cierre de cada ejercicio gravable, a partir del 2019.

mgb/ctc/abc
CT00273 y 00274-2019

RENTA - Tratamiento de las rentas y pérdidas de los IFD que consideran como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de moneda extranjera.

⁹ Criterio que coincide con la opinión de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, contenida en el informe n.º 0015-2023-EF/61.02 del 26.4.2023.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 10/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
10/09/2024 15:54:09