



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

EXPEDIENTE N° : 19685-2014
INTERESADO : PRECOR S.A.
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de noviembre de 2015

VISTA la apelación interpuesta por **PRECOR S.A.** con RUC N° 20505506481 contra la Resolución de Intendencia N° 015-014-0011565 de 31 de octubre de 2014 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró inadmisibles las reclamaciones interpuestas en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-003-0047506, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 012-002-0024052, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, e infundada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 012-003-0047518, giradas por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2010, y a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024053 a 012-002-0024064, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los servicios prestados por los proveedores ARCI S.A., BIELEK S.A.C., BRUFRA S.A., DICRO S.A.C., EDIX E.I.R.L. y Tratamientos y Recubrimientos Metálicos S.A., se encuentran sustentados con los contratos celebrados, copias de órdenes de servicios, facturas, constancias de detracciones, fotocopias de las planillas de proveedores, una lista de máquinas reparadas y la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, por lo que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad y además han sido efectivamente prestados, no existiendo operaciones no fehacientes.

Que indica que el hecho que no lleve la documentación con el detalle de información requerida por la Administración o que no lleve los protocolos de control de seguridad requeridos por aquella no implica necesariamente que los servicios observados califiquen como no fehacientes. Asimismo, señala que la forma como ha actuado la Administración durante la fiscalización, sin motivar los resultados de sus observaciones a su entender ha limitado su derecho a la defensa.

Que con relación al reparo por diferencias en la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2010, señala que conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 que constituye precedente de observancia obligatoria, las ganancias generadas por diferencia de cambio no constituyen ingresos netos mensuales para la determinación de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de tercera categoría, por lo que no consideró como ingresos netos la diferencia de cambio en el mes. Sin embargo, indica que dicha Resolución del Tribunal Fiscal no estableció criterio respecto a la determinación del sistema de coeficientes, y si para tal efecto, las ganancias por diferencia de cambio debían o no ser consideradas como ingresos.

Que afirma que el efecto de la ganancia por diferencia de cambio se origina en ingresos que corresponden al giro de su empresa, siendo aplicable no sólo en el caso de las ventas sino también para las adquisiciones en moneda extranjera para mantener el giro del negocio.

Que alega que la Administración no estipula en los PDT del Impuesto a la Renta, como implementar el criterio contenido en los informes, artículos y resoluciones citados por la Administración, con lo cual dicha entidad induce a error y, que no resulta ajustado a derecho que la Administración pretenda aplicar a ejercicios anteriores la interpretación contenida en el Informe N° 234-2009-SUNAT/B00000, y con ello emitir sanciones, siendo que los PDT no permitían aplicar el criterio de la Administración.

6 7 4 1 |



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Que refiere que no ha incurrido en las infracciones contenidas en las resoluciones de multa impugnadas, al no haber declarado cifras ni datos falsos, ni circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, debiendo dejarse sin efecto tales resoluciones de multa.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente impugnó parcialmente la Resolución de Determinación N° 012-003-0047506, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 012-002-0024052, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haber aceptado el reparo por concepto de participación de utilidades no pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; no obstante, la recurrente no cumplió con efectuar el pago de la deuda no reclamada, a pesar que fue requerida para ello, mediante Requerimiento N° 0150550009481, por lo que procedió a declarar inadmisibles el recurso de reclamación en tal extremo.

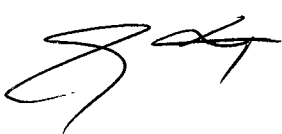
Que indica que emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 12-003-0047518 por pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, al considerar un coeficiente mayor al declarado por la recurrente, dado que para el cálculo del coeficiente no consideró como ingresos netos las ganancias por diferencia de cambio, como hizo la recurrente, pues si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no significa que tales resultados sean ingresos provenientes de la actividad de la empresa, y al no calificar como ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable, para lo cual cita el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B000; así como, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04922-8-2013 y 14231-8-2013.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024053 a 012-002-0024063, afirma que fueron emitidas como consecuencia de las observaciones efectuadas por las diferencias en la determinación de coeficientes de pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2010, y habiéndose mantenido el reparo al cálculo del coeficiente, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que corresponde mantener las citadas sanciones.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 120011387540-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121120000719, notificados el 13 de noviembre de 2012, de fojas 1236, 1237 y 1387, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2010, como resultado del cual efectuó reparos al citado tributo y ejercicio por participación de utilidades no pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y por operaciones no fehacientes de diversos proveedores; y a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, al detectar diferencias en la determinación de los coeficientes aplicables; emitiendo consecuencia de ello, la Resolución de Determinación N° 012-003-0047506 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, de fojas 1482 a 1498, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 012-003-0047518 por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, de fojas 1465 a 1481, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024052 a 012-002-0024064, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 1440 a 1464.

Inadmisibilidad

Que con relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0047506 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° 012-002-0024052, vinculada, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, la Administración declaró inadmisibles el recurso de reclamación interpuesto debido a que la recurrente no cumplió con acreditar el pago de la deuda no reclamada, a pesar de haber sido requerida para ello; por lo que corresponde determinar si la inadmisibilidad declarada se encuentra conforme a ley.

✓  2



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 136° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, para interponer reclamación contra resoluciones de determinación o de multa, no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación, pero para que sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada, actualizada hasta la fecha en que se realice el pago.

Que el artículo 140° del citado código, señala que la Administración notificará al reclamante para que, dentro del plazo de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, vencido el cual sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 104° del referido código, establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, siendo que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de R.U.C. del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que de la revisión del recurso de reclamación, de fojas 1500 a 1509, se aprecia que la recurrente impugnó parcialmente la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0047506 y la Resolución de Multa N° 012-002-0024052, al no cuestionar el reparo por participación de utilidades no pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, al existir impugnación parcial de la deuda, correspondía que la Administración requiriese a la recurrente que cumpliera con pagar el importe de la deuda no reclamada, por lo que mediante Requerimiento N° 0150550009481, de foja 1659, la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con presentar copia simple del comprobante de pago de la deuda tributaria no reclamada otorgándole un plazo de 15 días hábiles.

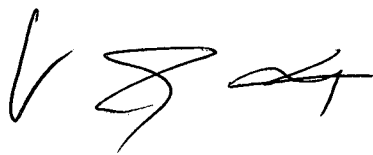

Que de la constancia de notificación del citado requerimiento, de foja 1659, se aprecia que la diligencia se realizó el 16 de junio de 2014, en el domicilio fiscal¹ de la recurrente mediante acuse de recibo, consignándose los datos y firma de la persona que recibió el documento; por lo que fue notificado de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

Que de autos no se advierte que la recurrente hubiese cumplido con acreditar el pago de la deuda no reclamada, por lo que la inadmisibilidad declarada por la Administración se encuentra conforme a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar que si bien el 8 de julio de 2014, de fojas 1666 y 1667, la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria de Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, determinando una menor obligación tributaria, ésta no ha surtido efectos de conformidad con el último párrafo del numeral 88.2 del artículo 88° del Código Tributario, que dispone que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que al ser materia de grado la inadmisibilidad del recurso de reclamación en este extremo, no cabe emitir pronunciamiento sobre los argumentos de fondo invocados por la recurrente al respecto.

¹ Según el Comprobante de Información Registrada, de foja 1844.

 3 



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

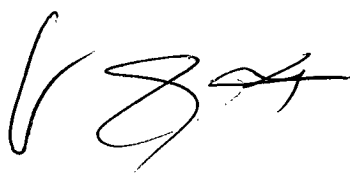
Que de los Anexos N° 01 a 03 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 012-003-0047518, de fojas 1465 a 1469, se observa que la Administración para efecto de la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, excluyó las ganancias por diferencia de cambio de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009

Que mediante el punto 7 y el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122130001279, notificado el 10 de junio de 2013, de fojas 1211, 1216 y 1218, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la base legal respectiva, el cálculo del coeficiente utilizado en sus declaraciones de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (para los meses de enero a diciembre); así como que detallara las cuentas contables de ingresos considerados, proporcionara el Balance de Comprobación de los ejercicios 2008 y 2009, la hoja de cálculo de determinación de coeficientes, y otra documentación pertinente que sustentara la aplicación del coeficiente utilizado, y de corresponder, presentara declaraciones rectificatorias y pago de omisiones. Asimismo, indicó que si bien las diferencias de cambio constituían resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no convierte tales resultados en ingresos provenientes de la actividad de la empresa; concluyendo que las ganancias por diferencias de cambio no eran ingresos, y por ende, no debían ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, para lo cual citó los artículos 61° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 15 de julio de 2013, de fojas 533 a 560, en el que indicó, entre otros, el detalle del cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero y febrero, y de marzo a diciembre de 2010, apreciándose que para ello consideró como ingresos netos las ganancias por diferencia de cambio, y que por los periodos de enero y febrero de 2010 estableció un coeficiente de 0.0063 y por los periodos de marzo a diciembre de 2010 un coeficiente de 0.0203.

Que en el punto 7 al Resultado del Requerimiento N° 0122130001279, de foja 1192, la Administración señaló que había determinado un error en el cálculo del coeficiente aplicado en los periodos enero y febrero de 2010 (según contribuyente 0.0063 y según SUNAT 0.0073), y del coeficiente aplicado en los periodos marzo a diciembre 2010 (según contribuyente 0.0203, según SUNAT 0.0314), por lo que determinó omisiones en los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010.

Que en los Anexos N° 02 y 03 al Resultado del Requerimiento N° 0122130001279, de fojas 1184 a 1186, la Administración indicó que el 15 de julio de 2013, la recurrente presentó un escrito en el cual señaló la determinación del cálculo de los coeficientes para los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010 y de marzo a diciembre de 2010. Sostiene que si bien las diferencias de cambio constituían resultados computables para la determinación de la renta neta, ello no convierte tales resultados en ingresos provenientes de la actividad de la empresa, por lo que no son ingresos y no deben ser considerados en la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, indicando el coeficiente que debía aplicarse en los periodos de enero y febrero, y de marzo a diciembre de 2010. Asimismo, precisa que para la determinación de los referidos coeficientes consideró los saldos de las cuentas contables de la Clase 7 del Balance de Comprobación Histórico deducida la cuenta contable Ganancia por Diferencia de Cambio (776), extraído de la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (PDT 662 N° 750021193), y la Resolución de Determinación N° 012-003-0044186 del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, conforme con el siguiente detalle:

 4 |



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Determinación de coeficientes y porcentajes de enero y febrero de 2010

	Según Contribuyente	Según Fiscalización
D.J. Anual 2008	PDT 662-750021193	PDT 662-750021193
Impuesto Calculado	803,434.00	803,434.00
Ventas Netas	96'320,858.00	96'320,858.00
(+) Ingresos Financieros Gravados	30'155,210.00	30'155,210.00
(+) Otros Ingresos Gravados	984,817.00	984,817.00
(+) Enajenación Valores y Bienes	29,079.00	29,079.00
Sub total Ingresos Netos	127'489,964.00	127'489,964.00
Menos: CTA 7761 Balance Año 2008	0.00	(17'325,319.00)
Ingresos Netos	127'489,964.00	110'164,645.00

Meses	Según Contribuyente COEFICIENTE	Según Fiscalización COEFICIENTE
Enero y Febrero	0.0063	0.0073

Determinación de coeficientes y porcentajes de marzo a diciembre de 2010

	Según Contribuyente	Según Fiscalización
D.J. Anual 2009/ R.D. Impuesto a la Renta 2009	664-750485297	R.D. N° 012-003-0044186
Renta Imponible	8'619,837.00	10'767,097.00
Impuesto Calculado	2'585,951.00	3'230,129.00
Ventas Netas	101'901,674.00	101'901,674.00
(+) Ingresos Financieros Gravados	25'048,662.00	25'048,662.00
(+) Otros Ingresos Gravados	747,923.00	747,923.00
Sub total Ingresos Netos	127'698,259.00	127'698,259.00
Menos: CTA 7761 Balance Año 2009	0.00	(24'729,335.00)
Ingresos Netos	127'698,259.00	102'968,924.00

Meses	Según Contribuyente COEFICIENTE	Según Fiscalización COEFICIENTE
Marzo a Diciembre	0.0203	0.0314

Que la Administración como consecuencia de la determinación de los coeficientes antes detallados, consideró omisiones a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, de foja 1184.

Que mediante los Anexos N° 01 y 02 del Requerimiento N° 0122140000316, notificado el 13 de febrero de 2014, de fojas 1173 a 1177, de conformidad con el artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos referidos, entre otros, al reparo por diferencias en la determinación de coeficientes de pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2010, al haber observado que las ganancias por diferencia de cambio al no ser ingresos, no debían ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y citando como base legal los artículos 61° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente presentó un escrito de fecha 21 de febrero de 2014, de fojas 1168 a 1171, en el que señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, se refiere únicamente a que las ganancias por diferencias de cambio no son ingresos netos para efecto de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, mas no hizo referencia alguna ni estableció criterio respecto a si las ganancias por diferencia de cambio debían ser consideradas ingresos para la determinación del sistema de coeficientes.

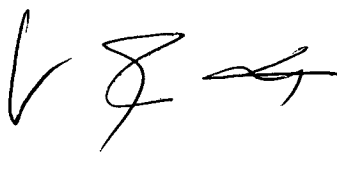

Que afirmó que la ganancia por diferencia de cambio se origina en ingresos provenientes del giro de la empresa, sea que se encuentren facturados en nuevos soles o dólares, lo que es aplicable tanto a las ventas como a las adquisiciones; agregando que en los PDT del Impuesto a la Renta no se indica cómo implementar el criterio considerado por la Administración, con lo cual se le induce a error y que no resulta ajustado a derecho que la Administración pretenda aplicar a ejercicios anteriores la interpretación contenida en el Informe N° 234-2009-SUNAT/B0000 a fin de sancionar a los administrados, siendo que los PDT no permitían viabilizar el criterio de la Administración.

Que la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 0122140000316, de fojas 1162 a 1167, da cuenta del escrito presentado por la recurrente y mantiene el reparo por diferencias en la determinación de coeficientes de pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2010, reiterando que 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, y por ende, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y detalla las omisiones detectadas, citando los artículos 61° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; así como, el Informe N° 234-2009-SUNAT/B0000 y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 de observancia obligatoria.

Que en el caso de autos, se aprecia de fojas 1132 y 1184, que la Administración efectuó el cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2010, y de marzo a diciembre de 2010, excluyendo de los ingresos netos los importes por diferencia de cambio, y consideró lo consignado por la recurrente en su declaración jurada anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, de foja 1132, así como la Resolución de Determinación N° 012-003-0044186, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, de fojas 1010 a 1028.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota 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 de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero, se calcularán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el inciso b) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85° de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del

 6 



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que el artículo 61° 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.

Que asimismo, los incisos a) y d) del citado artículo señalan que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y que 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.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el inciso d), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que teniendo en cuenta la posición de la Administración y lo expuesto por la recurrente, se tiene que la materia de controversia se centra en establecer si para la determinación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, procede incluir dentro de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009, las ganancias por las diferencias de cambio generadas en cada ejercicio.

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones: (i) Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta; y (ii) Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, no deben ser incluidas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en atención a ello, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-17 de 16 de octubre de 2015, se ha adoptado el criterio que recoge la primera de las interpretaciones mencionadas.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

“De acuerdo con el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF², 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 dos sistemas previstos por la citada norma, estos son, el de coeficiente y el de porcentaje.

El primer sistema mencionado, previsto por el inciso a) del citado artículo, consiste en fijar la cuota 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. Al respecto, se agrega que los pagos a cuenta por los períodos de

² Modificado por Decretos Legislativos N° 945 y 970, publicados el 23 de diciembre de 2003 y el 24 diciembre 2006, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior³ y que en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto por el inciso b) del citado artículo, esto es, el del porcentaje.

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, la norma señala que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Similar disposición se prevé en el artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, el que agrega que se excluye del concepto al saldo de la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación" – REI. Asimismo, la citada ley prevé que se entiende por impuesto calculado, al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de la mencionada ley.

De otro lado, en relación con la diferencia de cambio, el artículo 61° 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.

Asimismo, los incisos a) al d) del citado artículo señalan que: a) las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; y d) 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.

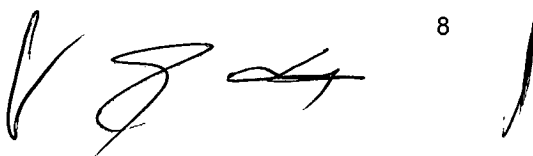
Sobre el particular, es necesario determinar si a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, deben considerarse en el divisor o denominador a las ganancias por diferencia de cambio, para lo cual es necesario analizar la naturaleza y finalidad de los pagos a cuenta, el sistema de coeficiente previsto por la citada norma y la naturaleza de la diferencia de cambio.

En cuanto al primer punto, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas e independientes pero vinculadas a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del ejercicio, lo que obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley⁴.

³ Similar disposición es recogida por la norma reglamentaria, según la cual, se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes, previsto por el citado inciso a) del artículo 85°, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, dividiendo el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

⁴ El referido criterio se encuentra recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 796-2-2001, 02600-5-2003, 4435-4-2003, 7927-4-2008 y 9581-1-2014, entre otras.

Al respecto, LUQUE BUSTAMANTE refiere que el pago a cuenta constituye un pago anticipado que se hace aún antes que nazca o sea determinada la obligación tributaria definitiva. Agrega que son obligaciones tributarias independientes porque la ley los establece en base a presupuestos de hecho también independientes que tienen sus propios elementos constitutivos y que dada dicha independencia, son exigibles por el acreedor tributario una vez cumplido el plazo para su pago (siendo que ante el incumplimiento, pueden ser exigibles coactivamente). En este sentido, véase: LUQUE BUSTAMANTE, JAVIER, "El

 8



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Al respecto, se ha señalado que tienen como causa o razón económica la necesidad de anticipar al Estado los ingresos que obtendrá al final del ejercicio por concepto del impuesto definitivo⁵. En efecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 796-2-2001 se ha indicado que aquéllos son "simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio, teniendo como objeto cubrir la necesidad financiera del Estado de contar con recursos a lo largo del período para poder solventar el gasto público".

Sobre la relación existente entre la obligación que se devenga al final del ejercicio y la de realizar pagos a cuenta, LUQUE BUSTAMANTE explica que existe una independencia jurídica pero no una económica. En tal sentido, agrega, los hechos escogidos por el legislador como presupuesto de hecho de los pagos a cuenta no pueden ser arbitrarios sino de tales características que permitan recaudar por su concepto, montos que en su conjunto, sean equivalentes al que presumiblemente resultará al final del ejercicio por concepto de impuesto definitivo⁶.

A efecto de su determinación, la norma ha optado por dos métodos, uno de los cuales es el del coeficiente. Al respecto, cabe precisar que si bien los pagos a cuenta tienen por finalidad anticipar al Estado los ingresos que obtendrá al final del ejercicio por concepto del impuesto definitivo, la mecánica de dicho sistema toma como referencia información del ejercicio anterior o precedente al anterior. En tal sentido, su propósito es que se ingrese al fisco un monto determinado en función a la misma relación o ratio existente entre el impuesto calculado y los ingresos netos generados en el año anterior o precedente al anterior⁷, al considerarse que la situación empresarial, financiera y económica del contribuyente se mantiene de un año a otro, previéndose, en caso que ello no sea así, mecanismos para modificar el coeficiente a lo largo del ejercicio, de manera que lo anticipado por pagos a cuenta, se ajuste también a la situación empresarial financiera y económica del ejercicio en curso.

Ahora bien, en cuanto al cálculo del coeficiente, debe dilucidarse si corresponde incluir la ganancia por diferencia de cambio en el divisor o denominador, teniendo en cuenta que el dividendo o numerador la considera, dado que incluye el impuesto que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio⁸, siendo que para tal efecto, previamente es necesario determinar lo que se entiende por ganancia por diferencia de cambio, dado que ello podría ser entendido de dos maneras. En efecto, podría interpretarse que el concepto bajo examen está constituido por el monto contenido en la sub cuenta "776 - Ganancia por Diferencia de Cambio"⁹ o que está compuesto por el monto positivo proveniente de la diferencia (el neto resultante) entre las sub cuentas "776 - Ganancia por Diferencia de Cambio" y "676 - Pérdidas por Diferencias de Cambio"¹⁰.

Reajuste del Tributo en los Pagos a Cuenta" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 16, IPDT, 1989, Lima, pp. 115 y ss.

⁵ Al respecto, véase: LUQUE BUSTAMANTE, JAVIER, *Op. Cit.*, p. 123.

⁶ En este sentido, véase: *Ibidem*.

⁷ Cabe indicar que un ratio, según BERNSTEIN, es una herramienta de análisis que en la mayor parte de los casos proporciona al analista claves y síntomas de las condiciones subyacentes, es decir, que si son adecuadamente interpretados, pueden revelar relaciones que muestran condiciones y tendencias que resultan imposibles de detectar mediante la inspección de los componentes individuales del ratio. Por ello, afirma que el ratio es una herramienta de análisis que se orienta al futuro. Véase: BERNSTEIN, LEOPOLD, A., *Análisis de los Estados Financieros, Teoría, aplicación e Interpretación*, Irwing, 1997, p. 82.

⁸ Sobre el concepto de "Diferencia de Cambio", la NIC 21 señala que ésta es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes. Al respecto, véase: http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/21_NIC.pdf

⁹ Al respecto, la cuenta 77 del Plan Contable General Revisado, agrupa las cuentas divisionarias que representan los importes provenientes de colocación de capitales en sus diversas modalidades y los descuentos obtenidos por pronto pago. Esta cuenta contiene a las sub cuentas: 771 Intereses sobre Préstamos Otorgados, 772 Intereses sobre Cuentas por Cobrar Mercantiles, 773 Intereses sobre Bonos y otros Títulos Similares, 774 Intereses sobre Depósitos, 775 Descuentos obtenidos por Pronto Pago, 776 Ganancias por Diferencia de Cambio, 777 Dividendos, 778 Ingresos Financieros, Ajuste por Corrección Monetaria y 779 Otros ingresos Financieros.

¹⁰ Sobre el particular, la cuenta 67 del Plan Contable General Revisado, agrupa las cuentas divisionarias que representan los gastos por concepto de intereses y gastos ocasionados por la obtención de capital y financiamiento de operaciones

VS 4 J



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Al respecto, se considera que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio constituyen "resultados computables" a efectos de la determinación de la renta neta y que cuando los incisos a) al d) del citado artículo prevén que las diferencias de cambio 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", se hace referencia a la diferencia entre las mencionadas sub cuentas. Precisamente, si la finalidad de la norma hubiera sido computar únicamente el monto contenido en la referida sub cuenta 776, sin considerar el contenido en la citada sub cuenta 676, no aludiría a "resultados computables", ni a la fluctuación de la tasa de cambio durante el ejercicio, ni consideraría la posibilidad de deducir la pérdida por diferencia de cambio a efecto de determinar la renta neta.

En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable 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.

Por consiguiente, a efecto del presente análisis (esto es, de la inclusión o no de la ganancia por diferencia de cambio en el denominador de la operación para el cálculo del coeficiente) no debe considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio".

Sobre el particular, cabe precisar que no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta 676 sea mayor a la sub cuenta 776) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo, como resultaría si se considerase en él una pérdida neta por diferencia de cambio.

En tal sentido, si se considerara que la ganancia por diferencia de cambio debiera ser incluida en el denominador, cuando el inciso a) del artículo 85° de la citada ley alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que la citada ley hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva. De manera que si dicho resultado fuese negativo, no correspondería que sea incluido¹¹.

Ahora bien, habiéndose delimitado lo que se entiende por "ingreso neto", corresponde determinar si debe ser incluido en el divisor o denominador a efecto del cálculo del coeficiente a utilizar para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

comerciales. Esta cuenta contiene a las sub cuentas: 671 Intereses y Gastos de Préstamos, 672 Intereses y Gastos de Sobregiros, 673 Intereses y Gastos Relativos a Bonos Emitidos y otras Obligaciones a Plazos, 674 Intereses y Gastos de Documentos Descontados, 675 Descuentos Concedidos por Pronto Pago, 676 Pérdidas por Diferencias de Cambio, 677 Cargas Financieras, Ajuste por Corrección Monetaria, 678 Gastos de Compra de Valores y 679 Otras Cargas Financieras.

¹¹ Sobre el particular, cabe añadir que cuando el citado artículo prevé que se consideran "ingresos netos" al total de ingresos gravables de la tercera categoría, "devengados en cada mes", menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, no hace referencia al cálculo del coeficiente sino al de la base de cálculo de los pagos a cuenta pues alude a los ingresos mensuales "devengados en cada mes", por lo que dicho concepto de "ingresos netos" no sería aplicable para el cálculo del referido coeficiente.



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Respecto al término coeficiente, el Diccionario KOHLER para Contadores¹², señala que un coeficiente es un número colocado antes de otro número que sirve como su multiplicador. Por su parte, el Diccionario de Contabilidad y Finanzas¹³ define al coeficiente como la relación entre dos variables que indica la incidencia que la variación de una tiene sobre la otra.

Por su parte, cabe mencionar que en cuanto al sistema de coeficientes previsto por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04879-1-2004 y 03876-3-2014, se ha indicado que éste se sustenta en una relación entre el impuesto calculado y los ingresos gravables del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, lo cual establece un ratio en función al gravamen que recae sobre el total de las rentas, siendo que de considerarse determinados ingresos a efecto de calcular el impuesto en el numerador y no en el denominador implicaría que el mencionado ratio se distorsione y se incremente indebidamente el coeficiente.

En efecto, excluir las ganancias por diferencia de cambio del denominador implica una distorsión en el cálculo del referido coeficiente, dado que ello no repercute en el numerador, en el que se mantendrá como parte del impuesto determinado en el ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio, lo que en algunos casos podría generar incluso que se exija como pago a cuenta un monto mayor a los ingresos mensuales que sirven de base de cálculo, al romper la relación que debe existir en función a las variables tomadas¹⁴.

Por otro lado, como se ha indicado, si bien los pagos a cuenta tienen por propósito anticipar los recursos que el fisco obtendrá al final del ejercicio, el mencionado sistema toma como referencia información del ejercicio anterior o precedente al anterior, respecto de los cuales, ya se conoce si existió ganancia neta por diferencia de cambio y el gravamen que recayó sobre ésta. En tal sentido, se considera que ésta debe ser incluida en el divisor o denominador de la fórmula aplicable para el cálculo del coeficiente a usar para la determinación de los pagos a cuenta para que no exista distorsión alguna al respecto, al haber sido incluida en el numerador de dicha fórmula.

Cabe agregar que si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006¹⁵, de observancia obligatoria, se señaló que: "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" (énfasis agregado), se aprecia que dicho criterio es aplicable a la determinación de la base de cálculo sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda. Así, se advierte que se alude a que dichas ganancias no constituyen "ingreso neto mensual", concepto que no guarda relación con los que se utilizan para el cálculo del coeficiente, los que hacen referencia al "impuesto calculado" y a los "ingresos netos del ejercicio" anterior o precedente al anterior, según corresponda.

En efecto, en dicha resolución se ha señalado que la ganancia por diferencia de cambio constituye un resultado que se computa al final del ejercicio¹⁶ y que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta considera ingresos netos al total de los ingresos gravables de tercera categoría "devengados en cada mes" menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar

¹² En este sentido, véase: COOPER, William e IJIRI, Yuji, *Diccionario Kohler para Contadores*, Limusa, 2005, p. 144.

¹³ Diccionario de Contabilidad y Finanzas, Editorial Cultural S.A, Madrid, p. 41.

¹⁴ A modo de ejemplo, si una empresa en la declaración jurada anual del ejercicio precedente consignase un impuesto calculado de S/.900,00 e ingresos por S/.3 000,00, compuestos por una ganancia por diferencia de cambio neta de S/.2 800,00 y por otros ingresos gravados por S/.200,00, y se considerase en el denominador el total de ingresos gravados, se obtendría un coeficiente de 0,3000 (S/.900,00 / S/.3 000,00); mientras que si se considerase en el denominador únicamente el importe de los otros ingresos gravados, se calcularía un coeficiente de 4,5000 (S/.900,00 / S/.200,00), esto es, se exigiría 4,5 veces sus ingresos mensuales como pago a cuenta.

¹⁵ Publicada el 2 de junio de 2006 en el diario oficial "El Peruano".

¹⁶ Dado que solamente en dicho momento podrá determinarse si se ganó o perdió por dicho concepto, ligado a la fluctuación del tipo de cambio a lo largo de éste.



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

que respondan a las costumbres de la plaza, definición que no podría comprender a la ganancia por diferencia de cambio (determinable recién al final del ejercicio) y que, como se ha señalado, tampoco alude a los empleados por la ley para la determinación del coeficiente, los cuales hacen referencia a información anual y no mensual¹⁷.

Por otro lado, es adecuado mencionar que en relación con un supuesto de naturaleza similar al de la diferencia de cambio, como es el Resultado por Exposición a la Inflación (REI)¹⁸, en diversas resoluciones de este tribunal se ha señalado que: "...teniendo en cuenta la naturaleza de tributo de periodicidad anual que ostenta el Impuesto a la Renta, los pagos a cuenta que se encuentran obligados a efectuar los contribuyentes constituyen anticipos del Impuesto que les corresponderá pagar al final del ejercicio, y que el sistema de pagos a cuenta mediante la aplicación de un coeficiente se sustenta en una relación entre el impuesto calculado y los ingresos gravables del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, lo cual establece un ratio en función al gravamen que recae sobre el total de las rentas; de considerar el REI a efecto de determinar el impuesto en el numerador y no en el denominador implica que el mencionado ratio se distorsione y se incremente indebidamente el coeficiente (énfasis agregado)¹⁹".

En tal sentido, se concluyó que el REI debía formar parte del denominador a efecto del cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta dado que el ratio establecido por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta comprende el total de las rentas generadas en el ejercicio anterior o precedente al anterior, esto es, sin discriminar su naturaleza. Por consiguiente, a pesar de ser el resultado de un ajuste contable, tal como lo es también la diferencia de cambio, se consideró que debía ser incluido en el denominador entre los ingresos netos gravables a fin de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Estando a lo expuesto, se concluye que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."

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

Que como se ha señalado, el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código; así como, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas, constituirán 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, siendo que en dicho caso, en la resolución correspondiente, se señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

¹⁷ Así, en el caso que ameritó la emisión de la citada resolución, la Administración Tributaria había reparado la base de cálculo de los pagos a cuenta (no el coeficiente) por no haberse incluido la ganancia por diferencia de cambio.

¹⁸ Al respecto, conforme con el Decreto Legislativo N° 797, el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio, siendo el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) el mayor valor aplicable atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto, siendo que el REI determinado conforme a dicha norma constituye renta gravada. Esto es, el referido concepto comparte con la ganancia por diferencia de cambio la naturaleza de ajuste que es considerado como resultado al final del ejercicio.

¹⁹ En este sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 456-3-2000. De igual forma, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 334-2-2000, 457-3-2000, 652-5-2001, 1044-1-2001, 6337-2-2003, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

Que según el referido Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-17, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria. En tal sentido, se dispone su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

Que en cuanto al reparo bajo análisis, si bien la Administración consideró que las ganancias por diferencias de cambio no son ingresos, para efectos del inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y que en tal sentido no debían ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, al haberse establecido en el citado criterio de observancia obligatoria que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador, a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos alegados por la recurrente en este extremo.

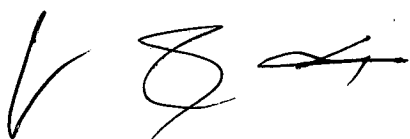

Que por otro lado, según se indica en el Anexo N° 3 de las citadas Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047509 a 012-003-0047518, de foja 1465 y de las liquidaciones que obran a fojas 1145 y 1184, se verifica que la Administración determinó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2010, considerando para el cálculo del coeficiente como impuesto calculado, el impuesto contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0044186, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, siendo que ésta se encuentra cuestionada en el procedimiento contencioso tributario seguido ante este Tribunal mediante Expediente N° 14138-2014.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración esté a lo que se resuelva en el citado procedimiento contencioso tributario seguido respecto de la citada resolución de determinación, a efecto de considerar el impuesto calculado para efecto del cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de marzo a diciembre de 2010.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0024053 a 012-002-0024064

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024053 a 012-002-0024064, fojas 1439 a 1462, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según el cual constituye 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 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.

Que las mencionadas resoluciones de multa fueron giradas en base al reparo contenido en las citadas Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 012-003-0047518 emitidas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2010, y teniendo en cuenta que en esta instancia se ha revocado el reparo por modificación de coeficiente en cuanto a la exclusión de las ganancias por diferencia de cambio de los ingresos netos, para el cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, y se ha señalado que se éste a lo que se

 13 



Tribunal Fiscal

N° 11116-4-2015

resuelva en el procedimiento contencioso tributario seguido con Expediente N° 14138-2014, a efecto de considerar el "impuesto calculado" para la determinación del coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2010, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide las citadas resoluciones de multa, teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos precedentes.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-014-0011565 de 31 de octubre de 2014, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0047507 a 012-003-0047518, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0024053 a 012-002-0024064, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:


"Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/SM/mgp