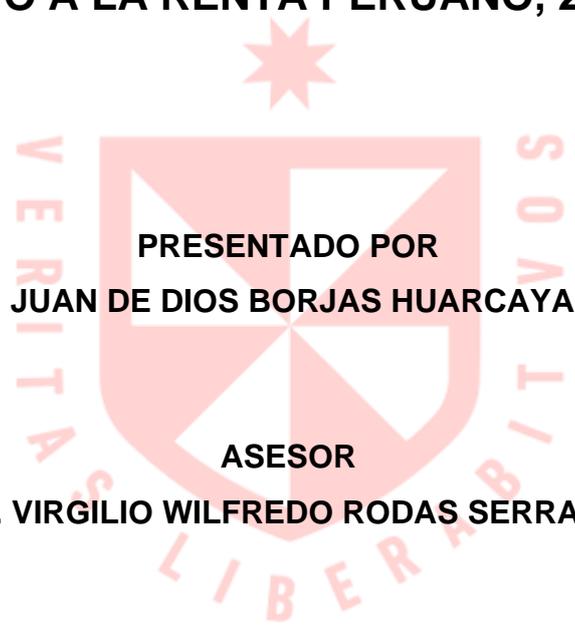


FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
UNIDAD DE POSGRADO

**LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOBRE
DIFERENCIA DE CAMBIO Y SU INCIDENCIA EN EL
IMPUESTO A LA RENTA PERUANO, 2006-2021**



PRESENTADO POR
JUAN DE DIOS BORJAS HUARCAYA

ASESOR
DR. VIRGILIO WILFREDO RODAS SERRANO

TESIS
PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
DOCTOR EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

LIMA, PERÚ

2024



CC BY-NC-ND

Reconocimiento – No comercial – Sin obra derivada

El autor sólo permite que se pueda descargar esta obra y compartirla con otras personas, siempre que se reconozca su autoría, pero no se puede cambiar de ninguna manera ni se puede utilizar comercialmente.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
UNIDAD DE POSGRADO**

**LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOBRE DIFERENCIA DE
CAMBIO Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA
PERUANO, 2006-2021**

**PARA OPTAR
EL GRADO ACADÉMICO DE DOCTOR
EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS**

**PRESENTADO POR:
JUAN DE DIOS BORJAS HUARCAYA**

**ASESOR:
DR. VIRGILIO WILFREDO RODAS SERRANO**

LIMA, PERÚ

2024

**LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOBRE DIFERENCIA DE
CAMBIO Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA
PERUANO, 2006-2021**

ASESOR Y MIEMBROS DEL JURADO

ASESOR:

DR. VIRGILIO WILFREDO RODAS SERRANO

MIEMBROS DEL JURADO:

PRESIDENTE:

Dr. JUAN AMADEO ALVA GÓMEZ

MIEMBRO:

Dr. ALBERTO BENJAMIN ESPINOZA VALENZUELA

SECRETARIO:

Dr. CRISTIAN ALBERTO YONG CASTAÑEDA

Dedicatoria

Expreso mi gratitud a Dios y nuestro señor Jesucristo por concederme la fortaleza y la perseverancia necesaria para alcanzar este objetivo. A mis padres por darme la vida y su excelente crianza.

A mi esposa Maritza y mis hijos Elizabeth y José Antonio por su inquebrantable ayuda y respaldo.

El autor.

Agradecimiento

Deseo expresar mi sincero agradecimiento a las autoridades de la Universidad de San Martín de Porres por otorgarme la oportunidad de alcanzar el grado de Doctor. Quiero destacar el invaluable papel de los docentes, quienes han compartido sus conocimientos, experiencias y orientación en las distintas áreas de estudio.

El autor.

NOMBRE DEL TRABAJO

LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOB
E DIFERENCIA DE CAMBIO Y SU INCIDEN
CIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA PE

AUTOR

JUAN DE DIOS BORJAS HUARCAYA

RECuento DE PALABRAS

52405 Words

RECuento DE CARACTERES

281530 Characters

RECuento DE PÁGINAS

209 Pages

TAMAÑO DEL ARCHIVO

2.2MB

FECHA DE ENTREGA

Aug 4, 2024 9:03 PM GMT-5

FECHA DEL INFORME

Aug 4, 2024 9:06 PM GMT-5**● 20% de similitud general**

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para cada base de datos.

- 17% Base de datos de Internet
- Base de datos de Crossref
- 12% Base de datos de trabajos entregados
- 6% Base de datos de publicaciones
- Base de datos de contenido publicado de Crossref

● Excluir del Reporte de Similitud

- Material bibliográfico
- Material citado
- Bloques de texto excluidos manualmente
- Material citado
- Coincidencia baja (menos de 10 palabras)

ÍNDICE

Portada	i
Título	ii
Asesor y miembro del jurado	lii
Dedicatoria	iv
Agradecimiento	v
Índice	Vii
Resumen	Xiv
Abstract	Xv
Introducción	Xvi
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 Descripción de la Realidad Problemática	1
1.1.1 Delimitación de la Investigación	10
1.1.1.1 Delimitación Espacial	10
1.1.1.2 Delimitación Temporal	10
1.1.1.3 Delimitación Social	10
1.1.1.4 Delimitación Conceptual	11
1.2 Formulación del Problema	12
1.2.1 Problema General	12
1.2.2 Problemas Específicos	12
1.3 Objetivos de la Investigación	13
1.3.1 Objetivo General	13
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 Justificación e Importancia de la Investigación	13
1.4.1 Importancia	13
1.4.2 Viabilidad de la investigación	14
1.5 Limitaciones	14
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	15

2.1	Antecedentes de la Investigación	15
2.2	Bases Teóricas	21
2.2.1	Variable Independiente	27
2.2.2	Variable Dependiente	62
2.3	Marco legal	
2.4.	Definiciones de Términos Básicos (Glosario)	105
	CAPÍTULO III: HIPÓTESIS Y VARIABLES	107
3.1	Hipótesis General	107
3.2	Hipótesis Específicas	107
3.3	Operacionalización de variables	108
	CAPÍTULO IV: METODOLOGÍA	110
4.1	Diseño Metodológico	110
4.2	Población y muestra	111
4.3	Técnicas de recolección de datos	112
4.4	Técnicas para el procesamiento de la información	114
4.5	Aspectos éticos	115
	CAPÍTULO V: RESULTADOS	116
	CAPITULO VI: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	161
6.1	Discusión	161
6.2	Conclusiones	170
6.3	Recomendaciones	171
	FUENTES DE INFORMACIÓN	173
	Referencias bibliográficas	173
	Referencias electrónicas	174
	ANEXOS	182
	Matriz de consistencia	183
	Encuestas	184
	Opinión de expertos	188

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Jurisprudencia según Resolución de Observancia Obligatoria N°02760-5-2006	5
Tabla 2	Jurisprudencia según Resolución de Observancia Obligatoria N°11116-4-2015	7
Tabla 3	Jurisprudencia según Resolución de Observancia Obligatoria N°08678-2-2016	9
Tabla 4	Aplicación del tipo de cambio	49
Tabla 5	Teorías económicas y el Impuesto a la Renta	62
Tabla 6	Tipos de cambios aplicables para convertir activos y pasivos en moneda extranjera a soles	75
Tabla 7	Conciliación del Impuesto a la Renta a resultados por diferencia de cambio según el impuesto, el criterio del consumo más incremento patrimonial y la NIC 21	75
Tabla 8	Conciliación del artículo 61° de la ley del Impuesto a la Renta y la NIC 21	76
Tabla 9	Tipo de cambio a aplicar por transacción en moneda extranjera	86
Tabla 10	Activos y pasivos monetarios	87
Tabla 11	Operacionalización de las variables	108
Tabla 12	Validez de contenido de la evaluación, opinión y juicio de expertos	113
Tabla 13	Confiablez de los instrumentos	114
Tabla 14	Ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas	116
Tabla 15	El gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas	118
Tabla 16	El reconocimiento de la diferencia se debe realizar mensualmente en las empresas	119
Tabla 17	La diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas	121

Tabla 18	Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contable y tributario en las empresas	122
Tabla 19	El coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas	123
Tabla 20	La jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en su aplicación en las empresas	125
Tabla 21	El ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas	126
Tabla 22	El gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas	127
Tabla 23	El devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas	129
Tabla 24	El Estado de Situación financiera debe incluir los saldos por diferencia de cambio en las empresas	130
Tabla 25	El ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas	131
Tabla 26	Las declaraciones juradas determinativas deben considerar la diferencia de cambio en las empresas	133
Tabla 27	La ley del Impuesto a la Renta referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas vigentes a ser aplicados en las empresas	134
Tabla 28	Estadística de fiabilidad	136
Tabla 29	Estadística de total de elemento	136
Tabla 30	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°1	14
Tabla 31	Correlación de Pearson: Tabla N°1	142
Tabla 32	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°2	144
Tabla 33	Correlación de Pearson: Tabla N°2	145
Tabla 34	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°3	147

Tabla 35	Correlación de Pearson: Tabla N°3	149
Tabla 36	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°4	151
Tabla 37	Correlación de Pearson: Tabla N°4	152
Tabla 38	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°5	154
Tabla 39	Correlación de Pearson: Tabla N°5	156
Tabla 40	Prueba de Chi cuadrado: Tabla cruzada N°6	158
Tabla 41	Correlación de Pearson: Tabla N°6	159

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	El ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas	117
Figura 2	El gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas	118
Figura 3	El reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas	120
Figura 4	La diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas	121
Figura 5	Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efecto contable y tributario en las empresas	123
Figura 6	El coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas	124
Figura 7	La jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en las empresas	125
Figura 8	El ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas	127
Figura 9	El gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas	128
Figura 10	El devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas	129
Figura 11	El Estado de Situación Financiera debe incluir en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas	130
Figura 12	El ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas	132
Figura 13	Las declaraciones juradas determinativas deben considerar la diferencia de cambio en las empresas	133

Figura 14 La ley del Impuesto a la Renta referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas 135

RESUMEN

La presente investigación tuvo como objetivo determinar si la jurisprudencia sobre diferencia de cambio tiene incidencia en el Impuesto a la Renta peruano 2066.2021, tanto para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta como la liquidación final del Impuesto a la Renta. La investigación tuvo un enfoque cuantitativo, tipo aplicada, nivel explicativo y correlacional, utilizándose como técnica la recolección de datos la encuesta y como instrumento el cuestionario, así como el análisis de las diversas normas contables y financieras, y bases teóricas aplicable a la diferencia de cambio considerada en la legislación del Impuesto a la Renta. El estudio reveló que un alto porcentaje de especialistas tributarios están de acuerdo que la legislación del Impuesto a la Renta y la doctrina contable son coincidentes respecto del tratamiento de la diferencia de cambio, no obstante, la jurisprudencia producida sobre este tema ha carecido de uniformidad y llegando a ser contradictoria. En la investigación se concluye que la diferencia de cambio con saldo acreedor se considera un ingreso gravable para el Impuesto a la Renta, mientras que aquellas con saldo deudor son gastos deducibles; asimismo, se deduce que las diferencias de cambio mensuales con saldo acreedor deben ser tenidas en cuenta para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, se plantea la necesidad de modificar la jurisprudencia establecida por el Tribunal Fiscal para que la diferencia de cambio sea considerada como ingreso o gasto para el Impuesto a la Renta, según corresponda.

Palabras claves:

Jurisprudencia tributaria, diferencia de cambio, ley del Impuesto a la Renta.

ABSTRACT

The objective of this research was to determine whether the jurisprudence on exchange rate differences has an impact on the Peruvian Income Tax 2066.2021, both for payments on account of Income Tax and the final settlement of Income Tax. The research had a quantitative approach, applied type, explanatory and correlational level, using the survey as a data collection technique and the questionnaire as an instrument, as well as the analysis of the various accounting and financial standards, and theoretical bases applicable to the exchange rate difference considered in the Income Tax legislation. The study revealed that a high percentage of tax specialists agree that Income Tax legislation and accounting doctrine coincide regarding the treatment of exchange rate differences, however, the jurisprudence produced on this subject has lacked uniformity and has been contradictory. The investigation concludes that the exchange rate difference with a credit balance is considered taxable income for Income Tax, while those with a debit balance are deductible expenses; it also follows that monthly exchange rate differences with a credit balance must be taken into account for Income Tax payments on account. Therefore, the need arises to modify the jurisprudence established by the Tax Court so that the exchange rate difference is considered as income or expense for Income Tax, as appropriate.

Keywords:

Tax jurisprudence, exchange rate difference, Income Tax law.

INTRODUCCIÓN

El objetivo del trabajo de investigación titulado “La Jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio y su incidencia en el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021” tiene por objetivo demostrar que la jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio tiene incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta incluido los pagos a cuenta.

La investigación tiene como elemento central la debida ubicación y entendimiento de la diferencia de cambio en el marco del Impuesto a la Renta peruano, a los efectos que se entienda su verdadera naturaleza y luego de ello se permita a las empresas el cumplimiento cabal, equitativo, generalizado y justo de sus obligaciones tributarias respecto del Impuesto a la Renta, tanto para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, así como el pago anual del mismo.

La tesis se divide en cinco capítulos, organizada de la forma siguiente:

En el capítulo I se consideró el planteamiento de la realidad problemática, que describe las características y el comportamiento de las variables a investigar, las características más importantes de las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio. Asimismo, se formuló el problema y objetivos de la investigación, para luego exponer la justificación, importancia, limitaciones y viabilidad del estudio.

El capítulo II abordó el marco teórico, se presentan los antecedentes más importantes de la investigación, las bases teóricas con las cuales se sustentó el nivel de estudio, concluyendo con las definiciones conceptuales.

En el capítulo III se operacionalizan las hipótesis, las variables e indicadores.

El capítulo IV contiene la metodología, constituida por los procedimientos e instrumentos para la recolección y procesamiento de datos, se consideran los siguientes puntos: diseño metodológico, población y muestra, técnicas de recolección de datos, técnicas para el procesamiento y análisis de la información y los aspectos éticos.

En el capítulo V se presentan los resultados obtenidos en el trabajo de campo evidenciado por las encuestas, así como también la contrastación de las hipótesis.

Finalmente, el capítulo VI presenta la discusión, conclusiones y recomendaciones entre las que se propone un proyecto de ley que unifique los

criterios de interpretación de la diferencia de cambio, acorde con su naturaleza financiera y económica, lo previsto en la ley y reglamento del Impuesto a la Renta, así como en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Descripción de la Realidad Problemática

En una economía globalizada como la actual, en la cual las unidades empresariales están íntimamente vinculadas o relacionadas, estas desarrollan sus actividades económicas mutua y recíprocamente beneficiosas. Las fronteras de cada Estado tienden a quedar en un segundo plano, no obstante, cada Estado es soberano y autónomo, autorizando y emitiendo las monedas de curso legal que regirán en su circunscripción, además de la legislación tributaria que le resulte pertinente y adecuada.

Esta actividad empresarial que traspasa las fronteras hace que en la contabilidad de las empresas de cada Estado existan transacciones u operaciones que no solo respondan al uso de monedas de curso legal, sino también a monedas que están autorizadas en otros países.

En consecuencia, las empresas mantienen operaciones en moneda extranjera, los mismos que de manera periódica requieren algún ajuste o modificación de los valores que inicialmente sirvieron de base para su registro por efecto de la devaluación o cambios en los valores de una moneda a otra. Estas operaciones realizadas en moneda extranjera que inclusive pueden realizar con residentes del Estado en la cual domicilian las empresas, producen las denominadas diferencias de cambio. Estas diferencias de cambio se generan o son susceptibles de generarse a cualquier fecha dentro de un ejercicio gravable, así como también, sobre los saldos que en dicha moneda hayan quedado expresados en los estados financieros al cierre de cada ejercicio comercial o período tributario.

Dependiendo del grado de exposición a los tipos de cambio y en tanto se trate de activos o pasivos, estas diferencias de cambio pueden generar una ganancia o pérdida, aspecto o cuestión que las normas contables lo han sistematizado a través de la Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (en adelante denominado como “NIC 21”).

De manera previa, el Marco Conceptual para la Información Financiera, ha previsto la definición de las diferencias de cambio ya sea como ingreso o gasto, según su imputación en el Estado de Resultado Integral. Mas aún, para efectos de revelación, la Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros, ha señalado de manera concreta cual es el procedimiento que debe seguir una empresa para exponer en los estados financieros las diferencias de cambio resultante por operaciones en moneda extranjera y su presentación en el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado Integral; previendo la posibilidad que dicha exposición por un tema de materialidad o importancia relativa sea presentada de forma neta, pero dicha exposición neta se efectúa en el marco de exponer de la manera más objetiva posible las diferencias de cambio a los efectos de dar una lectura objetiva en dichos estados financieros, de las operaciones de importancia relativa, diferenciándolas de aquellas que no tienen tal condición. Sin embargo, estas mismas normas contables establecen la posibilidad de mostrar los ingresos y gastos de manera separada, ya sea por su saldo deudor o acreedor ya que esto permite una adecuada lectura e interpretación de los estados financieros, aspecto que incluye a las diferencias de cambio.

Por otro lado, desde el punto de vista de la ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), la legislación ha preceptuado a las diferencias de cambio como resultado o rentas computables (renta afecta) desde la vigencia del Decreto Supremo N° 287-68-HC (Texto Único Ordenado de la LIR) hasta la vigente LIR aprobado por el Decreto Legislativo N° 774 (Expresado en su Texto Único Ordenado N° 179-2004-EF). De esta manera, la diferencia de cambio según sus saldos acreedores o deudores logran constituirse en parte integrante del Estado de Resultado Integral, ya sea como utilidad o pérdida.

Además, la normativa del Impuesto a la Renta ha reconocido la presencia de la diferencia de cambio no solo de los saldos al final del ejercicio fiscal, sino también durante períodos intermedios, lo que puede generar una ganancia o pérdida dependiendo de las circunstancias.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal, a través de tres resoluciones de observancia obligatoria (RTF N° 02760-5-2006, N° 11116-4-2015 y 08678-2-2016), ha interpretado que la diferencia de cambio no constituye ingreso ni gasto para efectos del Impuesto a la Renta. Además, sostiene que estas diferencias no deben ser consideradas en el Estado de Resultado Integral para dicho impuesto. Por otro lado, cuando se ajustan los activos y pasivos al tipo de cambio correspondiente, el Órgano Resolutivo indicó que esto debe aplicarse solo a aquellos activos o pasivos destinados a operaciones gravadas, excluyendo los saldos de la cuenta contable 10 Efectivo y equivalente de efectivo. Esta posición del Tribunal se fundamenta principalmente en criterios de naturaleza contable, argumentando que dichas normas contables no reconocen a la diferencia de cambio como ingreso o como gasto en el Estado de Resultado Integral.

Esta situación ha generado que determinadas empresas que tienen como giro de su negocio la administración y manejo de moneda extranjera como las Casas de Cambio y los Bancos en sus unidades de negocio de moneda extranjera, dejen de considerar las ganancias por diferencia de cambio obtenidas mes a mes para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta (en adelante "Pagos a Cuenta"), con lo cual solo determinan y pagan dicho impuesto al final del ejercicio gravable.

Dicha posición del Tribunal Fiscal traducida en sus resoluciones de observancia obligatoria antes indicadas, deben ser materia de reevaluación, ya que no responden a la naturaleza económica y financiera de la diferencia de cambio que generan las empresas.

El Tribunal Fiscal ha interpretado de manera inadecuada el tratamiento de la diferencia de cambio que generan las empresas, originando omisiones o incumplimientos de las obligaciones tributarias derivadas de la LIR en términos de reconocimiento mensual y anual de dichas rentas, así como el incumplimiento de los Pagos a Cuenta por dichas

rentas obtenidas en cada mes.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio del 2006 se ha interpretado el tratamiento de la diferencia de cambio dejando la sumilla siguiente: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los Pagos a Cuenta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774 modificado por la Ley N° 27034".

La referida jurisprudencia del Tribunal Fiscal consideró como parte de sus fundamentos que, para entender a la diferencia de cambio, la Resolución N° 006-84-EFC/94.10 que aprobó el Plan Contable General Revisado definió a la diferencia de cambio como ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa, cuando se mantengan activos o pasivos en moneda extranjera; asimismo la referida jurisprudencia, señaló, que el considerando 37 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, habría preceptuado que las ganancias o pérdidas producidas por unas transacciones similares se presentan a su importe neto tales como ganancias o pérdidas por diferencia de cambio.

Sin embargo, el referido párrafo 37 de la NIC 1, señalaba que una entidad debía presentar las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio por separado si tenían importancia relativa. Lo cual confirma que las diferencias de cambio si constituyen ingresos o gastos integrantes del Estado de Resultado Integral, puesto que esa es su naturaleza económica y, solo para efectos de presentación de estados financieros, y, en tanto se trate de transacciones similares, era probable su presentación en neto en dicho estado financiero; salvo que se trate de operaciones de importancia relativa o material como de aquellas empresas bancarias o financieras, que tienen como giro de negocio la gestión de dichas monedas extranjeras y en cuyo caso, estaría negada su presentación en neto en los estados financieros; es más, si en estas últimas empresas, dado que es el giro de negocio, estas operaciones deben ser expuestas o presentadas no como operaciones financieras, sino como parte componente de los resultados brutos por diferencia de cambio.

Por otro lado, la referida jurisprudencia realiza un análisis del artículo 85° de la LIR, en la cual señala que los ingresos netos están referidos a los ingresos devengados de cada mes, neto de las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar, que correspondan a la costumbre de la plaza y que realizan las empresas con terceros.

En este sentido, la antedicha jurisprudencia concluye que los ingresos netos, no podrán comprender la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61° de la LIR, en tanto, constituye un ajuste contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85° de la LIR, la que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio para obtener al cierre de dicho ejercicio una diferencia de cambio neta.

De lo glosado en los párrafos anteriores, el Tribunal Fiscal ha precisado que la ganancia por diferencia de cambio no es ingreso gravable para los Pagos a Cuenta de enero a diciembre, así como tampoco es un ingreso gravable del ejercicio y su presentación en neto forma parte de la base imponible del Impuesto a la Renta anual. A continuación, presentamos la situación de referencia que fue materia de controversia en la referida Resolución de Observancia Obligatoria N° 2760-5-2006:

Tabla N° 1

Jurisprudencia según Resolución de Observancia Obligatoria N° 2760-5-2006

Supuestos a considerar en RTF	Posición SUNAT	RTF 2760-5-2006
Ingresos devengados febrero 1999 (supuesto): Ventas 100,000 Ingresos diversos <u>20,000</u> Sub total 120,000 Ganancia por diferencia cambio <u>30,000</u> Total base imponible <u>150,000</u> Coeficiente:	Base imponible para Pagos a Cuenta: Ingresos devengados S/ 150,000 La SUNAT considera como ingresos devengados mensuales a la ganancia por diferencia de cambio, según lo establecido por el artículo 85° de la ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.	Base imponible para Pagos a Cuenta: Ingresos devengados S/ 120,000 El Tribunal Fiscal no considera como ingresos devengados mensuales a la ganancia por diferencia de cambio, criterio vinculante que se ampara, principalmente según dicho tribunal, en las normas contables.

Por otro lado, el colegiado en la Resolución N° 11116-4-2015 de observancia obligatoria y publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre 2015, interpretó que *"Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efectos de calcular el coeficiente para la determinación de los Pagos a Cuenta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la LIR"*.

Con esta Resolución, el citado Tribunal Fiscal interpretó que la ganancia por diferencia de cambio sí se debe considerar en el denominador para determinar el coeficiente, es decir, debe ser considerado como un ingreso más y así determinar el coeficiente pertinente para los Pagos a Cuenta empresarial. Esta posición es, obviamente, opuesta a la Resolución N° 02760-5-2006, lo cual hace que este ente colegiado incurra en una evidente dualidad de criterio, ya que esta última Resolución sí considera que la diferencia de cambio es un ingreso y por ende debería ser mostrado en el Estado de Resultado Integral. En tal sentido, a diferencia de la primera

resolución de observancia obligatoria que señaló que la diferencia de cambio no constituía ingreso ni gasto, ahora sí dicho tribunal señaló que la diferencia de cambio sí constituía un ingreso, lo cual es una evidente y palpable contradicción.

En consecuencia, presentamos la tabla 2 en la que sintetizamos la situación que fue materia de controversia en la referida Resolución de Observancia Obligatoria N° 11116-4-2015:

Tabla N° 2

Jurisprudencia según Resolución de Observancia Obligatoria N° 11116-4-2015.

Detalle (Resultados anuales)		Posición SUNAT	RTF 11116-4-2015
Ventas	1'000,000	Coeficiente:	Coeficiente:
Costo ventas	<u>(600,000)</u>	<u>IR calculado</u>	<u>IR calculado</u>
Utilidad bruta	400,000	Ingresos Devengados	Ingresos Devengados
Gastos			
Operativos	<u>(100,000)</u>	= <u>240,000</u>	= <u>240,000</u>
Utilidad bruta	300,000	1'000,000	1'500,000
Ganancia diferencia de cambio	<u>500,000</u>	= 0.24 = 24%	= 0.16 = 16%
Utilidad	<u>800,000</u>		
I.Renta – 30% (Tasa vigente en fiscalización 30%)	240,000		
		La SUNAT no considera a la ganancia por diferencia de cambio como ingresos devengados para determinar el coeficiente a la	El Tribunal Fiscal considera a la ganancia por diferencia de cambio como ingreso devengado, contraviniendo y apartándose del criterio previsto en la RTF N°

	ganancia por diferencia de cambio, utilizando el criterio de la RTF N° 02760-5-2006.	02760-5-2006.
--	--	---------------

Finalmente, el citado Tribunal Fiscal emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 08678-2-2016, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 26 de noviembre del 2016, donde se interpretó que *“Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos) a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera”*.

Con esta Resolución de Observancia Obligatoria, el tribunal fiscal precisó que, tratándose de la diferencia de cambio procedente de saldos en moneda extranjera no era necesario demostrar la procedencia de dicha moneda extranjera, enfatizando que el criterio imperante es el de variación patrimonial y no el flujo de riqueza vinculado a alguna renta gravada. Este criterio fluye de la propia ley del Impuesto a la Renta, debido a que dicha norma no establece que la ganancia o pérdida por diferencia de cambio, para ser reconocida en la determinación del impuesto, no era necesario el conocimiento del origen del saldo de moneda extranjera y su relación con las rentas gravadas o no gravadas, en tanto dichos saldos figuren en el Estado de Situación financiera intermedios o al final de cada ejercicio comercial o gravable.

En tal sentido, presentamos en la tabla 3 en la que esbozamos la situación que fue materia de controversia en la referida Resolución de

Observancia Obligatoria N° 08678-2-2016:

Tabla 3

Jurisprudencia según Resolución de Observancia obligatoria N° 08678-2-2016

Detalle	Posición SUNAT	RTF 08678-2-2016
Pérdida por diferencia de cambio originado por saldos de caja efectivo y en bancos.	Gasto no deducible por cuanto contribuyente no precisó el origen.	Es gasto deducible por cuanto no se requiere precisar el origen
Saldo al cierre del ejercicio US\$ 1,000.00 Tipo de cambio en registro inicial T.C. 4.00 = S/ 4,000.00 Tipo de cambio al 31/12/2022 S/ 3.820 S/ 3,820.00, Esta operación generó una pérdida por diferencia cambio S/ 180.00	Reparo S/ 180	Reparo S/ 00

Casaciones del Poder Judicial

A continuación, se detallan las Casaciones emitidas por el Poder Judicial y relacionadas con la diferencia de cambio:

Casación N° 23863-2019 – LIMA

En la Casación en mención, el Poder Judicial resolvió declarar infundada el recurso de Casación interpuesto por la SUNAT, debido a que esta entidad reliquidó los Pagos a Cuenta en base al criterio establecido en la RTF de observancia obligatoria N° 11116-4-2015; en la reliquidación del citado impuesto, la SUNAT no incluyó en el denominador el total de ingresos

a las ganancias por diferencia de cambio

Casación N° 28081-2017 - LIMA

La presente Casación señala que de la Interpretación sistemática de las normas que regulan los Pagos a Cuenta de tercera categoría, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° del Texto Único Ordenado de la LIR, se concluye que la ganancia por diferencia de cambio si constituye parte de los ingresos netos de los ejercicios previos a efectos de determinar el coeficiente que se utilizará para el cálculo de los Pagos a Cuenta; debiendo considerarse en el denominador, debido a que constituye un ingreso correspondiente al ejercicio gravable anterior.

1.1.1 Delimitación de la Investigación

Luego de describir la problemática relacionada con el tema materia de la presente investigación, a continuación, con fines metodológicos el estudio está delimitado en los aspectos siguientes:

1.1.1.1 Delimitación Espacial

El trabajo de investigación trata sobre la adecuada calificación tributaria de la diferencia de cambio que fluye de las normas de la LIR, norma de alcance nacional, a estos efectos también se considera la doctrina comparada sobre la diferencia de cambio.

1.1.1.2 Delimitación Temporal

El período de investigación comprende a las diferencias de cambio originadas por las empresas generadoras de rentas de tercera categoría residentes en el Perú, período 2006 - 2021.

1.1.1.3 Delimitación Social

En la presente investigación, se tomó en cuenta los efectos de la menor recaudación por la Administración Tributaria de los Pagos a Cuenta por la diferencia de cambio; de este modo, se genera un perjuicio económico y financiero al Estado Peruano, privándolo de obtener recursos financieros de enero a diciembre de cada ejercicio económico y obteniendo dicho

recurso únicamente en vías de regularización (usualmente entre marzo y abril del ejercicio siguiente). Con la recaudación de los fondos mensuales en los plazos previstos por la citada ley de Renta, el Estado peruano podría hacer frente a las necesidades básicas de la población en salud, educación y seguridad, entre otros.

1.1.1.4 Delimitación Conceptual

Jurisprudencia tributaria. Se denomina jurisprudencia a una norma de juicio, para suplir las omisiones de las leyes, que se basa en las prácticas seguidas en casos parecidos o similares.

En nuestro país, la jurisprudencia tributaria vinculante es emitida por el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional, ente último que además de la legalidad puede impartir justicia en el ámbito tributario, por lo tanto, dicha interpretación constituye fuente del derecho tributario. En el caso del Tribunal Fiscal, la jurisprudencia vinculante es aquella que ha sido aprobada en sala plena que es de alcance general y ha sido publicada en el diario oficial “El Peruano” e inclusive cuenta con una sumilla el cual expresa el criterio vinculante. Por otro lado, en el caso de las resoluciones del Tribunal Constitucional, estas constituyen jurisprudencia toda vez que dicha institución interpreta el sentido del alcance de las normas jurídicas en el marco de la Constitución política, por lo cual, dicha interpretación si obliga a manera de una jurisprudencia a los tribunales colegiados administrativos como es el caso del Tribunal Fiscal.

Diferencia de cambio. Las diferencias de cambio surgen de la aplicación de los tipos de cambio vigentes a la fecha de la liquidación de una cuenta contable versus su registro contable inicial, pudiendo generarse una diferencia de cambio favorable o desfavorable, diferencia de cambio que forma parte del Estado de Resultado Integral. También, constituye una cuenta de resultados (ingresos o gastos) en las que se registran las diferencias de cambio, favorables o desfavorables, que resultan entre los tipos de cambio utilizados para contabilizar las operaciones que dan origen a un egreso o ingreso futuro en moneda extranjera y los tipos de cambio con que se contabiliza ese movimiento de fondos. Se debita

por las diferencias de cambio desfavorables y se acredita por las que resultan favorables. Adicionalmente, existen ingresos o gastos por diferencia de cambio que se generan dentro del mismo ejercicio y son aquellos provenientes de pagos y de cobranza o de conversiones en moneda extranjera que terminan liquidándose dentro del mismo ejercicio.

Se está de acuerdo con lo señalado por Ortega (2012), quien señala que la diferencia de cambio es una norma de valuación que pretende que las posesiones en moneda extranjera y las cuentas por cobrar y pagar se presenten al final del periodo informado por el monto que se recibiría o pagaría, utilizando tasa de cambio oficial vigente a la fecha del Estado de Situación financiera (p. 369).

En ese mismo sentido, Ferrer Quea y Ferrer Contreras (2019) señalan que la diferencia de cambio surge al informar la misma cantidad de unidades monetarias de una moneda extranjera en la moneda de presentación utilizando tasas de cambio diferentes (p.498).

Impuesto a la Renta. Es un impuesto directo cuyo gravamen recae sobre el total de los ingresos o renta anual que percibe el contribuyente, siempre que no haya sido exonerado o exento por Ley. Dicho impuesto es de carácter personal y grava el excedente económico, pues se basa en la capacidad contributiva de las personas naturales, jurídicas y otros entes calificados por la ley como contribuyentes, teniendo una periodicidad generalmente anual tratándose de las entidades generadoras de rentas de la tercera categoría.

1.2. Formulación del Problema

1.2.1 Problema General

¿De qué manera la jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio incide en el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021?

1.2.2 Problemas Específicos

- a. ¿De qué manera la diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021?
- b. ¿De qué manera la diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021?

- c. ¿En qué medida el reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021?
- d. ¿De qué manera la diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021?
- e. ¿De qué manera los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021?
- f. ¿En qué medida la determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio en las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021?

1.3. Objetivos de la Investigación

1.3.1 Objetivo General

Determinar si la jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio tiene incidencia en el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a. Analizar si la diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- b. Establecer como la diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- c. Analizar como el reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- d. Evaluar si la diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera 2006-2021.
- e. Revisar si los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- f. Verificar si la determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021.

1.4 Justificación de la Investigación

Esta investigación aporta conocimientos teóricos a la Administración Tributaria y los órganos resolutores tributarios de nuestro país respecto de

la naturaleza y tratamiento de la diferencia de cambio, a los efectos de coadyuvar al tratamiento justo y equitativo, así como el fortalecimiento del sistema tributario nacional, e incrementar la recaudación fiscal, estableciendo reglas claras en materia tributaria para una adecuada imposición a los beneficios empresariales.

1.4.1. Importancia

La investigación es importante porque muestra las deficiencias en el tratamiento tributario de la diferencia de cambio que permitan realizar las propuestas de modificación de las normas legales que induzcan a eliminar las controversias de la jurisprudencia vigente de la diferencia de cambio, haciendo que dichas mejoras normativas contribuyan al incremento de la recaudación tributaria; ello con el objetivo que el Gobierno Central pueda obtener los recursos económicos y financieros que le permita atender los requerimientos básicos de nuestra población más necesitada.

1.4.2. Viabilidad de la investigación

El trabajo fue viable toda vez que se contó con los recursos necesarios para su desarrollo. Asimismo, dispuso de recursos financieros, humanos y materiales, que determinaron su efectiva realización.

1.4. Limitaciones

En la realización de la presente investigación no se presentaron dificultades ni limitaciones que hubieren impedido su objetiva y total ejecución. Asimismo, es del caso reconocer, que no obstante el reducido material bibliográfico, debido a que el tema no había sido estudiado cabalmente en su real naturaleza financiera y económica, y además por la interpretación realizada por las autoridades fiscales (SUNAT y Tribunal Fiscal), se pudo superar dichas limitaciones, llevando adelante las gestiones y acciones que nos permitieron llegar a finalizar íntegramente la investigación.

CAPÍTULO II: MARCO TEORICO

2.1 Antecedentes de la investigación

En la consulta llevada a cabo en las Facultades de Ciencias Contables, Económicas y Financieras, así como también en las Escuelas de Posgrado en las Universidades públicas y privadas de nuestro país y del exterior, se ha determinado que con relación al tema en estudio no existen trabajos de investigación que hayan tratado sobre esta problemática; por lo cual considero que la investigación reúne las condiciones metodológicas y temáticas necesarias para ser consideradas como novedosa. Sin embargo, como parte de las indagaciones se encuentran algunas investigaciones que se pueden tomar como referencia tales como:

Antecedentes Nacionales

Tito y Sedano (2019), realizó esta investigación titulada “La moneda funcional y la problemática en el tratamiento de la diferencia de cambio en el Impuesto a la Renta empresarial” tesis presentada para obtener el grado de magister en tributación y política fiscal por la Universidad de Lima, Lima, Perú.

El objetivo de esta investigación es analizar cómo las diferencias en la normativa contable y tributaria afectan la cuantificación de la diferencia de cambio y, en consecuencia, la capacidad contributiva de las empresas.

La referida investigación concluye que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016 y los informes N° 013-2017-SUNAT/7T0000 y N° 068-2017-

SUNAT/5D0000 establecen que la diferencia de cambio debe incluirse en la determinación del IR si la operación está relacionada con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente. El objetivo de computar las fluctuaciones cambiarias es reducir la distorsión causada por la fluctuación de la moneda al convertir transacciones o expresar saldos de moneda extranjera a moneda nacional para la determinación del IR. Para las empresas cuya moneda funcional no es el Sol y que no llevan contabilidad en moneda extranjera, la aplicación del artículo 61° de la LIR puede afectar negativamente el resultado del ejercicio y la determinación de la renta neta sin considerar su capacidad contributiva, generando distorsiones en los impuestos.

Finalmente, propone modificar el penúltimo párrafo del artículo 3° y el artículo 61° de la LIR, así como el artículo 34° de su Reglamento, para incluir las diferencias de cambio como concepto de renta. Esta modificación permitiría que las diferencias de cambio derivadas de operaciones en moneda extranjera se computen como resultado del ejercicio económico, considerando la moneda funcional de la empresa y obligando a llevar contabilidad en dicha moneda.

El investigador señala que la aplicación de los artículos relacionados con la diferencia de cambio contenidos en la ley del IR causa un daño económico a las empresas. Esto se debe a la obligación de llevar contabilidad en moneda nacional en lugar de la moneda funcional, lo cual resulta en que las empresas paguen impuestos sin considerar su verdadera capacidad económica. Asimismo, hace mención que la actual legislación no está acorde con las prácticas contables y la realidad económica de las empresas, lo que puede resultar en cargas tributarias desproporcionadas.

Espinoza y Olazo (2017), se realizó esta investigación titulada “Diferencia de cambio y Provisiones Contables Tratamiento contable y tributario en el Perú”, tesis presentada para obtener el grado de maestro en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima, Lima, Perú.

El diseño metodológico de la investigación aplicada a nivel descriptivo, se aplicó el método descriptivo, estadístico y de análisis – síntesis, entre otros.

El objetivo de esta investigación es demostrar que solo las ganancias por diferencia de cambio derivadas de operaciones concretas con terceros deben ser consideradas como renta gravada para el cálculo del IR.

Las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio resultantes de provisiones o estimaciones contables en moneda extranjera, de acuerdo con la NIC 21 y la NIC 37, no deben incluirse en la renta neta imponible.

Esto se debe a que estas diferencias no provienen de operaciones con terceros y no representan un ingreso real o enriquecimiento para el contribuyente. De lo contrario, se estaría gravando una renta inexistente, afectando negativamente la capacidad contributiva del contribuyente. Señala que las pérdidas por variaciones cambiarias resultantes de provisiones también afectan la determinación del IR, conduciendo al pago de un menor impuesto, lo cual perjudica al fisco. Esta situación podría permitir que los contribuyentes se beneficien de un doble escudo fiscal: una vez por el registro de la provisión y otra vez por la realización de dicha estimación.

En el presente trabajo de investigación, los autores sostienen que, según las NIC 21 y 37, la diferencia de cambio originada por una provisión o estimación contable que no derive de una transacción con terceros no debe considerarse para la determinación de la renta neta del IR, ya que esto no constituye un ingreso real para el contribuyente, hecho que origina un perjuicio para el contribuyente.

Cubas y Torres (2019), se realizó esta investigación titulada “El tratamiento de la diferencia de cambio en la jurisprudencia del tribunal fiscal – Análisis y propuesta de reforma legislativa” tesis presentada para obtener el grado de magister en tributación y política fiscal por la Universidad de Lima, Lima, Perú.

El objetivo de esta investigación es analizar las diferencias que existen en el tratamiento de la diferencia de cambio según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, las interpretaciones de las mismas por parte de la SUNAT y proponen una reforma legislativa para corregir estas diferencias. Se ha evaluado las diversas interpretaciones a lo largo del tiempo, considerando si la normativa legal vigente posibilita un tratamiento tributario apropiado de la disparidad cambiaria según la naturaleza de la actividad del contribuyente. Se han introducido nuevos conceptos como la disparidad cambiaria activa y pasiva, además del criterio para determinar cuándo se realiza la disparidad cambiaria, todo ello en consonancia con el principio de capacidad contributiva. Como resultado de

este análisis, se plantea un cambio en la normativa del artículo 61° de la citada ley de Renta.

Antecedentes Internacionales

Esparza, M. (2019), se realizó esta investigación titulada “Los tipos de cambio y sus efectos en las obligaciones fiscales” tesis presentada para obtener el grado de licenciada en derecho por la Universidad Autónoma de México, México D.F., Estados Unidos Mexicanos.

El objetivo de esta investigación es analizar el control de cambios como medida para restringir la oferta y demanda de divisas es adoptado por algunos países con el objetivo de eliminar el déficit existente en la balanza de pagos, prohibiendo o permitiendo bajo circunstancias especiales, la compra o venta de moneda extranjera a través de la intervención del Estado. Señala también que el legislador quiere flexibilizar el régimen de control de cambio con el acatamiento de las obligaciones tributarias.

El autor en el presente trabajo de investigación explica que el control del tipo de cambio por el Gobierno de México no obtiene los resultados esperados y en lugar de obtener resultados positivos, distorsiona el mercado.

De Hevia P. (1992), se realizó esta investigación titulada “El Tipo de Cambio Propio: Concepto y Aplicación al Caso Español” tesis presentada para obtener el grado de Doctor en economía por la Universidad Complutense de Madrid, España.

El objetivo es profundizar en el análisis teórico y empírico el concepto del Tipo de cambio Propio (TCP), otro de los objetivos ha sido realizar el análisis de relación entre los tipos de cambio y las diferentes partidas de balanza de pagos española. Realiza un análisis cronológico del TCP vigente en la política monetaria española desde 1970 a 1990 en la economía española.

El autor en el presente trabajo de investigación aporta conclusiones relevantes sobre el comportamiento del tipo de cambio desde 1970 a 1990, haciendo mención a una primera etapa de 1970-1973 el tipo de cambio principal es el dólar americano, mientras que en una segunda etapa, el dólar

americano sigue siendo el más importante, pero aparece el Marco Alemán con un pequeña relevancia significativa. Señala que desde el punto de vista de la política monetaria cambiaria, la confirmación del dólar americano y el marco alemán como monedas importantes, confirman la renuncia del Banco Español al objetivo de tipo de cambio de peseta/ dólar (Pta/\$) en favor de las monedas comunitarias. El autor hace mención a la relación entre los tipos de cambio y las diferentes partidas de balanza de pagos española. Hace mención a la relación del TCP, los tipos de cambio cruzados y las partidas de la balanza de mercancías española, entre otros.

Quiroz, M. (2021), se realizó esta investigación titulada “Revelación de información financiera por efecto de la variación de tipo de cambio” tesis presentada para obtener el grado de Magister en contabilidad, por la Universidad de Buenos Aires, Argentina.

El objetivo del presente trabajo de investigación es identificar la información que deben revelar los estados financieros, en relación con los efectos que tienen las variaciones cambiarias en dichos estados, bajo términos internacionales de información financiera, ayudando a que los datos informados en los estados financieros ayuden a tomar las mejores decisiones, teniendo en cuenta el proceso de globalización vigente.

El autor en el presente trabajo de investigación analiza el efecto de las variaciones cambiarias en los estados financieros y que la presentación de los mismos que incluyen las diferencias de cambio, ayude a los usuarios a tomar las mejores decisiones.

2.1.3 Artículos en materia tributaria – Impuesto a la Renta

Artículos de autores nacionales

La diferencia de cambio, su tratamiento contable y tributario para efecto del impuesto a la Renta e IGV (Torres, F., 2009). El artículo desarrolla el reconocimiento inicial de las diferencias de cambio según la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) y su tratamiento tributario bajo la LIR y el Impuesto General a las Ventas. Se realiza una comparación entre las disposiciones contables según la NIC 21 y las normas tributarias vigentes, como el Impuesto a las

Ganancias e IGV, con relación a diversas situaciones que generan diferencia de cambio:

- Derivadas del intercambio de moneda extranjera.
- Provenientes de pagos o cobros.
- Originadas por pasivos en moneda extranjera que están relacionados y son completamente identificables, ya sea que existan o estén en tránsito a la fecha del Estado de Situación Financiera.
- Originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del Estado de Situación Financiera.
- Para convertir a moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del Estado de Situación Financiera.

La conclusión derivada de la comparación es que no existen diferencias en el proceso contable y tributario en las situaciones analizadas. Además, se menciona un resumen de la resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N° 02760-5-2006 y N° 6275-4-2002, esta última no es de observancia obligatoria.

En resumen, el artículo citado proporciona una visión detallada y comparativa sobre el reconocimiento inicial de las diferencias de cambio según la NIC 21 y su repercusión en el ámbito tributario, destacando la concordancia entre ambas regulaciones en diversas situaciones específicas, (p. I-12).

Artículos de Autores del exterior

Forte, J. y Cáceres. G. (2018). Las diferencias de cambio en el ámbito del IRAE (Impuesto a la Renta a las actividades económicas) – Uruguay. Los autores señalan que el tratamiento tributario de las diferencias de cambio en sede del IRAE, lo cual determina que toda ganancia es renta bruta y que será gravada en función de la aplicación del principio de la fuente uruguaya; toda pérdida por diferencia de cambio será gasto financiero debiendo cumplir con los lineamientos específicamente establecidos para los mismos, es decir, cumplir con los requisitos de ser necesario para obtener y conservar la renta, estar debidamente documentado, que la contraparte tribute una efectiva imposición a la renta, salvo que esté dentro de las excepciones reglamentarias correspondientes y finalmente imputarlos como

gravados de acuerdo a la relación que guardan los activos generados de renta gravada con los activos totales.

Administración Tributaria del Paraguay. Consulta si las diferencias de cambio generadas por la tenencia de bonos en moneda extranjera que cotizan en la bolsa de valores, las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio no son computables para la resolución del IRACIS (Impuesto a la Renta Comercial, Industrial o de Servicios). La Entidad concluye que las variaciones cambiarias generadas por tenencia de bonos en moneda extranjera que cotizan en la Bolsa se enmarcan en el hecho generador del IRACIS, las ganancias por diferencia de cambio están gravadas con dicho impuesto, mientras que las pérdidas por diferencia de cambio son gastos deducibles para dicho impuesto.

La Moneda extranjera en la contabilidad (Gutiérrez N. et al. 2021). El presente trabajo aborda la temática en el ámbito contable donde se manejan activos y pasivos en moneda extranjera. Señala que el manejo adecuado de los tipos de cambio y su relación con la inflación, son aspectos clave para garantizar la confiabilidad de la información financiera.

El enfoque en el tratamiento contable de los resultados generados por la variación de los tipos de cambio a lo largo del tiempo y su relación con la inflación demuestra una consideración integral de los factores que pueden influir en la situación financiera de una entidad económica. En conclusión, el presente trabajo de investigación proporciona una guía para los profesionales de contabilidad y estudiantes de la citada carrera, para que puedan comprender y aplicar el criterio de medición de activos y pasivos en moneda extranjera, el tratamiento contable de las variaciones cambiarias y su efecto en los estados financieros.

2.2 Bases Teóricas

Marco Filosófico y Epistemológico. El pago de impuestos se remonta a las primeras comunidades humanas. En la antigüedad, las sociedades han utilizado los impuestos como una forma de recaudar recursos para financiar la construcción y el mantenimiento de bienes y servicios que benefician a toda la comunidad.

En las civilizaciones antiguas, como la de Mesopotamia, Egipto, Grecia y Roma, los impuestos eran una parte fundamental de la estructura económica y política. Las contribuciones de los ciudadanos eran utilizadas para financiar proyectos públicos, como la construcción de infraestructuras, la defensa militar, y el mantenimiento de servicios básicos como la educación y la salud.

El sistema de impuestos en la Antigua Grecia era relativamente más justo en comparación con algunas otras civilizaciones de la época, como la egipcia. En Grecia, solo los ciudadanos más ricos estaban obligados a pagar tributos. Estos impuestos se aplicaban a una variedad de bienes, incluyendo casas, vino, esclavos, heno, ganado y otros bienes.

En un inicio, las personas contribuían con su trabajo y bienes, proporcionando cosas como pieles, parte de sus cosechas, terrenos y animales. Con el tiempo, a medida que las economías se volvían más complejas, comenzaron a recaudarse impuestos en forma de metales preciosos como el oro, la plata y cobre.

En la actualidad, el sistema tributario se ha modernizado y se utiliza el pago con monedas y billetes, así como también formas electrónicas de pago. Los impuestos son administrados por los gobiernos para financiar una amplia gama de actividades, desde la provisión de servicios públicos básicos hasta la implementación de políticas sociales y económicas.

El filósofo Adam Smith (siglo XVIII) señala que los impuestos deberían reflejar la proporcionalidad entre los beneficios que una persona recibe al vivir en sociedad y sus respectivos niveles de ingresos. Sugiere que los impuestos deben gravar diferentes fuentes de ingresos, como el alquiler, las ganancias y los salarios, de manera proporcional. Aunque reconoce que ciertos impuestos pueden caer de manera desproporcionada sobre los ricos, como los impuestos sobre artículos de lujo, enfatiza que la proporcionalidad debe ser el principio general. Este filósofo destaca la importancia de que los impuestos sean seguros y no arbitrarios. Esto significa que el momento del pago, la forma de pago y la cantidad a pagar deben ser claros y transparentes tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. Señala que la idea de que los impuestos deben ser fáciles y convenientes para el contribuyente es un principio importante que subraya el autor. Sugiere que los

impuestos deben ser recaudados en el momento o en la forma que sea más conveniente para el contribuyente pagarlos. Este enfoque busca minimizar la carga administrativa y los problemas asociados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Finalmente argumenta que los impuestos deben ser diseñados para extraer y retener la menor cantidad posible de dinero de los bolsillos de las personas, además de lo necesario para financiar el tesoro público

Por otro lado, el filósofo pensador Ricardo (escrita en el siglo XVIII) en su obra Principios de economía política, argumentó que los impuestos pueden tener efectos significativos en la economía y que su diseño y aplicación pueden influir en el crecimiento económico, la distribución de la renta y otros aspectos importantes. En el capítulo referido a los impuestos, señala que:

- Naturaleza de los Impuestos: Los impuestos se describen como una parte del producto del trabajo y la tierra del país, puesta a disposición del gobierno. Destaca que los impuestos finalmente se pagan ya sea con cargo al capital o con los ingresos del país.
- Distinción entre capital circulante y fijo: Se discute la distinción entre capital circulante y fijo, destacando que esta distinción se basa en la durabilidad de los bienes. Señala que la comida se consume y reproduce anualmente, mientras que otros bienes como la ropa o la vivienda tienen una durabilidad mayor.
- Crecimiento y disminución del capital: Se explica que el capital de un país puede aumentar si la producción anual reemplaza con creces el consumo anual, y disminuir si el consumo anual no es al menos reemplazado por la producción anual. Destaca que el capital puede aumentar mediante un aumento de la producción o una disminución del consumo improductivo.
- Impacto de los impuestos en el capital: Se argumenta que si el gobierno aumenta su consumo mediante impuestos adicionales y este aumento se compensa con un aumento de la producción o una disminución del consumo improductivo por parte del pueblo, entonces los impuestos recaerán sobre los ingresos y el capital nacional permanecerá intacto. Sin embargo, si no hay un aumento de la producción o una disminución del consumo improductivo, los

impuestos recaerán sobre el capital, perjudicando el fondo destinado al consumo productivo.

El autor destaca la importancia de comprender cómo los impuestos afectan el capital de un país y cómo pueden influir en la distribución de la riqueza y el consumo productivo.

También se resalta una importante interrelación entre el capital de un país, su producción y el gasto improductivo, señalando como puntos de importancia los siguientes:

- Relación entre capital y producción, se argumenta que la disminución del capital de un país conlleva una reducción en su capacidad de producción. El capital es fundamental para respaldar los procesos de producción, proporcionando los recursos necesarios para generar bienes y servicios.
- Impacto del gasto improductivo: Se enfatiza que, si tanto el pueblo como el gobierno mantienen un gasto improductivo constante, y además la capacidad de reproducción anual disminuye debido a la reducción del capital, entonces los recursos disponibles para la sociedad en general y el Estado se verán afectados negativamente.
- Consecuencias de la disminución del capital, se advierte que esta situación conlleva un riesgo grave: la llegada de la miseria y la ruina. La disminución continua del capital provoca una disminución en la producción, lo que a su vez impacta negativamente en el bienestar de la población y la estabilidad económica del país.

En suma, de los párrafos anteriores se destaca la importancia crítica de preservar el capital de un país y gestionar de manera eficiente el gasto público, ya que la disminución del capital, combinada con un gasto improductivo persistente, puede conducir rápidamente a un declive económico y social. Se concluye que los impuestos han sido necesarios para que los gobiernos puedan obtener recursos para financiar los servicios básicos de educación, salud y seguridad.

Con relación a la teoría de los impuestos, estamos de acuerdo con lo señalado por Chávez (1993), quien hace mención a la teoría del Eheberg, quién plantea una visión interesante sobre el deber de tributar, argumentando que este deber es

inherentemente necesario para el funcionamiento de la sociedad, sin necesidad de un fundamento jurídico especial. Se compara la obligación de tributar con la ofrenda de la vida de los ciudadanos, sugiriendo que al igual que se espera que los ciudadanos estén dispuestos a sacrificarse por el bienestar de la comunidad, también deben estar dispuestos a contribuir económicamente a través de impuestos.

Sin embargo, esta teoría ha sido criticada por su simplismo y materialismo. Algunos críticos argumentan que no tener un fundamento jurídico específico para la obligación de tributar podría abrir la puerta a abusos por parte del Estado, al no existir límites claros para su autoridad en materia fiscal. Además, al no tomar en cuenta consideraciones filosóficas, jurídicas y económicas más profundas, la teoría de Eberberg podría pasar por alto importantes cuestiones éticas y prácticas relacionadas con la tributación.

Aunque la teoría de Eberberg plantea una perspectiva interesante sobre el deber de tributar, sus críticos señalan que su enfoque simplista y la falta de consideración de aspectos filosóficos, jurídicos y económicos más complejos la hacen insuficiente para fundamentar completamente el sistema tributario de una sociedad.

Marco Histórico. La jurisprudencia es la interpretación y aplicación de la ley basada en decisiones previas de los tribunales. Cuando un tribunal superior interpreta una ley de una manera específica, los tribunales inferiores seguirán esa interpretación, y el tribunal superior aplicará la misma interpretación en casos similares.

En los sistemas de derecho romano-germánico, se recomienda usar la jurisprudencia como precedente vinculante para asegurar que casos con características similares tengan consecuencias similares, promoviendo la equidad y mejorando la aplicación de la justicia. No obstante, hay objeciones a los precedentes vinculantes, como el argumento técnico y epistemológico de que los precedentes deben aplicarse a casos similares, no idénticos, ya que las circunstancias nunca se repiten exactamente. Históricamente, sistemas de derecho como el romano, anglosajón, francés y alemán han utilizado procedimientos similares a la jurisprudencia, mostrando que estos sistemas también se han desarrollado y avanzado gracias a la jurisprudencia.

En el siglo XIX, el derecho administrativo se desarrolló significativamente gracias a la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés, lo que sugiere que las experiencias pasadas no necesariamente favorecen los argumentos contra los precedentes vinculantes. Sin embargo, para que el precedente jurisprudencial obligatorio exista, debe cumplir con ciertos requisitos.

La jurisprudencia se define como el estudio de las sentencias y la doctrina, es decir, cómo los jueces interpretan y aplican el derecho positivo para conocer la orientación del sistema de leyes y el proceso vivo de las instituciones jurídicas en una determinada área (Enciclopedia Universal, p. 8598). Como fuente del derecho, la jurisprudencia incluye sentencias con autoridad de cosa juzgada y actos administrativos firmes de última instancia. La jurisprudencia se identifica con la doctrina establecida repetidamente por los tribunales al interpretar y aplicar leyes, costumbres y principios generales del derecho en casos similares (Torres, p. 468). Asu vez, estamos de acuerdo con Rubio (2020) quien menciona que la jurisprudencia puede ser judicial o administrativa. Ambas se pueden entender en un sentido amplio, incluyendo todas las resoluciones judiciales y administrativas firmes, o en un sentido estricto, refiriéndose a las resoluciones de la última instancia del Poder Judicial o de la vía administrativa. Toda jurisprudencia en sentido amplio es una norma jurídica obligatoria, aunque también puede ser un precedente vinculante, como en el Tribunal Constitucional y en asuntos tributarios en el Perú (p. 183).

En la legislación peruana, la jurisprudencia está contemplada en el artículo 22° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que exige a los magistrados seguir los precedentes obligatorios y justificar adecuadamente cualquier desviación. Por otro lado, el artículo 400° del Código Procesal Civil establece que las decisiones del Pleno en mayoría absoluta constituyen doctrina jurisprudencial vinculante hasta su modificación por otro pleno casatorio. Mientras que el inciso f) de la Norma III del Código Tributario señala que la jurisprudencia es fuente del derecho tributario.

Según Polo (1987) se denomina jurisprudencia al conjunto de sentencias y demás resoluciones judiciales emitidas en un mismo sentido por los órganos judiciales y/o administrativos de un ordenamiento jurídico determinado, la misma

que siendo emitida de forma reiterada constituye precedente de observancia obligatoria (p.24). Tiene un valor fundamental como fuente de conocimiento del derecho positivo, con el cual se procura evitar que una misma situación jurídica sea interpretada en forma distinta por los tribunales; esto es lo que se conoce como el principio unificador o unificado.

Del mismo modo, Cabanellas, (1981) ha definido que la “jurisprudencia es la interpretación de la ley hecha por los jueces: conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del derecho; también la interpretación reiterada que el Tribunal supremo de una nación establece en los asuntos de que conoce....”. también Cabanellas señala que, como fuente de derecho, la jurisprudencia en donde esta sea admitida es una de las fuentes de derecho; pero es necesario que sea uniforme, no contradictoria y ajustada a ley (página 55 Tomo V).

Marco Legal. En nuestra legislación y conforme al Código Tributario la jurisprudencia es fuente del derecho tributario (Norma III del Título Preliminar del Código Tributario); asimismo, el Tribunal Fiscal conforme al artículo 154° del Código Tributario, es la entidad especializada para generar dicha fuente de derecho tributario, ergo, la referida jurisprudencia. En igual sentido, conforme al Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley N° 31307 publicado en el diario oficial “El Peruano” el 21 de julio del 2021, se ha señalado que las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que son interpretaciones de la Constitución en materia administrativa tributaria, también constituyen y forman la jurisprudencia tributaria.

2.2.1 Jurisprudencia Tributaria – Variable Independiente

Jurisprudencia sobre diferencia de cambio emitida por el Tribunal Fiscal

A continuación, procedemos a presentar el resumen de resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas con la diferencia de cambio, las mismas que tienen la condición de observancia obligatoria:

Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, publicado en el diario oficial El Peruano, cartilla jurisprudencia, el 2 de junio del 2006.

Materia. La materia de grado de la presente resolución consiste en la observación de la Administración al no considerar dentro de la base imponible como ingresos devengados a la ganancia por diferencia de cambio de los periodos tributarios de febrero y noviembre de 1999, los mismos que se encuentran acreditados en el libro mayor.

Controversia. La controversia consiste en establecer si los valores impugnados, emitidos como resultado de los reparos a la base imponible de los Pagos a Cuenta de febrero y noviembre de 1999 por no incluir la ganancia originada por diferencia de cambio, así como los coeficientes aplicados para la determinación de los Pagos a Cuenta de enero a diciembre de 1999, han sido emitidos conforme a ley.

Interpretación. La Resolución del Tribunal Fiscal respecto a una apelación relacionada con la inclusión de la diferencia de cambio en la base imponible para determinar los Pagos a Cuenta, presentó el análisis en dos posiciones: la primera que las diferencias de cambio no forman parte de la base imponible para determinar los pagos a cuenta del citado impuesto y, la segunda posición, que si debe formar parte de la base imponible, con algunas excepciones para casos específicos de reexpresión de balances.

La LIR ordena que las diferencias de cambio son resultados computables para la determinación de la renta neta, lo que implica que impactan en la base imponible del impuesto. Se recurre a definiciones contables y a las normas internacionales de contabilidad para respaldar esta posición. Además, se argumenta que los pagos a cuenta son simplemente anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio, lo que sugiere que los ingresos netos para este cálculo deberían excluir ciertos conceptos. Sin embargo, se llega a la conclusión de que las diferencias de cambio no se consideran ingresos en el sentido tradicional de la ley, sino más bien ajustes contables, y por lo tanto, no deben incluirse en los pagos a cuenta.

Esta conclusión se basa en una interpretación de las disposiciones legales y contables pertinentes. Se argumenta que las diferencias de cambio no constituyen

ingresos en el sentido en que lo hacen los ingresos recurrentes de una empresa, como los provenientes de la venta de productos o la prestación de servicios. En cambio, son ajustes contables que reflejan la devaluación o revaluación de la moneda extranjera en relación con la moneda nacional.

Al examinar el propósito y la naturaleza de los Pagos a Cuenta, se argumenta que estos pagos son simplemente anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio fiscal. Por lo tanto, los ingresos netos para el cálculo de los Pagos a Cuenta deben interpretarse de manera restrictiva, excluyendo aquellos conceptos que no constituyen ingresos en el sentido tradicional de la ley.

Se presenta una comparación entre las diferencias de cambio y otros tipos de ingresos, como los provenientes de la venta de productos o la prestación de servicios. Se argumenta que, a diferencia de estos ingresos, las diferencias de cambio son ajustes contables que reflejan cambios en el valor de los activos o pasivos de una empresa debido a fluctuaciones en el tipo de cambio.

Además, se hace referencia a la jurisprudencia y a las normas internacionales de contabilidad para respaldar esta interpretación. Se enfatiza que las diferencias de cambio no se consideran ingresos en el sentido habitual de la contabilidad, sino más bien ajustes contables que reflejan cambios en el valor de los activos o pasivos de una empresa debido a fluctuaciones en el tipo de cambio.

En resumen, el Tribunal Fiscal llega a la conclusión de que las diferencias de cambio no deben incluirse en los Pagos a Cuenta, ya que no constituyen ingresos en el sentido tradicional de la citada ley. Esta conclusión se basa en una interpretación de las disposiciones legales y contables pertinentes, así como con el propósito y la naturaleza de los Pagos a Cuenta.

Conclusión. El citado Tribunal concluye que la ganancia por diferencia de cambio es un ajuste contable y no un ingreso tal como lo establece el artículo 85° de la LIR, la que luego de compensar la devaluación o revaluación de la moneda peruana se obtiene una diferencia de cambio neta al cierre del ejercicio.

El Tribunal Fiscal concluye en revocar la Resolución de Intendencia N° 055-4-03879/SUNAT que incluyen resoluciones de determinación y de multa y que al amparo del artículo 154° del Código Tributario dicha resolución califica como de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano”, estableciendo como criterio que las ganancias por diferencia de cambio no forman parte del ingreso mensual para determinar los Pagos a Cuenta.

Análisis de la RTF:

A continuación, se procede analizar las conclusiones del colegiado:

- Se basa en el numeral 35 de la NIC 1: Presentación de Estados Financieros la que señala que las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio se pueden presentar a su importe neto. Se debió aplicar la NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda, que es la norma contable que regula las variaciones cambiarias y su naturaleza económica.
- Señala que los ingresos netos están referidos a los ingresos netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos similares a las costumbres de la plaza, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y obteniéndose un ingreso gravable. Los incisos b) y d) del artículo 1° así como los artículos 2 y 3 de la LIR, y los artículos 22°, 23°, 24° y 60° de su Reglamento señalan que el incremento patrimonial no exige operaciones con terceros. El solo hecho de mantener activos y pasivos en moneda extranjera y con una tasa cambiaria que aumente o disminuya, este hecho generará ganancia o pérdida por diferencia de cambio.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015, publicado en el diario oficial “El Peruano”, cartilla jurisprudencia, el 4 de diciembre del 2015.

Materia de grado. La materia de grado de la presente Resolución consistió en la diferencia para la determinación del coeficiente aplicable a los ingresos netos para los Pagos a Cuenta de enero a diciembre del 2010. La Administración tributaria determinó un coeficiente mayor debido a que no consideró como ingresos netos las ganancias por diferencia de cambio, como lo consideró la empresa.

Controversia. La controversia en la presente Resolución consistió en establecer si para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los Pagos a Cuenta del IR de enero a diciembre de 2010, se reconocía dentro de los ingresos netos a la ganancia por diferencia de cambio de los períodos 2008 y 2009 generada en cada ejercicio económico.

Interpretación. El colegiado señala que existen dos interpretaciones, (i) las ganancias por diferencia de cambio deben ser consideradas como parte de los ingresos devengados y en el importe total por considerar en el denominador, y ii) las ganancias por diferencias de cambio no deben formar parte de los ingresos devengados a ser considerados en el denominador, y en el importe total por considerar en el denominador.

Se señala que en atención a ello el acuerdo según el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2015-17 del 16 de octubre de 2015, página 7, se ha adoptado el criterio con los fundamentos siguientes:

(...) Se debe dilucidar si la ganancia por diferencia de cambio a ser considerada en el dividendo o numerador es: i) el importe mantenido en la sub cuenta 776 Ganancia por diferencia de cambio, o (ii) que está compuesto por el importe positivo proveniente de la diferencia (el neto resultante) entre las sub cuentas 776 Ganancia por diferencia de cambio y 676 Pérdidas por diferencia de cambio.

Se menciona que tal como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria N° 02760-5-2006, las diferencias de cambio provienen de operaciones que pueden originar ganancias o pérdidas, que incrementan o disminuyen la renta neta, pero que aluden a la obtención de un único resultado (neto). En la referida resolución se señaló que el ajuste contable resulta luego de la compensación de las devaluaciones y revaluaciones de la moneda durante el ejercicio económico, para obtener al final de éste la diferencia neta.

El Tribunal continua señalando que no debe considerarse solo la sub cuenta ganancia por diferencia de cambio sino el resultado neto positivo que resulte de sumar y restar entre esta subcuenta y la pérdida por diferencia de cambio. Precisa además que si el resultado de la compensación de las diferencias de cambio (776-

676) es negativo, no podrá incluirse en el denominador el resultado negativo. Ello debido a que según lo establecido en el artículo 85° de la LIR y su Reglamento, los ingresos netos corresponden a un importe con signo positivo y no uno con signo negativo.

Conclusión. En esta resolución, el Órgano Resolutor infiere que las ganancias netas por variaciones cambiarias (776-676) es parte de los ingresos devengados, siempre y cuando el resultado sea mayor a cero, se debe considerar en el denominador para calcular el coeficiente a ser aplicado para la determinación de los Pagos a Cuenta del IR, según lo establecido en el inciso a) del artículo 85° de la citada norma de renta.

El Tribunal Fiscal también asevera que de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, la actual resolución se establece como precedente de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial “El Peruano”, fijando el criterio siguiente: *“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, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la LIR”.*

Análisis de la RTF:

Luego de verificar los párrafos fundamentales de la citada Resolución, el colegiado concluye que la diferencia de cambio forma parte de la base imponible para la determinación de los coeficiente que servirá para calcular los Pagos a Cuenta; de esta manera, el Tribunal Fiscal a diferencia de lo que concluyó en la RTF 02760-5-2006, ahora sí reconoce que la diferencia de cambio constituye un ingreso tan igual como los otros ingresos del Estado de Resultado Integral; no obstante, mantiene el criterio que tal ingreso solo se computa cuando la diferencia de cambio en neto es positiva o tiene saldo acreedor, lo cual a juicio del investigador no tiene fundamento técnico y menos existe norma contable alguna que lo avale. Por ello, se considera que si bien el Tribunal Fiscal reconoce y enmienda a su Resolución anterior, también es cierto que esta enmienda es inacabada y parcial ya que la diferencia de cambio, con raigambre financiera y económica, puede generar un ingreso para determinadas operaciones o gastos para otras

operaciones, tal como establece el Marco Conceptual para la Elaboración de los Estados Financieros cuando define el rendimiento, los ingresos y gastos, en los párrafos 4.24 al 4.36 del referido Marco Conceptual.

En efecto, el párrafo 4.30 establece que las ganancias son otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias representan incrementos en los beneficios económicos y, por lo tanto, no difieren en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias. En este contexto conceptual, no se considera que constituyan un elemento diferente.

El párrafo 4.31, referido a Rendimientos, especifica que entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, aquellas derivadas de la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos también incluye las ganancias no realizadas, como aquellas que surgen por la revaluación de títulos cotizados o el aumento del importe en libros de activos a largo plazo. Cuando las ganancias se reconocen en el Estado de Resultado Integral, es común presentarlas por separado, ya que su reconocimiento es útil para la toma de decisiones económicas. Por lo general, las ganancias se presentan netas de los gastos relacionados con ellas.

Por otro lado, el párrafo 4.32 especifica que, al originarse un ingreso, pueden recibirse o incrementar su valor diferentes tipos de activos; como ejemplos pueden mencionarse el efectivo, las cuentas por cobrar y los bienes y servicios recibidos a cambio de bienes o servicios suministrados. Los ingresos también pueden crearse al cancelarse las obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede suministrar bienes y servicios a un prestamista, como pago por la obligación de reembolsar el capital de una obligación financiera vigente.

A su vez, el párrafo 4.35, dispone que, entre las pérdidas se encuentran, por ejemplo, las que derivan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones, así como las alcanzadas por la venta de activos no corrientes. La definición de gastos también incluye las pérdidas no realizadas, por ejemplo, aquellas que surgen por el efecto que tienen los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa

sobre los préstamos adquiridos por la entidad en esa moneda. Si las pérdidas se reconocen en los estados financieros, es usual presentarlas por separado, ya que el conocimiento de estas es útil para los propósitos de toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

Finalmente, el considerando 4.36 señala que, la revaluación o reexpresión del valor de los activos y pasivos resulta en aumentos o disminuciones en el patrimonio. Aunque estos incrementos y decrementos cumplan con la definición de ingresos y gastos, respectivamente, no se incluyen en el Estado de Resultado Integral, según ciertos conceptos de mantenimiento del capital. En su lugar, estas partidas se registran en el patrimonio como ajustes de mantenimiento de capital o reservas de revaluación.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, publicado en el diario oficial “El Peruano”, cartilla jurisprudencia, el 26 de noviembre de 2016.

Materia de grado. La materia de grado en la presente Resolución consistió que el reparo de la diferencia de cambio, la Administración Tributaria fundamenta que tales diferencias constituyen ganancia o pérdida si las operaciones que las originaron se relacionaban con la actividad gravada, de conformidad con la Resolución N° 02564-4-2006, hecho que no ha sucedido en el ejercicio 2004.

Controversia. La controversia de la presente Resolución consiste en determinar si las pérdidas y las ganancias por variaciones cambiarias originadas por depósitos a plazos y ahorros mantenidos en el sistema financiero, así como los bonos del tesoro público que generan ingresos exonerados del IR, según lo establecido en el inciso i) del artículo 19° de la ley del citado impuesto, afectan o no afectan la determinación del referido impuesto.

Interpretaciones

(...) Al respecto, el Tribunal Fiscal señala que se llevó a cabo un acuerdo de Sala Plena N° 2016-16 del 8 de agosto de 2016 que adoptó la propuesta 2.2, la

misma que establece que: Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentren vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, sin embargo, cuando la diferencia de cambio es el resultado de la expresión de saldos en moneda extranjera (saldo de efectivo y equivalente de efectivo y en bancos cuentas corrientes), a la fecha del Estado de Situación financiera, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será casual que el sujeto pasivo justifique el nacimiento de dichos saldos de moneda extranjera, según los fundamentos siguientes:

En principio, se hace referencia al artículo 61° de la ley del Impuesto a las ganancias, artículo que regula la diferencia de cambio. Se menciona a la Resolución de Observancia obligatoria N° 02760-5-2006, indicando que la diferencia de cambio es un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones. Continúa señalando que la ganancia o pérdida por diferencia de cambio del ejercicio no solo constituye una solución técnica que corrige la volatilidad del Sol en la determinación de la utilidad comercial de un periodo económico.

Prosigue señalando que, si bien cuando el artículo 61° hace mención a operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, esto es, en sentido general y para que su aplicación sea general, será suficiente acreditar la realización de la actividad que genere renta gravada para el contribuyente.

Señala además que, la diferencia de cambio proveniente de la reexpresión de saldos mantenidos en moneda extranjera como el saldo de efectivo y equivalente de efectivo y saldo en bancos que mantiene la empresa a la fecha del Estado de Situación Financiera, así como el canje de moneda extranjera por soles, no será necesario sustentar el origen de dichos fondos, si provienen de transacciones destinadas a generar rentas gravadas y no gravadas o de créditos adquiridos para financiarla, y así establecer si la diferencia de cambio relacionada con dichos importes en moneda extranjera, es computable total o parcialmente, dado que no pueden ser relacionados con operaciones específicas.

Hace mención a una segunda consideración establecida en el artículo 61° de la Ley del Impuesto a las ganancias, la que señala que son computables las diferencias de cambio que se produzcan por razón de los créditos obtenidos para financiarlas. De esta forma, el préstamo adquirido debe ser la financiación de operaciones que eventualmente generen rentas gravadas o mantengan su fuente productora. En consecuencia, el solo hecho de obtener un préstamo en moneda extranjera no acredita el financiamiento de transacciones gravadas, sino que esta debe ser verificada.

Conclusión. El colegiado indica que, para evaluar las diferencias de cambio en la renta neta imponible, es necesario que exista la mencionada vinculación. Si se puede demostrar esta relación entre la transacción que genera la diferencia de cambio y la generación de una potencial renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora, entonces las diferencias de cambio obtenidas serán computables para la determinación de la renta neta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 61° de la ley del citado impuesto.

Además, el colegiado señala que las fluctuaciones cambiarias son computables en la medida en que los hechos económicos que las generan estén vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas, o con el mantenimiento de su fuente generadora, o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones. Sin embargo, en el caso de las diferencias de cambio que resulten de la reexpresión de saldos mantenidos en moneda extranjera de efectivo y equivalentes de efectivo y saldo en bancos a la fecha del Estado de Situación Financiera, el contribuyente no está obligado a sustentar dicho saldo.

Señala además que el citado juicio es de carácter vinculante para todos los vocales del referido tribunal, según lo señalado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre 2002. Continúa señalando que corresponde que la citada resolución se emita con carácter de observancia obligatoria y sea publicada en el diario oficial "El Peruano" tal como lo establece el artículo 154° del Código Tributario.

Análisis de la RTF

Desde nuestro punto de vista, el Tribunal Fiscal concluye que la ganancia por variación cambiaria proveniente de saldos en la cuenta contable 10 Efectivo y equivalentes de efectivo no requieren un reconocimiento de su origen en operaciones gravadas y no gravadas, por lo que, en caso de ser negativo, esa diferencia de cambio es deducible. Esto es así porque la cuenta contable (10) Efectivo y equivalentes de efectivo existente al 31 de diciembre de cada año puede tener origen múltiple (gravadas o no gravadas) y sería arbitrario considerar que determinados efectivos habrían provenído de actividades gravadas y no gravadas. Lo cual parece adecuado ya que también la NIC 1 señala que estos saldos también deben ser presentados como ingresos o gastos. El hecho que se presenten en neto no quita que estos sean ingresos o gastos. La única norma de reexpresión de estados financieros en el Perú que estableció de manera objetiva y taxativa que el resultado de dicha reexpresión debería ser considerado como neto, y así sea ubicado en el Estado de Resultado Integral ya sea como ingreso o gasto fue el Decreto Legislativo N° 627 y norma posterior como es el Decreto Legislativo N° 797, los que establecieron como renta gravada conjuntamente con el artículo 3° de la ley del Impuesto a las ganancias, el denominado Resultado por Exposición a la Inflación (REI); este REI por definición consistía en el resultado matemático de restar al incremento de los activos no monetarios el mayor valor de los pasivos no monetarios y el patrimonio.

En esta Resolución, el Tribunal Fiscal señala que el contribuyente no está obligado a demostrar el origen de los saldos en moneda extranjera de la cuenta contable Efectivo y equivalente de efectivo y que la pérdida por fluctuaciones cambiarias debe ser reconocida como tal.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04154-9-2024, publicado en el diario oficial “El Peruano”, cartilla jurisprudencia, el 11 de mayo de 2024.

Materia de grado. La materia de grado en esta Resolución consistió dilucidar si el reparo realizado por la SUNAT de la pérdida por variaciones en el tipo de cambio registrada por el contribuyente en el año 2011, originada por saldos de las cuentas contables del Impuesto General a las Ventas y Pagos a Cuenta del

Impuesto a la Renta, el contribuyente lleva su contabilidad en moneda extranjera y ha suscrito un convenio de estabilidad tributaria con el Estado Peruano.

Controversia. La controversia de la presente Resolución radica en determinar si las empresas que llevan su contabilidad en moneda extranjera deben considerar las diferencias de cambio resultantes de expresar los saldos de moneda extranjera a Soles de las cuentas contables del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta como parte del cálculo de la renta neta. En otras palabras, se cuestiona si estas diferencias de cambio deben ser tenidas en cuenta para determinar la renta neta de la empresa.

Interpretaciones

(...) El contribuyente, que llevaba su contabilidad en moneda extranjera, argumentó que debía deducir las pérdidas por fluctuaciones cambiarias surgidas de la conversión de saldos generados por la LIR, Pagos a Cuenta e Impuesto General a las Ventas al reexpresarlos en moneda nacional. Para ello, citó el inciso d) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 151-2002-EF, norma que se aplica a los contribuyentes autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera debido a la suscripción de contratos con el Estado y la recepción o realización de inversión extranjera directa. Según dicha norma, las diferencias de cambio provenientes de convertir a moneda extranjera los saldos en Soles correspondientes a activos y pasivos deben ser incluidos en la determinación de la materia imponible del período en que fluctúa la tasa de cambio, considerándose como utilidad o pérdida.

Por otro lado, en SUNAT se determinó que no correspondía reconocer la pérdida por fluctuaciones cambiarias, ya que esta no provenía de operaciones relacionadas con una potencial renta gravada. Además, indicó que los Pagos a Cuenta deben reconocerse como créditos en la determinación del impuesto anual, y que el Impuesto General a las Ventas es trasladable, aplicable o recuperable posteriormente, por lo que no constituyen gastos o costos deducibles ni rentas gravables para el contribuyente.

Conclusión. El Tribunal concluye que para las empresas que llevan su contabilidad en moneda extranjera, las fluctuaciones cambiarias resultantes de la

conversión de los saldos en moneda nacional a moneda extranjera de las cuentas contables asociadas al Impuesto General a las Ventas e IR a moneda extranjera deben ser incluidas para determinar la renta neta.

Análisis de la RTF

En la presente resolución, se señala que el contribuyente argumenta que los Pagos a Cuenta y el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas se consideran activos en moneda nacional, por lo tanto, están sujetos al inciso d) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 151-2002-EF. Este inciso ordena una regla específica para determinar ganancias o pérdidas, similar a la aplicada para la reexpresión en moneda extranjera de saldos en moneda nacional de activos y pasivos, que afecta al cálculo del Impuesto a las ganancias. La citada base legal es similar al instaurado en el artículo 61° de la ley del IR.

Se indica además que los Pagos a Cuenta surgen como consecuencia de la obtención de una renta gravada y su pago contribuye al mantenimiento del patrimonio. Por otro lado, el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas surge cuando el crédito fiscal en un período es mayor que el débito fiscal, lo cual está relacionado con adquisiciones que cumplen con el principio de causalidad y se vinculan con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. En consecuencia, se argumenta que estos conceptos están ligados a operaciones habituales sujetas a gravamen.

Asimismo, el Tribunal Fiscal, siguiendo el criterio establecido en la RTF de observancia obligatoria N° 08678-2-2016, afirma que las diferencias de cambio son computables si provienen de operaciones relacionadas con la generación de posibles rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora. En este sentido, considera que la declaración y el pago de los montos que generaron los saldos del IR y del Impuesto General a las Ventas constituyen obligaciones cuyo incumplimiento genera intereses moratorios y multas que afectan el patrimonio de la empresa, necesario para continuar con la actividad generadora de renta.

Por lo tanto, al estar relacionadas con el mantenimiento de la fuente productora de renta, la diferencia de cambio en el caso analizado es computable para determinar la renta neta, de acuerdo con el inciso d) del artículo 6 del Decreto

Supremo N° 151-2002-EF. En consecuencia, el Tribunal Fiscal levanta el reparo formulado por la SUNAT y revoca la Resolución de Intendencia impugnada.

En conclusión, el investigador esta de acuerdo con la posición asumida por el colegiado.

Casación N° 23863-2019 – LIMA, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 4 de enero del 2023.

Materia. Esta casación fue interpuesta por la Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y A.W. Faber Castell Peruana S.A., teniendo las demandas siguientes: i) primera pretensión se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04728-10-2016 que resolvió dejar sin efecto los valores, giradas por infracción contenida en el número 1 del artículo 178° del Código Tributario, ii) pretensión accesoria se ordene que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento en el extremo informado, ordenando la reliquidación de los coeficientes aplicables a los Pagos a Cuenta, conforme dicta el criterio de observancia obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015.

Controversia. Señala la sala que la controversia se centra en determinar si el Tribunal Fiscal, en aplicación de la resolución de observancia obligatoria N° 1116-4-2015 que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140010807 debió reenviar los autos a la SUNAT para que esta reliquide los valores impugnados en el procedimiento administrativo tributario, en lugar de dejar sin efecto dichos valores.

Interpretaciones. La SUNAT señala que la Sala Superior no expone ni explica que tratándose de un caso igual que resolvió el colegiado en su resolución N° 11116-4-2015 concluyó revocar los valores, en lugar de ordenar que la Administración Tributaria reliquide considerando los ingresos netos por variación cambiaria tal como lo produjo aquella; y porque, en este caso, la discusión radica en establecer si las ganancias por variaciones cambiarias deben ser incluidas para determinar los Pagos a Cuenta. Reseña, además, que el artículo 139° de nuestra Constitución Política

ordena que son principios y derechos de la función jurisdiccional la motivación escrita de las resoluciones en todas sus instancias.

La sala invoca las resoluciones del Tribunal Constitucional contenidas en el expediente N° 3943-2006-PA/TC (caso Juan de Dios Valle Molina) y N° 00728-2008-PHC/TC Lima (caso Giuliana Flor de María Llamuja Hilares) instituyendo que no todo ni cualquier error material incurrido en una resolución judicial instituye en automático en una violación del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, se refiere únicamente a lo establecido en la constitución respecto a la garantía de es este derecho.

La sala especifica que al analizar la Resolución N° 4728-10-2016 el colegiado indica que las resoluciones de determinación establecían un mayor coeficiente para determinar los Pagos a Cuenta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del 2010, al haberse incluido en el denominador la ganancia por variación cambiaria.

Conclusión. La Sala resolvió que la causal de falta de motivación es infundada y declararon infundado el recurso de casación, es decir, no casaron.

Comentario del investigador. La sentencia del Poder Judicial es conforme. En la Resolución N° 11116-4-2015 de observancia obligatoria no se observa en ninguno de sus extremos que se ordene a la SUNAT reliquidar la deuda tributaria. Es correcto que la resolución N° 11116-4-2015 ordene a la SUNAT determinar el nuevo coeficiente donde se incluya en el denominador la ganancia por variación cambiaria, ello fue dispuesto así porque la SUNAT consideró como impuesto calculado en la determinación del coeficiente, el IR contenido en otra Resolución de Determinación que estaba cuestionada en otro procedimiento contencioso tributario.

Casación N° 28081-2017 – LIMA publicado en el diario oficial “El Peruano” el 30 de noviembre del 2022.

Materia. La referida Casación ha sido interpuesta por Mediterranean Shipping Company del Perú S.A.C. contra el Tribunal Fiscal por las causales siguientes: i) Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139° de la Constitución política del Perú; del artículo 12 del Texto único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial y del artículo 122 del Código Procesal Civil, alegando, en síntesis, que la sentencia de vista no contenía una debida motivación por carecer de análisis suficiente de los argumentos de defensa, por no haberse considerado los escritos de apelación que interpuso, lo expuesto en los informes orales y no haberse evaluado lo resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1111-4-2015.

Controversia. El colegiado señala que de la sentencia materia de casación se observa que la misma ha respetado el principio del debido proceso e intrínsecamente el de motivación, toda vez que, ha delimitado el objeto de pronunciamiento.

Señala también que la accionante alega que la diferencia de cambio constituye un resultado computable a efectos de la determinación de la renta neta para el cálculo del IR anual, por lo que en la medida que el coeficiente para el cálculo del pago a cuenta considera los ingresos netos anuales, corresponde considerar dentro de estos a la diferencia de cambio; en tanto que el Tribunal Fiscal y la SUNAT postulan que las ganancias por diferencia de cambio no son ingresos sino ajustes contables, por ende, no deben ser considerados para determinar los coeficientes para el cálculo de los Pagos a Cuenta.

Continúa el colegiado señalando que la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado Superior de alzada, que le han servido para revocar el fallo apelado en el que señala que la Resolución de Intendencia y las Resoluciones de Determinación y de multa no han incurrido en causal de nulidad.

Prosigue el colegiado señalando que se observa que en el caso que los convoca todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia de vista cuestionada, al guardar en ella una coherencia lógica y congruente con la pretensión demandada y responder a los agravios denunciados.

Conclusiones. El colegiado declara fundado el recurso de casación interpuesto por Mediterranean Shipping Company del Perú S.A.C. solo en lo que respecta a la denuncia de infracción del artículo 165° del Código Tributario vinculado con el pronunciamiento respecto de la pretensión subordinada (octavo considerando) y se declaró nula la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo contencioso administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. En el octavo considerando de la pretensión de la Empresa consistía en que para determinar el coeficiente de los Pagos a Cuenta del año 2010 no procede incluir como ingresos netos a la ganancia por diferencia de cambio generada en los años 2008 y 2009.

Comentarios del investigador. Consideramos que la sentencia está conforme a ley, que Mediterranean Shipping Company del Perú S.A.C. le asiste la razón, tal como se señala en el octavo considerando, el cual establece que la ganancia por diferencia cambiaria debe formar parte de los ingresos netos de los años 2008 y 2009, para establecer los coeficientes aplicables para los Pagos a Cuenta del citado impuesto de enero a diciembre del 2010.

Casación N° 17939-2015-LIMA, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 4 de octubre del 2019.

Materia. La materia de grado consiste en definir si las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio son gastos y/o computables para determinar la renta neta.

Controversia. En esta casación, la Corte Suprema concluye que las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta, por lo tanto, su reconocimiento no se condiciona a los requisitos previstos para la deducción de gastos.

Interpretaciones. La citada Casación señala que “De la interpretación del artículo 61° de la LIR se infiere que la naturaleza de las diferencias de cambio son un resultado computable para la determinación de la renta neta, no teniendo carácter de gasto deducible por inexistir relación de interdependencia con las

operaciones comerciales, derivando en inaplicables los literales m), n) y o) del artículo 44 de la referida ley.”

La Administración Tributaria observó la diferencia de cambio neta proveniente de préstamos del exterior porque se trataban de gastos por transacciones realizadas con entidades ubicadas en paraísos fiscales señalando que interpretando sistemáticamente los incisos m), n) y o) del artículo 44° de la ley del referido impuesto, se concluye que el objetivo del legislador fue no aceptar cualquier gasto proveniente de dichas operaciones.

A su vez, el contribuyente señalaba que las diferencias deben ser consideradas para la determinación de la renta neta y por lo tanto son gastos deducibles y no le aplica lo establecido en el artículo 44° de la ley de la referida ley de renta.

Conclusiones. La Corte Suprema declaró infundada la casación presentada por la Administración Tributaria, estableciendo que las diferencias de cambio son resultados que se originan por la conversión de la moneda extranjera a la moneda local y no tienen una relación dependiente o de accesoriadad con las operaciones comerciales de la Compañía, por lo que no le son aplicables las reglas contenidas en el artículo 44° de la ley del Impuesto a las ganancias.

Comentarios del investigador. Se está de acuerdo con la sentencia emitida por la Corte Suprema de justicia de nuestro país, debido a que el artículo 44° de la LIR esta referido a gastos no aceptados para determinar la renta neta, sin embargo, la pérdida cambiaria es consecuencia de convertir la moneda de origen a soles por pagos de pasivos realizados en el mes o pasivos en moneda extranjera por pagar mantenidos a fin de cada mes

Casación N° 53736-2022 - LIMA, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 22 de enero del 2024.

En resumen, la Casación interpuesta por Constructores Interamericanos S.A.C. contra el Tribunal Fiscal, la Corte Suprema establece que, aunque el inciso f) del artículo 61° de la LIR y los incisos b) y c) de su Reglamento establecen que las diferencias de cambio relacionadas con activos fijos deben afectar el costo del

activo y deducirse vía depreciación, en este caso específico corresponde aplicar el régimen especial establecido en el Decreto Legislativo N° 797. Este Decreto establece que para efectos de la reexpresión del balance general por ajuste por inflación, las diferencias de cambio deben ser excluidas del activo y deducibles vía depreciación, ya que incluirlas distorsionaría el valor del activo.

Casación N° 31647-2022-LIMA, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 5 de octubre del 2023.

En la Casación interpuesta por Jacena S.A.C. contra el Tribunal Fiscal, la Corte Suprema señala que la Ley General de Sociedades ha establecido de forma expresa cuales son las obligaciones y derechos de los miembros de una Asociación en Participación. Señala que el asociado podrá participar en los resultados del negocio cuando estos se produzcan. Si se determinan pérdidas están también deberán ser asumidas por el asociado. Además, aun cuando no se liquide el negocio, el asociante no tendrá obligación alguna de devolver la contribución bajo la expectativa de los resultados.

La pérdida por diferencia de cambio reconocida por la empresa no fue correcta, debido a que aún se encontraba vigente el contrato de asociación en participación en la medida que el proyecto inmobiliario se mantenía en marcha.

Casación N° 33883-2023-LIMA, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 20 de junio del 2024.

En la Casación interpuesta por CMAC Caja Piura S.A.C. contra el Tribunal Fiscal, por el tema de dualidad de criterio interpretativo sobre diferencia de cambio.

La Corte Suprema concluye en lo siguiente:

- La Casación N° 2256-2012-LIMA establece que hay duplicidad de criterio cuando la SUNAT adopta diferentes interpretaciones de un mismo dispositivo normativo. Esto implica que, si un contribuyente ha actuado de acuerdo con una interpretación previa de la SUNAT, no debería ser penalizado si la SUNAT cambia su criterio posteriormente sin una notificación adecuada y oportuna.

- El informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000 representaba la interpretación vigente de la SUNAT respecto a la normatividad aplicable al momento en cuestión. Si la SUNAT cambió su interpretación posterior a este informe y aplicó retroactivamente esta nueva interpretación para la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, podría argumentarse que está actuando de manera inconsistente y en contra de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica.
- La SUNAT, al aplicar retroactivamente la interpretación contenida en la resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015 para reliquidar el Impuesto a la Renta del 2014, estaría generando incertidumbre jurídica. Dado que durante el periodo en cuestión la Administración Tributaria no aplicaba aún este nuevo criterio, el contribuyente no podía predecir este cambio y ajustar su comportamiento fiscal.

En resumen, la actuación de la SUNAT al cambiar su criterio interpretativo y aplicarlo retroactivamente para reliquidar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 no sólo corrobora una duplicidad de criterio, sino que también infringe los principios de predictibilidad, confianza legítima, razonabilidad y seguridad jurídica. En base a estos principios, el contribuyente podría argumentar que la reliquidación es injusta y debería ser revisada conforme al criterio vigente durante el periodo fiscal correspondiente.

Diferencia de cambio. La norma internacional de contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en las tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (NIC 21) revisada en 1993 indica que la diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

La meta de la NIC 21 consiste en establecer pautas para la inclusión en los estados financieros de una empresa las transacciones en moneda extranjera y las operaciones en el extranjero, así como las directrices para convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

El párrafo 2 de la NIC 21 menciona que otro propósito importante es detallar cómo informar acerca de los impactos de los cambios en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

El párrafo 8 de la NIC 21 define las categorías de moneda que abarca esta normativa, las cuales son las siguiente:

Moneda Funcional. Se define como la moneda que prevalece en el principal entorno económico en el que opera una entidad. Según el párrafo 9 de la NIC 21, la moneda funcional es aquella que rige en el entorno económico donde opera la entidad. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los factores siguientes:

- La moneda que principalmente influye en los precios de venta de los bienes y servicios (frecuentemente será la moneda en la cual se fijan y se liquidan los precios de venta de sus productos y servicios; y
- La moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinan mayormente los precios de venta de sus bienes y servicios.
- La moneda que principalmente incide en los costos de mano de obra, materiales y otros costos relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios.

Moneda de presentación, se refiere a la moneda en la cual se exhiben los estados financieros.

El párrafo 19 de la NIC 21 permite a una entidad que prepare estados financieros individuales o a una entidad que prepare estados financieros separados según lo dispuesto en la NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados. Además, la diferencia de cambio surge debido a variaciones en el tipo de cambio en la fecha de cobranza, pago o liquidación, y la presentación de activos y pasivos en una partida monetaria. Esta diferencia se origina al convertir una moneda extranjera a soles, siendo producto de transacciones económicas como compras, ventas, préstamos otorgados y recibidos, entre otros.

Diversa Interpretación en el tratamiento de la diferencia de cambio. Actualmente existe una problemática en cuanto a la consideración del resultado por diferencia de cambio, ya sea como ganancia o como pérdida. Esta problemática surge porque ciertos gastos con limites se cuantifican tomando en cuenta el total de los ingresos de un determinado período o el total de los gastos, según se detalla a continuación:

- a. **Gastos de representación:** Estos gastos están limitados al 0.5% de los ingresos del año anterior, con un tope de 40 UIT, tal como lo establece el inciso q) de la LIR y el inciso m) del artículo 21° de su Reglamento de dicha ley. En este contexto, algunos contribuyentes consideran que deberían incluir la ganancia por diferencia de cambio en los ingresos. Sin embargo, el Tribunal Fiscal sostiene que la ganancia por diferencia de cambio no forma parte de los ingresos. Como resultado, el gasto deducible será menor. Este criterio de no considerar la ganancia por diferencia de cambio como ingresos devengados ha sido respaldado por la Administración Tributaria en el informe 051-2014-SUNAT/5D0000 del 24 de diciembre de 2014.
- b. **Vehículos destinados a dirección y representación:** El número de vehículos destinados a dirección y representación se determinan en función al importe de los ingresos netos en el año anterior, tal como lo establece el inciso w) del artículo 37° de la LIR y el inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la citada norma legal. El informe 051-2014-SUNAT/5D0000 establece que las ganancias por variación cambiaria no se incluyen para determinar los ingresos netos del ejercicio económico anterior para establecer el límite de vehículos.
- c. **Gastos de utilización común:** Los gastos comunes que inciden en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y que no se pueden atribuir directamente a una u otra de dichas rentas, deben ser calculados para deducirlos en la determinación de la renta neta. Para esto, se deben seguir uno de los dos procedimientos establecidos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la LIR: (i) deducción proporcional a los gastos directos imputables a la renta gravada, o (ii) deducción aplicando a los gastos comunes el porcentaje obtenido de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

De lo glosado en los enunciados anteriores, se concluye que no considerar la variación cambiaria como parte de los ingresos gravados origina que se determine un importe menor para el límite de los gastos de

representación, gastos de vehículos y la determinación de gastos de utilización común, hecho que afecta a las empresas.

Tipo de cambio aplicable en transacciones económicas a una fecha determinada.

El tipo de cambio a ser aplicado está establecido por el inciso a) del artículo 61° de la ley del IR y el artículo 34° de su Reglamento. Es decir, se utilizará el tipo de cambio vigente en el momento del devengo de la renta, en la provisión y en el pago de una obligación, en la provisión de una acreencia, y al cierre de un período contable (mensual o anual). Esto implica la aplicación del tipo de cambio en un momento específico, como la fecha del devengo para el caso del citado impuesto. El inciso b) del artículo 34° del mencionado Reglamento ordena que para las cuentas del activo se aplica el tipo de cambio de compra y para los pasivos se aplica el tipo de cambio de venta. Además, para calcular el Impuesto General a las Ventas (IGV) de transacciones económicas realizadas en moneda extranjera (compra y venta), se utiliza el tipo de cambio de venta, tal como lo indica el numeral 17 del artículo 5° de su Reglamento. Para contabilizar dichas operaciones, se aplica el tipo de cambio conforme a los efectos del IR. A continuación, se presenta una tabla con el uso del tipo de cambio según su devengo:

Tabla N° 4

Aplicación del tipo de cambio

Situación	Tipo de cambio aplicado
Devengo de la Renta	Según la fecha del devengo
Percepción de la Renta	Según la fecha del devengo
Cobranza (factura y otros derechos)	Según la fecha del devengo
Pago de una obligación (facturas, préstamos bancarios entre otros)	Según la fecha del devengo
Inversiones en valores temporales (cuenta contable 11 Inversiones financieras)	Según la fecha del devengo
Al cierre de cada mes o al 31 de diciembre de cada año	Según la fecha del devengo

Cuentas contables del activo	Tipo de cambio compra
Cuentas contables del pasivo	Tipo de cambio venta
IGV en transacciones económicas de compra y venta	Tipo de cambio venta

Diferencia de cambio según informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT

La Administración Tributaria ha publicado informes relacionados con el tratamiento de las diferencias de cambio para determinar los Pagos a Cuenta y la determinación del impuesto anual del IR. Estos informes son extensos y contienen un promedio de cuatro páginas. Con la finalidad de resaltar los temas de investigación, se ha realizado un resumen de estos y que a continuación se detallan:

1. Informe 234-2009-SUNAT/2B0000 publicado el 4 de diciembre 2009:

Materia consultada:

- a. En relación con el Impuesto a la Renta, las entidades legales deberán considerar cualquier pérdida derivada de cambios en la moneda, sin importar la naturaleza de la transacción a la que esté asociada dicha pérdida, ya sea que esta transacción genere ingresos de origen nacional o extranjero, e incluso si dicha transacción no es habitual o no está relacionada con la actividad económica principal de la empresa.
- b. Las pérdidas por fluctuaciones cambiarias que estén relacionadas con transacciones que originan intereses exentos del IR también deben ser tenidas en cuenta para efectos de este impuesto.

Conclusiones. Ahora bien, luego del análisis realizado, la Administración Tributaria concluye e interpreta lo siguiente:

Para determinar el Impuesto a la Renta, las entidades legales deben considerar cualquier pérdida derivada de las variaciones en el tipo de cambio, sin importar la operación con la cual dicha pérdida pudiera vincularse. Esto se aplica tanto para aquellas que generen renta de fuente peruana como de fuente extranjera, incluso si la operación no es habitual o no corresponde a la actividad económica principal de la empresa. Las pérdidas por diferencia de cambio que

puedan estar relacionadas con operaciones que generen intereses exentos del citado impuesto también deben ser consideradas en la determinación de este impuesto.

2. Informe 096-2011-SUNAT/2B0000 del 12 de agosto 2011:

Materia consultada: En el presente informe se realizaron consultas adicionales para ampliar la comprensión de los detalles del Informe N° 234-2009-SUNAT/2B0000 sobre cómo se calculan los resultados por fluctuaciones cambiarias para establecer la base imponible del IR.

Conclusiones. Para determinar la base imponible del referido impuesto, no se debe computar los resultados originados de las diferencias de cambio relacionadas con operaciones o los créditos destinados a financiarlas que no busquen el desarrollo de las actividades gravadas de la compañía. Esto abarca transacciones cuyo propósito se ubique fuera de la esfera empresarial de la entidad legal o cuya meta sea la obtención de ganancias no afectas o exentas a la LIR.

Los resultados obtenidos por variaciones en el tipo de cambio vinculados a operaciones dirigidas a la concepción de ingresos gravadas de fuente extranjera deben ser considerados para determinar la base imponible del citado IR, aplicándose incluso a situaciones en las que estas operaciones resulten de una pérdida neta en un período fiscal gravable.

3. Informe 111-2011-SUNAT/2B0000 del 29 de setiembre del 2011:

Materia consultada: En el presente informe se indaga si los juicios difundidos en el Informe N° 234-2009-SUNAT/2B0000 han sido trastornados por la primera conclusión del Informe N° 096-2011- SUNAT/2B0000.

Conclusiones. El informe mencionado señala que los discernimientos y conclusiones establecidos en el informe mencionado concluye que los juicios y resúmenes establecidos en el Informe N° 234-2009-SUNAT/2B0000 siguen siendo válidos (Este Informe ha sido elaborado bajo la premisa que el administrado solo realiza actividad gravada con el IR). Estos criterios fueron ampliados con el Informe N° 096-2011-SUNAT/2B0000 en los sucesivos requisitos:

1. No se deben considerar los resultados por diferencias cambiarias relacionados con transacciones o préstamos conseguidos para financiarlas que no estén relacionados con la actividad económica sujeta a impuestos del administrado. Esto incluye gastos personales o actividades relacionadas con la actividad sujeta a impuestos de terceros, ello debido a que es incompatible con el criterio de “empresa fuente”.
2. No deben ser incluidos los resultados por variaciones en el tipo de cambio provenientes de préstamos logrados para financiar las actividades de empresas cuya actividad no esté sujeta al IR; debido a que el artículo 61° de la LIR hace referencia a la actividad sujeta a impuestos de la empresa.

4. Informe 045-2012-SUNAT/4B0000 del 16 de mayo del 2012.

Materia consultada: En el informe mencionado, la consulta se refiere a si se debe excluir o no la ganancia por variación cambiaria al determinar el coeficiente a utilizar para los Pagos a Cuenta.

Conclusiones. La Entidad Tributaria, en base a los considerandos presentados en este informe, llega a la conclusión que debido a que las ganancias por variación cambiaria no constituyen ingresos, no deben ser tenidas en cuenta al determinar el coeficiente aplicable para calcular los Pagos a Cuenta.

5. Informe 021-2012-SUNAT/4B0000 del 16 de mayo del 2012.

Materia consultada:

- a. ¿Debe la ganancia o pérdida por diferencia en cambio generada por el préstamo en moneda extranjera que mantiene la Empresa Adquirente para la adquisición de activos fijos y permanentes de la Empresa Adquirida afectar el costo tributario de dichos activos, según lo establecido en el inciso f) del artículo 61° de la LIR, o debe considerarse como resultados computables en cada período en que se genere?
- b. Si 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, ¿dicha diferencia en cambio debe asignarse entre los valores relativos de cada uno de los activos fijos y permanentes? ¿Debe hacerse esta asignación en proporción al costo computable tributario (valor de

adquisición menos las depreciaciones permitidas por la ley del referido impuesto) o en proporción a sus valores razonables de acuerdo con lo establecido en la NIIF?

- c. La diferencia en cambio concebida por préstamos en moneda extranjera que hayan sido incurridos para la compra de activos intangibles de duración limitada destinados 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? En caso de afectar el costo de los activos intangibles, ¿debe ser amortizada para propósitos tributarios?

Conclusiones. La entidad tributaria concluye en lo siguiente:

- En el caso de las variaciones cambiarias provenientes de un préstamo en moneda extranjera utilizado inicialmente para adquirir la totalidad de acciones de una empresa que posteriormente es absorbida, dicha variación cambiaria debe afectar el costo de los activos fijos y permanentes que son transferidos.
- En la reorganización de sociedades mencionada en la conclusión anterior, el costo del activo que la empresa adquirente debe considerar al incorporar la diferencia de cambio generada por el préstamo es el costo computable de los activos, el cual correspondería al transferente.
- La variación cambiaria ocasionada por un préstamo en moneda extranjera destinado a la compra de activos intangibles de duración limitada debe afectar el valor de dicho activo intangible que al momento de la fusión no ha sido totalmente amortizado por la transferente; este valor puede ser amortizado descontando el monto y el lapso de amortización correspondiente a la sociedad absorbida.

6. Informe 101-2012-SUNAT/4B0000 del 16 de mayo del 2012.

Materia consultada:

- a. La sucursal en el Perú de una empresa constituida en el exterior que realiza actividades gravadas con el IR y percibe rentas de fuente extranjera por operaciones realizadas fuera del país, como depósitos de dinero en bancos estadounidenses, ¿se puede considerar que los

resultados por variaciones cambiarias, anotados en libros contables de la sucursal peruana, están incluidos dentro de los alcances del artículo 61° de la LIR?

- b. ¿Las variaciones cambiarias originados por préstamos conseguidos para pagar dividendos a los accionistas están comprendidos dentro de los alcances del artículo 61° de la LIR?

Conclusiones:

- Las fluctuaciones cambiarias originadas por el depósito de dinero en el exterior obtenido por una sucursal en Perú de una empresa constituida en el exterior, que lleva a cabo actividades sujetas al IR, son consideradas resultados computables para determinar su renta neta de tercera categoría.
- Las fluctuaciones cambiarias relacionadas con préstamos conseguidos para pagar dividendos a los accionistas son resultados computables para la determinación de la renta neta, siempre y cuando se trate de una empresa que realice actividades sujetas a la LIR.
- Se derogan los juicios establecidos en la primera conclusión del informe N° 096-2011-SUNAT/2B0000 y en el literal a) de la conclusión del informe N° 111-2011-SUNAT/2B0000.

7. Informe 076-2013-SUNAT/4B0000 del 16 de mayo del 2012.

Materia consultada: Empresas residentes en el Perú que tiene como actividad económica principal el adquirir y administrar acciones de otras compañías (holding), generando dividendos inafectos del IR, así como en realizar inversiones en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios que generan intereses o ganancias de capital sujetas a dicho impuesto, se plantea si deben registrar en su declaración del IR la diferencia de cambio proveniente de todas esas operaciones, incluso si el monto de las rentas gravadas es menor que el de las no gravadas.

Conclusiones. Las empresas domiciliadas que tienen económica principal sea la compra y gestión de acciones de otras empresas (holding), generando dividendos no sujetos al IR, así como realizar inversiones en bonos, certificados de depósito y depósitos bancarios, que producen intereses o ganancias de capital sujetas a dicho impuesto; deben necesariamente considerar la totalidad de las

fluctuaciones cambiarias relacionadas con sus actividades, tanto gravadas como no gravadas, para determinar la renta neta del ejercicio, incluso si las rentas gravadas resultan ser inferiores a las no gravadas.

8. Informe 121-2014-SUNAT/5D0000 del 24 de diciembre del 2014.

Materia consultada: Se plantea si las fluctuaciones cambiarias que surgen al convertir a Soles los saldos en moneda extranjera relacionados con un pasivo proveniente de la emisión y colocación de bonos en francos suizos califican deben considerarse como ingreso o gasto en la determinación de la renta imponible del ejercicio en el que ocurran, tomando en cuenta el tipo de cambio promedio ponderado de venta publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (SBS) en la fecha del Estado de Situación Financiera respecto a esa moneda extranjera. Esto se hace de acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 61° de la LIR y el inciso b) del artículo 34° de su Reglamento. Esta consideración se plantea incluso si el pasivo, una vez determinado, está parcialmente respaldado por la contratación de un Instrumento Financiero Derivado (IFD) de cobertura de flujos de efectivo que establece un tipo de cambio y elimina el riesgo cambiario.

Conclusiones. Las fluctuaciones cambiarias ocasionadas por el tipo de cambio al convertir a Soles los saldos en moneda extranjera asociados con un pasivo derivado con la emisión y colocación de bonos en francos suizos se deben registrar como ingresos o gastos y afectan la determinación de la renta imponible del periodo en el que ocurran. Esta conversión se realiza utilizando el tipo de cambio de venta publicado por la SBS para esa moneda extranjera, tal como lo establece el inciso d) del artículo 61° de la LIR y el inciso b) del artículo 34° de su Reglamento. Esta contabilización es aplicable incluso si el pasivo, una vez determinado, cuenta con una cobertura parcial proporcionada por un Instrumento Financiero Derivado (IFD) de cobertura de flujos de efectivo que establece un tipo de cambio con el fin de mitigar el riesgo por variación cambiaria.

9. Informe 051-2014-SUNAT/5D0000 del 24 de diciembre del 2014.

Materia consultada:

- a. ¿Deben incluirse los ingresos originados en Instrumentos Financieros Derivados (IFD) celebrados por empresas del Sistema Financiero con fines de intermediación financiera en el cálculo de los Pagos a Cuenta según el artículo 85° de la LIR?
- b. ¿La ganancia por fluctuaciones cambiarias debe formar parte del concepto de "ingreso financiero" para determinar la proporción a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del artículo 37° de la LIR?
- c. ¿Debe incluirse la ganancia por variación cambiaria de cambio en el concepto de "renta bruta" para determinar el porcentaje mencionado en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la LIR?
- d. ¿Debe considerarse la ganancia por conversión como parte de los "ingresos brutos" para establecer el límite a la deducción de los gastos de representación según el inciso q) del artículo 37° de la LIR?
- e. ¿Se debe tener en cuenta la ganancia por variación cambiaria al determinar el importe de la deducción de los gastos incurridos en vehículos designados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, como lo establece en el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la LIR, considerando los "ingresos netos anuales devengados en el ejercicio gravable anterior?"

Conclusiones:

La Administración Tributaria al resolver la presente consulta, concluye que:

- a) Los ingresos obtenidos por Instrumentos Financieros Derivados (IFD) celebrados por empresas del Sistema Financiero con fines de intermediación financiera deben ser considerados dentro como ingresos netos para determinar los Pagos a Cuenta.
- b) Al calcular la proporción indicada en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 37° de la ley, la ganancia por fluctuaciones cambiarias no debe ser considerada en el concepto de ingreso financiero.
- c) Para determinar el porcentaje establecido en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento, la ganancia por variación cambiaria no se considera como renta bruta.

- d) El límite para la deducción de los gastos de representación según el inciso q) del artículo 37° de la ley, la ganancia por variación cambiaria no se debe considerar dentro del concepto de ingresos brutos.
- e) Para determinar el importe para la deducción de los gastos por vehículos automotores designados a la dirección, representación y administración de la empresa, según lo establecido el numeral 4 del inciso r) del artículo 21° del Reglamento, la fluctuación cambiaria no debe ser considerada como ingreso neto del año anterior”.

10. Informe 183-2015-SUNAT/5D0000 del 23 de diciembre del 2015.

Materia consultada:

- a. ¿El tipo de cambio a considerar para calcular el importe en nuevos soles de las transacciones realizadas por las ETF (Exchange-Traded Funds) dependerá de las disposiciones específicas y las regulaciones vigentes en el país donde opera la ETF y el contexto de la transacción?
- b. ¿Puede existir un tratamiento diferencial para las operaciones que se comprometen a un tipo de cambio pactado entre la ETF y sus corresponsales, dependiendo de las políticas internas de la ETF y las regulaciones locales aplicables?
- c. ¿El reconocimiento de los ingresos y las variaciones del tipo de cambio deberá realizarse de según lo establecido por el IR y cualquier otra regulación pertinente? Es posible que exista un tratamiento diferenciado para la recepción y entrega de fondos remesados, especialmente si se considera que no se trata de dinero propio y no debería afectarse por la variabilidad del tipo de cambio.
- d. ¿Es correcto señalar si el reconocimiento de los ingresos y las variabilidades del tipo de cambio, deben registrarse solo en base a las normas del IR o existe un tratamiento diferenciado, al menos en la recepción y entrega de los fondos remesados?, considerando que al no ser un dinero propio no debe afectarse con la variabilidad del tipo cambiario.
- e. ¿La fluctuación cambiaria aplicada en la operatividad descrita, que realizan las ETF, crearían ganancias o pérdidas para estas empresas?

Conclusiones. El informe establece que para las Empresas de Transferencia de Fondos (ETF) residentes en el país que llevan contabilidad en moneda nacional y originan rentas de fuente peruana, el tipo de cambio a utilizar para computar el valor en nuevos soles de las transacciones debe ser el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción. No se establece ningún tratamiento diferencial para las operaciones que se originen o se comprometan a un tipo de cambio negociado entre estas empresas y sus corresponsales.

Además, las variaciones por fluctuaciones cambiarias derivadas de la conversión contable de las operaciones de transferencia de fondos realizadas por estas empresas son consideradas para la determinación de la renta neta. No importa que el dinero no sea de su propiedad, ya que se considera relevante para este fin.

11. Informe 036-2015-SUNAT/5D0000 del 03 de marzo del 2015.

Materia consultada:

- a. Tratándose de una sucursal en el Perú de una línea aérea constituida en el exterior que realiza actividades gravadas con el IR pero está exonerada debido a la reciprocidad con el tratamiento tributario otorgado a líneas aéreas peruanas en el país de origen, ¿las fluctuaciones cambiarias podrían ser consideradas resultados computables para la determinación del IR?
- b. Para una sucursal en el Perú de una línea aérea constituida en otro país, que recibe beneficios procedentes del servicio de transporte aéreo internacional y que, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición tributaria (CDI) suscrito por el Perú con el referido país, estos beneficios tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, ¿puede considerarse que los resultados por variaciones cambiarias, anotados en los libros contables de la sucursal peruana se encuentran gravados con el IR en el Perú?

Conclusiones. La Administración Tributaria concluye que:

- Las Sucursales en el Perú de líneas aéreas constituidas en el exterior que principalmente realizan actividades generadoras de rentas exoneradas del IR debido al principio de reciprocidad establecido en el inciso d) del artículo 48° de

la LIR, las fluctuaciones cambiarias asociadas a dichas actividades no deben ser consideradas para calcular dicho impuesto.

- Para sucursales en el Perú de una línea aérea constituida en otro Estado que se ha firmado un CDI, y que primordialmente obtienen beneficios del servicio de transporte aéreo internacional que, en aplicación del convenio, tributan en el Estado de residencia de la línea aérea, las variaciones cambiarias relacionadas con el referido servicio no son consideradas para la determinación del citado IR.

12. Informe 084-2016-SUNAT/5D0000 del 4 de mayo del 2016.

Materia consultada. Se consulta por una empresa establecida en el Perú que compra certificados de participación en fondos de inversión extranjeros en moneda extranjera, donde el retorno esperado es variable y no determinable en el momento de la adquisición, se plantea si la diferencia cambiaria resultante de estos instrumentos está regulada por el inciso g) del artículo 61° de la LIR.

Conclusiones. Las fluctuaciones cambiarias derivadas de los certificados de participación en fondos de inversión extranjeros, denominados en moneda extranjera, donde el retorno esperado es variable e indeterminado al momento de su evaluación inicial, están reguladas por lo dispuesto en el inciso g) del artículo 61° de la LIR. Esto se debe a que estos certificados constituyen títulos de patrimonio y califican como partidas no monetarias según las normas contables vigentes.

13. Informe 013-2017-SUNAT/5D0000 del 18 de setiembre del 2017.

Materia consultada. Se consulta si, en la disposición de la renta neta, es computable cualquier pérdida por variación cambiaria conseguida por bancos residentes en el Perú, derivada de convertir a moneda nacional los saldos por operaciones en moneda extranjera. Esta pérdida se contabiliza independientemente de si las operaciones están designadas a la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y ya sea que estas rentas provengan de fuentes peruanas o extranjeras.

Conclusiones. El informe establece que es computable para establecer la renta neta la pérdida por variación cambiaria originada por bancos residentes en el Perú al expresar en moneda nacional los saldos por transacciones en moneda extranjera. Sin embargo, esta pérdida será considerada únicamente si está directamente relacionada con operaciones o transacciones en moneda extranjera que estén vinculadas a la obtención de potenciales rentas gravadas, o al mantenimiento de la fuente generadora de dichas rentas, o bien por los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones.

14. Informe 057-2017-SUNAT/5D0000 del 22 de mayo del 2017.

Materia consultada. Se formulan varias consultas, las mismas que se detallan a continuación:

1. ¿Las transacciones de compra y venta de moneda extranjera realizadas a través de casas de cambio están sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV)?
2. ¿Las casas de cambio tienen la obligación de emitir un comprobante de pago (factura o boleta) por las transacciones de compra y venta de moneda extranjera? En caso afirmativo, ¿cómo se determina el monto a facturar?
3. ¿Los ingresos derivados de las transacciones de compra y venta de divisas están sujetos al IR?
4. ¿Las empresas que realizan exclusivamente transacciones de compra y venta de moneda extranjera están impedidas de optar por alguno de los regímenes tributarios disponibles?

Conclusiones. La SUNAT concluye que la compra y venta de moneda extranjera a través de casas de cambio no están sujetas al Impuesto General a las Ventas moneda extranjera. Las casas de cambio deben emitir facturas, boleta de venta o ticket por las transacciones de compra y venta en moneda extranjera, debiendo consignar en el comprobante el importe de la transacción realizada. Los ingresos generados por estas empresas están subordinados al IR; y estas empresas pueden acogerse a alguno de los regímenes tributarios existentes, para ello deben cumplir con las condiciones y requisitos establecidos para acogerse a cada uno de ellos.

15. Informe 068-2017-SUNAT/5D0000 del 18 de setiembre del 2017.

Materia consultada. Se consulta acerca de una sociedad peruana que habitualmente percibe rentas no gravadas como dividendos distribuidos por otras sociedades peruanas, y durante un tiempo determinado utiliza los fondos obtenidos como dividendos para otorgar préstamos en moneda extranjera, generando rentas gravadas en forma de intereses, se consulta si los resultados por variaciones cambiarias registrados en su contabilidad deben ser considerados dentro de los alcances del artículo 61° del TUO de la LIR, y por tanto, deben ser computados para la determinación de la renta neta.

Conclusiones. Se concluye que para el caso de una empresa residente en el Perú que habitualmente percibe rentas no gravadas como dividendos distribuidos por otras empresas peruanas, y que durante un periodo específico (promedio de 5 años) utiliza los fondos obtenidos como dividendos para otorgar empréstitos en moneda extranjera, genera intereses que califican como renta, los resultados por variación cambiaria anotados en libros contables, relacionados con las transacciones en moneda extranjera vinculadas a dicho empréstito, se consideran dentro de los alcances del artículo 61° de la ley de Renta y deben incluirse para la determinación de la renta neta.

16. Informe 073-2023-SUNAT/7T0000 del 9 de junio del 2023.

Materia consultada. En relación con los créditos en moneda extranjera obtenidos del exterior para financiar el objeto habitual de la actividad gravada de una persona jurídica residente en el Perú, y que devengan intereses en dicha moneda, pero que no han sido pagados o acreditados dentro del plazo establecido por el Reglamento de la ley de Renta para la presentación de la declaración jurada; se consulta si es deducible la diferencia de cambio generada con ocasión del reconocimiento de los referidos intereses.

Conclusiones. La Administración Tributaria concluye que las variaciones cambiarias originadas por el reconocimiento de los intereses de préstamos obtenidos en el exterior deben considerarse expensas deducibles para establecer la renta neta renta imponible, incluso si dichos intereses no hayan sido pagados hasta antes de presentar la declaración jurada del IR.

2.2.2 Impuesto a la Renta peruano – Variable dependiente

El IR empresarial de tercera categoría es un tributo que se determina anualmente, tiene vigencia del 1 de enero al 31 de diciembre. El impuesto se aplica a personas naturales y jurídicas residentes y no residentes en el Perú, según la categoría de renta que perciban.

Se esta de acuerdo con la definición de Bravo (2002), quien señala que el Impuesto a la Renta es un tributo que se impone directamente sobre la renta, considerada como una expresión de la riqueza. Específicamente, este impuesto grava la obtención o generación de renta, la cual puede originarse de diversas fuentes: pasivas, como el capital; activas, como el trabajo tanto dependiente como independiente; o mixtas, que combinan capital y trabajo en actividades empresariales. Es importante destacar que el IR no se aplica a la simple celebración de contratos, sino a la renta obtenida o generada a partir de las obligaciones establecidas y cumplidas a través de esos contratos. En el contexto de las actividades empresariales, el impuesto se calcula sobre la renta neta, es decir, después de deducir los gastos y costos asociados con la actividad que genera la renta (p.63).

A su vez García Mullin (1978) señala que, con relación a la renta neta se acepta de manera general que solo se considera como renta la riqueza que supera los costos y gastos necesarios para generarla, así como los gastos para mantener la fuente generadora en condiciones productivas (p.20)

Definición de Renta según las teorías económicas. Las teorías económicas han definido que el IR se aplica según las bases de imposición que se mencionan a continuación:

Tabla N° 5 – Teorías económicas y el Impuesto a la Renta

Criterios	Origen de la riqueza
Renta producto	Fuente durable, ingresos permanentes y periódicos.
Flujo de riqueza	Renta producto, ingresos monetarios en especie, toda operación onerosa o gratuita.

Consumo e incremento patrimonial	Flujo de riqueza, uso de bienes adquiridos en años anteriores, consumo de bienes y servicios de propia producción, variaciones patrimoniales.
Empresa fuente	Fuente productora de renta es la empresa misma. Ingresos pueden formar o no parte del giro normal.
Empresa – criterio de balance	Incluye los aumentos patrimoniales y uso de criterio de valuación contable, financiero y económico.
Criterio legal de renta	Está constituido por la definición de renta conforme a la legislación aprobada en cada país en la cual se aplica la LIR.

Según la doctrina el concepto de renta o rédito ha sido definido desde los aspectos económicos, financieros y fiscales.

A lo largo del tiempo, las teorías económicas han evolucionado y han definido el concepto de rédito, el cual posteriormente sirvió de base y fundamento para el desarrollo de las doctrinas fiscales. Estas doctrinas han sido una fuente de inspiración para los sistemas tributarios vigentes a nivel mundial.

a) Renta Producto o teoría de la fuente

Se considera renta al producto que una fuente durable que produce o puede producir periódicamente habiendo sido habilitada racionalmente para generar beneficios.

Tal como señala el autor García Belsunce, H. (1967), en correlación con el criterio de imposición de la renta producto, esta se fundamenta en las actividades normales y habituales que ejecuta toda actividad económica. En este sentido, el autor, expresa sobre esta teoría lo siguiente: la palabra renta o rédito y su similar en francés revenue derivan de la palabra latina reditus. Respecto de esta, se discute si proviene del verbo reddere que significa rendimiento, o si en cambio proviene del verbo rediré, que significa retorno, esto es, algo que se repite o vuelve a darse. Por otro lado, la expresión inglesa income (come in) se traduce lo que ingresa es lo que entra (p. 5 al 85).

En esta misma línea de pensamiento, Reig (1970), especifica que, con relación con este mismo concepto, *en consideración a la realidad empresarial más reciente sostiene que “El impuesto a los réditos es un tributo que es importante en los estados modernos como gravamen nacional, aun cuando también se lo aplica en numerosos casos como un impuesto provincial y aún local”. Además, señala que “puede afirmarse que la denominación del IR o al rédito, en singular, se aplica en mayor medida cuando el tributo se dirige a las distintas clases de beneficios objetivos considerados, con características más cercanas a la imposición real, mientras que la designación de impuesto sobre los réditos o a los réditos, en plural, es más aplicada cuando el gravamen los alcanza en su conjunto como un impuesto global eminentemente personal”* (p. 11 al 39).

Según García Mullin (1978) para que los ingresos obtenidos sean considerados renta según el criterio renta producto, es obligatorio que puedan relacionarse necesariamente con la idea de que sea un producto, procedan de una fuente sostenible, sean periódicos y que la fuente haya sido activada o puesta en explotación o habilitación (p. 18).

En conclusión, para esta teoría se considera como renta al producto que se origina a partir de una fuente duradera capaz de generar ingresos periódicos. Desde este punto de vista, la renta siempre es una nueva riqueza, exclusivamente material, que, como concepto contable, solo incluye aquellas cosas que pueden contarse o medidas con exactitud, expresadas en dinero o en bienes que pueden ser valorados materialmente. Además, se establece que la renta debe derivar de una fuente productiva y duradera, lo que implica, que esta fuente debe perdurar más allá del acto de producción. Asimismo, se requiere que el producto sea periódico o susceptible de serlo, lo que supone la exigencia de una periodicidad real o potencial del producto, considerando siempre la renta como una renta neta, después de deducir todos los gastos necesarios para obtener, consumir y mantener la fuente. Para esta teoría las ganancias de capital no cumplen con el criterio de durabilidad, por lo tanto, no se clasifican como renta producto.

La renta producto en la ley del Impuesto a la Renta. La LIR peruano, en el inciso a) del artículo 1º contiene el concepto de renta producto al establecer que el IR grava “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”. Asimismo, el primer párrafo del inciso a) del artículo 23º de la misma ley también se conecta a la teoría de la renta producto. En términos generales, este razonamiento de imposición es el que se aplica principalmente para las personas naturales ya sea que sus rentas provengan del capital o del trabajo, y también se aplica a las rentas empresariales, ya que este concepto forma parte del flujo de la riqueza.

b) Teoría del flujo de riqueza u operaciones con terceros

Esta teoría sostiene que la renta consiste en el flujo de ingresos, ya sea en forma monetaria o en especie que emana al contribuyente durante un periodo específico como resultado de transacciones con terceros, es decir, el total de riqueza que fluye desde terceros hacia el contribuyente en un periodo determinado. Para esta teoría la noción de renta engloba la totalidad de la riqueza que fluye al contribuyente a través de las operaciones con terceros, en un espacio determinado, el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental. No es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, la fuente puede incluso desaparecer con el acto de producción de renta.

En esa misma línea de pensamiento, García Mullin (1978), considera como renta (...) la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, es decir, la suma total del flujo de riqueza que fluye desde los terceros hacia el contribuyente, en un período específico. Este criterio incluye a la renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca otros ingresos como las ganancias de capital realizadas, los ingresos provenientes de actividades accidentales, los ingresos eventuales y los ingresos a título gratuito (p. 20 y 21). Según esta teoría, lo trascendente es que la ganancia o beneficio se generen a partir de operaciones con terceros y que estas fluyan hacia el administrado durante un tiempo específico.

El flujo de riqueza en la ley del Impuesto a la Renta. En el artículo 3º de la citada ley se establece que “los ingresos provenientes de terceros se encuentran gravados por esta ley, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago,...” es decir, según este criterio de renta entendida como el flujo de riqueza para la ley peruana, esta disposición es aplicable principalmente a las empresas, ya que se refiere a toda renta empresarial que proviene de una indemnización (entre otros).

Asimismo, el penúltimo párrafo del artículo 3º de la citada ley de Renta contempla que es renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación, determinado conforme a la legislación vigente”. A su vez, el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la LIR establece que las ganancias o ingresos derivados de operaciones con terceros se refieren a las obtenidas en el devenir de las actividades de la empresa en sus transacciones con otros particulares, en que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Tal como se ha mencionado en los enunciados precedentes, se observa que en la LIR peruano se incluye el criterio doctrinario de flujo de riqueza para definir las rentas empresariales.

c) Teoría del consumo más incremento patrimonial

Para esta teoría, el concepto de renta se define como la suma del valor del consumo y el aumento del patrimonio registrado, ya sea mediante la incorporación de nuevos bienes o simplemente por la valoración de los existentes. Según este criterio se busca gravar la totalidad de la capacidad contributiva al considerar como renta a la suma de los consumos y el aumento del patrimonio al final del periodo.

Tal como lo señala Medrano (2018), para esta teoría, es renta gravada toda ganancia aun cuando no se derive de una fuente durante ni sea susceptible de producir ingresos periódicos, lo que importa es la variación del patrimonio al inicio del ejercicio y el patrimonio al final del ejercicio, independientemente de su origen (p.23).

En ese mismo sentido, Garcia Mullín (1978) sostiene que "esta doctrina implica un concepto de renta centrado en el individuo, orientado a captar la totalidad de su

enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo". Asimismo, indica que la renta se define como la suma algebraica de lo consumido más los cambios en el valor del patrimonio (p. 22).

El autor Reig (1978) destaca que, (...) en oposición a la corriente del rédito entendido como la configuración económica, también conocida como la teoría de la fuente o teoría clásica del rédito, existe la concepción del rédito como todo beneficio que evidencia un aumento de capital. Siguiendo esta doctrina, la diferencia entre el patrimonio al inicio y al final del periodo fiscal, siempre que muestre un incremento, indica la presencia de un rédito, independientemente de la naturaleza del beneficio que haya dado lugar a ese crecimiento patrimonial. (p.40 al 55).

Según lo citado en los enunciados precedentes, se concluye que para esta teoría, califica como renta las que provienen del consumo y/o el incremento neto del patrimonio individual de la misma en el periodo, ambas expresadas en dinero. Lo que interesa es en cuanto aumenta la riqueza del individuo en un periodo, no importa la naturaleza del beneficio que ha originado tal incremento patrimonial.

El incremento patrimonial en la ley del Impuesto a la Renta. En esta ley se aborda en el inciso b) del artículo 1º donde se hace referencia a las ganancias de capital, este concepto ha sido desarrollado en el artículo 2º, a su vez en el inciso d) del mismo artículo 1º se hace referencia a las rentas imputadas, que incluyen las de goce o disfrute, establecidas en la ley, a partir de estos momentos, se puede inferir que se mantiene el criterio del incremento patrimonial como base para la consideración de ganancia de capital y rentas imputadas según la LIR.

Por otro lado, en el penúltimo párrafo del artículo 3º de la ley de Renta señala que "En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. Asimismo, el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la LIR señala que "la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3º de la ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

La ley N° 28394 con vigencia desde el 23 de noviembre de 2004 estableció que quedó suspendido desde el periodo 2005 la aplicación del ajuste por inflación de los estados financieros para efectos tributarios.

Además, la teoría del incremento patrimonial está recogida en el inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la citada ley de Renta señalando que (...) El incremento se determinará considerando las contraseñas externas de riqueza, los cambios en el patrimonio, la adquisición y venta de bienes, las inversiones, los depósitos en instituciones financieras nacionales o extranjeras, los consumos, los gastos efectuados durante el período fiscalizado, incluso si estos no reflejen en su patrimonio al final del período. Los métodos para determinar el incremento patrimonial son las siguientes: (i) método del balance más consumo y (ii) el método de adquisiciones y desembolsos.

El referido artículo 60° del Reglamento de la LIR se señala que al considerar la presunción del incremento patrimonial de las personas naturales se deberá tener en cuenta los siguientes elementos: patrimonio, pasivo, patrimonio inicial, patrimonio final, los cambios en el patrimonio, consumo, señales exteriores de riqueza y algunas exclusiones específicas.

Según lo mencionado en los párrafos anteriores se observa que la normativa peruana también incorpora como parte de los ingresos gravables las ganancias que sólo pueden ser definidas como tales bajo la teoría del consumo más incremento patrimonial, esta disposición hace referencia a las rentas atribuidas a los individuos por el hecho de haber disfrutado (consumido) el bien. Los casos en los cuales se reconoce la existencia de tales rentas al amparo de esta teoría, se encuentran establecidas en las rentas fictas o las rentas presuntas que surgen por el uso o disfrute de ciertos bienes que son citados gratuitamente como es el supuesto de lo regulado en el inciso h) del artículo 28° de la LIR.

Además, la LIR también considera como renta la determinada por el ajuste a los estados financieros por inflación y así como las ganancias por diferencias de cambio.

d) Teoría de la Empresa Fuente

Según García Mullin (1978), se ha planteado el principio de considerar a la empresa como la fuente primordial, dentro del razonamiento de la renta producto, ampliando su alcance. Esto significa que la generación de rentas no proviene únicamente de la combinación de capital y trabajo, sino de la entidad empresarial en sí misma. Por lo tanto, todos los productos generados por la empresa, siempre que representen nueva riqueza material, son considerados renta producto, independientemente de si surgen o no de operaciones normales (p. 29).

Según este criterio, basta la sola existencia para que esta sea constitutiva o generadora de ingresos. Cualquier ingreso que genera esta empresa, si son ingresos, cualquier sea su fuente califica como ingreso gravado, ya sea ingreso oneroso, gratuito, habitual, esporádica, no interesa el origen, basta que haya representado un incremento patrimonial que no provenga de los aportes de accionistas para que califique como renta.

e) Teoría o criterio legalista

De acuerdo con lo establecido por esta teoría, la definición de renta no se fundamenta en las razones establecidas por las ciencias económicas o financieras, sino que se apoya en las decisiones del Estado, las cuales se toman según sus necesidades y preferencias.

Para Reig (1970) define el rédito como el excedente neto, es decir, la diferencia entre los ingresos o beneficios y los gastos necesarios para obtener, mantener y garantizar dichos réditos (p.39).

En conclusión, de acuerdo con lo glosado en los párrafos anteriores, para esta teoría el concepto de renta se limita a lo establecido en el derecho positivo, es decir, en la legislación apropiada.

f) Empresa - Criterio de balance

Tal como lo señala García Mullin (1978), conforme con el criterio del balance, se definen beneficios empresariales todos los incrementos en el patrimonio de la empresa. En función a como se llevan a cabo las valuaciones legales, este enfoque puede arrojar resultados similares al de la empresa fuente, o por el contrario, puede involucrar una aplicación de la teoría del consumo más el incremento patrimonial (p.30).

Bajo esta noción constituye renta gravada cualquier ingreso o beneficio que surja de la aplicación de normas internacionales de información financiera (NIIF) y que sean considerados como tal por dichas regulaciones contables según la naturaleza del ingreso e inclusive en aplicación de los conceptos previstos en el marco conceptual para la elaboración de la información financiera. Por ejemplo, la NIC 41 significa que la plantación que tiene un mercado activo debe ser valorizado por el referido mercado, en aplicación de esta teoría de empresa criterio de balance, este ingreso debería tributar el IR. Como ejemplo de la NIC 41 Agricultura, esta es aplicable a los bosques maderables, sembríos de café, paltas, entre otros.

2.3 Marco Legal

Constitución Política del Perú

El artículo 74° de nuestra Constitución Política establece (...) los tributos se pueden crear, modificar o eliminar, así como establecer exoneraciones, únicamente a través de leyes o decretos legislativos en casos de delegación de facultades, con la excepción de los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo. Al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad y respeto a los derechos fundamentales. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Código Tributario

A continuación, procedemos a mencionar lo establecido en las normas IV, VIII y la norma X del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF del 22 de junio de 2013:

Norma III Fuentes del Derecho Tributario

Esta norma III establece que son fuentes del derecho tributario: la constitución, los tratados internacionales, las leyes tributarias, las leyes orgánicas, los decretos supremos, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general emitidas por la SUNAT y la doctrina jurídica.

Tal como lo señala Torres (2006), las fuentes formales señalan que el derecho es producido en forma de leyes, decretos, reglamentos, sentencias,

costumbres, contratos. Estas formas se establecen y exteriorizan las normas jurídicas, adquieren la nota de derecho positivo obligatorio. Concluye que las fuentes formales del derecho son la ley, la jurisprudencia, la costumbre, los principios generales del derecho, la doctrina y los actos o negocios jurídicos privados (p. 70 y 71).

Norma IV: Principio de Legalidad – Reserva de la Ley

El principio de legalidad significa que no existe tributo sin una ley previa que lo establezca. En el Perú, el principio de legalidad tributaria es consagrado en el artículo 74° de nuestra constitución política.

Estamos de acuerdo con Bravo (2006, p. 105) que señala que el principio de legalidad es una regla de derecho constitucional tributario aceptado a nivel mundial y adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos.

Por otro lado, tal como lo señala Huamaní (2009, p. 95) indica que la potestad de crear tributos se manifiesta, y se agota cuando el Poder Legislativo (o el respectivo ente público a quien la Constitución le ha asignado la potestad) expide las leyes (o, tratándose de otros entes, la norma pertinente) que determinan qué hechos son los que, al producirse en la realidad, generan la obligación tributaria.

Norma VIII: Interpretación de las Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación aceptados por el Derecho. Sin embargo, en el proceso de interpretación no se pueden crear tributos, imponer sanciones, otorgar exoneraciones ni ampliar las disposiciones tributarias a personas o situaciones diferentes de las indicadas en la ley. La SUNAT considerará los actos, situaciones y relaciones económicas realizadas por los contribuyentes para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Los métodos de interpretación de las normas tributarias a ser aplicados son el método literal o gramatical, método lógico, método histórico, método sistemático, método funcional, entre otros.

Norma X: Vigencia de las Normas Tributarias

Esta norma señala que (...) las leyes tributarias entran en vigor desde el día siguiente de su publicación en el diario Oficial “El Peruano”, excepto que la propia ley disponga lo contrario y postergue su efectividad total o parcialmente. Los tributos de periodicidad anual entran en vigor desde el primer día del siguiente año calendario, con excepción de la eliminación de tributos.

2.3.3 Impuesto a la Renta:

La LIR aprobado por el Decreto Legislativo 774, y por su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF del 8 de diciembre del 2004; y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF del 22 de setiembre de 1994, así como sus demás modificatorias, en los artículos siguientes definen los principales conceptos de rentas, vinculado a la presente investigación:

Ley del Impuesto a la Renta. Esta ha experimentado cambios desde 1981 hasta la fecha de nuestro trabajo de investigación, los mismos que a continuación detallamos:

- a. Hasta el ejercicio 1981 aprobado por el Decreto 287-68-HC:
Redito - Producto, más otros ingresos, más rentas imputadas (diferencia de cambio).
- b. Desde 1982 hasta 1991, Decreto Legislativo 200:
Redito - Producto más otros ingresos (diferencia de cambio)
- c. Años 1992 y 1993 aprobado por la ley 25381:
Redito - Producto más otros ingresos, más rentas imputadas (diferencia de cambio), más operaciones con terceros, más resultado por exposición a la inflación (REI)
- d. Desde 1994 hasta la fecha del presente trabajo de investigación:
 - Redito – Producto, más otros ingresos, más rentas imputadas (diferencia de cambio), más operaciones con terceros, más resultado por exposición a la inflación (REI).
 - La ley 28394 suspende desde el 1 de enero 2005 las rentas provenientes del Resultado por Exposición a la Inflación (REI).

- Decreto Legislativo 1112 deroga desde el 1 de enero del 2013 la capitalización de diferencia de cambio relacionados con inventarios y activos fijos.

Según lo glosado en el párrafo anterior, podemos afirmar que el IR ha experimentado cambios desde el año 1981 hasta el presente trabajo de investigación. Sin embargo, durante todo este periodo, desde el año 1981, siempre ha considerado con renta gravada la variación cambiaria.

A continuación, procedemos a presentar un resumen de los artículos 61° y 85° de la LIR:

El artículo 61° de la citada ley establece lo siguiente:

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.

Para los efectos de la determinación del IR, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las normas siguientes:

- 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.
- 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.
- e) Derogado
- f) Derogado

- g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.

Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.

El artículo 85° de la LIR, establece que los contribuyentes que generen rentas de tercera categoría deberán realizar Pagos a Cuenta del impuesto correspondiente al ejercicio gravable; pagos que se realizarán dentro de los plazos señalados por el Código Tributario, el importe a pagar será el mayor resultado de comparar las cuotas mensuales determinadas de la manera siguiente: a) Determinación del coeficiente y la aplicación del mismo sobre los ingresos devengados en cada mes, y b) la aplicación del 1.5% sobre los ingresos devengados del mes.

Por otro lado, el artículo 33° del Reglamento de la LIR establece que la contabilización de operaciones de acuerdo con las NIIFs antes conocido como Principios de contabilidad generalmente aceptados, puede generar diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta; a menos que la ley y su reglamento condicionen la deducción al registro contable. En consecuencia, la forma de contabilización de las transacciones económicas no origina la pérdida de una deducción.

Mientras que el artículo 34° del Reglamento de la citada norma legal denominado “Determinación de la renta por operaciones en moneda extranjera” establece las normas aplicables para calcular la renta generada por operaciones en moneda extranjera. Este artículo se relaciona con el artículo 61° de la misma ley.

Los numerales 1 y 2 del inciso b) del citado artículo 34° del Reglamento de la LIR establece los tipos de cambio a aplicar para convertir los activos y pasivos en monera extranjera a Soles. En la tabla siguiente se presenta la aplicación de los tipos de cambio.

Tabla N° 6

Tipos de cambios aplicables para convertir activos y pasivos en moneda extranjera a Soles

Descripción	Tipo de cambio	Valor a ser utilizado en la conversión (mercado)
Conversión de saldos de activos monetarios mantenidos en moneda extranjera a Soles	Se aplica tipo de cambio compra publicado por la SBS	Se aplicará el tipo de cambio del mercado, el cual tiene como referencia el tipo de cambio compra
Conversión de saldos de pasivos monetarios mantenidos en moneda extranjera a Soles	Se aplica tipo de cambio venta publicado por la SBS	Se aplicará el tipo de cambio del mercado, el cual tiene como referencia el tipo de cambio venta.
Venta de inversiones temporales, inventarios, activos fijos en moneda extranjera.	Se aplica tipo de cambio compra publicado por la SBS	Se aplicará el tipo de cambio del mercado, el cual tiene como referencia el tipo de cambio de mercado
Fuente: Elaboración propia. SBS: Superintendencia de Banca y Seguros		

En la tabla siguiente se presenta una conciliación de lo establecido en el artículo 61° de la LIR y la teoría de la renta más el incremento patrimonial según Garcia Mullin (p. 22):

Tabla N° 7

Conciliación del Impuesto a la Renta a resultados por diferencia de cambio según el Impuesto, el criterio del consumo más incremento patrimonial y la NIC 21.

Artículo 61° Ley del Impuesto Renta	Impuesto a la Renta - Criterio de consumo más incremento patrimonial
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	“Bajo este enfoque, no interesa saber si la renta fue producto de fuente o no, ni siquiera interesa saber si provino de un flujo de riqueza de terceros. Además de estos

<p>renta neta. Para la determinación del IR, por operaciones en moneda extranjera, se aplicará lo siguiente:</p> <p>a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>rubros, la renta, como corriente de satisfacciones, puede haber consistido en el consumo de bienes o servicios producidos por el mismo individuo o en el consumo de bienes durables adquiridos con anterioridad, o en simples variaciones de valor, que ha experimentado el patrimonio, por cualquier causa que sea, entre el comienzo y el fin del período, y aunque no se haya “realizado” mediante una operación de mercado con terceros” (García Mullín, p. 22)</p>
---	--

En la tabla siguiente se presenta una conciliación de lo establecido en la LIR y la norma contable:

Tabla N° 8

Conciliación del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 21.

<p>Artículo 61° Ley del Impuesto Renta</p>	<p>NIC 21 – Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la Moneda Extranjera</p>
<p>Para la determinación del IR, por operaciones en moneda extranjera, se aplicará lo siguiente:</p> <p>d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda</p>	<p><u>Párrafo 28:</u> Las variaciones cambiarias que se originen al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron en su reconocimiento</p>

<p>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.</p> <p>e) y f) Derogado</p> <p>g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias.</p> <p>Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.</p>	<p>inicial, ya sea que se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.</p> <p><u>Párrafo 29:</u> Surgirá una fluctuación cambiaria cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una operación en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la operación y la fecha de liquidación, aparecerá una diferencia de cambio. Cuando la operación se liquide en el mismo periodo contable en el que se originó, la variación cambiaria en su totalidad se reconoce en dicho periodo. Sin embargo, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la variación cambiaria reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.</p>
---	--

2.3.4 Tratamiento tributario de la diferencia de cambio en los países de la región.

Al tomar conocimiento del tratamiento tributario de la variación cambiaria en los países de la región latinoamericana nos permite visualizar si la legislación en

los referidos países es similar a la vigentes en el Perú o existen aristas o puntos de vista que no han sido recogidos en nuestra legislación peruana:

Argentina

El artículo 68° del Impuesto a las Ganancias señala que para el registro de transacciones en divisas extranjeras debe realizarse conforme a un sistema uniforme, utilizando los tipos de cambio establecidos por la reglamentación para cada tipo de operación. Las variaciones cambiarias se calcularán mediante la actualización anual de los saldos pendientes y las diferencias que surjan entre la última actualización y el monto total o parcial del pago de dichos saldos se registrarán en el balance fiscal anual.

Interpretación del Reglamento:

El artículo 98° del Reglamento del Impuesto a las ganancias establece que, cualquier transacción que requiera pago en moneda extranjera (como comisiones o la compra y venta de mercancías u otros bienes comerciales) se registrará en la contabilidad de la forma siguiente:

- a) Las operaciones al contado, se registrará al tipo de cambio efectivamente pagado.
- b) Las operaciones a crédito, se registrará al tipo de cambio del día en que se adquirieron los bienes en el caso de compra, o en el día de su venta en el caso de venta.

Por otro lado, el artículo 99° del citado Reglamento, señala que, en el balance fiscal anual se computarán las variaciones cambiarias derivadas de operaciones sujetas a impuestos y las generadas por la liquidación de los créditos utilizados para financiarlas. Las diferencias cambiarias resultantes del ingreso de divisas al país o de su disposición, provenientes de las operaciones y liquidaciones mencionadas anteriormente, se considerarán en todos los casos como de fuente argentina.

Conclusión del investigador

La ley del Impuesto a las Ganancias y su Reglamento gravan las diferencias de cambio originadas por transacciones en moneda extranjera.

Chile

El Impuesto a la Renta está regulado por el Decreto Ley 841. El artículo 41°, referente a la corrección monetaria de activos y pasivos, estipula que los contribuyentes que declaren sus ingresos reales conforme al artículo 20° y presenten un Estado de Situación Financiera deben ajustar anualmente su capital propio y los valores de activos y pasivos exigibles según las pautas establecidas. El artículo 4° del reglamento indica que los créditos o derechos en moneda extranjera o sujetos a reajuste al momento del balance se deben ajustar al valor de cotización de la moneda respectiva o al reajuste acordado, si existe. Los pagos provisionales mensuales pendientes se ajustarán conforme al artículo 95°. El artículo 5° del mismo artículo 41° especifica que el valor de las existencias en moneda extranjera y oro se debe ajustar a su valor de cotización, basado en el tipo de cambio de compra en la fecha del balance, de acuerdo con el mercado o área donde deben ser liquidadas legalmente.

Conclusión del investigador

La LIR en Chile señala que la ganancia por variación cambiaria se encuentra gravada con este impuesto y la pérdida por la variación cambiaria es gasto deducible para el citado impuesto.

Colombia

La normativa tributaria en Colombia se encuentra recogida en la Ley número 1819, la misma que procedemos a detallar:

El artículo 269° de la citada ley señala que el valor de los bienes en moneda extranjera se calcula en moneda nacional al momento de su primera inclusión en los registros contables, utilizando la tasa representativa del mercado. Se resta cualquier abono o pago realizado a esa misma tasa representativa del mercado en el momento del reconocimiento inicial.

A su vez, el artículo 285° del Estatuto Tributario se ajusta de la siguiente manera: El cálculo del valor de los pasivos en moneda extranjera se realiza en moneda nacional al momento de su primera inclusión en los registros contables, utilizando la tasa representativa del mercado. Se deducen los abonos o pagos

efectuados a esa misma tasa representativa del mercado en el momento del reconocimiento inicial.

Mientras el artículo 288° establece que al momento de reconocer inicialmente los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera, se deben valorar según la tasa representativa del mercado vigente en ese momento. Las fluctuaciones en los activos y pasivos expresados en moneda extranjera no afectarán fiscalmente hasta que se enajenen los activos o se realicen abonos parciales en el caso de los pasivos. En estos eventos, la liquidación se realizará utilizando la tasa representativa del mercado en el momento del reconocimiento inicial. El ingreso gravado, costo o gasto deducible en los abonos o pagos se calculará según la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago.

Por otro lado, el artículo 291° establece el régimen de transición para los ajustes por diferencia en cambio, conforme a las siguientes disposiciones:

1. Los pasivos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2016 mantendrán su valor patrimonial determinado en esa fecha. Para los pagos parciales de estos pasivos se aplicará lo establecido en el artículo 288° del Estatuto Tributario, a partir del siguiente período gravable. El remanente del costo fiscal después de la liquidación total del pasivo se considerará como ingreso gravado, costo o gasto deducible.
2. El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, seguirá estas pautas: a) Para las inversiones adquiridas antes del 1 de enero de 2015, su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será el valor patrimonial al 1 de enero de 2015 de esas inversiones. A partir del 1 de enero de 2017 se aplicará lo establecido en el artículo 288° del Estatuto Tributario para los abonos parciales de estas inversiones. El remanente del costo fiscal después de la enajenación de la inversión se considerará como ingreso gravado, costo o gasto deducible. b) Para las inversiones adquiridas a partir del 1 de enero de 2015, su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será determinado con la tasa representativa del mercado al

momento del reconocimiento inicial de la inversión. Cualquier diferencia entre este valor determinado y el costo fiscal de estos activos al 31 de diciembre de 2016 no tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible. Al momento de su enajenación o liquidación se aplicará el artículo 288 del Estatuto Tributario.

3. Los activos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2016, que no estén contemplados en los puntos anteriores, mantendrán su valor patrimonial determinado en esa fecha. Para los abonos parciales de estos activos se aplicará lo establecido en el artículo 288 del Estatuto Tributario, a partir del siguiente período gravable. El remanente del costo fiscal después del cobro total o enajenación del activo se considerará como ingreso gravado, costo o gasto deducible.

Conclusión del investigador

En Colombia, la LIR establece que la ganancia por variación cambiaria está gravada con este impuesto y la pérdida por la variación cambiaria es gasto deducible para el citado impuesto.

Marco Contable Aplicable

El Marco Conceptual para la Información Financiera (Resolución CNC° 055-2014-EF/30. p. 22)

Rendimiento

4.24 El presente párrafo señala que la cifra del resultado financiero de una entidad (es decir, su ganancia o pérdida neta) se utiliza comúnmente como un indicador del desempeño de la entidad. Esta cifra también sirve como base para otras evaluaciones, tales como medir el rendimiento de las inversiones o calcular las ganancias por acción. Los factores que influyen directamente en la medición de la ganancia son los ingresos y los gastos de la entidad. Además, la forma en que se reconocen y calculan estos ingresos y gastos, y por lo tanto el resultado financiero, depende en parte de los conceptos de capital y mantenimiento del capital que la entidad adopta al preparar sus estados financieros. Estos conceptos se discuten en los párrafos 4.57 a 4.65

4.25 Los elementos reconocidos como ingresos y gastos se definen a continuación:

Ingresos son los aumentos en los beneficios económicos, de una entidad que ocurren durante el periodo contable. Estos aumentos pueden darse a través de entradas de activos o incrementos en el valor de los activos existentes. También pueden resultar de la reducción de pasivos. El efecto neto de estos ingresos es un aumento del patrimonio de la entidad. Es importante destacar que estos ingresos no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio, es decir, no incluyen las inversiones de los propietarios de la entidad.

Gastos son las disminuciones en los beneficios económicos, de una entidad que ocurren durante un periodo contable. Estas disminuciones pueden darse a través de salidas de activo o disminuciones en el valor de los activos existente, o mediante la creación o incremento de los pasivos, lo cual resulta en una reducción del patrimonio. Estos gastos no están vinculados con las distribuciones hechas a los propietarios del patrimonio, no incluyen los pagos o dividendos.

4.26 Este párrafo explica que las definiciones de ingresos y gastos subrayan sus características fundamentales. Sin embargo, estas definiciones no tienen el propósito de detallar las condiciones que deben cumplirse para que los ingresos y los gastos se reconozcan en el Estado de Resultado Integral. Es decir, mientras que las definiciones proporcionan una comprensión básica de lo que constituyen ingresos y gastos, no establecen los criterios específicos que determinan cuándo y cómo estos elementos deben registrarse en los estados financieros. Para encontrar los criterios específicos que se deben aplicar para el reconocimiento de ingresos y gastos en el Estado de Resultado Integral, se debe consultar los párrafos 4.37 a 4.53.

4.27 Los ingresos y gastos pueden ser presentados de diferentes maneras en el Estado de Resultado Integral para proporcionar información útil para la toma de decisiones económicas. Por ejemplo, es habitual distinguir entre aquellas partidas de ingresos y gastos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y aquellas otras que no. Esta distinción es importante porque informar sobre el origen de una partida es crucial para evaluar la capacidad de la entidad de generar efectivo y otros activos líquidos en el futuro. Actividades esporádicas, como

la venta de una inversión a largo plazo, tienden a no repetirse regularmente. Al hacer esta distinción, es esencial considerar la naturaleza de la entidad y sus operaciones. Las partidas que surgen de la actividad ordinaria en una entidad pueden no ser habituales en otra.

4.28 Este párrafo explica cómo la diferenciación entre diversas partidas de ingresos y gastos, así como su combinación en distintas formas, permite presentar una variedad de métricas de desempeño en el Estado de Resultado Integral. Estas métricas pueden variar según las partidas que se consideren en cada una de ellas. Por ejemplo, el Estado de Resultado Integral puede exhibir indicadores como el margen bruto, que representa la ganancia obtenida tras restar el costo de los bienes vendidos de los ingresos; el resultado de operación antes de impuestos, que refleja el resultado financiero al deducir los gastos operativos de los ingresos operativos; el resultado operativo después de impuestos, que muestra el resultado financiero tras aplicar los impuestos correspondientes; y el resultado del periodo, que indica la ganancia neta durante un período específico. Estas diversas medidas brindan una perspectiva completa del desempeño financiero de la entidad y permiten a los usuarios de los estados financieros evaluar su rendimiento desde distintos

Ingresos

4.29 La definición de ingresos abarca tanto los ingresos provenientes de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias son aquellos que se generan como parte habitual y regular de las operaciones de la entidad. Estos ingresos pueden ser identificados mediante una amplia gama de términos como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Se resalta la variedad de formas en que los ingresos derivados de las actividades comerciales normales de una entidad pueden presentarse.

4.30 Las ganancias, aunque se clasifican como ingresos, no siempre se originan en las actividades habituales de la entidad. Las ganancias se caracterizan por ser aumentos en los beneficios económicos y, por tanto, no son sustancialmente diferentes de los ingresos generados por actividades ordinarias. En este contexto del Marco Conceptual, las ganancias no son tratadas como una entidad independiente, sino que se integran dentro del conjunto de ingresos en general.

4.31 Entre las ganancias se incluyen, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes y destaca varios puntos sobre las ganancias. Primero, menciona que las ganancias pueden surgir de diversas actividades, como la venta de activos no corrientes. Además, indica que la definición de ingresos también abarca las ganancias no realizadas, como aquellas derivadas de la revaluación de valores cotizados o el aumento del valor en libros de activos a largo plazo. Cuando se registran las ganancias en el Estado de Resultado Integral, es común presentarlas por separado, ya que esta separación proporciona información relevante para la toma de decisiones financieras. Por último, se señala que las ganancias generalmente se muestran netas de los gastos asociados a ellas, lo que significa que se presentan después de deducir los costos relacionados.

4.32 En este párrafo se tratan sobre las diversas maneras en que se originan los ingresos y los activos que pueden surgir de estos. Cuando se genera un ingreso, puede haber un incrementarse en distintos tipos de activos. Por ejemplo, esto puede reflejarse en forma de efectivo, cuentas por cobrar o bienes y servicios recibidos a cambio de los proporcionados por la entidad. Además, indica que los ingresos también pueden derivarse de la cancelación de obligaciones. Por ejemplo, una entidad puede ofrecer bienes y servicios a un prestamista como medio de pago para saldar una deuda de devolución de capital pendiente de un préstamo. En resumen, el párrafo destaca que los ingresos pueden dar lugar a una diversidad de activos y también pueden emplearse para reducir las obligaciones de la entidad.

Gastos

4.33 En este párrafo se delibera la definición de gastos y los tipos que surgen de las actividades regulares de una entidad. Se establece que la definición de gastos incluye tanto pérdidas como gastos derivados de las operaciones normales de la entidad. Ejemplos de estos gastos son el costo de las ventas, los salarios del personal y la depreciación. Posteriormente, indica que los gastos suelen manifestarse como una disminución o depreciación de activos, como efectivo y otros activos similares al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo. En resumen, el párrafo resalta que los gastos abarcan tanto pérdidas como

desembolsos vinculados con las actividades diarias de la entidad, los cuales generalmente se reflejan como una reducción de activos.

4.34 En este párrafo se aborda la noción de pérdidas, señalando que se clasifican como gastos, aunque pueden surgir de actividades que no son necesariamente las operaciones regulares de la entidad. Se destaca que, al igual que los gastos, las pérdidas representan una reducción en los beneficios económicos y, por lo tanto, no son distintas de otros gastos en su esencia. Por consiguiente, en el contexto del Marco Conceptual que se está examinando, las pérdidas no se consideran como un elemento aparte, sino que se incluyen dentro del ámbito general de los gastos.

4.35 En este párrafo se aborda las distintas formas en que las pérdidas se manifiestan y cómo se incluyen en los estados financieros. Incluye situaciones adversas como siniestros como incendios o inundaciones, así como pérdidas derivadas de la venta de activos no corrientes. Además, menciona que la definición de gastos también cubre las pérdidas no realizadas, como aquellas ocasionadas por cambios en la tasa de cambio de una moneda extranjera sobre préstamos adquiridos en esa divisa. Cuando se registran pérdidas en los estados financieros, suelen mostrarse por separado debido a su relevancia para las decisiones económicas. Por lo general, las pérdidas se presentan netas de los ingresos asociados con ellas.

Norma Internacional de Contabilidad N° 1 – Presentación de estados financieros (Concejo Normativo de Contabilidad 2010, p.7)

El párrafo 35 de la referida NIC establece lo siguiente:

Además, una entidad debe agrupar las ganancias y pérdidas provenientes de transacciones similares, como las relacionadas con diferencias de cambio o instrumentos financieros de negociación. No obstante, estas ganancias y pérdidas pueden mostrarse individualmente si tienen un impacto importante en los estados financieros. Esto indica la necesidad de evaluar la relevancia de estas cifras al decidir si se presentan de manera conjunta o separada en los informes financieros de la entidad.

Norma Internacional de Contabilidad N° 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (Resolución CNC N° 044-2010-EF/93.01 2010, p.2)

Tasa de cambio

El párrafo 8 de la NIC 21 define la tasa de cambio entre dos monedas. Además, describe el tipo de cambio como el precio requerido para obtener una moneda extranjera, es decir, la cantidad de moneda nacional necesaria para adquirir una unidad de moneda extranjera. También señala que en el mercado de divisas existen dos tipos de cambio, el de compra y el de venta, y su uso depende del tipo de transacción que se esté realizando. En la tabla siguiente se presenta los tipos de cambio a aplicar por tipo de transacción;

Tabla N° 9

Tipo de cambio a aplicar por transacción en moneda extranjera

Tipo de cambio	Aplicación monetaria	Aplicación contable
Compra	Cantidad de Soles recibidos por la venta de moneda extranjera.	Para convertir saldos de activos monetarios a Soles a una fecha de corte determinada, así como en la cobranza de facturas y otros derechos en cada período.
Venta	Cantidad de moneda extranjera recibida por la entrega de Soles	Para convertir saldos de pasivos monetarios a Soles a una fecha de corte determinada, así como en pagos a proveedores, obligaciones financieras y otros.

Partidas monetarias

El párrafo 8 de la NIC 21 señala que son partidas monetarias las mantenidas en efectivo, los derechos exigibles a clientes y otros, es decir, los activos monetarios, y por otro lado los proveedores, las obligaciones financieras y otros, los mismos que califican como pasivos monetarios; tanto los activos y pasivos monetarios serán cobrados o pagados mediante una cantidad fija o determinables de unidades monetarias. A continuación, se presentan las cuentas contables que califican como activos y pasivos monetarios.

Tabla N° 10

Activos y pasivos monetarios

Cuentas de activo y/o pasivo	Cuenta contable
Activo monetario	10 - Efectivo y equivalentes de efectivo
	11 - Inversiones financieras
	12 - Cuentas por cobrar comerciales - Terceros
	13 - Cuentas por cobrar comerciales - Relacionadas
	14 - Cuentas por cobrar al personal, accionistas, directores y gerentes
	16 - Cuentas por cobrar diversas - Terceros
	17 - Cuentas por cobrar diversas - Relacionadas
Pasivo monetario	Todas las cuentas del pasivo califican como partidas monetarias

Reconocimiento de las diferencias de cambio

El párrafo 28 de la NIC 21 establece que las fluctuaciones cambiarias generadas al liquidar partidas monetarias, o al cambiarlas a tipos de cambio diferentes a los utilizados inicialmente, deben ser registradas en los estados financieros del periodo en que ocurran, ya sea durante ese periodo o en periodos

anteriores, a menos que se apliquen las excepciones delineadas en el párrafo 32. Este último párrafo se refiere a la inversión neta en un negocio en el extranjero.

A su vez, el párrafo 29 de la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21), indica que si una entidad retiene partidas monetarias debido a una transacción en moneda extranjera y ocurre un cambio en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación, esa variación cambiaria debe ser registrada en el Estado de Resultado

Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio

En el párrafo 50 de la NIC 21 señala que las ganancias y pérdidas originadas por transacciones en moneda extranjera y la conversión de activos y pasivos monetarios a moneda extranjera pueden tener consecuencias fiscales. Para manejar estas cuestiones contables, se requiere seguir las pautas establecidas en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Nuevas Normas Contables aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) no vigentes en el Perú

En abril del 2024, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) aprobó la NIIF 18 - Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros, la misma que tiene como objetivo proporcionar a los inversores una información más transparente y comparable sobre el rendimiento financiero de las empresas. Se espera que esta mejora facilite la toma de decisiones de inversión más informadas. Esta norma deberá ser aplicada por todas las empresas que apliquen las Norma Internacionales de Información Financiera (NIIF).

La citada NIIF 18 presenta tres conjuntos de nuevos requerimientos destinados a mejorar la información sobre el rendimiento financiero de las empresas y proporcionar a los inversores una base más sólida para analizar y comparar la información

Mejora de la comparabilidad del estado de resultado Integral

La NIIF 18 aborda la falta de estructura específica en el Estado de Resultado Integral, donde actualmente las empresas tienen libertad para elegir los subtotales que desean incluir. Esto resulta en una falta de comparabilidad, ya que la forma en que se calcula, por ejemplo, el resultado operativo, varía entre empresas. Para

solucionar esto, la NIIF 18 introduce tres categorías definidas de ingresos y gastos (operación, inversión y financiación) para mejorar la estructura del Estado de Resultado Integral. Además, exige a todas las empresas que presenten nuevos subtotales definidos, incluyendo el resultado operativo. Esta estructura mejorada y los nuevos subtotales proporcionarán a los inversores un punto de partida consistente para analizar el rendimiento de las empresas y facilitarán la comparación entre ellas.

Mayor transparencia de las mediciones del rendimiento definidas por la gestión

La NIIF 18 aborda la práctica común en muchas empresas de proporcionar mediciones específicas del rendimiento, también conocidas como medidas alternativas del rendimiento. Si bien los inversores encuentran útil esta información, la mayoría de las empresas no ofrecen suficiente claridad sobre cómo se calculan estas medidas ni cómo se relacionan con los subtotales en el Estado de Resultado Integral. Por lo tanto, la NIIF 18 requiere que las empresas revelen explicaciones sobre estas mediciones específicas del rendimiento, denominadas medidas del rendimiento definidas por la gestión, en relación con el Estado de Resultado Integral. Estos nuevos requisitos mejorarán la disciplina y la transparencia en el uso de estas medidas por parte de la gestión.

Una agrupación más útil de la información en los estados financieros

La NIIF 18 reconoce que el análisis de los resultados de las empresas puede dificultarse si la información proporcionada es demasiado resumida o detallada. Por ello, establece pautas más precisas sobre cómo organizar la información y determinar si debe presentarse en los estados financieros principales o en las notas. Estos cambios tienen como objetivo proporcionar información más detallada y útil para los inversores.

Además, la NIIF 18 requiere que las empresas sean más transparentes en cuanto a los gastos operativos, lo que ayudará a los inversores a encontrar y comprender la información necesaria para evaluar el rendimiento de la empresa. En resumen, se espera que estos ajustes mejoren la calidad y la accesibilidad de la información financiera para los inversores.

2.3.5 Análisis de las Resoluciones de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal RTF 02760-5-2006, publicado en el diario oficial “El Peruano” el 2 de junio de 2006.

2.3.5.1 Sobre ingresos y gastos por diferencia de cambio y el término computar desarrollado en la jurisprudencia tributaria.

En relación a los ingresos y gastos por diferencia de cambio, obtenidos de las encuestas y contrastación de hipótesis mencionados en el presente trabajo de investigación, podemos expresar válidamente que dichas diferencias de cambio ya sean con saldos acreedores (ganancias) o con resultados o saldos deudores (pérdidas) si forman parte del Estado de Resultado Integral y de los ingresos y gastos para efectos del IR; en consecuencia, cuando en el primer párrafo de la página 3 de la RTF 02760-5-2006 se indica que: El artículo 61° de la LIR, Decreto Legislativo N° 774, señala que “Las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera 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”.

Sobre dicho término “computar”, el colegiado señala en el penúltimo y último párrafo de la misma página 3 de la referida RTF 02760-5-2006 que: “De acuerdo a lo indicado en el Diccionario de la Lengua Española el término “Computar” significa contar o calcular una cosa por números, o tomarla en cuenta, ya sea en general, ya de manera determinada. Consecuentemente, cuando el primer párrafo del artículo 61 de la ley señala que las diferencias de cambio constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, se refiere a las diferencias de cambio como conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta. Nótese que las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que se aluden los incisos de la norma en mención, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta. Asimismo, las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera plenamente identificables con mercaderías o activos, ajustan el valor de las existencias o de los activos, lo cual permitirá estimar la renta bruta así como el gasto de la depreciación que resulta de aplicar la tasa anual sobre el valor del activo ya ajustado. De lo señalado se

tiene que las diferencias de cambio procedentes de las operaciones previstas en los incisos citados se cuantifican para determinar la renta neta, es decir, para mensurar la base imponible del IR del ejercicio”.

Al respecto, sobre el término “Computar” y sus distintas acepciones ortográficas, debemos señalar que este no es un término extraño para el IR, sino que ha sido señalado e interpretado por el mismo Tribunal Fiscal en variadas oportunidades y para distintas situaciones en cuanto a la declaración de un ingreso o para establecer límites a la deducción de gastos; efectivamente, en el caso del artículo 24-B de la LIR se establece que para “los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución. Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible”.

Como podrá notarse del punto anterior, cuando la LIR ha utilizado el término “computar” respecto de los dividendos e indicar que éstos “no son computables para la LIR”, ha querido señalar que dichos ingresos de las empresas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, se constituyen en rentas inafectas, pero no dejan de ser rentas, tan solo se preceptúa que su condición jurídica es la de estar inafectos al Impuesto a la Renta. Tal interpretación ha sido efectuada reiteradamente por el Tribunal Fiscal como pasamos a referir a continuación:

RTF N° 01969-1-2004

(...) Agrega que se aprecia que la Administración ha establecido la proporción de ingresos para cuantificar el porcentaje aplicable a gastos que inciden en las rentas afectas, considerando a los dividendos pagados en efectivo y en especie, los mismos que constituyen conceptos inafectos del tributo. En esta resolución, el Tribunal menciona que la SUNAT califica a los dividendos como ingresos inafectos para la LIR y deben ser considerados para determinar los gastos que inciden en las rentas gravadas y no gravadas.

RTF N° 06246-2-2012

En esta resolución el colegiado ha resuelto que (...) en la presente resolución se revoca la apelación en lo referente a los gastos comunes, lo que implica que el tribunal consideró incorrecta o insuficiente la decisión inicial de la administración tributaria respecto a estos gastos: a) gastos comunes, establece que los gastos comunes deben deducirse de las rentas gravadas y exoneradas de manera proporcional a los gastos directos imputables a las rentas gravadas. Esto significa que la deducción debe reflejar la relación entre los gastos directos asociados a ingresos gravados y no gravados.

RTF N° 10709-3-2013

En esta resolución el tribunal ha resuelto que: (...) gastos inherentes a rentas exoneradas, la SUNAT en el cálculo consideró indebidamente a los gastos financieros y no sustentó cómo casi la totalidad de gastos de administración y ventas incidieron en la generación de rentas exoneradas (intereses bancarios), pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos, por lo que debe hacer un nuevo cálculo, se dispone que la Administración reliquide la multa impuesta en función a los reparos revocados y confirmados.

En esta resolución, la SUNAT observa la determinación de los gastos comunes para asegurar que solo se asignen a rentas gravadas y no se incluyan indebidamente en rentas exoneradas, como los intereses del sistema financiero nacional.

RTF N° 04225-5-2018

En esta resolución, el colegiado ha resuelto que (...) Asimismo, en cuanto al reparo por recálculo de gastos inherentes a renta exonerada, se indica que se verificó que la Administración tomó la totalidad de gastos administrativos equiparándolos a gastos comunes sin explicar ni sustentar cómo todos ellos tuvieron incidencia en la generación de rentas exoneradas a pesar de que debía discriminar cada componente de tales gastos, lo que no hizo, por lo que se dispone que la Administración efectúe el recálculo correspondiente.

En esta resolución, la SUNAT no sustentó la determinación de los gastos comunes para obtener rentas gravadas y rentas exoneradas, por lo que el Tribunal revocó la Resolución de Intendencia.

RTF N° 06518-3-2021

En la presente RTF el tribunal ha establecido que los (...) gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas e inafectas y gastos promocionales, debiéndose estos dos últimos casos reliquidarlos por la SUNAT según lo señalado en la presente resolución.

En esta resolución, el Tribunal califica como renta no gravada, exonerada o inafecta a los dividendos percibidos, los mismos que fueron considerados para la fijación de gastos comunes para determinar las rentas gravadas y no gravadas, el Colegiado revocó la Resolución de Intendencia referida a reparos de varios gastos entre ellos los gastos comunes.

RTF N° 06521-3-2021

En esta resolución el colegiado señala, entre otros, que (...) gastos por concepto de campamentos y escuelas fiscalizadas y depreciación no aceptable de activos destinados a "campamento" y "escuelas fiscalizadas" no están directamente vinculados con la actividad generadora de ingresos de la empresa. Debido a esta falta de relación directa, estos gastos no son aceptables como deducciones fiscales, por no cumplir con el principio de causalidad, la prorrata de gastos comunes por rentas gravadas y no gravadas, y gastos por comisión de ventas no sustentados documentariamente registrados en la Cuenta 97901. En la citada resolución la SUNAT y el Tribunal Fiscal califican como renta exonerada o inafecta la devolución de impuestos (Drawback) y los dividendos percibidos.

RTF N° 16192-2-2011

El colegiado ha establecido que (...) en el extremo de los reparos por desconocimiento de las pérdidas tributarias arrastrables de la LIR de los ejercicios 1999 y 2000 pues la Administración consideró como ingresos exonerados a los dividendos. Se comunica que la presente resolución constituye precedente de

observancia obligatoria estableciéndose el siguiente criterio: "El inciso f) del artículo 29º del Reglamento de la LIR.

Para esta resolución, el colegiado considera los dividendos percibidos como renta exonerada o inafecta, la misma que es deducida para determinar la pérdida tributaria arrastrable.

RTF N° 07762-5-2019.

En la presente resolución, el tribunal ha resuelto lo siguiente (...) en cuanto al reparo por gastos comunes pues si bien la recurrente alega que dichos gastos fueron destinados exclusivamente a la obtención de rentas gravadas, correspondía que identificara aquellos gastos imputables directamente a la obtención de dividendos, lo que no cumplió a pesar de haber sido requerida para ello, por lo que sí procedía la aplicación del procedimiento de prorrata previsto en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la LIR ...

En la presente Resolución el Tribunal Fiscal suscribe que los dividendos percibidos califican como rentas exoneradas e inafectas e incurre en gastos relacionados en la obtención de los mismos, determinándose gastos relacionados con rentas gravadas y no gravadas.

De lo mencionado en los párrafos precedentes, se evidencia que la RTF 02760-5-2006 define el término computar basado en la definición del diccionario de la lengua española de la Real Academia; sin embargo, dicho término "computar" también ha sido considerado en el artículo 24º-B de la LIR, y sobre este término el Tribunal Fiscal ha interpretado que dicho término más bien está referido a considerar si un determinado hecho o acto está o no considerado como renta afecta. Dicho criterio ha sido considerado en las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal, como sigue: RTF N° 01969-1-2004, 06246-2-2012, 10709-3-2013, 04225-5-2018, 06518-3-2021 y 06521-3-2021 entre otras, resoluciones que han sido comentadas en los párrafos precedentes. En el caso de los dividendos el hecho que las empresas no lo computen ha significado que se está ante una renta inafecta, no que no son rentas si no que sean rentas inafectas, criterio instaurado por el Tribunal Fiscal en las RTF N° 16192-2-2011 y 07762-5-2019, antes referidas.

Por lo expuesto, a este nivel podemos concluir tal como la mayoría del profesionales que han atendido la encuesta realizada, que el mismo Tribunal Fiscal de manera reiterada ha concluido que cuando una ley señala que determinado ingreso o gasto “no es computable” lo que ha querido decir la ley es que se trata de ingresos no gravados o de gastos no aceptados según sea el caso, pero de ningún modo el Tribunal Fiscal y la jurisprudencia antes señalada ha negado la existencia de ingreso o gasto de dichas transacciones “no computables”. Por ello es que podemos expresar válidamente que las diferencias de cambio tal como están señaladas en el artículo 61° de la LIR y 34° de su Reglamento, constituyen ingresos cuando tienen saldos acreedores y gastos cuando tienen saldos deudores.

Aún más, en la negada hipótesis que el diccionario de la Real Academia Española fuese considerado como referencia válida para darle el sentido y alcance a los términos tributarios, debemos señalar lo siguiente: el diccionario de la lengua de la Real Academia Española menciona que la palabra tiene dos acepciones lingüísticas: Computar, (del lat.computare) tr. Contar o calcular una cosa por números. Dicho principalmente de los años, tiempos y edades. 2. Tomar en cuenta ya sea en general, ya sea de manera determinada. SE COMPUTAN los años de servicio en otros cuerpos. Los partidos ganados se COMPUTAN con dos puntos.

Es evidente que la acepción lingüística computar y que la LIR señala como computable (que se puede computar) no se esta refiriendo a calcular o contar una cosa, sino por el contrario a la acepción segunda que se refiere a tomar en cuenta o ser considerado; por ello cuando el Tribunal Fiscal sobre las diferencias de cambio señala que “se refiere a la diferencia de cambio como conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determina la renta neta” está considerando ambas acepciones, es decir, computar como calcular y a la misma vez como tomar en cuenta, lo cual difiere y se aleja de la interpretación del mismo Tribunal Fiscal que de manera reiterada ha señalado que el termino computar esta más bien referido a “algo” u “operación” que debe ser considerado o no para la LIR, ya sea como renta (afecta o inafecta) o como gasto (deducible o no deducible).

2.3.5.2 Sobre fuentes del derecho tributario y el uso del diccionario de la lengua de la Real Academia Española.

Debemos hacer mención que el Tribunal Fiscal en la resolución antes señalada, para definir el término computar utiliza el diccionario de la lengua española de la Real academia, siendo este diccionario de uso general, consideramos que se debió utilizar los diccionarios jurídicos vigentes. Al respecto debemos precisar que el la Norma III del Código Tributario establece que son Fuentes del Derecho Tributario: (...) La jurisprudencia y la doctrina jurídica.

Se entiende por “doctrina todas las teorías y estudios científicos contenidos en libros, monografías, tratados revistas que contribuyen a la interpretación del derecho positivo y que guían las reformas de la legislación, así como son pauta para la aplicación del derecho (Cueva R. 2009, p. 91).

También podemos definir como doctrina jurídica al conjunto de opiniones de autores del derecho, emitidas a través de monografías, trabajos de habilitación, libros, revistas, compendios u otros estudios jurídicos, en los cuales se trata de explicar sintetizar, criticar o proponer ideas sobre una legislación pasada, vigente o futura, tratando de dar con ello una salida a los problemas que se presentan en la realidad (Arancibia, M. 2004, p. 30).

Por otro lado, connotados juristas nacionales han señalado que esta fuente no podrá considerarse como fuente del derecho tributario (aunque si la ciencia del derecho tributario) pues resulta obvio que no se puede asumir a tal fuente dentro el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos en la medida en que de modo alguno puede ser fuente de normas jurídicas con anuncios prescriptivos (Cueva R. 2009, p. 92, citando a Bravo J.)

Se esta de acuerdo por lo señalado por Ruíz de Castilla (2022), quien señala que en la doctrina tributaria se trata de las investigaciones y estudios que realizan tanto académicos como especialistas sobre los diversos aspectos del derecho tributario.

Por ello, podemos concluir válidamente que para efectos de una adecuada interpretación de normas tributarias debían considerarse una doctrina jurídica basada en teorías o conceptos jurídicos tributarios, pero no a un diccionario de

terminología coloquial o de la lengua general, sino como mínimo diccionarios jurídicos-doctrinarios.

2.3.5.3 Presentación de la ganancia o pérdida por diferencia de cambio en los estados financieros

El primer párrafo de la RTF 02760-5-2006 (página 4) señala que:

“Resulta ilustrativo para entender la figura de la diferencia de cambio señalar que la Resolución N° 006-84-EFC/94.10 que aprueba el Plan Contable General Revisado, define a las diferencias de cambio respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera; y que el considerando 37 de la NIC 1: Presentación de estados financieros, prescribe que las ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares se presentan a su importe neto tales como ganancias o pérdidas por diferencia de cambio”.

Empero, el párrafo 35° de la NIC 1 (Resolución CNC N° 044-2010-EF/93.01) señala que:

“Además, una entidad presentará de manera neta las ganancias y pérdidas que provengan de un grupo de transacciones similares, como las ganancias y pérdidas por diferencia de cambio o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociación. Sin embargo, la entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa (p.7)”.

De lo mencionado en los párrafos preconcebidos, se observa que la RTF 02760-5-2006 no menciona la última parte del párrafo 35, que indica “...Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa”. Al no incluir este último párrafo de la norma contable, los argumentos que sustentan la RTF 02760-5-2006 se desnaturalizan.

2.3.5.4 Definición de la Ganancia por diferencia de cambio en la ley del Impuesto a la Renta según la RTF 02760-5-2006:

El segundo párrafo de la página 4 de RTF 02760-5-2006 señala que:

En virtud al carácter de “resultado” que el primer párrafo del artículo 61° de la LIR le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del IR (Tributo de periodicidad anual).

El sexto párrafo de la página 4 de RTF 02760-5-2006 establece que:

Realizando un análisis de la definición mencionada, comprendemos que los ingresos netos se refieren a lo siguiente:

- a) Ingresos devengados en cada mes, es decir, ingresos mensuales sobre los cuales se tiene derecho a obtenerlos, es decir una acreencia sobre ellos.
- b) Netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, es decir, neto de aquello que corresponde a costumbres del mercado, propio de operaciones que realizan las empresas con terceros y por las cuales obtienen un ingreso gravable.

Del análisis efectuado se aprecia que esta definición no podría comprender la ganancia por diferencias de cambio producto de las operaciones que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61° de la LIR, la que 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 de cambio.

Al respecto debemos precisar que la variación patrimonial no exige que se realicen operaciones con terceros. Estamos de acuerdo con lo que establece el autor Villegas (2003, p. 696) quien señala que “Según esta concepción, la noción de renta es muy amplia e incluye no sólo los ingresos periódicos, sino también aquellos esporádicos, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias de juego, herencias, etc”. Además, indica que “para obtener la renta producto se suman los frutos o utilidades derivados del capital, mientras que para obtener la renta-incremento patrimonial, debe realizarse un balance estableciendo la

diferencia entre dos estados patrimoniales en distintos períodos: se considerará renta todo lo que haya incrementado determinado patrimonio en un periodo de tiempo, incluyendo los bienes que hayan sido consumidos”. Aquí, la renta se define como el valor del consumo más el aumento del patrimonio registrado, ya sea por la incorporación de nuevos bienes o por la valoración de los bienes existentes. Este criterio busca gravar la totalidad de la capacidad contributiva, considerando como renta la suma del consumo y el incremento del patrimonio al final del periodo. No importa si el incremento proviene de una fuente duradera o de un tercero, por lo que se incluyen otros ingresos además de los considerados bajo los criterios de renta producto o flujo de riqueza.

Según lo comentado en los enunciados preconcebidos se concluye que la renta proveniente del incremento patrimonial no requiere que se realicen transacciones con terceros.

2.3.5.5 Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Diferencia de cambio relacionado con el Impuesto a la Renta:

Resoluciones 01969-1-2004 y 06246-2-2012:

El tribunal Fiscal en sus resoluciones N° 01969-1-2004 del 02 de abril del 2004 y 06246-2-2012 del 25 de abril 2012, ambas publicadas en su portal, ha indicado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar claramente la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad. En tales casos, aplican las normas del IR, que establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción debe efectuarse en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo). Si no es posible aplicar dicha proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de las rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto). Estos procedimientos son de carácter supletorio cuando no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y en su cálculo no deben incluirse las rentas inafectas, como los dividendos.

Resolución 16192-2-2011 Jurisprudencia de Observancia obligatoria, publicada en el diario oficial el Peruano el 13 de octubre del 2011.

En esta Resolución se revocan las apeladas, que habían declarado infundadas las reclamaciones presentadas contra los valores (IR - 2000 y 2001 así como una infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario) en relación con los reparos por el desconocimiento de las pérdidas tributarias arrastrables del IR de los ejercicios 1999 y 2000, ya que la Administración consideró los dividendos como ingresos exonerados a los dividendos. Se señala que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria estableciéndose el criterio siguiente: "El inciso f) del artículo 29º del Reglamento de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, excede lo dispuesto por el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, así como el inciso a) del artículo 25º de la citada ley (modificada por la Ley N° 26415), cuando establece que los contribuyentes que obtengan **dividendos** los deberán considerar entre sus ingresos a fin de determinar la pérdida neta compensable"

Como se puede apreciar el colegiado reconoce que cuando la ley señala que determinados hechos (ingresos) no son computables se refiere a rentas que no están gravadas como es el caso de los dividendos. Así también, cuando el artículo 61º de la LIR señala que las diferencias de cambio son computables, esta señalando, que pueden ser ingresos o gastos, según corresponda, es decir, según sea saldo acreedor o deudor.

Resolución N° 07762-5-2019 del 27 de agosto de 2019.

En esta RFT la sala confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra un valor, sobre IR y la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en cuanto al reparo por gastos comunes pues si bien la recurrente alega que dichos gastos fueron destinados exclusivamente a la generación de rentas gravadas, **correspondía que identificara aquellos gastos imputables directamente a la obtención de dividendos**, lo que no cumplió a pesar de haber sido requerida para ello, por lo que sí procedía la aplicación del procedimiento de prorrata previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

En el supuesto que la variación cambiaria positiva no sea un ingreso gravable, puede distorsionar sustancialmente la distribución de los gastos comunes.

2.3.5.6 Aplicación de las Normas de Contabilidad

El último párrafo de la página 4 de la RTF 02760-5-2006 señala que “

“En efecto, bajo lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad las diferencias de cambio no constituyen ingresos entendidos éstos como los provenientes de la venta de productos, la prestación de servicios, el uso por terceros de los activos de la empresa que generan intereses, regalías y dividendos (NIC 18: Ingresos), la disposición de activos como: inmuebles, maquinaria y equipo (NIC 16), inversiones (NIC 25), etc. y cuyo monto pueda ser usualmente determinado por un acuerdo entre la empresa y el comprador o usuario.

Continúa en el párrafo siguiente señalando que:

Si bien el párrafo 15 de la NIC 21 (Efectos de las variaciones en los tipos de cambio) señala que “Las diferencias de cambio provenientes de la cancelación de partidas monetarias o de la información de las partidas monetarias de una empresa a tipos de cambio diferentes en los que inicialmente se registraron durante el periodo o a los reportados en estados financieros anteriores, deben reconocerse como ingresos o como gastos en el periodo en el que surgen” y por ende tales diferencias pueden resultar en ingresos o gastos, la naturaleza de la diferencia de cambio responde a un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo. Por lo tanto, su resultado, ya sea ganancia o pérdida, no puede preverse o cuantificarse al momento de realizar una operación en moneda extranjera, ya que el tipo de cambio puede haber variado hasta el momento del pago.

La Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, establece lo siguiente:

Párrafo 28 menciona que:

“Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los utilizados para su reconocimiento inicial, ya sea durante el periodo o en

estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Párrafo 29 señala que:

Aparecerá una diferencia de cambio cuando existan partidas monetarias como resultado de una transacción en moneda extranjera, y haya ocurrido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que ocurrió, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo. Sin embargo, si la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación en las tasas de cambio durante cada periodo. Según lo mencionado en los párrafos anteriores, las diferencias de cambio (ganancia o pérdida) que se originen al liquidar las partidas monetarias contenidas en estados financieros anteriores o al convertir los saldos de activos y pasivos en moneda extranjera, deben ser reconocidas en los resultados del periodo en el que aparezcan.

Esto significa que estas diferencias se deben reflejar en el Estado de Resultado Integral del periodo en el que se produzcan, sin importar en qué periodo se haya originado la transacción inicial que dio lugar a las partidas

Resolución del Tribunal Fiscal 11450-5-2011, publicada en la página web del Tribunal Fiscal.

La RTF 11450-5-2011 del 5 de julio del 2011 y publicada en la página web del Tribunal Fiscal se ha dejado criterios materiales respecto de la naturaleza y tratamiento de la diferencia de cambio, tanto desde el punto de vista financiero como tributario, señalados en el voto discrepante que a continuación nos permitimos resaltar:

En el voto discrepante de la RTF 11450-5-2011 se analizan las controversias siguientes:

- Demostrar que una operación que origina diferencia de cambio corresponde al objeto habitual de una actividad gravada

- Señala que la fluctuación cambiaria relacionada con una actividad gravada se debe demostrar la causalidad de la referida variación cambiaria.

Continúa afirmando que la correspondencia entre la diferencia de cambio, la transacción económica que lo origina y las actividades gravadas, tiene una naturaleza causal; esto significa que solo existirá diferencia de cambio computable según lo dispuesto en el artículo 61° de la LIR, si la operación que le da origen está relacionada con una actividad gravada. Es decir, la diferencia de cambio es considerada para la determinación de la renta neta si el hecho económico que le dio origen está relacionado con una actividad gravada. Si no existe la relación causal no se cumple con el supuesto establecido en el artículo 61° de la citada Ley. Señala además que el contribuyente debe demostrar que el crédito obtenido fue utilizado para generar una actividad gravada de manera habitual. Para lograr esto, debe cumplir entre otros con (a) el crédito haya sido obtenido, (b) exista vinculación entre el crédito obtenido y la actividad gravada habitual, y (c) se origine una fluctuación cambiaria por el crédito obtenido; en caso contrario no se cumple con las condiciones establecidas en el artículo 61° de la LIR y la pérdida por fluctuación cambiaria no es deducible para la determinación de la renta neta.

Indica que en el proceso de fiscalización se solicitó al contribuyente acreditar la correlación causal entre la fluctuación cambiaria asociada con los cargos, los créditos obtenidos y su relación con las actividades gravadas, hecho que no fue acreditado por el contribuyente. El revisor fiscal estaba solicitando demostrar si el ingreso o gasto por fluctuación cambiaria registradas en libros contables cumplían con los supuestos advertidos en el artículo 61° de la LIR. Así mismo, en la citada ley del IR se establece que los egresos tienen que ser de naturaleza causal para que los gastos puedan ser deducibles en la determinación de la renta neta imponible.

El texto continúa señalando que la pérdida por variaciones en el tipo de cambio solo puede ser considerada para determinar la renta neta si cumple con cada uno de los supuestos establecidos en el artículo 61° de la LIR, especialmente lo establecido en el primer párrafo de dicho artículo. En el caso analizado, el contribuyente solo entregó los asientos contables, más no acreditó de forma fehaciente con documentación de respaldo, que los créditos obtenidos estaban

relacionados con la financiación y que generaban pérdidas estaban relacionados con actividades gravadas habituales.

Señala que según lo expuesto, no hay lugar a dudas que, para que la diferencia de cambio sean consideradas en el cálculo de la renta neta, debe cumplir con todos los supuestos previstos o presupuesto legal establecido, principalmente, los señalados en el primer párrafo del artículo 61 de la ley del Impuestos a la Renta. En el caso de créditos obtenidos que lo generen, estos deben estar vinculados y relacionados con la financiación de actividades gravadas habituales.

En ese mismo sentido, señala que para analizar la diferencia de cambio no se debe aplicar el principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la LIR, porque el mismo no posee la naturaleza de gasto, sino que su deducción debe ser analizada con el auxilio del artículo 61° de la referida ley. Es decir, el tratamiento de las diferencias de cambio en términos de deducción no se rige por las mismas reglas que se aplican a los gastos en general, sino que requiere un análisis específico de acuerdo con las disposiciones del artículo 61°.

La Resolución de observancia obligatoria N° 2760-5-2006, que se basa en el Acuerdo de Sala Plena N° 2006-14 del 24 de abril de 2006, aborda la cuestión de si las ganancias por diferencia de cambio deben considerarse como parte de los ingresos netos mensuales y la base imponible para la determinar los Pagos a Cuenta.

Según la interpretación realizada en la Resolución del Tribunal Fiscal N 1003-4-2008, se establece que las diferencias de cambio por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos o gastos. Sin embargo, al generarse estas diferencias como resultado de un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no como resultado de operaciones realizadas con el fin de generar o mantener fuentes de renta gravadas, carecen de la naturaleza de gasto definida por el artículo 37° de la Ley. Por lo tanto, la diferencia negativa se considera una pérdida deducible para efectos tributarios.

Continúa señalando que, desde la perspectiva financiera y contable, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, la noción de "Ingreso abarca tanto el concepto de ingreso, como el de ganancias. Las ganancias representan otro tipo de partidas que cumplen con la definición de ingreso, pero que pueden no derivarse

necesariamente del curso ordinario de las actividades de la empresa. Estas ganancias representan aumentos en los beneficios económicos y, por lo tanto, no difieren en naturaleza de los ingresos; por ende, en este Marco, no se les considere como un elemento separado.” (párrafos 74 y 75).

Del mismo modo, los párrafos 78 y 79 del referido Marco Conceptual, señalan que “La definición de gasto abarca tanto el concepto de pérdida como el de aquellos gastos que provienen del curso de las transacciones económicas normales de la empresa. Las pérdidas son consideradas como disminuciones en los beneficios económicos y cumplen con la misma función que los gastos, por lo que no se les considera como un elemento separado. Asimismo, el párrafo 80 establece que “La definición de gasto incluye, de la misma forma, a las pérdidas no realizadas. Por ejemplo, las provenientes de los incrementos en los tipos de cambio de moneda extranjera, en relación con los préstamos por pagar en tales monedas (...).”

Finalmente concluye que, las ganancias y pérdidas por variaciones en el tipo de cambio, tienen la misma naturaleza económica y financiera que los ingresos o gastos, respectivamente, y por ellos dichas transacciones tienen un lugar ya sea como saldo acreedor o deudor en los libros contables.

2.4 Definiciones de Términos Básicos (Glosario)

Ingreso anual por diferencia de cambio. Son los ingresos determinados por una empresa al 31 de diciembre de cada año, que puede ser una persona natural o jurídica y de acuerdo con la LIR son ingresos gravados para la determinación del IR. Las diferencias de cambio que se originen al liquidar partidas monetarias o convertir las partidas monetarias a tipos de cambio diferentes a su registro inicial generan las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio que deben ser reconocidas en el periodo en que se originen (Ernst & Young, 2022, p.154)

Ingreso mensual por diferencia de cambio. Son los ingresos determinados por una empresa en cada mes, que puede ser una persona natural o jurídica y de acuerdo con la LIR son ingresos gravados para la determinación del Impuesto a la Renta. Los ingresos se originan por las cobranzas y pagos a proveedores, así como la actualización de saldos de activos y pasivos en moneda extranjera.

Gasto anual por diferencia de cambio. Son los gastos determinados por una empresa al 31 de diciembre de cada año, que puede ser una persona natural o jurídica y de acuerdo con la LIR son gastos deducibles para el Impuesto a la Renta.

Gasto mensual por diferencia de cambio. Son los gastos determinados por una empresa en cada mes, que puede ser una persona natural o jurídica y de acuerdo con la LIR son gastos deducibles para el IR. Los ingresos se originan por las cobranzas y pagos a proveedores, así como la actualización de saldos de activos y pasivos en moneda extranjera.

Reconocimiento de la diferencia de cambio. La diferencia se reconoce en libros contables cuando se origina la transacción por el ingreso a caja de cuentas por cobrar en moneda extranjera o egresos de caja por pago de pasivos en moneda extranjera. También se genera por actualización al tipo de cambio de cierre a fin de cada mes.

Diferencia de cambio de activos y pasivos. Es la diferencia que se determina de los saldos de activos y pasivos por pagar en moneda extranjera que convertidos a soles y comparándolo con el saldo anterior, se determina una ganancia o pérdida por diferencia de cambio. Por otro lado, los activos y pasivos en moneda extranjera se convierten al tipo de cambio de cierre (KPMG Perú, 2017, p. 23)

Ingreso periódico por diferencia de cambio. Son los ingresos que se generan mensualmente al convertir saldos de activos y pasivos de moneda extranjera a soles y de convertir los saldos cobrados y/o pagados mensualmente en moneda extranjera a soles.

Coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. El coeficiente se determina dividiendo el Impuesto a la Renta del año anterior con el total de ingresos devengados del año anterior, el resultado de esta división se denomina coeficiente

CAPÍTULO III: HIPÓTESIS Y VARIABLES

3.1 Hipótesis General

La jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio incide significativamente en el régimen del impuesto a la renta peruano, 2006-2021.

3.2 Hipótesis Específicas

- a. La diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- b. La diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- c. El reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- d. La diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera 2006-2021.
- e. Los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.
- f. La determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021.

3.3 Operacionalización de variables

A continuación, en la tabla siguiente se muestra la variable dependiente e independiente:

Tabla N° 11

Operacionalización de las variables

Definición operacional	Dimensiones	Indicadores
<p>Variable X: La jurisprudencia sobre diferencia de cambio. Es la resolución emitida por el Tribunal Fiscal que pone fin a la instancia administrativa, teniendo el contribuyente el derecho a iniciar la etapa judicial. La jurisprudencia de observancia obligatoria es la emitida por el Tribunal Fiscal que interpretan de manera expresa y con carácter general el sentido de las normas tributarias. Es de observancia obligatoria (vinculante) para la Administración Tributaria, los contribuyentes y el citado Tribunal.</p>	<p>Jurisprudencia tributaria</p> <p>Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ingreso anual por diferencia de cambio • Gasto anual por diferencia de cambio • Reconocimiento de la diferencia de cambio. • Diferencia de cambio de activos y pasivos • Ingreso periódico por diferencia de cambio • Determinación del coeficiente considerando la información de la diferencia de cambio
<p>Variable Y: Impuesto a la Renta peruano. Es un impuesto directo, de carácter personal y de realización periódica anual. Es decir, grava la renta neta empresarial obtenida por las empresas.</p>	<p>Teoría del incremento patrimonial en el Impuesto a la Renta</p> <p>Componentes de la renta neta empresarial por diferencia de cambio</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ingreso gravado por diferencia de cambio • Gasto deducible por diferencia de cambio • Devengo de la diferencia de cambio • Diferencia de cambio de saldos a la fecha del Estado de Situación financiera

		<ul style="list-style-type: none">• Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta• Diferencia de cambio en las declaraciones juradas determinativas
--	--	---

CAPÍTULO IV: METODOLOGÍA

4.1 Diseño Metodológico

4.1.1 Tipo de investigación de acuerdo con el fin o finalidad

La presente investigación tiene un enfoque cuantitativo. El enfoque cuantitativo utiliza la recolección de datos para comprobar hipótesis previamente establecidas, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin de establecer pautas de comportamiento y probar teorías (Hernández, Fernández y Baptista 2014, p. 37).

En el presente trabajo se utilizó la investigación aplicada, ya que se abocó a investigar un problema técnico originado por la interpretación de la diferencia de cambio para la determinación mensual de los Pagos a Cuenta y el Impuesto a la Renta anual.

4.1.2 Tipo de investigación de acuerdo al nivel:

Explicativa causal, la misma que está orientada a explicar o identificar las razones causales de la presencia de ciertos acontecimientos, requiere explicitar hipótesis. Se explica como las resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria contravienen lo expresado en las normas contables y tributarias en relación con los Pagos a Cuenta.

4.1.3 Tipo de investigación de acuerdo al diseño:

Investigación no experimental. Es no experimental porque no se realizaron experimentos con las variables, solo se recopiló la información y se describen. Se basa en la información de las variables, sin que las mismas sean manipuladas

4.1.4 Tipo de investigación de acuerdo al enfoque:

El tipo de investigación es explicativa y el nivel es descriptiva explicativa.

4.1.5 Investigación de corte longitudinal:

La investigación abarcó desde setiembre de 2019 hasta el 2023, inclusive.

4.2 Población y muestra

4.2.1 Población

Tal como lo señala Tamayo y Tamayo (2003), “La población es definida como la totalidad del fenómeno a estudiar, donde las unidades de la población ostentan una característica en común, la misma que es estudiada y facilita los datos a la investigación (p.176)

La población objetivo, que se encuentra directamente relacionado con la investigación, estará conformada por los miembros del IPIDET y contadores públicos que laboran como contadores generales de empresas que pertenecen a diversos sectores económicos. Actualmente no existen estadísticas de las empresas que tienen problemas con la aplicación de las resoluciones del tribunal fiscal sobre diferencias de cambio, por lo que la población será desconocida pero finita. La población objetivo la conformó, de acuerdo con indagaciones realizadas en el IPIDET, de 194 profesionales conformados por contadores públicos y abogados, no se incluye a economistas, administradores de empresas ni socios honorarios, en esta población también se incluye a 65 contadores públicos con el cargo de contador general de empresas de distintos rubros.

4.2.2 Muestra

Según Hernández et al. (2014. p.173) señala que, en la investigación cuantitativa, la muestra es un subgrupo del universo o la población de interés sobre el cual se recolectarán datos, que tiene que precisar y demarcar de ante mano con exactitud, asimismo, debe ser representativa de la población.

A su vez, Sierra Bravo (2001. p. 88) señala que una muestra es una parte representativa de un conjunto, población o universo, cuyas características debe reproducir en pequeño lo más exactamente posible.

Para determinar la muestra óptima se recurrió a las formula del muestreo aleatorio simple para estimar proporciones, para una población finita o desconocida, la misma que se detalla a continuación:

$$n = \frac{(p \cdot q) * z^2 * N}{(\epsilon)^2 (N - 1) + (p * q)Z^2}$$

Donde:

N = El total del universo (población)

n = Tamaño de la muestra

p = Proporción de las estadísticas de las jurisprudencias emitidas por el Tribunal Fiscal relacionadas con diferencia de cambio. (p = 0.5).

q = Proporción de miembros encuestados, que manifestaron que la jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio, incide en el régimen del IR peruano (se asume p = 0.5).

Z = Valor de distribución normal estándar asociado a un nivel de confianza. Para el presente estudio se está considerando una confianza del 95%, siendo el valor de Z=1.96.

ε = Error estándar de la estimación que debe ser 0.05.

n = 267 personas conformadas por expertos especialistas e impuestos y contadores públicos de diversas empresas.

A un nivel de confianza de 95% y % como margen de error la muestra óptima es:

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.5) (0.5) (194)}{(0.05)^2 (194-1) + (1.96)^2 (0.5) (0.5)}$$

n = 129 Profesionales y colaboradores especialistas que fueron seleccionados aleatoriamente

4.3 Técnica de recolección de datos

La técnica para la recolección de datos ha sido la encuesta y el instrumento fue el cuestionario. Según Bernal (2020, p.193) suscribe que la técnica es el conjunto de instrumentos necesarios en el desarrollo de la investigación científica,

debido a que integra la estructura mediante la cual se emprende la investigación. Continúa Bernal señalando que la encuesta es una de las técnicas de recolección de información más utilizadas, se basa en un cuestionario o surtido de preguntas que se organizan con el objetivo de conseguir información de las personas entrevistadas (Bernal 2020, p. 194).

4.3.1 Descripción de instrumentos

En el presente trabajo de investigación se aplicó el instrumento del cuestionario “La Jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio y su incidencia en el impuesto a la renta peruano, 2006-2021”.

4.3.2 Validez y confiabilidad de los instrumentos

Validez del contenido

Según Hernández et al (2014, p.201) la validez del contenido esta referido al grado en que un instrumento refleja un dominio específico de contenido de la variable que se mide.

Hernández señala también (2014, p.204) la validez de experto se refiere al grado en que mide la variable que se está analizando, de acuerdo con voces calificadas.

En el presente trabajo de investigación, la validez del contenido fue realizada a través de la evaluación, opinión y juicio de expertos, para lo cual se ha consultado a docentes de pregrado y de la Escuela de Posgrado de la Universidad San Martín de Porres, y otros profesionales independientes. Las calificaciones obtenidas por los referidos expertos fueron favorables, los mismos que se presentan en la tabla siguiente:

Tabla N° 12

Validez de contenido de la evaluación, opinión y juicio de expertos.

Experto consultado	La jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio y su incidencia en el Impuesto a la Renta
Dr. Daniel Yacolca Estares	64.80
Dr. Miguel Cotrina Reyes	80.00

Dr. Pedro Durand Saavedra	95.00
Promedio	79.93

Confiabilidad

Tal como lo señala Hernández et al. (2003, p.242) la confiabilidad esta referida en el grado que la aplicación del instrumento, reiterada al mismo sujeto u objeto produce similares resultados”.

Para determinar la confiabilidad de las variables la jurisprudencia sobre diferencia de cambio y su incidencia en el impuesto a la renta peruano 2006-2021, se realizó el análisis de confiabilidad de Alfa de Cronbach por tratarse de instrumentos politómicos utilizando la escala de Likert.

Tabla N° 13

Confiabilidad de los instrumentos

Instrumentos	Elementos	Alfa de Cronbach
La jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio y su incidencia en el Impuesto a la Renta, 2006-2021	14	0.971

Con 0,971 para la Jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio y su incidencia en el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021, el instrumento es confiable.

4.4 Técnicas de procesamiento de la información

La información de las encuestas se procesó utilizando el sistema de información SPSS (Statistical Package for Social Sciences) versión 25, se confeccionó las tablas de frecuencias y gráficos, las interpretaciones, el nivel de confianza (alfa de Cronbach), la prueba de hipótesis y el modelo de correlación de Pearson con un nivel de confianza del 95%.

4.5 Aspectos éticos

El presente trabajo de investigación se ajusta al código de ética de la Universidad de San Martín de Porres y del Contador Público.

Entre los principales principios éticos, se mencionan los siguientes: integridad, responsabilidad, competencia, honestidad, reconocimiento a los autores que han antecedido en la presente tesis.

En sujeción a estos principios éticos, señalo que todo lo que se expresa en este trabajo es veraz, por lo demás se aplica la objetividad e imparcialidad en el de las opiniones y resultados.

Resaltando, que se ha tenido el debido cuidado para respetar las opiniones de algunos autores cuyas tesis guardan relación con las variables de la presente tesis, mencionándolos como tal en los “antecedentes de la investigación”.

Finalmente, en honor a la ética y transparencia del responsable de esta tesis, se precisa que los datos consignados en el trabajo de investigación son veraces, todos son el producto del trabajo de campo, aplicados con honestidad.

CAPÍTULO V: RESULTADOS

5.1 Presentación

En este capítulo, se describe el procedimiento que conduce a la validación de las hipótesis planteadas en la investigación “La Jurisprudencia Tributaria y su Incidencia en el Impuesto a la Renta Peruano, 2006-2021”.

5.2 Interpretación de los resultados

Para el presente trabajo de investigación se ha tomado una muestra de 129 contadores públicos especialistas en tributación y contabilidad, miembros y no miembros del IPIDET. Los encuestados fueron seleccionados de forma aleatoria. El número de cada una de las alternativas de respuesta de los 129 encuestados a cada pregunta del cuestionario se presenta en la tabla 14 a 27.

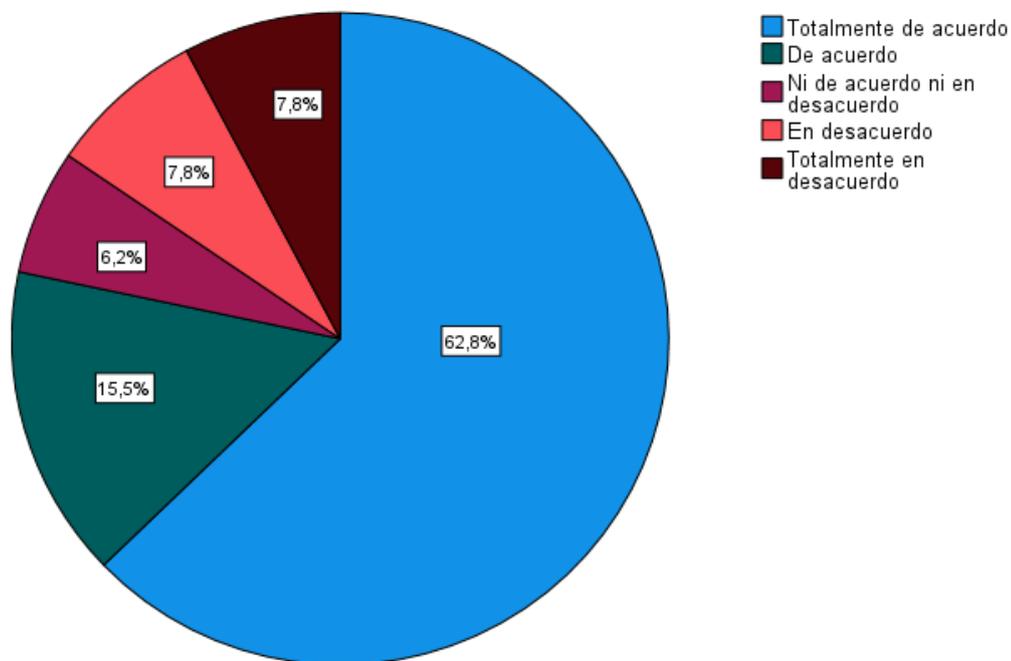
Tabla N° 14

El ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	81	62.8
De acuerdo	20	15.5
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	6.2
En desacuerdo	10	7.8
Totalmente desacuerdo	10	7.8
Total	129	100.00

Figura 1

El ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas



Análisis:

El 62.8% de los encuestados señalan estar totalmente de acuerdo que es apropiado el ingreso anual por diferencia de cambio para determinar la renta neta imponible en las empresas. Un 15.5% contestó de acuerdo, mientras el 15.6% estuvo en desacuerdo y el 6.2% coincide con las respuestas totalmente en desacuerdo y no opinan.

Interpretación:

Se observa que el 78.3% estaría de acuerdo con lo establecido en la LIR, esto es correcto porque hasta antes de la emisión de las Resoluciones de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal, el tratamiento de la ganancia por diferencia de cambio se consideraba como base para el Pagos a Cuenta.

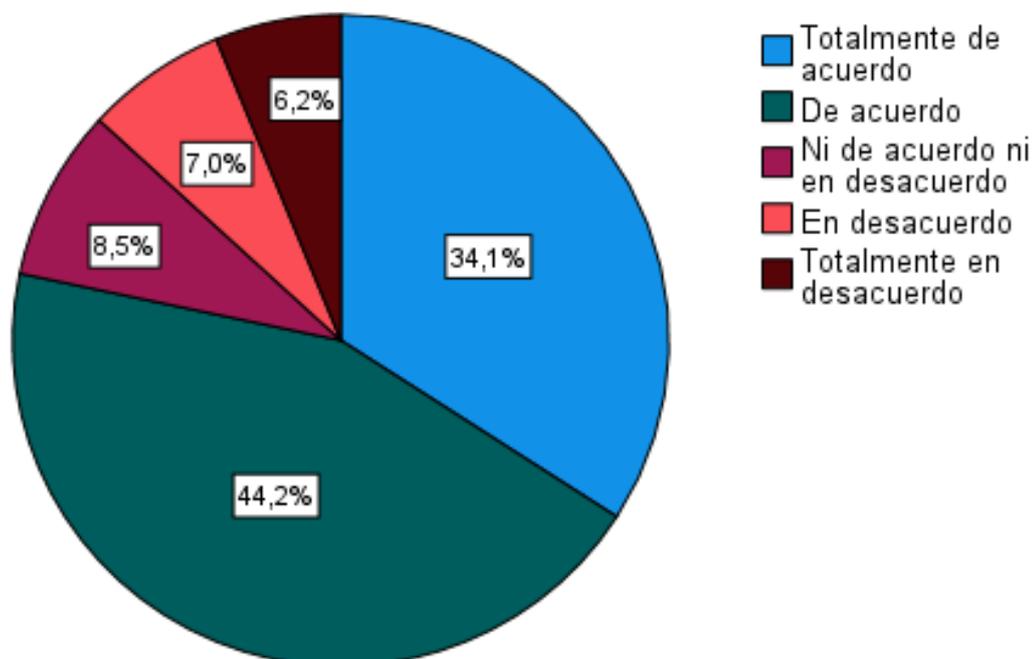
Tabla N° 15

El gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	44	34.1
De acuerdo	57	44.2
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	11	8.5
En desacuerdo	9	7.0
Totalmente en desacuerdo	8	6.2
Total	129	100.0

Figura 2

El gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas



Análisis

El 34.1% de los encuestados han señalado que están totalmente de acuerdo que el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el IR en las empresas, un 44.2% contestó que estaba de acuerdo, mientras que el 13.2% está en desacuerdo y el 8.5% ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Interpretación

En lo que respecta a que el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el IR en las empresas, el 78.3% de profesionales encuestados se muestra totalmente de acuerdo que el gasto anual por diferencia de cambio sea deducible para el IR en las empresas

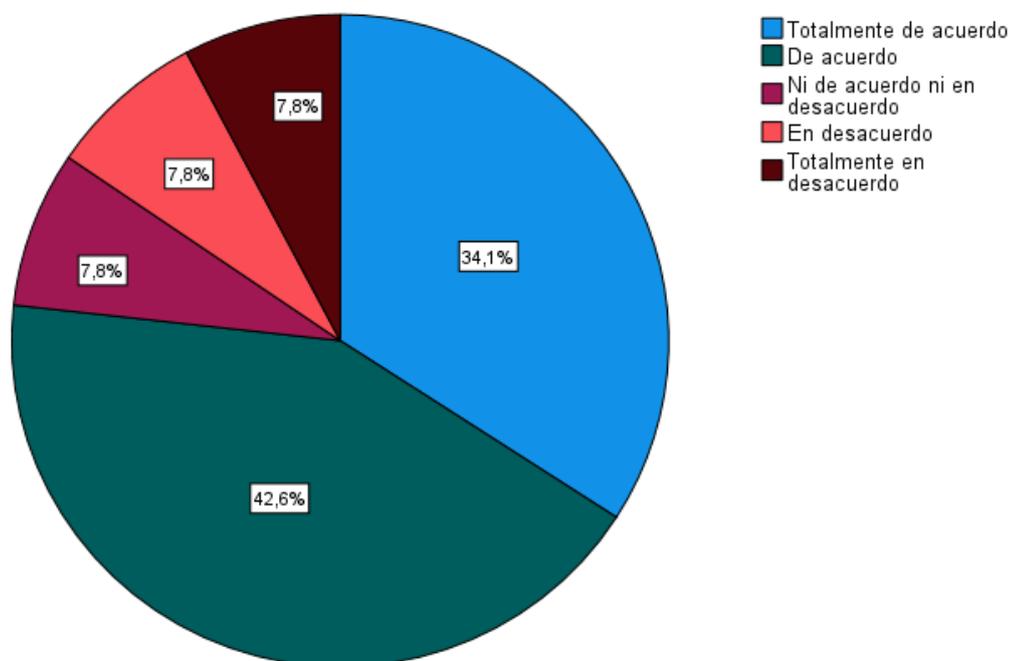
Tabla N° 16

El reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	44	34.1
De acuerdo	55	42.6
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	10	7.8
En desacuerdo	10	7.8
Totalmente en desacuerdo	10	7.8
Total	129	100.0

Figura 3

El reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas



Análisis

El 34.1% de los encuestados han señalado que están totalmente de acuerdo que el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar de forma mensual en las empresas, mientras que el 42.6% contestó estar de acuerdo y un 15.6% en desacuerdo.

Interpretación

De acuerdo al 76.7% de encuestados, afirmaron estar de acuerdo que el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas, mientras que por otro lado, un pequeño porcentaje de estos profesionales, 15.6%, señaló estar en desacuerdo que el reconocimiento de la diferencia de cambio se deba realizar mensualmente en las empresas.

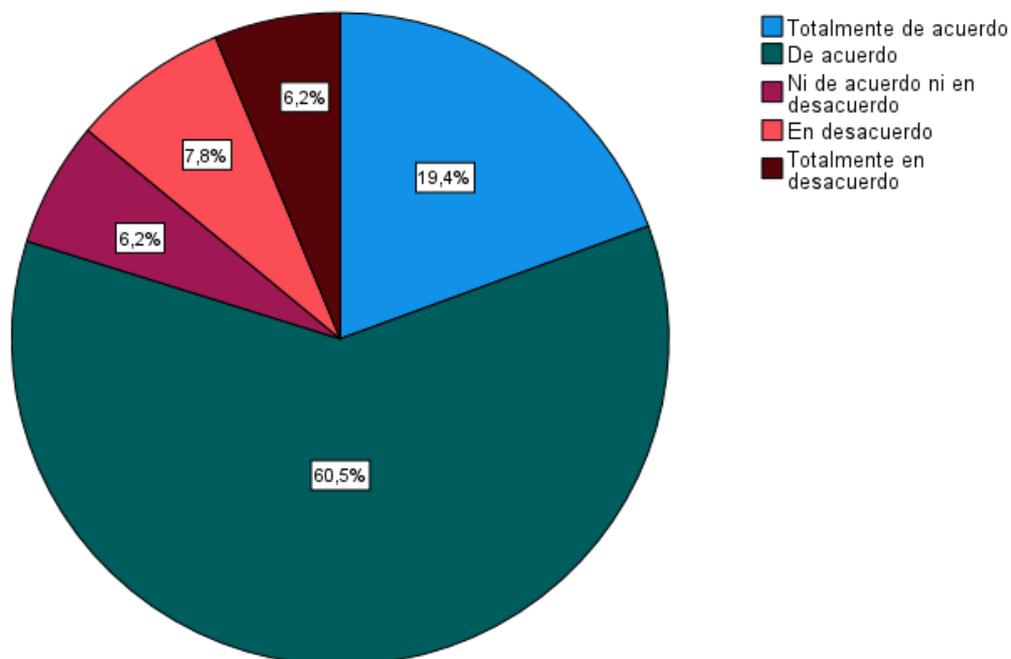
Tabla N° 17

La diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	25	19.4
De acuerdo	78	60.5
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	6.2
En desacuerdo	10	7.8
Totalmente en desacuerdo	8	6.2
Total	129	100.0

Figura 4

La diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el periodo que se realizan en las empresas



Análisis:

El 60.5% de los encuestados señalan estar de acuerdo que la diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas. Un 19.4% contestó estar totalmente de acuerdo, mientras que un 14.0% señaló estar en desacuerdo y el 7.8% no está de acuerdo ni en desacuerdo.

Interpretación

El 79.9% de los profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que la diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el periodo que se realizan en las empresas.

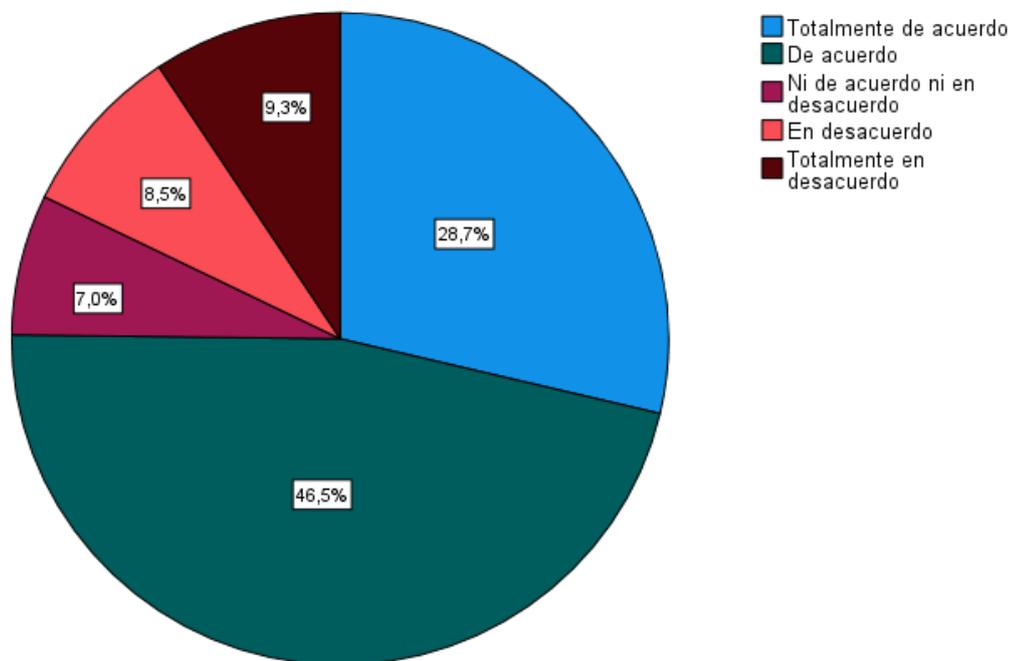
Tabla N° 18

Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	37	28.7
De acuerdo	60	46.5
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	9	7.0
En desacuerdo	11	8.5
Totalmente en desacuerdo	12	9.3
Total	129	100.0

Figura 5

Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efecto contable y tributario en las empresas



Análisis

El 46.5% de los encuestados señalan estar de acuerdo que el ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contable y tributario en las empresas. Mientras que el 28.7% respondió estar totalmente de acuerdo, el 17.8% señalo estar en desacuerdo y el 7.0% señaló no estar ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Interpretación

Se observa que el 75.2% de profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contable y tributario en las empresas.

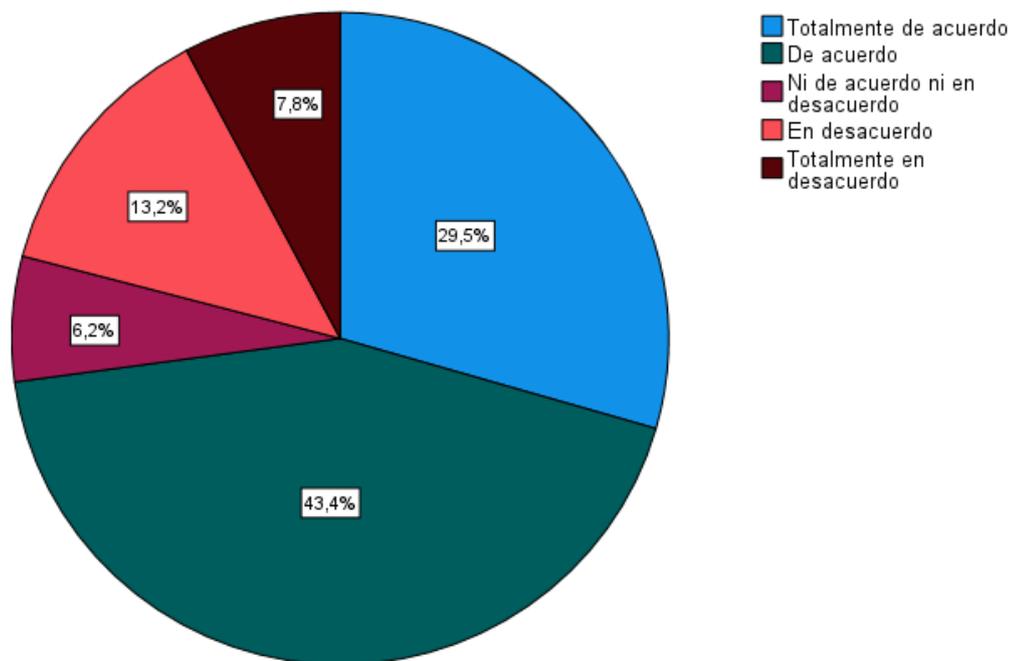
Tabla N° 19

El coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	38	29.5
De acuerdo	56	43.4
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	6.2
En desacuerdo	17	13.2
Totalmente en desacuerdo	10	7.8
Total	129	100.0

Figura 6

El coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas



Análisis

El 43.4% de los profesionales encuestados señalan estar de acuerdo que el coeficiente para Pagos a Cuenta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas. El 29.5% respondió estar totalmente de acuerdo, mientras que el 6.2% señaló ni de acuerdo ni en desacuerdo, el 13.2% está en desacuerdo y el 7.8% señaló estar totalmente en desacuerdo.

Interpretación

El 72.9% de profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que el coeficiente para Pagos a Cuenta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas.

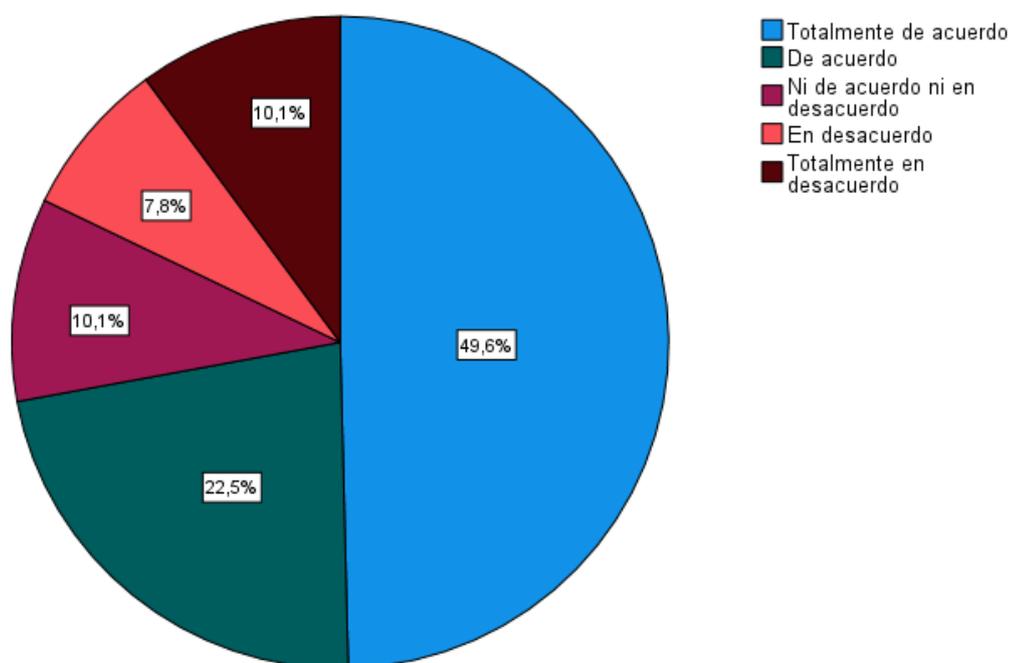
Tabla N° 20

La jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en su aplicación en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	64	49.6
De acuerdo	29	22.5
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	13	10.1
En desacuerdo	10	7.8
Totalmente desacuerdo	13	10.1
Total	129	100.0

Figura 7

La jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente su aplicación en las empresas



Análisis

El 49.6% de los profesionales encuestados señalan estar totalmente de acuerdo que la jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en su aplicación en las empresas. El 22.5% respondió estar de acuerdo, mientras que el 10.1% señaló ni de acuerdo ni en desacuerdo y el 17.9% señaló estar en desacuerdo.

Interpretación

La aplicación de la jurisprudencia de la diferencia de cambio en las empresas del Perú no es coherente en el país como lo señala el 72.1% de profesionales encuestados al mostrarse de acuerdo con esta aseveración. Las empresas deben registrar y contabilizar estas diferencias de cambio de acuerdo con las normas contables vigentes y reconocerlas como ingresos o gastos en sus estados financieros.

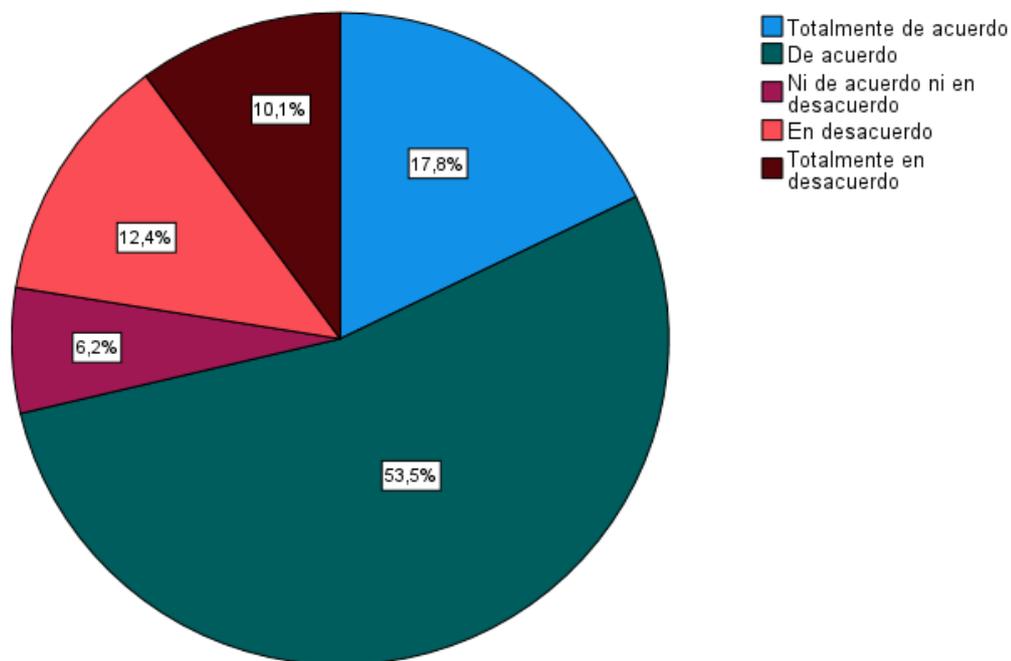
Tabla N° 21

El Ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	23	17.8
De acuerdo	69	53.5
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	6.2
En desacuerdo	16	12.4
Totalmente desacuerdo	13	10.1
Total	129	100.0

Figura 8

El Ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas



Análisis

El 53.5% de los profesionales encuestados señalan estar de acuerdo que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los Pagos a Cuenta en las empresas. El 17.8% respondió estar totalmente de acuerdo, el 6.2% ni de acuerdo ni en desacuerdo, mientras que el 12.4% indicó estar en desacuerdo, finalmente el 10.1% señaló estar totalmente en desacuerdo.

Interpretación

El 71.3% de profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que el Ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los Pagos a Cuenta en las empresas.

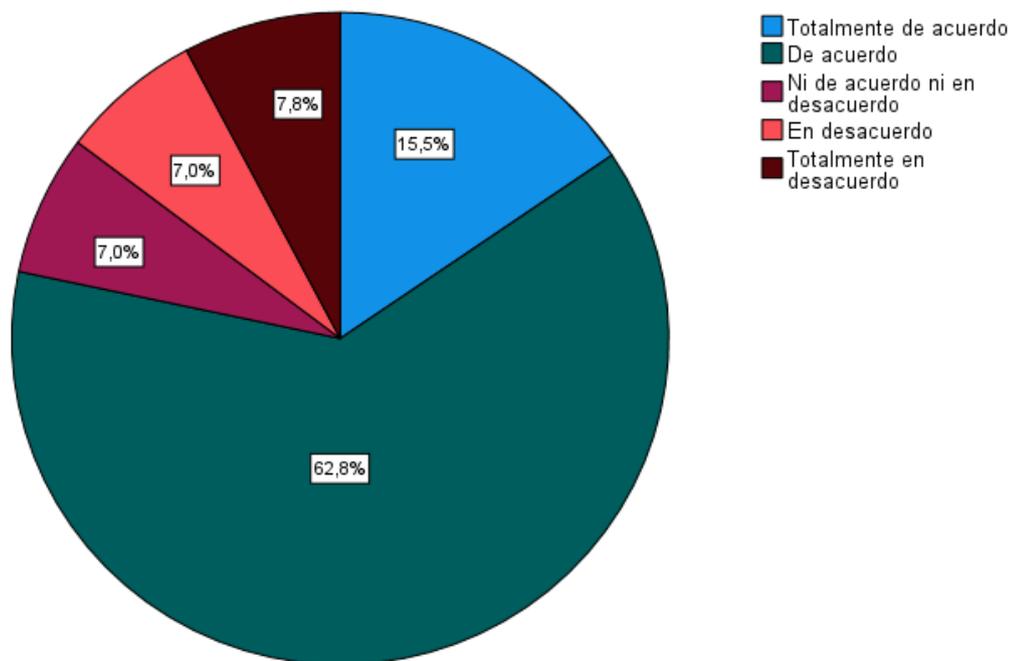
Tabla N° 22

El gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	20	15.5
De acuerdo	81	62.8
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	9	7.0
En desacuerdo	9	7.0
Totalmente en desacuerdo	10	7.8
Total	129	100.0

Figura 9

El gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas



Análisis

El 62.8% de los profesionales encuestados señalan estar de acuerdo que el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el IR anual en las empresas. El 15.5% respondió estar totalmente de acuerdo, el 7.0% indicó estar ni de acuerdo ni en desacuerdo, mientras que el 7.0% indicó estar en desacuerdo, y el 7.8% señaló estar totalmente en desacuerdo.

Interpretación

El 78.3% de profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el IR anual en las empresas.

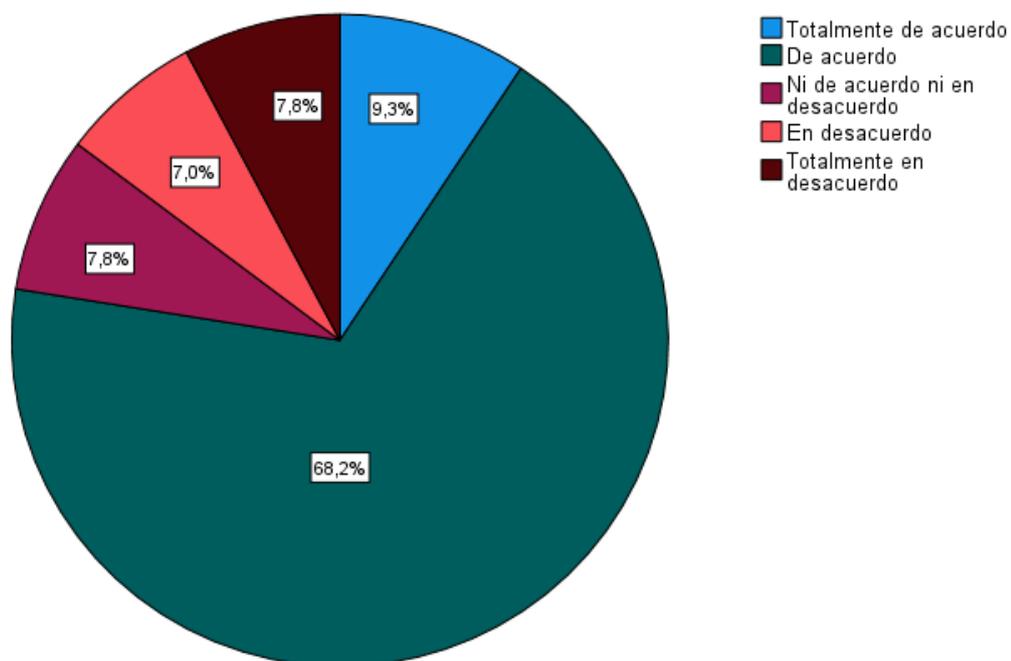
Tabla N° 23

El devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	12	9.3
De acuerdo	88	68.2
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	10	7.8
En desacuerdo	9	7.0
Totalmente en desacuerdo	10	7.8
Total	129	100

Figura 10

El devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas



Análisis

El 68.2% de los encuestados señalan estar de acuerdo que el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas. El 9.3% respondió estar totalmente de acuerdo, mientras que el 7.8% indicó ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 14.8% señaló estar en desacuerdo.

Interpretación

El 77.5% de profesionales encuestados, afirmaron estar totalmente de acuerdo que el devengo de la variación cambiaria debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas.

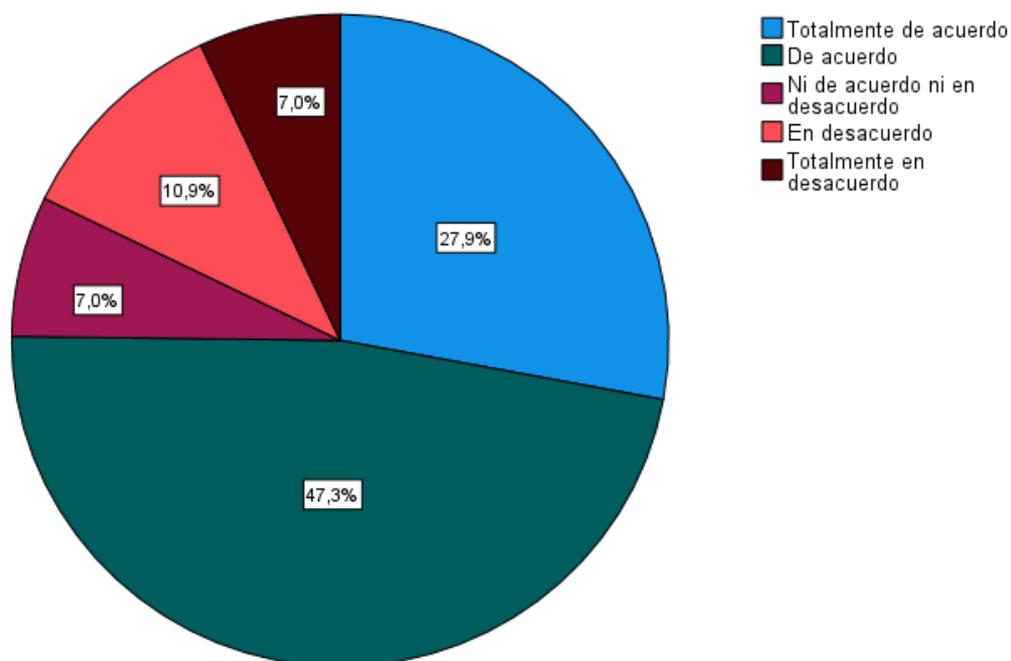
Tabla N° 24

El Estado de Situación Financiera debe incluir los saldos por diferencia de cambio de activos y pasivos en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	36	27.9
De acuerdo	61	47.3
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	9	7.0
En desacuerdo	14	10.9
Totalmente en desacuerdo	9	7.0
Total	129	100.0

Figura 11

El Estado de Situación Financiera debe incluir en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas



Análisis

El 47.3% de los profesionales encuestados señalan estar de acuerdo que en el Estado de Situación Financiera debe incluir los saldos por diferencia de cambio en las empresas. El 27.9% respondió estar totalmente de acuerdo, mientras que el 7.0% indicó ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 17.9% señaló estar en desacuerdo.

Interpretación

El 75.2% de los profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que en el Estado de Situación Financiera se deben incluir los saldos por diferencia de cambio en las empresas.

Tabla N° 25

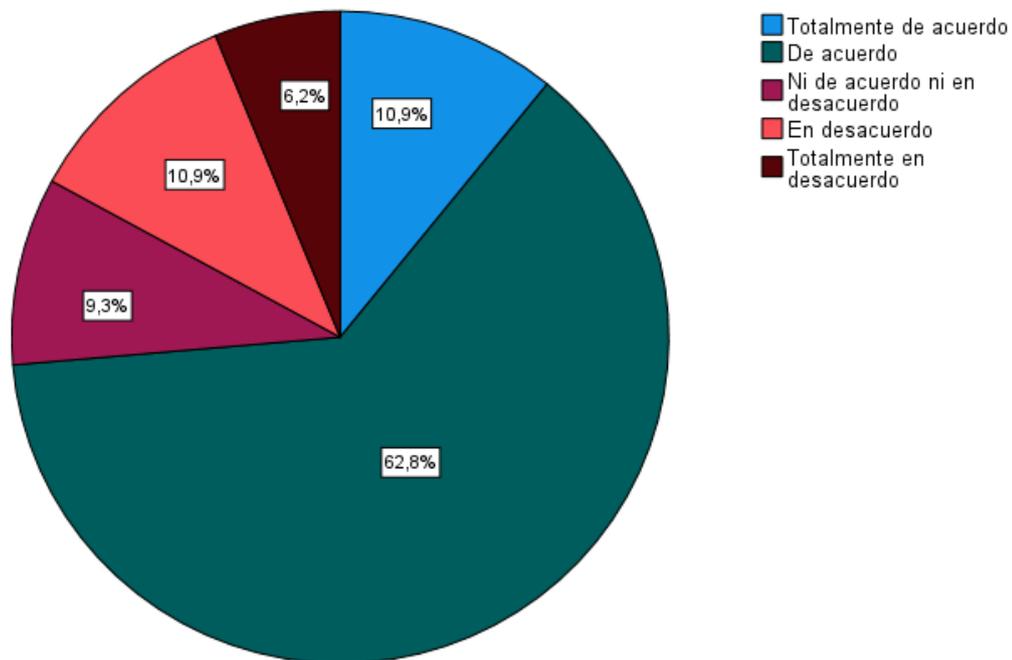
El ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	14	10.9
De acuerdo	81	62.8
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	12	9.3
En desacuerdo	14	10.9

Totalmente en desacuerdo	8	6.2
Total	129	100.0

Figura 12

El ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas



Análisis

El 62.8% de los profesionales encuestados señalan estar de acuerdo que el ingreso neto mensual por variación cambiaria debe ser parte de la base imponible para el Pagos a Cuenta en las empresas. El 10.9% respondió estar totalmente de acuerdo, mientras que el 9.3% indicó ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 17.1% señaló estar en desacuerdo.

Interpretación

El 73.7% de profesionales encuestados, afirmaron estar totalmente de acuerdo que el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el Pagos a Cuenta en las empresas.

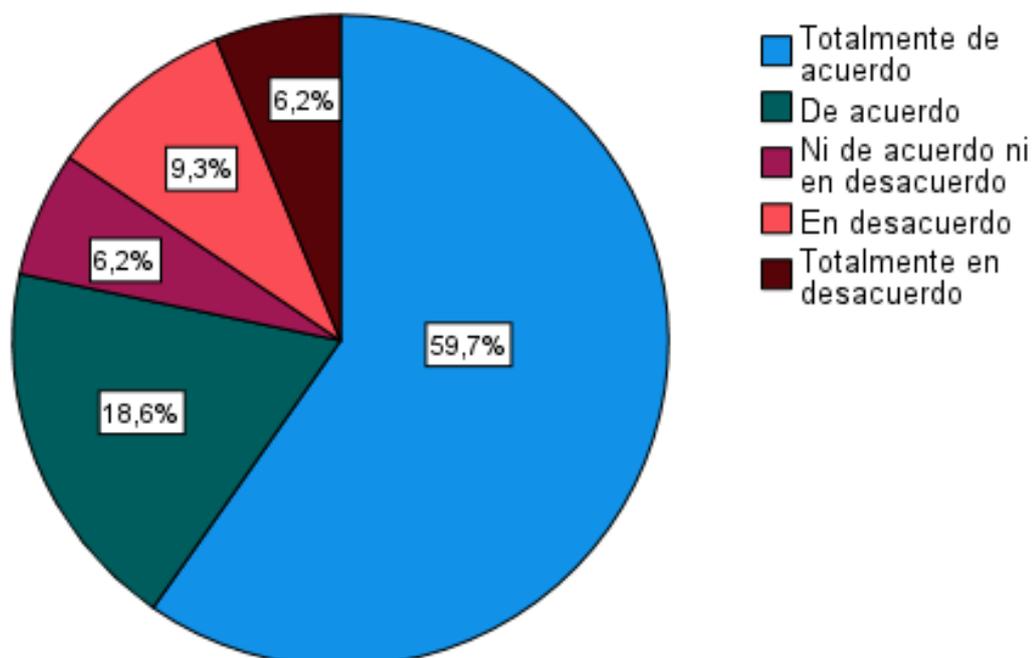
Tabla N° 26

Las declaraciones juradas determinativas deben considerar la diferencia de cambio en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	77	59.7
De acuerdo	24	18.6
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	6.2
En desacuerdo	12	9.3
Totalmente en desacuerdo	8	6.2
Total	129	100.0

Figura 13

Las declaraciones juradas determinativas deben considerar la diferencia de cambio en las empresas



Análisis

El 59.7% de los profesionales encuestados señalan estar totalmente de acuerdo que las declaraciones juradas determinativas deben considerar la diferencia de cambio en las empresas. El 18.6% respondió estar de acuerdo, mientras que el

6.2% respondió estar totalmente en desacuerdo, el 9.3% en desacuerdo y el 6.2% señaló estar ni de acuerdo ni en desacuerdo.

Interpretación

El 78.3% de profesionales encuestados, afirmaron estar de acuerdo que las declaraciones juradas determinativas deben considerar a la diferencia de cambio en las empresas.

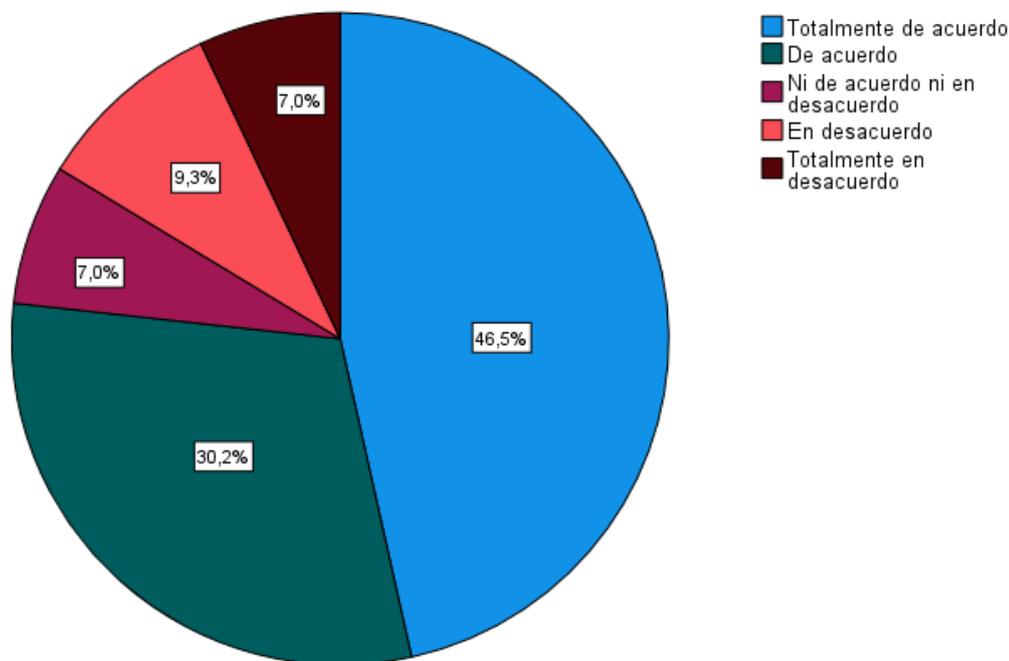
Tabla N° 27

La ley del Impuesto a la Renta referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente de acuerdo	60	46.5
De acuerdo	39	30.2
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	9	7.0
En desacuerdo	12	9.3
Totalmente en desacuerdo	9	7.0
Total	129	100.0

Figura 14

La ley del Impuesto a la Renta referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas



Análisis

El 46.5% de los profesionales encuestados señalan estar totalmente de acuerdo que la LIR referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas. 30.2% respondió estar de acuerdo, mientras que el 7.0% respondió estar ni de acuerdo ni en desacuerdo y el 16.3% está en desacuerdo.

Interpretación

Conforme lo señala el 76.7% de profesionales encuestados, están de acuerdo que la LIR referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas al seguir los principios de reconocimiento de ingresos y gastos de acuerdo con las NIIF y se aplica la legislación fiscal correspondiente para determinar la base imponible y calcular el IR referido a la diferencia de cambio.

5.3 Nivel de validación o confianza (Alfa de Cronbach)

El coeficiente para medir la fiabilidad de la tesis se presenta en la tabla 28, el resultado según el software SPSS indica un coeficiente del 98.3% por lo tanto, la tesis tiene un alto grado de confiabilidad entre las preguntas y los resultados de la encuesta.

Tabla N° 28

Estadística de Fiabilidad

Estadísticas de fiabilidad	
Alfa de Cronbach	N de elementos
.971	14

Interpretación

Utilizando la herramienta SPSS V26, se ha calculado el Alfa de Cronbach para la tesis desarrollada, obteniendo un valor promedio del 97.1%. Este resultado señala que existe un grado de confiabilidad muy alto entre las preguntas y los resultados de la encuesta en el trabajo de investigación.

Estadística de total del elemento

En la tabla 29 presenta la estadística total del elemento, mostrando el Alfa de Cronbach si se ha suprimido dicho elemento. Los resultados revelan que cada una de las 14 preguntas tiene un coeficiente mínimo del 98.1% y un coeficiente máximo del 97.1%. Esto sugiere que la tesis posee un alto grado de confiabilidad.

Tabla N° 29

Estadísticas de total de elemento

Estadísticas de total de elemento			
Media de escala si el elemento se ha suprimido	Varianza de escala si el elemento se ha suprimido	Correlación total de elementos corregida	Alfa de Cronbach si el elemento se ha suprimido

1. ¿Considera usted, que el ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?	28,48	167,720	,856	,968
2. ¿Para usted, el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas?	28,23	171,336	,866	,968
3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas?	28,18	170,398	,845	,969
4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivo se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas?	28,09	173,476	,858	,969
5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas?	28,07	172,097	,766	,970
6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas?	28,04	169,819	,833	,969
7. ¿Para usted, la jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en su aplicación en las empresas?	28,24	169,528	,761	,971

8. ¿Considera usted, que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?	27,87	173,428	,729	,971
9. ¿En su opinión, el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas?	28,02	174,453	,804	,969
10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?	27,95	174,317	,851	,969
11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación Financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?	28,09	170,860	,845	,969
12. ¿Considera usted, el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?	27,91	174,813	,821	,969
13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?	28,47	166,548	,927	,967

14. ¿Considera usted, que el Impuesto a la Renta por diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas?	28,30	168,291	,877	,968
--	-------	---------	------	------

5.4 Contrastación de hipótesis

Para contrastar las hipótesis planteadas se empleó la distribución chi-cuadrado, debido a que los datos para el análisis se encuentran clasificados en forma categórica.

5.4.1 Primera Hipótesis

La diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

a. Hipótesis nula (H_0)

La diferencia de cambio **NO** constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

b. Hipótesis alternante (H_1).

La diferencia de cambio **SI** constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

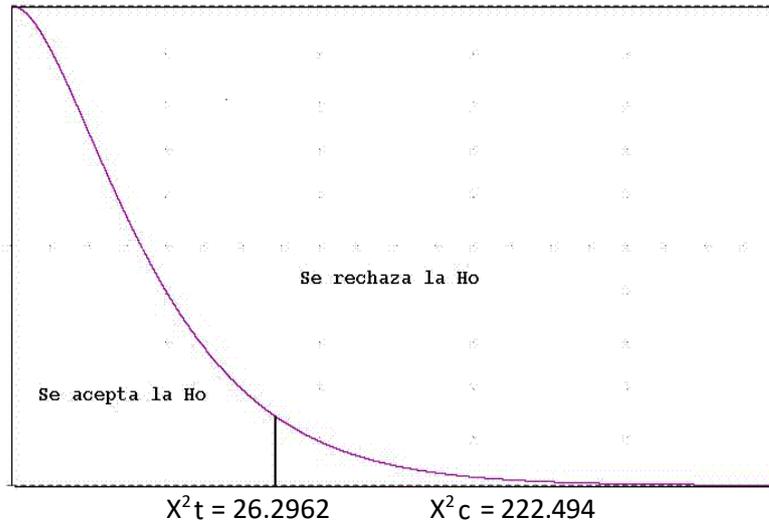
c. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.2962$

d. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 224.494$

Dónde:

- o_i = Valor observado
- e_i = Valor esperado
- X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia $N.^{\circ} 01$

e. Decisión: H_0 se rechaza.



Resultados e Interpretación:

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la Hipótesis alternante, concluyendo que “La diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el software SPSS V26, para lo cual se adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 1 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 222.494, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 30

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 1

Tabla cruzada 1. ¿Considera usted, que el ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?
 8. ¿Considera usted, que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?

		8. ¿Considera usted, que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
1.	Totalmente de acuerdo	15	57	1	2	6	81
¿Considera usted, que el ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?	De acuerdo	6	10	0	4	0	20
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	0	7	0	0	8
	En desacuerdo	0	0	0	10	0	10
	Totalmente en desacuerdo	1	2	0	0	7	10
Total		23	69	8	16	13	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	222,494 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	127,881	16	,000
Asociación lineal por lineal	37,005	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 17 casillas (68,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,50.

Tabla N° 31

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 1

Correlaciones

		1. ¿Considera usted, que el ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?	8. ¿Considera usted, que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?
1. ¿Considera usted, que el ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?	Correlación de Pearson	1	,538**
	Sig. (bilateral)		,000
	N	129	129
8. ¿Considera usted, que el ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?	Correlación de Pearson	,538**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación:

En la Tabla N° 1, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 53.8% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 1 y 8 de la tesis desarrollada.

5.4.2 Segunda Hipótesis

La diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

- a. Hipótesis nula (Ho).

La diferencia de cambio **NO** constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

b. Hipótesis alternante (H1)

La diferencia de cambio **SI** constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

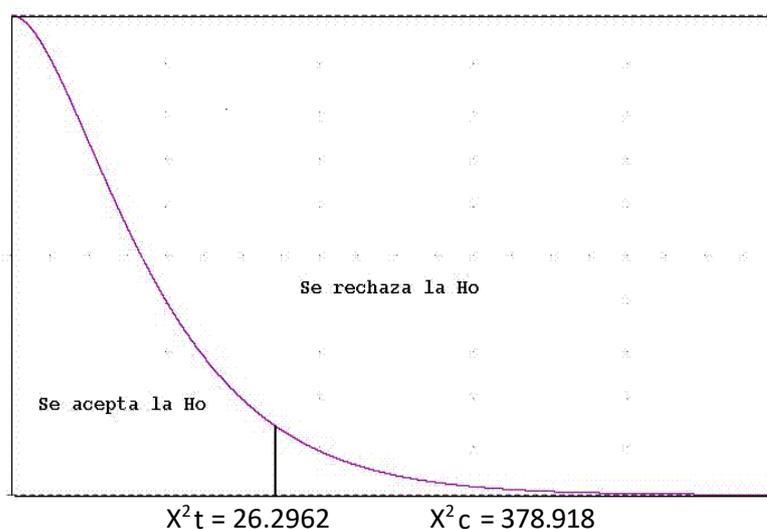
c. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.2962$

d. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 378.918$

Dónde:

- o_i = Valor observado
- e_i = Valor esperado
- X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia N.º 2

e. Decisión: H_0 se rechaza.



Resultados e Interpretación:

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la Hipótesis alternante, concluyendo que “La diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el software SPSS V26, para lo cual se

adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 2 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 378.918, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 32

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 2

Tabla cruzada 2. ¿Para usted, el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas? 9. ¿En su opinión, el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas?

		9. ¿En su opinión, el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
2. ¿Para usted, el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas?	Totalmente de acuerdo	20	23	0	0	1	44
	De acuerdo	0	57	0	0	0	57
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	1	9	0	1	11
	En desacuerdo	0	0	0	9	0	9
	Totalmente en desacuerdo	0	0	0	0	8	8
Total		20	81	9	9	10	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	378,918 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	214,799	16	,000
Asociación lineal por lineal	98,648	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 18 casillas (72,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,56.

Tabla N° 33

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 2

Correlaciones

		2. ¿Para usted, el gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas?	9. ¿En su opinión, el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas?
	Correlación de Pearson	1	,878**
	Sig. (bilateral)		,000
	N	129	129
	Correlación de Pearson	,878**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación:

En la Tabla N° 2, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 87.8% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 2 y 9 de la tesis desarrollada.

5.4.3 Tercera Hipótesis

El reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

a. Hipótesis nula (Ho)

El reconocimiento de la diferencia de cambio **NO** genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

b. Hipótesis alternante (H1)

El reconocimiento de la diferencia de cambio **SI** genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

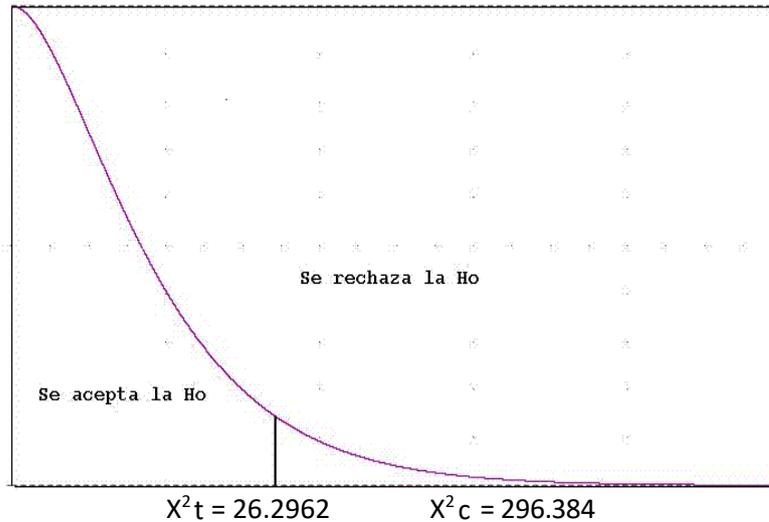
c. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.2962$

d. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 296.384$

Dónde:

- o_i = Valor observado
- e_i = Valor esperado
- X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia N.º 3

e. Decisión: Ho se rechaza.



Resultados e Interpretación

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la Hipótesis alternante, concluyendo que “El reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el software SPSS V26, para lo cual se adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 3 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 296.384, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 34

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 3

Tabla cruzada 3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas? 10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?

		10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas?	Totalmente de acuerdo	10	32	0	0	2	44
	De acuerdo	1	54	0	0	0	55
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1	8	0	0	10
	En desacuerdo	0	1	0	9	0	10
	Totalmente en desacuerdo	0	0	2	0	8	10
Total		12	88	10	9	10	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	296,384 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	172,865	16	,000
Asociación lineal por lineal	76,050	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 19 casillas (76,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,70.

Tabla N° 35

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 3

Correlaciones

		3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas?	10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?
3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas?	Correlación de Pearson	1	,771**
	Sig. (bilateral)		,000
	N	129	129
10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?	Correlación de Pearson	,771**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación:

En la Tabla N° 3, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 77.1% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 3 y 10 de la tesis desarrollada.

5.4.4 Cuarta Hipótesis

La diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021.

f. Hipótesis nula (Ho).

La diferencia de cambio de activos y pasivos **NO** afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021.

g. Hipótesis alternante (H1)

La diferencia de cambio de activos y pasivos **SI** afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021.

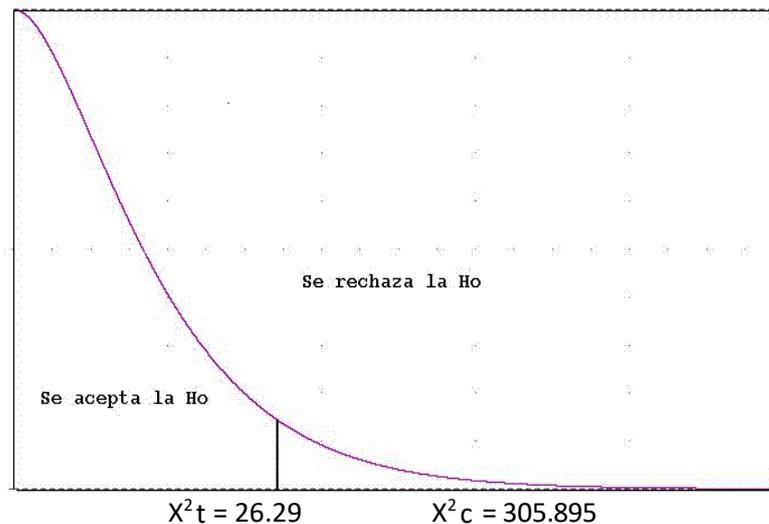
h. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.29$

i. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 305.895$

Dónde:

- o_i = Valor observado
- e_i = Valor esperado
- X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia N.º 04

j. Decisión: H_0 se rechaza.



Resultados e Interpretación

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la Hipótesis alternante, concluyendo que “La diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el

software SPSS V26, para lo cual se adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 4 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 305.895, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 36

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 4

Tabla cruzada 4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivo se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas? 11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación Financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?

		11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación Financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivo se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas?	Totalmente de acuerdo	14	9	0	1	1	25
	De acuerdo	22	51	1	4	0	78
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0	8	0	0	8
	En desacuerdo	0	1	0	9	0	10
	Totalmente en desacuerdo	0	0	0	0	8	8
Total		36	61	9	14	9	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	305,895 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	155,792	16	,000
Asociación lineal por lineal	74,113	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 18 casillas (72,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,56.

Tabla N° 37

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 4

Correlaciones

		4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivo se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas?	11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación Financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?
4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivo se deben reconocer en el período que se realizan en las empresas?	Correlación de Pearson	1	,761**
	Sig. (bilateral)		,000
	N	129	129
11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación Financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?	Correlación de Pearson	,761**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación

En la Tabla N° 4, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 76.1% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 4 y 11 de la tesis desarrollada.

5.4.5 Quinta Hipótesis

Los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

a. Hipótesis nula (Ho)

Los ingresos periódicos por diferencia de cambio **NO** forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

b. Hipótesis alternante (H1)

Los ingresos periódicos por diferencia de cambio **SI** forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021.

c. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.2962$

d. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 247.487$

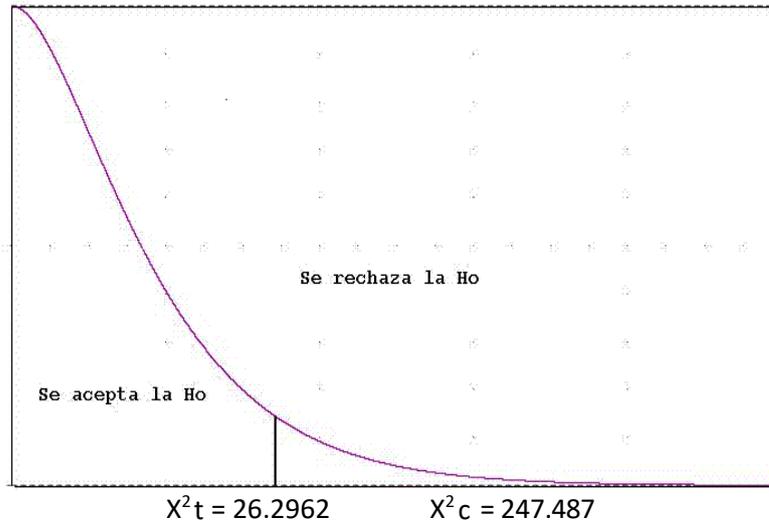
Dónde:

▪ o_i = Valor observado

▪ e_i = Valor esperado

▪ X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia N.º 05

e. Decisión: Ho se rechaza.



Resultados e Interpretación

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la Hipótesis alternante, concluyendo que “Los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el software SPSS V26, para lo cual se adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 5 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 247.487, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 38

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 5

Tabla cruzada 5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas? 12. ¿Considera usted, el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?

		12. ¿Considera usted, el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas?	Totalmente de acuerdo	9	27	0	0	1	37
	De acuerdo	2	54	1	3	0	60
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	0	7	0	0	9
	En desacuerdo	0	0	0	11	0	11
	Totalmente en desacuerdo	1	0	4	0	7	12
Total		14	81	12	14	8	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	247,487 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	169,566	16	,000
Asociación lineal por lineal	66,254	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 17 casillas (68,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,56.

Tabla N° 39

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 5

Correlaciones

		5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas?	12. ¿Considera usted, el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?
5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efectos contables y tributario en las empresas?	Correlación de Pearson	1	,719**
	Sig. (bilateral)		,000
	N	129	129
12. ¿Considera usted, el ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la Renta en las empresas?	Correlación de Pearson	,719**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación:

En la Tabla N° 5, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 71.9% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 5 y 12 de la tesis desarrollada.

5.4.6 Sexta Hipótesis

La determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021.

- a. Hipótesis nula (Ho).

La determinación del coeficiente **NO** considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021.

b. Hipótesis alternante (H1)

La determinación del coeficiente **SI** considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021.

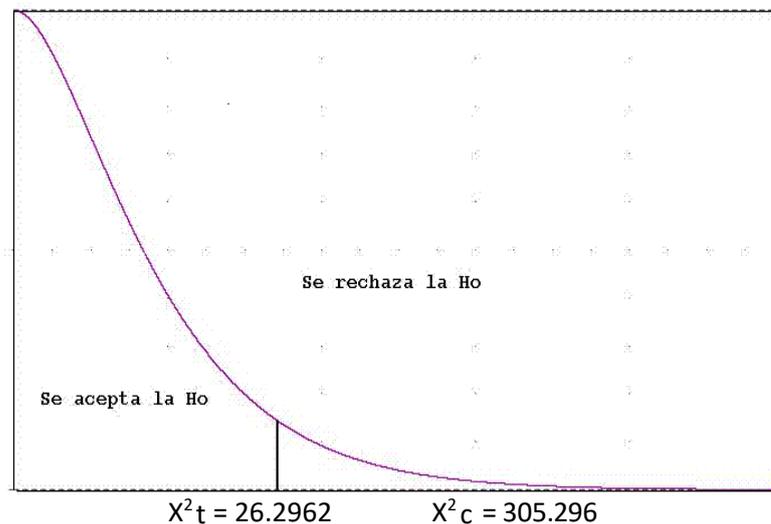
c. Nivel de significación (α) = 5%, $X^2_t = X^2_{crítico} = 26.2962$

d. Prueba Estadística: $X^2_c (X^2_{cal}) = \sum (o_i - e_i)^2 / e_i = 305.296$

Dónde:

- o_i = Valor observado
- e_i = Valor esperado
- X^2_c = Valor del estadístico calculado con datos provenientes de las encuestas y han sido procesados mediante el Software Estadístico SPSS v26, y se debe comparar con los valores asociados al nivel de significación que se indica en la tabla de contingencia N.º 06

e. Decisión: H_0 se rechaza.



Resultados e Interpretación

Con un nivel de significación del 5% se rechaza la Hipótesis nula y se acepta la hipótesis alternante, concluyendo que "La determinación del coeficiente

considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006-2021”, lo cual ha sido probado mediante la Prueba No Paramétrica usando el software SPSS V26, para lo cual se adjunta las evidencias, consistente en la tabla de contingencia N.º 6 y el resultado de la prueba estadística Chi Cuadrado.

Por otro lado, los resultados de los índices muestran un nivel de significancia de 0.000, que es inferior al 5%. Además, el valor estadístico calculado para la prueba de Chi cuadrado de Pearson es de 305.296, superando el valor crítico de 26.29. Por lo tanto, hay suficiente evidencia para rechazar la hipótesis nula y aceptar la hipótesis alterna.

Tabla N° 40

PRUEBA DE CHI CUADRADO: TABLA CRUZADA N° 6

Tabla cruzada 6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas? 13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?

		13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?					Total
		Totalmente de acuerdo	De acuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	En desacuerdo	Totalmente en desacuerdo	
6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	Totalmente de acuerdo	32	6	0	0	0	38
	De acuerdo	42	13	0	1	0	56
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	0	0	8	0	0	8
	En desacuerdo	2	4	0	11	0	17

debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas?	Totalmente en desacuerdo	1	1	0	0	8	10
Total		77	24	8	12	8	129

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	305,296 ^a	16	,000
Razón de verosimilitud	160,331	16	,000
Asociación lineal por lineal	77,748	1	,000
N de casos válidos	129		

a. 18 casillas (72,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,50.

Tabla N° 41

CORRELACIÓN DE PEARSON: TABLA N° 6

Correlaciones

	6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas?	13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?
6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas?	Correlación de Pearson	1
	Sig. (bilateral)	,779**
	N	129

13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?	Correlación de Pearson	,779**	1
	Sig. (bilateral)	,000	
	N	129	129

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Interpretación

En la Tabla N° 6, hemos hallado con el SPSS, la Correlación de Pearson con un 77.9% lo cual indica, que existe un alto grado de correlación entre la pregunta 6 y 13 de la tesis desarrollada.

CONCLUSIÓN DE LAS CONTRASTACIONES DE HIPÓTESIS

- a. La contrastación de hipótesis permitió analizar que la diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el Impuesto a la Renta, 2006-2021 ($p < 0.05$).
- b. Al analizar los datos se ha establecido que la diferencia de cambio constituye gasto deducible para el Impuesto a la Renta, 2006 - 2021 ($p < 0.05$).
- c. El análisis de los datos permitió determinar que el reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el Impuesto a la Renta, 2006 - 2021. ($p < 0.05$).
- d. La evaluación de los datos permitió establecer que la diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en el Estado de Situación Financiera, 2006-2021. ($p < 0.05$).
- e. El análisis de los datos ha permitido establecer que los ingresos periódicos forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta 2006-2021. ($p < 0.05$).
- f. El análisis de los datos ha permitido verificar que la determinación del coeficiente debe considerar la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006 - 2021 ($p < 0.05$).
- g. En conclusión, se ha determinado que la jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio incide significativamente en el régimen del Impuesto a la Renta peruano, 2006-2021. ($p < 0.05$).

CAPÍTULO VI: DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 DISCUSIÓN

Los resultados obtenidos en el presente trabajo de investigación han sido comparados con las tesis nacionales, del exterior y artículos científicos considerados en esta tesis, no encontrando similitud con ninguna tesis, debido a que es un tema inédito. A continuación, procedemos a mencionar cada uno de los citados trabajos de investigación:

- La Moneda Funcional y la problemática en el tratamiento de la diferencia de cambio en el Impuesto a la Renta empresarial. Los autores Tito L. y Sedano J. analizan cómo la legislación actual puede causar un perjuicio económico a las empresas que están obligadas a llevar su contabilidad en Soles en lugar de llevarlas en su moneda funcional. Esto puede originar que las empresas paguen impuestos sin considerar adecuadamente su capacidad económica. En contraste, el presente trabajo de investigación aborda la diferencia de cambio desde una perspectiva diferente. Se centra en la discrepancia entre las normas contables y tributarias que consideran la diferencia de cambio como un ingreso mensual, mientras que ciertas resoluciones del Tribunal Fiscal sostienen lo contrario. Esta diferencia en enfoques resalta la complejidad y la necesidad de una mayor claridad y coherencia en la legislación relacionada con la diferencia de cambio en el Impuesto a la Renta Empresarial.
- Diferencia de cambio y provisiones contables tratamiento contable y tributario en el Perú de los autores Espinoza J. Olazo K. y Alarcón F. en este trabajo los autores exploran el tratamiento contable y tributario de la diferencia de

cambio y provisiones en el Perú. Según su conclusión basada en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 21 y NIC 37, sugieren que la diferencia de cambio originada por una provisión o estimación contable que no provenga de una transacción con terceros no debería considerarse para la determinación de la renta neta del IR. Argumentan que esto se debe a que no constituye un ingreso para la empresa y puede causarle un perjuicio económico. En contraposición, en el presente trabajo de investigación, se indica que las diferencias de cambio que no provienen de transacciones con terceros deben formar parte de la renta neta de la empresa. Esta posición se fundamenta en la teoría del consumo e incremento patrimonial, así como en la LIR. La divergencia en opiniones destaca la complejidad y las interpretaciones variadas que pueden surgir al aplicar normativas contables y tributarias. Es crucial abordar estas discrepancias para garantizar un tratamiento coherente y justo en la determinación de la renta neta y los impuestos asociados.

- El tratamiento de la diferencia de cambio en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal – Análisis y propuesta de reforma legislativa de los autores Cubas P. y Torres J. Los referidos autores señalan que las variaciones en el tipo de cambio surgen como resultado de ajustes contables causados por las fluctuaciones monetarias a lo largo del tiempo que puede ser ganancia o pérdida y son considerados para determinar la renta neta. Señalan que el artículo 61° de la Ley de Renta establece que la diferencia de cambio, para ser considerada deducible, la operación que la genera debe ser parte habitual de la actividad gravada. Sin embargo, la noción de habitualidad no está definida en la normativa, lo que ha llevado al Tribunal Fiscal y a la Administración Tributaria a equiparar esta frase con la causalidad del artículo 37° de la misma ley. Indican que el artículo 61 hace referencia al canje de monedas, esto se enfoca en las diferencias de cambio pasivas, lo que significa que las diferencias de cambio activas deberían tener un tratamiento diferente. Sin embargo, para hacer esta distinción, la norma debería especificarlo. La diferencia de cambio derivada de la reexpresión de saldos en moneda extranjera al cierre del ejercicio no representa necesariamente una ganancia o pérdida para la empresa, ya que la volatilidad de la moneda

impide prever con certeza su impacto, que la variación cambiaria no se acumula automáticamente; ocurre en un momento específico, por lo que no debería ser sujeta a impuestos hasta que se materialice. La Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015 ha determinado que las diferencias de cambio deben ser consideradas en el cálculo del coeficiente para el Pago a Cuenta. Sin embargo, esto contradice una jurisprudencia previa que establecía que las diferencias de cambio no deben ser consideradas como ingresos. Su inclusión podría distorsionar el cálculo de los pagos a cuenta, ya que las diferencias de cambio no son previsibles.

El investigador no está de acuerdo con la afirmación que la diferencia de cambio producto de la reexpresión de los activos y pasivos en moneda extranjera no son una manifestación de la riqueza ni reflejan una pérdida para la empresa; ello debido a que los artículos 1°, 2° y 61° de la LIR recogen la teoría del incremento patrimonial. No se está de acuerdo con lo señalado respecto a la RTF 11116-4-2015 al señalar que el Tribunal incurre en un error al establecer que las diferencias de cambio deben ser incluidas en el denominador para el cálculo del coeficiente de los Pagos a Cuenta, debido a que ya existía la RTF 02760-5-2006. Se considera que el Tribunal Fiscal en la Resolución 11116-4-2205 enmienda su interpretación errada de las normas contables y tributarias plasmadas en la Resolución 02760-5-2006.

- Los tipos de cambio y sus efectos en las obligaciones fiscales de la autora Esparza M. La autora Esparza M. analiza los tipos de cambio y sus efectos en las obligaciones fiscales, concluyendo que el control del tipo de cambio establecido por el Gobierno de México no produce los resultados esperados y puede distorsionar el mercado.

En contraste, el presente trabajo de investigación se centra en las diferencias de cambio originadas por la aplicación de los tipos de cambio vigentes en el momento de las transacciones de cobros de activos o pagos de pasivos en moneda extranjera, así como en la conversión de saldos en moneda extranjera a la moneda local. No se observan similitudes o divergencias directas entre la investigación y la conclusión de Esparza M. sobre el control del tipo de cambio en México. Sin embargo, ambos trabajos abordan aspectos relacionados con los tipos de cambio y sus efectos en el

ámbito fiscal y financiero, lo que resalta la importancia de comprender cómo las políticas gubernamentales y las prácticas contables pueden impactar en las obligaciones y decisiones financieras de las empresas y los individuos.

- El tipo de cambio propio: Concepto y aplicación al caso Español, del autor De Hevía J., el citado autor examina el comportamiento del tipo de cambio desde 1970 hasta 1990, destacando la importancia del dólar y el marco alemán en este contexto. Además, analiza la relación entre los tipos de cambio y las distintas partidas de la balanza de pagos española. Por otro lado, el presente trabajo de investigación se centra en las diferencias cambiarias resultantes de la aplicación de los tipos de cambio vigentes en el momento de las transacciones económicas, así como su tratamiento contable, tributario y las resoluciones del Tribunal Fiscal. Aunque ambos trabajos abordan el tema de los tipos de cambio, tienen enfoques diferentes: mientras que De Hevía J. se enfoca en el comportamiento histórico y su relación con la balanza de pagos española, el presente trabajo de investigación se centra en las implicaciones prácticas de las diferencias cambiarias en términos de contabilidad y tributación, así como en las resoluciones emitidas por resoluciones del Tribunal Fiscal.
- Revelación de información financiera por efecto de la variación de tipo de cambio de la autora Quiroz M., trabajo que se enfoca en la revelación de información financiera como resultado de la variación en los tipos de cambio. Su objetivo principal es analizar cómo la diferencia de cambio afecta los estados financieros y cómo su presentación puede ayudar a los usuarios a tomar decisiones más informadas. Este enfoque es esencial ya que las fluctuaciones en los tipos de cambio pueden tener un impacto significativo en la situación financiera de una empresa, especialmente si esta realiza transacciones en monedas extranjeras o tiene operaciones internacionales. La forma en que se revela esta información en los estados financieros puede proporcionar a los usuarios una mejor comprensión de los riesgos y oportunidades asociados con la exposición al riesgo cambiario. En resumen, el trabajo de Quiroz M. destaca la importancia de la transparencia y la claridad en la presentación de la información financiera relacionada con las

diferencias de cambio, lo que puede contribuir a una toma de decisiones más sólida y fundamentada por parte de los usuarios de los estados financieros.

- La diferencia de cambio, tratamiento contable y tributario para la LIR e IGV del autor Torres F., realiza una comparación de la NIC 21 y su comparación con la LIR, concluyendo que ambas son similares y no presentan diferencias.
- Las diferencias de cambio en el ámbito del IRAE de los autores Forte J. y Cáceres G. se enfoca en el tratamiento de las diferencias cambiarias en el ámbito del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) en Uruguay. Según su análisis, las diferencias cambiarias deben ser reconocidas de acuerdo con la legislación vigente en Uruguay. En este contexto, señalan que las ganancias por diferencias cambiarias se consideran como renta bruta, siguiendo el principio de la fuente uruguaya. Por otro lado, las pérdidas por diferencias cambiarias se tratan como gastos financieros. En este enfoque refleja cómo las normativas fiscales en Uruguay determinan el tratamiento de las diferencias cambiarias en el ámbito del IRAE, reconociendo las ganancias como ingresos y las pérdidas como gastos financieros. Es crucial entender estos principios para cumplir con las obligaciones tributarias y para una adecuada presentación de la información financiera en el contexto de las actividades económicas en Uruguay.
- Administración Tributaria del Paraguay, en respuesta a una consulta sobre diferencia de cambio originada por la tenencia de bonos en moneda extranjera que cotizan en la bolsa de valores, la citada administración concluyó que las ganancias y pérdidas por diferencias cambiarias es renta neta y gasto deducible respectivamente. Esto significa que, según la interpretación de la administración tributaria paraguaya, las ganancias obtenidas por las diferencias cambiarias se considerarán como parte de la renta neta sujeta a impuestos, mientras que las pérdidas pueden ser deducidas como gastos para efectos fiscales. Esta interpretación tiene importantes implicaciones para los contribuyentes que participan en la tenencia de bonos en moneda extranjera, ya que deben considerar estas ganancias y pérdidas al calcular sus impuestos sobre la renta. Es crucial entender las regulaciones fiscales específicas en Paraguay para asegurar el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

- La Moneda extranjera en la contabilidad de los autores Gutiérrez N. et al. 2021, en el presente trabajo se explica el tratamiento contable de activos y pasivos en moneda extranjera y son claves para garantizar la confiabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros. El trabajo se presenta como una guía para profesionales de la contabilidad y estudiantes de la carrera, proporcionándoles los conocimientos necesarios para comprender y aplicar el tratamiento contable de las variaciones cambiarias y su impacto en los estados financieros. Por otro lado, en el presente trabajo de investigación se enfoca en el análisis del tratamiento de las diferencias cambiarias según las normas contables, tributarias y las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Esta investigación aborda cómo las diferencias cambiarias afectan la contabilidad y la tributación de las empresas, así como las implicaciones legales y fiscales asociados. Ambos trabajos complementan la comprensión del tratamiento contable y fiscal de la moneda extranjera y las diferencias cambiarias, proporcionando una visión integral que puede ser de gran utilidad para los profesionales de la contabilidad y los estudiantes en este campo.

Opinión

De los trabajos de investigación mencionados en los párrafos anteriores, los referidos trabajos tienen otros objetivos de investigación a la presente tesis. Sin embargo, el investigador no está de acuerdo con las conclusiones de la tesis de los autores Cubas P. y Torres J. respecto a la afirmación que la diferencia de cambio producto de la reexpresión de los activos y pasivos en moneda extranjera no son una manifestación de la riqueza ni reflejan una pérdida para la empresa; ello debido a que los artículos 1º, 2º y 61º de la LIR recogen la teoría del incremento patrimonial. No se está de acuerdo con lo señalado respecto a la RTF 11116-4-2015 al señalar que el Tribunal incurre en un error al establecer que las diferencias de cambio deben ser incluidas en el denominador para el cálculo del coeficiente de los Pagos a Cuenta, debido a que ya existía la RTF 02760-5-2006. Se considera que el Tribunal Fiscal en la Resolución 11116-4-2015 enmienda su interpretación errada de las normas contables y tributarias plasmadas en la Resolución 02760-5-2006.

De los resultados obtenidos, los especialistas encuestados están de acuerdo que la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal por la diferencia de cambio no es coincidente con el texto de la LIR y su reglamento, así como las normas contables y financieras, ya sea cuando dicha diferencia de cambio se refiere a los ingresos o gastos, puesto que la naturaleza de la diferencia de cambio es el de pertenecer a una cuenta del Estado de Resultado Integral. Por lo tanto, la hipótesis principal queda aceptada y/o validada por los especialistas encuestados, es decir, que la jurisprudencia tributaria por diferencia de cambio debe ser considerado en el Estado de Resultado Integral afecto a la LIR peruano.

De la presente investigación se verifica que el ingreso por diferencia de cambio esta referido a los incrementos patrimoniales (ganancia) que una empresa obtiene como resultado de las fluctuaciones en las tasas de cambio de divisas, por lo que es apropiado su inclusión como parte de la renta neta gravada, y, asimismo, constituye un rubro material de la rentabilidad de una empresa.

Por otro lado, ha quedado demostrado en la presente investigación que el gasto anual por diferencia de cambio, representativo de una disminución patrimonial, es plenamente deducible para la LIR en las empresas, de este hecho, también están de acuerdo los profesionales encuestados. Cabe referir que esta consideración de gasto por la LIR y su aceptación por lo profesionales antes señalados es concordante con la hipótesis del presente estudio.

Asimismo, del presente trabajo de investigación, se puede afirmar que el reconocimiento de la diferencia de cambio debe ser efectuada periódicamente, es decir, mensual o anual, con las implicancias tributarias que correspondan como es el caso de los pagos a cuenta de la LIR y el de su regularización. Cabe resaltar que los profesionales encuestados, también están de acuerdo con la apreciación antes referida.

En el mismo sentido, de la presente investigación se puede afirmar que la diferencia de cambio de los saldos de cuentas monetarias en moneda extranjera de activos y pasivos al final del periodo, deben reconocerse en el Estado de Resultado Integral, según la tasa de cambio vigente al cierre de dicho periodo, de lo cual están de acuerdo los profesionales encuestados. Cabe agregar que dicha

diferencia de cambio neta podría constituirse en una cuenta de ingresos o en cuenta de gastos según el riesgo de exposición al cambio.

Dado que la diferencia de cambio con saldo acreedor representa un incremento patrimonial, de la presente investigación se puede afirmar válidamente que dicha diferencia de cambio constituye un ingreso periódico no solo para efectos contables financieros, sino también para la determinación de la LIR empresarial. De hecho, los profesionales encuestados están de acuerdo con lo que antes hemos afirmado.

De la presente investigación, lo cual es concordante con la posición de los profesionales encuestados y estando a que las ganancias por diferencias de cambio constituyen incrementos patrimoniales periódicos, se puede afirmar que dichos ingresos deben ser considerados para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del IR como una ganancia o ingreso.

De la investigación realizada queda convalidado que la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, la cual señala que los ingresos o gastos por diferencia de cambio no constituyen ganancias o pérdidas conformantes del Estado de Resultado Integral, no es coherente con la naturaleza contable, financiera y tributaria de la diferencia de cambio, posición con lo cual están de acuerdo los profesionales encuestados; en tal sentido, dicha jurisprudencia contraviene la naturaleza de la diferencia de cambio. De esta manera, las empresas deben registrar y contabilizar estas diferencias de cambio de acuerdo con las normas contables vigentes y reconocerlas como ingresos o gastos en sus estados financieros.

Por otro lado, en la presente investigación se ha demostrado que los incrementos patrimoniales de las cuentas monetarias en moneda extranjera generan una diferencia de cambio acreedora y constituyen verdaderos ingresos gravados de la LIR, por lo que deben formar parte de la base imponible de los Pagos a Cuenta de las empresas; de hecho, los profesionales encuestados están de acuerdo con esta posición.

Al igual que lo señalado en el párrafo anterior de la presente investigación, lo cual es concordante con lo expresado por los profesionales encuestados, en tanto se esté ante una disminución patrimonial por exposición al tipo de cambio, se habrá generado un gasto por diferencia de cambio tanto financiero como tributario,

por lo que dicho hecho debe ser reconocido en la determinación de la LIR empresarial, ya sea por periodos intermedios o en forma anual.

Como se ha demostrado en la presente investigación, la diferencia de cambio debe ser reconocida en el Estado de Resultado Integral conforme se devengan, ya sea que se trate de transacciones dentro del ejercicio o por los saldos de activos y pasivos al final de cada periodo, lo cual es concordante con las normas contables y tributarias, y es coincidente con la posición de los profesionales encuestados.

En cuanto se refiere a las ganancias por diferencia de cambio obtenidas en forma mensual por las transacciones que se han liquidado dentro de cada mes, la presente investigación ha validado que dichos ingresos deben formar parte del ingreso mensual y ser considerados para la determinación de los Pagos a Cuenta empresarial; de hecho, los profesionales encuestados también están de acuerdo con esta posición.

Dado que la diferencia de cambio con saldo acreedor (incremento patrimonial) constituye un ingreso y con saldo deudor (disminución patrimonial) constituye un gasto, dichas cuentas de resultados deben ser consideradas en las declaraciones juradas determinativas mensuales o anual de la LIR empresarial, posición que es validado por los profesionales encuestados.

De esta manera existe coincidencia con los que señalan los profesionales encuestados, en el sentido que la LIR y su Reglamento, en cuanto se refiere a la diferencia de cambio, es coincidente con las normas contables, e inclusive con los criterios de reconocimiento y devengo de dicha diferencia de cambio, por lo que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha interpretado inadecuadamente a dicha diferencia de cambio en el sentido de no ser ni ingreso ni gasto para la LIR.

Debemos precisar que la presente investigación no se puede comparar con los estudios previos o tesis, debido a que los estudios previos corresponden a la diferencia de cambio, pero enfocados desde un punto de vista contable, no tienen un enfoque tributario.

6.2 CONCLUSIONES

- 1) Según la investigación efectuada se determina que la Jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio ha incidido de manera significativa y contradictoria en el régimen de la LIR peruano, puesto que las referidas jurisprudencias señalan que las diferencias de cambio no constituyen ingreso ni gasto para dicho impuesto teniendo como fundamento principal a las normas contables tomadas inadecuadamente e incluso ha considerado que la ganancia por diferencia de cambio si forma parte de los Pagos a Cuenta de la LIR.
- 2) Se analiza que las diferencias de cambio constituyen un ingreso gravado para la LIR en concordancia con las normas contables y financieras; dado que representan verdaderos rendimientos económicos empresariales que pueden ocurrir en el quehacer diario en cada periodo o ejercicio contable.
- 3) De la investigación realizada queda establecido que las diferencias de cambio constituyen gastos deducibles para la LIR en concordancia con las normas del citado Impuesto y las de carácter contable tal como ha quedado previsto en el Marco Conceptual para la Información Financiera y la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.
- 4) Se concluye que el reconocimiento de los saldos acreedores por diferencia de cambio del Estado de Resultado Integral genera un ingreso gravado para la LIR. Ello, debido a que provienen de actualizaciones de saldos en moneda extranjera de activos y pasivos, así como de los saldos en moneda extranjera pagados en cada período. Es un beneficio o renta toda vez que representa un verdadero incremento patrimonial derivado de activos o pasivos monetarios, ya que se trata de transacciones en moneda extranjera.
- 5) De la investigación realizada se concluye que las diferencias de cambio de activos y pasivos del Estado de Situación Financiera afectan a la renta neta tributaria. En efecto, los saldos en moneda extranjera de activos y pasivos (monetarios) se actualizan en conjunto y de dicha actualización surgirá una diferencia de cambio pudiendo tener un saldo deudor o acreedor, según su exposición al tipo de cambio. En el mismo orden, la diferencia de cambio proveniente de cobros y pagos (transacciones) se reconocen en cuenta de resultados en tanto ocurran.

- 6) De la revisión realizada, se pudo comprobar que los ingresos periódicos por diferencia de cambio forman parte de los ingresos tanto mensuales como anuales para la LIR peruano; es decir, tanto para los Pagos a Cuenta, así como su regularización al final del periodo. Ello en contraposición a lo expresado por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones de observancia obligatoria, la N° 2760-5-2006 establece que la diferencia de cambio no es ingreso ni gasto, la N° 11116-4-2015 concluye que si es ingreso para los pagos a cuenta y la N° 08678-2-2016 que reconoce la diferencia de cambio originada por saldos mantenidos en Efectivo y equivalentes de efectivo es renta gravada sin importar su origen.
- 7) Ha quedado verificado en la presente investigación que para la determinación del coeficiente se debe considerar la información de la ganancia por diferencia de cambio en las declaraciones juradas determinativas mensuales. Ello en razón a que las ganancias por diferencia de cambio son ingresos del periodo en que se originan, representando incrementos patrimoniales reales.

6.3 RECOMENDACIONES

- 1) Conforme a la investigación realizada, se recomienda a la Administración Tributaria que contemple la formalización del concepto de las diferencias de cambio y sugerimos que pueda presentar un proyecto de ley en el cual el concepto de diferencia de cambio tanto por aquellos generados dentro del ejercicio como por aquellos que se determinen por los saldos en moneda extranjera al finalizar de cada período sea definido de manera expresa en la LIR y así darle el sentido adecuado de dicha diferencia de cambio en concordancia con las normas contables y financieras, para lo cual la presente investigación ha formulado un proyecto de ley en la que se precisa dichas modificaciones conforme al ordenamiento jurídico peruano.
- 2) Se recomienda que el Congreso de la República contemple la propuesta de promulgar la norma legal que señale de manera taxativa y expresa que la ganancia por diferencia de cambio sí constituye un ingreso gravado para la LIR peruano, ya sea por operaciones liquidables dentro del ejercicio o al final

de dicho periodo, con el objetivo de corregir lo establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02760-5-2006.

- 3) Se recomienda que el Poder Ejecutivo evalúe la posibilidad de establecer vía norma legal donde se señale de manera expresa que la diferencia de cambio sí constituye un gasto deducible para la LIR peruano, ya sea por operaciones liquidables dentro del ejercicio o al final de dicho periodo.
- 4) En concordancia con las recomendaciones antes expresadas vía Resolución de Superintendencia de la Administración Tributaria se precise las distintas situaciones en las cuales debe reconocerse la diferencia de cambio como un ingreso gravado a la LIR peruano.
- 5) Considerando que la diferencia de cambio puede constituir un ingreso gravado para la LIR cuando tiene saldo acreedor, debe indicarse vía norma reglamentaria del Poder Ejecutivo que estas ganancias por diferencias de cambio deben formar parte de la base imponible de los Pagos a Cuenta, así como de su liquidación anual.
- 6) En el mismo sentido de lo antes señalado, se recomienda que los formatos electrónicos producidos por la SUNAT (Programa de Declaración Telemática - PDT) de las declaraciones juradas determinativas de la LIR (mensual o anual) y puestos a disposición de los contribuyentes, generen campos específicos para considerar a la diferencia de cambio ya sea como ingreso o como un gasto, según su ocurrencia en los resultados económicos empresariales; considerando los criterios expresado en la LIR y las Resolución N° 02760-5-2006.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Referencias bibliográficas

- Arancibia, M. (2004). *Código Tributario – Comentado y Concordado*. Instituto de Investigación Pacífico E.I.R.L.
- Cabanellas, G. (1981). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo V*. (15^{ava.} edición). Editorial Heliasta S.R.L.
- Bravo Cucci, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. (Segunda edición). Editorial Palestra Editores.
- Constitución Política del Perú aprobada por el Congreso Constituyente en 1993* (1994). Editorial Navarrete S.R.L. (Segunda edición), julio 2015.
- Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley N° 31307* publicado en el diario oficial “El Peruano” el 21 de julio del 2021.
- Diccionario de la Lengua Española Tomo I de la Real Academia Española* (1992). (Vigésima primera edición).
- Enciclopedia Universal Salvat (2009)*. Volumen 18. Editorial Salvat S.L.
- Ferrer Quea, A. y Ferrer Contreras, A. (2019). *Normas Internacionales de Información Financiera, Volumen I*. (Primera edición). Pacífico Editores S.A.C.
- García Belsunce, H. (1967). *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- García Mullin, R. (1978). *Manual de Impuesto a la Renta. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET)*, Organización de Estados Americanos.
- Giuliani Fonrouge, C. (1990). *Derecho Financiero, Volumen I*. (Cuarta Edición Reimpresión). Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- Huamaní Cueva, R. (2009). *Código Tributario Comentado*. Jurista Editores.
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario, Impuesto a la Renta, aspectos significativos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Reig, E. (1970). *Impuesto a los Réditos*. Editorial Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.

- Rubio Correa, M. (2020). *El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho*. (Duodécima edición). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruíz de Castilla, F. (2023). *Derecho Tributario Peruano – Principios y Fundamentos*. (Segunda edición). Palestra Editores S.A.C.
- Ortega, R. (2012). *NIIF 12 y PCGE Comentarios y Aplicación Práctica*. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C.
- Polo, P. (1987). *Diccionario de Términos Jurídicos*. (Segunda edición). Editorial Marsol Perú Editores S.A.
- Torres, A. (2006). *Introducción al Derecho*. (Tercera edición). Importadora y Distribuidora Editorial Moreno S.A.
- Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (Octava edición actualizada y ampliada 1ra. Reimpresión). Editorial Astrea.

Referencias Electrónicas

- Administración Tributaria del Paraguay. *Informe: Las diferencias de cambio generadas por la tenencia de bonos en moneda extranjera que cotizan en la bolsa de valores*.
<https://baselegal.com.py/docs/b5493add-8591-11eb-990a-525400c761ca>.
- Bernal Torres, C. (2010). *Metodología de la Investigación*. (Tercera edición). Editorial Pearson, Colombia 2010.
<https://abacoenred.com/wp-content/uploads/2019/02/El-proyecto-de-investigaci%C3%B3n-F.G.-Arias-2012-pdf.pdf>
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2024). *Ley sobre Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Ley 824 y modificatorias*.
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>
- Bravo Cucci, J. (2002). *La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad (Ponente individual)*. VII Jornadas Nacionales de Tributación 2002.
https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/8_03_ct28_jabc.pdf

Concejo Normativo de Contabilidad (2010). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros*. Aprobada por Resolución N° 044-2010-EF/93.01.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf

Concejo Normativo de Contabilidad (2010). *Norma Internacional de Contabilidad 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Aprobada por Resolución N° 044-2010-EF/93.01.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/con_nor_co/vigentes/nic/21_NIC.pdf

Concejo Normativo de Contabilidad (2014). *El Marco Conceptual para la Información Financiera (2010)* aprobado por Resolución N° 055-2014-EF/30.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_RedBV2016_conceptual.pdf

Ernst & Young (2022). *Guía NIIF Consideraciones Contables y Financieras 2022-2023*.

https://www.ey.com/es_pe/assurance/guia-niif

Estatuto Tributario modificado por la ley N° 1819 del año 2016 – Colombia.

<https://www.dian.gov.co/Prensa/HistoricoCentrales/Ley%201819%20del%2029%20de%20Diciembre%20de%202016.pdf>

Forte J. y Cáceres G. (Año 2018). *Las diferencias de cambio en el ámbito del IRAE*.

http://www.ccea.org.uy/ccea_nws04/docs/c.tecn.forte.pdf

Gutiérrez, N. y Bauer G. (2021). *La Moneda Extranjera en la Contabilidad*. Universidad Nacional del Sur, Buenos Aires.

<https://repositoriodigital.uns.edu.ar/handle/123456789/5844>

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación*. (Sexta edición). McGraw-Hill / Interamericana Editores S.A. de C.V.

<https://www.esup.edu.pe/wp-content/uploads/2020/12/2.%20Hernandez,%20Fernandez%20y%20Baptista-Metodolog%C3%ADa%20Investigacion%20Cientifica%206ta%20ed.pdf>

International Accounting Standards Board (2024). *Norma Internacional de Información Financiera 18*.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2024/ifrs-18/ifrs-18-spanish.pdf>

KPMG Perú (2017). *NIF y sus Implicancias Fiscales en Perú*.

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pe/pdf/Otros/Guia%20NIF%20Final.pdf>

Ministerio de Justicia de la Nación Argentina (1986). *Texto Ordenado de la ley de Impuesto a las Ganancias*.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/44911/norma.htm>

Ministerio de Justicia de la Nación de Argentina (1997). *Reglamentación de la ley de Impuesto a las Ganancias (1997)*.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/50000-54999/54488/norma.htm>

Reglamento del Impuesto a la Renta (21 de setiembre 1994). Aprobado por Decreto Supremo 122-94.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/fdetalle.pdf>

Sierra Bravo, R. (2001). *Técnicas de Investigación Social*. Madrid Editorial Paraninfo.

https://significanteotro.files.wordpress.com/2017/08/docslide-com-br_tecnicas-de-investigacion-social-r-sierra-bravo.pdf

Smith, A. (Siglo XVIII). *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*.

[http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20\(Alianza\).pdf](http://www.iunma.edu.ar/doc/MB/lic_historia_mat_bibliografico/Fundamentos%20de%20Econom%C3%ADa%20Pol%C3%ADtica/194-Smith,%20Adam%20-%20La%20riqueza%20de%20las%20naciones%20(Alianza).pdf)

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2009).
Informe N° 234-2009-SUNAT/2B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i234-2009.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2011).
Informe N° 096-2011-SUNAT/2B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i096-2011.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2011).
Informe N° 111-2011-SUNAT/2B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i111-2011.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2012).
Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i045-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2011).
Informe N° 021-2012-SUNAT/4B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i021-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2012).
Informe N° 101-2012-SUNAT/4B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i101-2012.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2013).
Informe N° 076-2013-SUNAT/4B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i076-2013.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2014).
Informe N° 121-2014-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i121-2014-5D0000.pdf>

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2014).
Informe N° 124-2014-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i124-2014-5D0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2014).
Informe N° 051-2014-SUNAT/4B0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i051-2014.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2015).
Informe N° 036-2015-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i036-2015.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2015).
Informe N° 183-2015-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i183-2015.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2016).
Informe N° 084-2016-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i084-2016.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2017).
Informe N° 013-2017-SUNAT/7T0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i013-2017.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2017).
Informe N° 057-2017-SUNAT/5D0000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i057-2017.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2017).
Informe N° 068-2017-SUNAT/5D0000.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i068-2017.pdf>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2023). *Informe N° 073-2023-SUNAT/7T0000*.

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000073-2023-7T0000.pdf>

Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario (22 de junio de 2013), aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF. Normas legales, N° 497747. Diario Oficial El Peruano.

<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2560282/C%C3%B3digo%20Tributario%20%28Decreto%20Supremo%20N%C2%BA%20133-2013-EF%20Texto%20%28C%C3%A9nico%20Ordenado%20del%20C%C3%B3digo%20Tributario%29..pdf?v=1638462777>

Texto Único Ordenado de la ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF (8 de diciembre de 2004). Normas legales, N° 281912. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Normas/VisorPDF>

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 16 de abril de 1999 y demás normas modificatorias, así como su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1996 y demás normas modificatorias.

Tribunal Fiscal (2011). *Resolución N° 11450-5-2011*.

https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm?rtfexp=1&Buscar=Buscar&nro=11450&sala=5&anio=2011&admin=0&count=0&inputOpcion=rtfexp

Tribunal Fiscal (2004). *Resolución N° 01969-1-2004*.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_01969.pdf

Tribunal Fiscal (2012). *Resolución N° 06246-2-2012*.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/2/012_2_06246.pdf

Tribunal Fiscal (2011). *Resolución N° 16192-2-2011*.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/2/2011_2_16192.pdf

Tribunal Fiscal (2019). *Resolución N° 07762-5-2019*.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/5/2019_5_07762.pdf

Tribunal Fiscal (2024). *Resolución N° 04154-9-2024*.

<https://lpderecho.pe/precedente-diferencias-cambio-expresar-contabilidad-moneda-extranjera-computables-renta-neta-rtf-04154-9-2024/>

Ricardo, D. (1817). *Principios de economía política y tributación*.

https://ehu.eus/Jarriola/Docencia/EcoInt/Lecturas/David%20Ricardo_Principios_VII_Comercio%20exterior.pdf

Tamayo y Tamayo M. (2003). *El Proceso de la Investigación Científica*. (Cuarta Edición). Editorial Limusa S.A. de C.V.

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/227860/El_proceso_de_la_investigacion_cientifica_Mario_Tamayo.pdf

Referencias Hemerográficas

Casación N° 17939-2015 LIMA. (4 de octubre de 2019). Sentencias de Casación N° 375, Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Casación N° 28081-2017 LIMA. (30 de noviembre del 2022). Sentencias de Casación N° 4051. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Casación N° 23863-2019 LIMA. (4 de enero del 2023). Sentencias de Casación N° 2416. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Casación N° 53736-2022 LIMA. (22 de enero del 2024). Sentencias de Casación N° 2068. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Casación N° 31647-2022 LIMA. (5 de octubre del 2023). Sentencias de Casación N° 204. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Casación N° 33883-2023 LIMA. (20 de junio del 2024). Sentencias de Casación N° 356. Diario Oficial El Peruano.

<https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>

Torres Tello, F. (2009). *Revista Actualidad Empresarial*, segunda quincena agosto 2009, Lima, Perú.

Referencias de Tesis

Tito y Sedano (2019). *La Moneda Funcional y la Problemática en el Tratamiento de la Diferencia de Cambio en el Impuesto a la Renta Empresarial*. [Tesis Maestría en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima, Lima, Perú].

<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9453>

Espinoza y Olazo (2017). *Diferencia en Cambio y Provisiones Contables*. [Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima, Lima, Perú].

<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9530>

Cubas y Torres (2019). *El Tratamiento de la Diferencia de Cambio en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal – Análisis y Propuesta de Reforma Legislativa*. [Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima, Lima, Perú].

<https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/19172>

Esparza García, M. (1988). *Los Tipos de Cambio y sus Efectos en las Obligaciones Fiscales*. [Tesis de Licenciado en Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, México].

[https://repositorio.unam.mx/contenidos/los-tipos-de-cambio-y-sus-efectos-en-las-obligaciones-fiscales-](https://repositorio.unam.mx/contenidos/los-tipos-de-cambio-y-sus-efectos-en-las-obligaciones-fiscales-384594?c=r5eb8k&d=false&q=*&i=1&v=0&t=search_0&as=0)

[384594?c=r5eb8k&d=false&q=*&i=1&v=0&t=search_0&as=0](https://repositorio.unam.mx/contenidos/los-tipos-de-cambio-y-sus-efectos-en-las-obligaciones-fiscales-384594?c=r5eb8k&d=false&q=*&i=1&v=0&t=search_0&as=0)

Quiroz Montoya, M. (2021). *Revelación de Información Financiera por Efecto de la Variación de tipo de cambio*. [Tesis de Maestría en ciencias económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina].

<http://biblio.economicas.uba.ar/Record/15386>

De Hevia Payá J. (1992). *El Tipo de Cambio Propio: Concepto y Aplicación al Caso Español*. [Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid].

<https://docta.ucm.es/entities/publication/0b4a81e6-c778-49e8-84e9-761d064bd524>

ANEXOS:

Anexo 1 - Matriz de consistencia.

Anexo 2 – Encuesta

Anexo 3 – Opinión de expertos

ANEXO N° 1 - MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOBRE DIFERENCIA DE CAMBIO Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO. 2006-2021

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	OPERACIONALIZACIÓN DE LAS VARIABLES		METODOLOGÍA
			Variables	Indicadores	
Problema general	Objetivo general	Hipotesis general			
¿De qué manera la jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio, incide en el régimen del impuesto a la renta peruano, 2006-2021?	Determinar si la jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio incide en el régimen en el impuesto a la renta peruano, 2006-2021?	La jurisprudencia tributaria sobre la diferencia de cambio, incide significativamente en el régimen del impuesto a la renta peruano, 2006-2021?	X. LA JURISPRUDENCIA SOBRE DIFERENCIA CAMBIO	X1. Ingreso anual por diferencia de cambio	1.- Tipo investigación aplicada
				X2. Gasto anual por diferencia de cambio	2.- Nivel Descriptivo correlacional
				X3. Reconocimiento de la diferencia de cambio	3.- Método Descriptivo Estadístico y de Análisis y Síntesis
				X4. Diferencia de cambio de activos y pasivos	4.- Diseño no experimental de corte transversal
				X5. Ingreso periódico por diferencia de cambio	5.- Población: Esta conformada y delimitada en el Perú
				X6. Determinación del coeficiente considerando la información de la diferencia de cambio	6.- Muestra conformada por 129 profesionales contadores públicos y especialistas
Problemas específicos	Objetivos específicos	Hipótesis específicas			7.- Muestreo No probabilístico
a. ¿De que manera la diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el impuesto a la renta, 2006-2021?	a. Analizar si la diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el impuesto a la renta, 2006-2021?	a. La diferencia de cambio constituye ingreso gravado para el impuesto a la renta, 2006-2021	Y. IMPUESTO A LA RENTA PERUANO	Y1. Ingreso gravado por diferencia de cambio	8.- Técnica: encuesta. Instrumento: cuestionario
b. ¿De qué manera la diferencia de cambio constituye gasto deducible para el impuesto a la renta peruano, 2006 - 2021?	b. Establecer como la diferencia de cambio constituye gasto deducible para el impuesto a la renta, 2006 - 2021?	b. La diferencia de cambio constituye gasto deducible para el impuesto a la renta, 2006 - 2021		Y2. Gasto deducible por diferencia de cambio	
c. ¿En qué medida el reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el impuesto a la renta peruano, 2006 - 2021?	c. Analizar como el reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el impuesto a la renta peruano, 2006 - 2021.	c. El reconocimiento de la diferencia de cambio genera un ingreso devengado para el impuesto a la renta, 2006 - 2021.		Y3. Devengo de la diferencia de cambio	
d. ¿De qué manera la diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006 - 2021?	d. Evaluar si la diferencia cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021.	d. La diferencia de cambio de activos y pasivos afecta a la renta neta tributaria en un Estado de Situación Financiera, 2006-2021.		y4. Diferencia de cambio de saldos a la fecha del Estado de Situación Financiera.	
e. ¿En que magnitud los ingresos periódicos forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la Renta, 2006 a 2021.	e. Revisar si los ingresos periódicos forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la renta, 2006 a 2021.	e. Los ingresos periódicos forman parte de la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la renta 2006-2021.		y5. Pagos a cuenta del impuesto a la renta	
f. ¿En que medida la determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006 - 2021?.	f. Verificar si la determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006 - 2021?.	f. La determinación del coeficiente considera la información de la diferencia de cambio de las declaraciones juradas determinativas, 2006 - 2021		y6. Diferencia de cambio en las declaraciones juradas determinativas.	

ANEXO 2: LA ENCUESTA

INSTRUCCIONES

La técnica de la encuesta tiene por finalidad recoger información de interés relacionado con el tema: **“La Jurisprudencia tributaria sobre diferencia de cambio y su incidencia en el impuesto a la renta peruano, 2006-2021”**. Al respecto, se solicita que las preguntas que a continuación se detallan, tenga a bien a marcar con aspa (X) la alternativa que usted considera correcta. Esta técnica es anónima, se agradece su participación.

1. ¿Considera usted, que el Ingreso anual por diferencia de cambio es apropiado para determinar la renta neta en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

2. ¿Para usted, el Gasto anual por diferencia de cambio es deducible para el Impuesto a la Renta en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

3. ¿En su opinión, el reconocimiento de la diferencia de cambio se debe realizar mensualmente en las empresas?

Totalmente desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

4. ¿Está usted de acuerdo, que la diferencia de cambio de activos y pasivos se deben reconocer en el periodo que se realizan en las empresas?

- Totalmente en desacuerdo ()
- En desacuerdo ()
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo ()
- De acuerdo ()
- Totalmente de acuerdo ()

5. ¿Para usted, el Ingreso periódico por diferencia de cambio es un ingreso para efecto contable y tributario en las empresas?

- Totalmente en desacuerdo ()
- En desacuerdo ()
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo ()
- De acuerdo ()
- Totalmente de acuerdo ()

6. ¿Considera usted, que el coeficiente para pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe incluir las ganancias por diferencia de cambio en las empresas?

- Totalmente en desacuerdo ()
- En desacuerdo ()
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo ()
- De acuerdo ()
- Totalmente de acuerdo ()

7. ¿Para usted, la jurisprudencia sobre diferencia de cambio no es coherente en su aplicación en las empresas?

- Totalmente en desacuerdo ()
- En desacuerdo ()
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo ()
- De acuerdo ()
- Totalmente de acuerdo ()

8. ¿Considera usted, que el Ingreso gravado por diferencia de cambio debe formar parte de la base imponible de los pagos a cuenta del impuesto a la renta en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

9. ¿En su opinión, el gasto deducible por diferencia de cambio se debe considerar al determinar el Impuesto a la Renta anual en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

10. ¿Para usted, el devengo de la diferencia de cambio debe reconocerse según lo establecido por las normas contables y tributarias en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

11. ¿Considera usted, que en el Estado de Situación financiera deben incluirse en los activos y pasivos los saldos por diferencia de cambio en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

12. ¿Considera usted, el Ingreso neto mensual por diferencia de cambio debe ser parte de la base imponible para el pago a cuenta del Impuesto a la renta en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

13. ¿En su opinión, en las declaraciones juradas determinativas se debe considerar la diferencia de cambio en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

14. ¿Considera usted, que la ley del Impuesto a la Renta referido a la diferencia de cambio concilia con lo establecido por las normas contables vigentes a ser aplicados en las empresas?

Totalmente en desacuerdo	()
En desacuerdo	()
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	()
De acuerdo	()
Totalmente de acuerdo	()

ANEXO 3 – OPINIÓN DE EXPERTOS

**UNIVERSIDAD DE SAN MARTIN DE PORRES
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
INSTRUMENTO DE OPINIÓN DE EXPERTOS**

DATOS GENERALES

I. ASPECTOS DE VALIDACIÓN:

Apellidos y Nombres del Informante		Cargo o Institución donde Labora	Código de instrumento de evaluación	Autor del Instrumento																	
PEDRO DURAND SANUEDRA GERVINO		USIP	001	Juan de Dios Borjas Huarcaya																	
Título: ..."La Jurisprudencia Tributaria sobre Diferencia de Cambio y su Incidencia en el Impuesto a la Renta, 2006-2021"																					
INDICADORES	CRITERIOS	Deficiente				Regular				Buena				Muy buena				Excelente			
		0	6	11	16	21	26	31	36	41	46	51	56	61	66	71	76	81	86	91	96
		5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado																				X
2. OBJETIVIDAD	Esta expresado en capacidades observables																				X
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia																				X
4. ORGANIZACIÓN	Existe organización lógica																				X
5. SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad																				X
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar aspectos de la planeación estratégica																				X
7. CONSISTENCIA	Basados en aspectos teóricos-científicos de la recaudación del impuesto predial																				X
8. COHERENCIA	Existe coherencia entre las dimensiones, subdimensiones e indicadores																				X
9. METODOLOGÍA	La estrategia responde al propósito del diagnóstico																				X
10. PERTINENCIA	Es útil y adecuado para la investigación																				X

II. OPINIÓN DE APLICABILIDAD

--

III. PROMEDIO DE VALORACIÓN

Lugar y Fecha	DNI N°	Firma del experto informante	Teléfono N°
Santa Anita, 20 Abril 2024	08539077		998568774

ANEXO 3 – OPINIÓN DE EXPERTOS

FICHA DE VALIDACIÓN DEL INSTRUMENTO

I. DATOS GENERALES:

1.1 APELLIDOS Y NOMBRES	YACOLCA ESTARES DANIEL IRWIN
1.2 GRADO ACADÉMICO	DOCTOR
1.3 INSTITUCIÓN EN LA QUE LABORA	UNMSM
1.4 TÍTULO DE LA INVESTIGACIÓN	LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA SOBRE DIFERENCIA DE CAMBIO Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO, 2006-2022
1.5 AUTOR DEL INSTRUMENTO	JUAN DE DIOS BORJAS HUARCAYA
1.6 DOCTORADO	CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS
1.7 CRITERIO DE APLICABILIDAD	

a) De 01 a 09 : No válido, Reformular

b) De 10 a 12: No válido, Modificar

c) De 12 a 15: Válido, mejorar

d) De 15 a 18 : Válido, precisar

e) De 18 a 20 : Válido, aplicar

II. ASPECTOS A EVALUAR:

INDICADORES DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO	CRITERIOS CUALITATIVOS CUANTITATIVOS	Deficiente (01-09)	Regular (10-12)	Bueno (12-15)	Muy Bueno (15-18)	Excelente (18-20)
		01	02	03	04	05
1. CLARIDAD	Está formulado con lenguaje apropiado				16	
2. OBJETIVIDAD	Está formulado con conductas observables				17	
3. ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia y tecnología				16	
4. ORGANIZACIÓN	Existe organización y lógica				16	
5. SUFICIENCIA	Comprende los aspectos en cantidad y calidad				16	
6. INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar los aspectos de estudio				16	
7. CONSISTENCIA	Basado en el aspecto teórico - científico y del tema de estudio				17	
8. COHERENCIA	Entre las variables, dimensiones y variables				16	
9. METODLOGÍA	La estrategia responde al propósito de estudio				16	
10. CONVENIENCIA	Genera nuevas pautas para la investigación y construcción de teorías				16	
SUB - TOTAL					162	162
TOTAL		0.4				64.8

Valoración cuantitativa (total x 0.4)

Valoración Cualitativa	El análisis de la jurisprudencia es muy importante debido a que se presentan casos de la vida real aplicadas a la tributación.
Opinión de Aplicabilidad	Si resulta aplicable el tema de investigación porque la diferencia de cambio siempre provoca una incidencia a veces positiva u otra negativa en la base imponible del Impuesto a la Renta.

Lugar y fecha: 9 de abril de 2023



Firma y Post Firma del experto

DNI N°: 09328052