

● GANANCIAS POR DIFERENCIA EN CAMBIO Y LA DETERMINACIÓN DEL COEFICIENTE

# Pagos a cuenta



**JORGE BRAVO  
CUCCI**

Profesor de Derecho Tributario en la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Socio a cargo del área tributaria del Estudio Rosselló.

**E**l excesivo apego a la práctica profesional genera, a su vez, un desapego a los temas de sustancia o medulares de una disciplina, haciendo que los principios y las razones de estos queden olvidados como piezas obsoletas e inservibles; si se quiere elementales y meramente teóricas, sin utilidad práctica. Así, la teoría pasa a ser confrontada por la práctica, que es concebida como la quintaesencia del ejercicio profesional; el Parnaso al que todos aspiran. Lo antes descrito se aplica plenamente en el ámbito de lo tributario, en el que los expertos y profesionales que operan en ese segmento del derecho, por regla general, hacen un ejercicio eminentemente práctico y legalista de la disciplina, olvidando los necesarios fundamentos.

Hemos manifestado en reiteradas oportunidades que la potestad tributaria es una potestad normativa, y que los tributos no son otra cosa que normas jurídicas, que deben interpretarse en consonancia con los principios y valores constitucionales. Perder la perspectiva de ello y hacer dejación de un análisis de los principios aplicables a los tributos generan problemas que serán objeto del siguiente análisis.

## EL PROBLEMA

Mediante el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000, la administración tributaria ha concluido que las ganancias por diferencia en cambio son resultados, y que al no ser ingresos deben ser excluidos de la base de cálculo para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría. Como natural consecuencia de ello, lo que viene ocurriendo en las fiscalizaciones tributarias es que se está cuestionando el he-

cho de no haber excluido a las ganancias por diferencia en cambio de la base de cálculo del coeficiente para determinar los pagos a cuenta por períodos anteriores a la fecha del informe antes indicado.

Lo primero que debe tenerse en cuenta es que la discusión sobre si la ganancia por diferencia en cambio es o no un ingreso gravable con el Impuesto a la Renta ha pasado por varias etapas en el tiempo. Inicialmente, la Sunat era del entendimiento que se trataba de un ingreso gravable, afectando no solo el impuesto anual, sino también la base de cálculo de sus pagos a cuenta y la determinación del propio coeficiente.

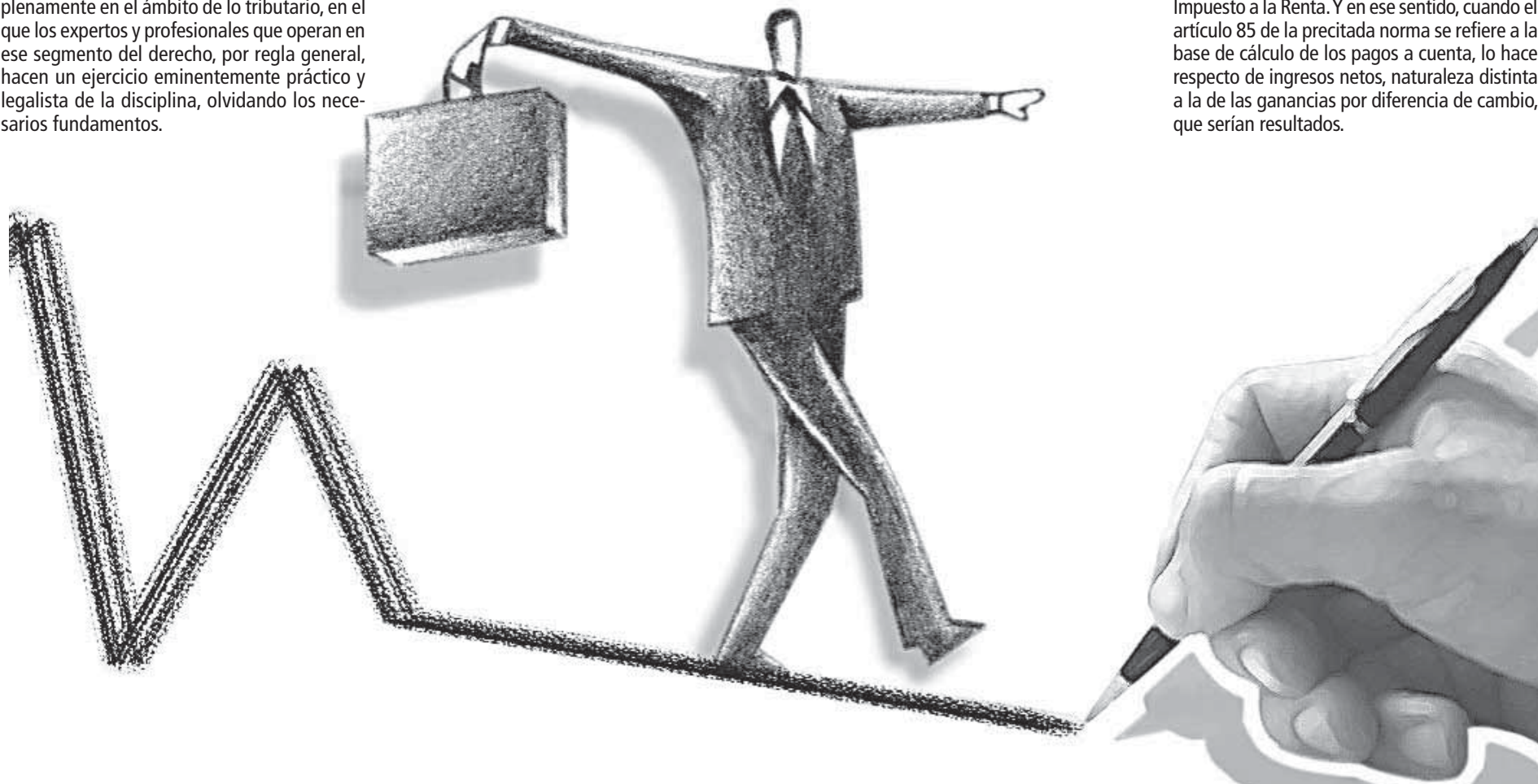
Con ello queremos resaltar que no se trata de un tema en el que siempre haya habido consenso, sino, por el contrario, uno en el que las posiciones interpretativas de la administración tributaria han ido variando en el tiempo.

Dicha situación fue aclarada (parcialmente), cuando el 2 de junio de 2006, el Tribunal Fiscal

publicó en el Diario Oficial El Peruano, la RTF N° 02760-5-2006 de observancia obligatoria, señalando el siguiente criterio: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034".

Hasta antes de dicha RTF, el Tribunal Fiscal no tenía una posición definida, pues mientras algunas de sus salas opinaban que las ganancias por diferencia de cambio no eran ingresos para efectos de la base de cálculo de los pagos a cuenta, otras eran del entendimiento exactamente lo contrario, circunstancia que puede apreciarse del Acuerdo de Sala Plena N° 2006-14, que sirve de sustento a la RTF anteriormente citada.

La posición que prevaleció se sustentó en una interpretación del primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, que indica que las diferencias de cambio constituyen resultados computables a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Y en ese sentido, cuando el artículo 85 de la precitada norma se refiere a la base de cálculo de los pagos a cuenta, lo hace respecto de ingresos netos, naturaleza distinta a la de las ganancias por diferencia de cambio, que serían resultados.



Es importante destacar que la RTF N° 02760-5-2006 solo se pronunció en relación con que las ganancias por diferencia en cambio no eran ingresos netos mensuales para efectos de la base de cálculo de los pagos a cuenta. No hizo reflexión alguna, ni estableció criterio respecto a la determinación del sistema de coeficientes, y si para tal efecto, las ganancias por diferencia de cambio debían o no ser consideradas como ingresos.

Y no obstante que la Sunat emitió los Informes N° 003-2008-Sunat/2B0000 y 234-2009-Sunat/2B0000 sobre temas relacionados con las ganancias o pérdidas por diferencias de cambio, es recién con el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000 de fecha 16 de mayo de 2012 en que emite opinión sobre si la ganancia por diferencia en cambio debe ser incluida o excluida para la determinación del coeficiente. La Sunat sostiene que las ganancias por diferencia de cambio no son ingresos netos provenientes de la actividad de la empresa, por lo que no deben ser considerados para determinar el coeficiente, que de acuerdo con el artículo 85 se obtiene dividiendo el impuesto del ejercicio anterior (numerador) entre los ingresos netos del mismo ejercicio (denominador).

A la fecha de este informe, la Sunat no ha previsto en el PDT 621 IGV-Renta Mensual (última versión aprobada por la RS N° 193-2012/Sunat) ni en el PDT 625 Modificación de Coeficiente o Porcentaje para el Cálculo del Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta (última versión aprobada por la RS 179-2011/Sunat) ni en ninguno de los últimos seis PDT del Impuesto a la Renta Anual (PDT 658, 660, 662, 664, 668 y 670) cómo implementar el criterio contenido en el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000. Si bien en recientes fiscalizaciones realizadas a contribuyentes, los auditores de la Sunat han manifestado que ello debió ser suplido con escritos que los contribuyentes debieron ingresar por mesa de partes indicando la correcta determinación del coeficiente, debe tenerse en cuenta que ello no está previsto en ninguna norma, directiva, circular, informe u oficio de acceso a los administrados, ni existe un procedimiento que el TUPA de Sunat prevea sobre el particular.

Por otra parte, es importante tener en cuenta que ni las resoluciones del Tribunal Fiscal ni los informes de la Sunat constituyen normas legales

de obligatorio cumplimiento entre los contribuyentes. En ambos casos se está frente a criterios interpretativos que pueden o no ser compartidos por los contribuyentes, pero que demuestran la línea interpretativa de la que participan ambas entidades. Al respecto, debe destacarse que en el medio especializado existen posiciones divergentes con la interpretación a la que llega la Sunat, pues se considera que no cabría tal exclusión cuando se trate de coeficientes que se determinan en función del ejercicio anterior o del precedente al anterior, debido a que se trata de ganancias por diferencia de cambio previamente determinadas, lo cual implica que estas han impactado tanto en el denominador (como ingresos del ejercicio) como en el numerador (impuesto).

En ese sentido, es claro que para la Sunat las ganancias por diferencia de cambio deben excluirse a los efectos de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta. No obstante ello, dicha interpretación es reciente (16 de mayo de 2012), tanto así que ni siquiera la propia Sunat, a la fecha del mismo, había actualizado sus PDT 621 y 625 al criterio interpretativo del Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000.

En nuestra opinión, aún en la hipótesis en la que se comparta la interpretación de la Sunat, no procedería la imputación de intereses moratorios y multas por las razones que expondremos a continuación.

#### PRINCIPIO DE LA BUENA FE

La buena fe es un principio del derecho que se encuentra recogido en el ordenamiento jurídico peruano. En materia administrativa se encuentra expresamente contenido en el artículo IV, 1.8 de la Ley N° 27444, del procedimiento administrativo general. Se trata de un principio que consiste en apegar las actuaciones propias a una conducta recta, honrada y leal respecto a la contraparte. Así, en materia tributaria, el principio de buena fe se proyecta hacia las autoridades administrativas disponiendo de ellas un obrar con lealtad y sinceridad, ajustado a una conciencia recta, en la realización de todas y cada una de las actuaciones de la administración, que encuentra su justa contrapartida en la obligación de los particulares de ajustar su comportamiento frente a la administración en los mismos términos.

## Duplicidad de criterio

■ Una de las causales eximentes de intereses y sanciones es la denominada duplicidad de criterio. En efecto, el literal 2 del artículo 170 del Código Tributario dispone que no procede la aplicación de intereses ni sanciones en los casos en los que la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de una norma y solo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente.

■ Dicha norma es una –no la única– de las manifestaciones legislativas del principio de confianza legítima que ha sido antes comentado y es plenamente aplicable al caso que nos ocupa. Si bien podría alegarse que en el presente caso no hubo un criterio contenido en un informe anterior al N° 045-2012-Sunat/4B0000, los hechos objetivos (PDT 621, 625 y PDT del IR de Tercera Categoría) indican precisamente lo contrario, siendo que la jurisprudencia (RTF 9327) dispone que inclusive la publicación de avisos por parte de la administración tributaria es un medio para exponer un criterio. Si bien los PDT no son actos del ente fiscal, su confección –sin duda alguna– refleja su impronta y es clara evidencia de su criterio.



**“Mediante el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000, la administración tributaria ha concluido que las ganancias por diferencia en cambio constituyen resultados, y que al no ser ingresos tienen que ser excluidos de la base de cálculo para la determinación respectiva del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.”**

Específicamente, la buena fe en materia tributaria es un principio que busca garantizar el principio de seguridad jurídica, permitiendo que a través de los actos de la administración los contribuyentes sepan a qué atenerse. Se trata de un deber de lealtad que es contrario al comportamiento contradictorio (1).

Así, en el caso que nos ocupa, sería contrario al referido principio, que a determinado segmento de tiempo, en el que la Sunat no ha tenido una interpretación clara sobre si para la determinación del coeficiente, las ganancias por diferencias de cambio se debían o no excluir de los ingresos netos del ejercicio (recuérdese que antes de la RTF 02760-5-2006, en su posición sí eran ingresos netos), se pretendía aplicar una interpretación a la que la administración tributaria arribó mucho tiempo después. La transgresión al principio de buena fe se ve resaltada por

## Conclusiones

■ No resulta ajustado a derecho que la Sunat pretenda aplicar a ejercicios anteriores la interpretación contenida en el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000, a los efectos de sancionar a los administrados, pues está demostrado objetivamente que a la fecha de dicho informe sus propios PDT no permitían a los contribuyentes viabilizar su nuevo criterio.

■ Pretender aplicarla al pasado a los efectos de aplicar sanciones (multas e intereses moratorios) supone vulnerar los principios constitucionales de buena fe, protección de la confianza legítima y seguridad jurídica, siendo que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo IV numeral 1.1 de la Ley N° 27444, del Procedimiento Administrativo General: "Las autoridades administrativas deben actuar en respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le están atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas."

■ Para hacer frente a una situación como la expuesta correspondería que la propia Sunat implemente las modificaciones necesarias en sus PDT a los efectos de permitir la aplicación del criterio contenido en el Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000 y precisar que el referido criterio será aplicable una vez que los medios informáticos permitan que los contribuyentes excluyan materialmente las ganancias por diferencias en cambio.

un hecho muy concreto y objetivo; durante el tiempo transcurrido entre la publicación de la RTF 02760-5-2006 y la fecha de este informe, los Programas de Declaración Telemática de SUNAT (PDT) no permitían la aplicación del criterio al que ha llegado la Sunat a través del Informe N° 045-2012-Sunat/4B0000. Si fuera cierto que la administración tributaria compartía dicho criterio desde 2006, no tendría sentido que luego de seis años no haya viabilizado su propia interpretación a través de los PDT que ella misma diseña y elabora.

Teniendo en cuenta lo indicado antes, pretender aplicar al pasado una interpretación que en ese momento no se tenía supone una actuación desleal que vulnera el principio de buena fe. El comportamiento contradictorio supone un abuso de derecho por violación al principio de buena fe, y por lo tanto es contrario a derecho.

## PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA

El principio de protección de la confianza legítima se deduce de los principios constitucionales de estado de derecho y seguridad jurídica, en los que el valor certeza es uno de los pilares (2) (3). En concreto, este principio consiste en el respeto que el Estado debe garantizar a la confianza que legítimamente han adquirido los administrados por actos propios de la administración. Lo que se protege con este principio son expectativas que el contribuyente ha adquirido legítimamente, de las propias actuaciones de la administración.

Como bien lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el Expediente N° 000011-2010-PI/TC: "(...) el principio de confianza legítima pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política."

Así, si la propia administración tributaria, a través de sus actos (PDT 621, 625 y los PDT de la DJ Anual del Impuesto a la Renta), induce a que los contribuyentes deduzcan que las ganancias por diferencia en cambio no deben excluirse para la determinación del coeficiente, genera en ellos expectativas razonables y legítimas, en el sentido que la determinación propuesta por dichas actuaciones es la correcta, o en todo caso, es la que la administración reconoce como válida. En esa circunstancia, aun cuando la interpretación inicial no haya sido la correcta, hay una confianza legítima del contribuyente que debe ser respetada, lo que no supone garantizar ello a futuro, sino no sancionarlo a pasado. Con ello, en virtud de este principio, no podrían aplicarse penalidades a los administrados que actuaron en la línea de la confianza construida a través de los criterios que se deducían de las propias actuaciones de la administración.

Hacer lo contrario sería defraudar esa confianza legítimamente construida, y supondría que la administración tributaria iría en contra de sus propias actuaciones, o si se quiere, en un venire contra factum proprium nulli conceditur, siendo que para el ordenamiento jurídico "no es válido ir contra sus propios actos" (4). ♦

[1] En el derecho anglosajón se le denomina taken-for-granted. [2] Sentencia del Tribunal Constitucional del 15 de mayo de 2003. "...la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo desde luego a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución..." [3] DE POMAR SHIROTA, Juan Miguel. Seguridad Jurídica y Régimen Constitucional. Revista del IPDT N° 23. [4] SCHREIBER, Anderson. A Proibição de Comportamento Contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium. Río de Janeiro: Renovar, 2005. p. 21.