

Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

EXPEDIENTE N° : 6179-2025¹
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de enero de 2026

VISTA la apelación interpuesta por
(R.U.C. N°), contra la Resolución N° de 6 de marzo
de 2025, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de
Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra
la Orden de Pago N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2023.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que para efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a
noviembre de 2023, consideró un coeficiente de 0,0546; sin embargo, la Administración señala que
corresponde aplicar el coeficiente de 0,0536; agregando, que la diferencia en los coeficientes generó que
la Administración determinara que efectuó pagos en exceso por concepto de los citados pagos a cuenta,
que no corresponden ser reconocidos como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2023.

Que refiere que determinó el coeficiente de 0,0546, con base a la información detallada en el Formulario
PDT 625 N° , en el que declaró en la casilla 113, el importe de S/ 634 441,00 como numerador
y la sumatoria de las casillas 461 y 475, por los importes de S/ 10 854 179,00 y S/ 767 901,00 como
denominador; no obstante, la Administración al emitir la orden de pago impugnada, consideró en el
numerador el importe de S/ 634 441,00 y en el denominador el importe de S/ 11 828 175,00 que
corresponde a la sumatoria de las Casillas 461, 475 y 473, resultando un coeficiente de 0,0536.

Que indica que el importe de S/ 205 670,00, consignado en la casilla 473 corresponde a la ganancia por
diferencia de cambio, indicando que, de acuerdo a lo señalado en la Resolución N° 11116-4-2015, que
constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta,
solo se considera en el denominador, el resultado neto positivo de la diferencia de cambio del período,
siendo que, en el presente caso, lo que no ocurrió en el presente caso. Indica que en la casilla 472, incluyó
la pérdida por diferencia de cambio correspondiente a los gastos financieros por S/ 511 460,00,
evidenciándose que la indicada pérdida fue mayor que la ganancia por dicho concepto ascendente a S/ 205
670,00, por lo que no debía considerarse la diferencia de cambio para determinar el coeficiente
correspondiente. A tal efecto adjuntó el estado de situación financiera y el estado de resultados al 31 de
julio de 2023, junto con las notas de los estados financieros, así como el balance de comprobación al 31
de julio de 2023.

Que agrega, que la Administración al resolver su recurso de reclamación se limitó a verificar la formalidad
de lo declarado en las casillas del PDT 625; sin valorar ninguna de las pruebas ofrecidas, y además es
contraria a ley, por cuanto aún cuando existe evidencia contable y la propia declaración considerando la
casilla 472, de que el resultado neto por diferencia de cambio es pérdida, la Administración bajo el
argumento de que se había declarado un ingreso por pérdida de cambio en la casilla 473, declaró infundado
su recurso de reclamación. En ese sentido, al haber sido emitida sin observar el procedimiento legal
establecido procede declarar su nulidad.

¹ Expediente electrónico.



Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

Que manifiesta que, en aplicación de lo dispuesto en la mencionada resolución apelada y la documentación que acredita sus argumentos, se tiene que la orden de pago impugnada no tiene fundamento legal que la ampare.

Que la Administración señala que la orden de pago impugnada fue girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2023, al amparo del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, como consecuencia del desconocimiento parcial del crédito por pagos a cuenta mensuales del ejercicio determinado en la declaración jurada del citado tributo y ejercicio, presentada mediante Formulario PDT 710 N° .

Que señala que la recurrente por el período agosto de 2023, presentó el PDT 625 N° con el cual se modificó el coeficiente a 0,0536, el mismo que fue aplicado para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2023; en ese sentido, la utilización del citado coeficiente en dichos pagos a cuenta respecto de la aplicación del saldo a favor mayor de beneficio, corresponde al importe del pago a cuenta determinado en cada período tributario, por lo que no resulta válido aplicar como crédito un importe mayor al pago a cuenta determinado.

Que el numeral 3 del artículo 78 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421², establece que la orden de pago es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente una resolución de determinación, por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago, y para determinar el monto de la orden de pago, la Administración considerará la base imponible del período, las pérdidas, los saldos a favor o créditos declarados en períodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos.

Que el último párrafo del anotado artículo 78 indica que las órdenes de pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la resolución de determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999³, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio; en el caso de los pagos a cuenta de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el mencionado artículo 85 agrega que, para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55 de la ley.

Que los incisos b) y c) del artículo 88 de la anotada ley indican que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79, deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo y los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas, asimismo, la existencia y

² Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

³ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 13 de marzo de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación.

Que el numeral 5 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, indica que los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Que, por su parte, el artículo 1 de la Ley N° 28424 crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, el que se aplica sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, y su obligación surge el 1 de enero de cada ejercicio.

Que el artículo 8 de la citada ley dispone que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto de este tributo podrá utilizarse como crédito contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el ITAN, y siempre que este se acredite hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta (inciso a), y contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda (inciso b); agrega el mencionado artículo que solo se podrá utilizar como crédito el ITAN pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago; y que en caso se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente, y la pérdida tributaria o el menor Impuesto a la Renta obtenido debe sustentarse sobre la base de las normas del régimen general.

Que en la Resolución N° 11116-4-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, este Tribunal ha establecido lo 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 del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta"*.

Que dentro de los considerandos de la mencionada resolución se señaló que en el cálculo del coeficiente no debe considerarse únicamente la Sub Cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha subcuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio", en ese sentido, en dicha resolución se entiende que cuando el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva, de manera que, si dicho resultado fuese negativo, no correspondería que sea incluido.

Que conforme con el criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 03773-2-2003, 00781-4-2010 y 02219-1-2017, cuando los pagos efectuados por los contribuyentes respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta hubieran excedido el monto de la deuda, éstos podrían ser solicitados en devolución o compensación, importe que debía ser verificado por la Administración.

Que, en el presente caso, la Orden de Pago N° _____ (fojas 98 y 99) fue girada por omisión al pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2023, al amparo del numeral 3 del artículo 78 del Código Tributario, sobre la base de la reliquidación efectuada a la declaración jurada presentada con Formulario PDT 710 N° _____, por el importe de S/ 9 227,00 más intereses.

Que de la revisión de la citada declaración jurada (dentro del rango de fojas 122 a 141), se aprecia que la recurrente determinó un Impuesto a la Renta de S/ 1 602 252,00 (casilla 113). A dicho monto le descontó los pagos a cuenta mensuales del ejercicio por S/ 1 510 280,00 (casilla 128), determinando un impuesto a pagar de S/ 91 972,00 (casilla 139).

Que de la revisión del Anexo 1 a la Orden de Pago N° _____ (dentro del rango de fojas 98 a 99), se observa que dicho valor fue emitido como consecuencia del desconocimiento parcial del crédito por los pagos a cuenta mensuales del ejercicio, según se detalla a continuación:



Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

CUADRO Nº 01

Concepto	Declaración Jurada Impuesto a la Renta 2023 PDT 710 N° S/	Orden de Pago N° S/
Renta neta imponible (Casilla 110)	5 431 362,00	5 431 362,00
Impuesto Resultante (Casilla 113)	1 602 252,00	1 602 252,00
Saldo a favor del ejercicio anterior (Casilla 127)	(00,00)	(00,00)
Pagos a cuenta mensuales del ejercicio (Casilla 128)	1 510 280,00	1 501 053,00
A favor del contribuyente (Casilla 138)	(00,00)	(00,00)
A favor del fisco (Casilla 139)	91 972,00	101 199,00
Pago insoluto Boleta PDT 1662 N° 1077849577 de 26.03.2024	(91 972,00)	(91 972,00)
Monto de omisión	00,00	9 227,00

Que asimismo, en dicho anexo se advierte que el desconocimiento parcial del crédito por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2023, se sustentó en la reliquidación efectuada por la Administración de los pagos a cuenta del citado impuesto, a partir del período agosto a diciembre de 2023, según se detalla a continuación:

CUADRO Nº 02

Período Tributario	Formulario N° 621	Bases Imponibles S/	Coefficientes /contribu- yente	Coefficientes /SUNAT (*)	Pagos a cuenta Contribuyente S/	Pago a cuenta según SUNAT S/	Compensado con SFMB – SUNAT (a) S/	Compensado con ITAN (b) S/	Efectivamente pagado (c) S/	Total (a)+(b)+(c) S/
2023-01		462 448,00	0,0815	0,0579	37 690,00	26 776,00	0,00	0,00	37 690,00	37 690,00
2023-02		1 037 478,00	0,0815	0,0579	84 554,00	60 070,00	0,00	0,00	84 554,00	84 554,00
2023-03		1 972 124,00	0,0727	0,0727	143 373,00	143 373,00	0,00	77 901,00	65 472,00	143 373,00
2023-04		928 808,00	0,0727	0,0727	67 524,00	67 524,00	0,00	0,00	67 524,00	67 524,00
2023-05		1 922 117,00	0,0727	0,0727	139 738,00	139 738,00	0,00	0,00	139 738,00	139 738,00
2023-06		2 671 188,00	0,0727	0,0727	194 195,00	194 195,00	0,00	0,00	194 195,00	194 195,00
2023-07		2 834 488,00	0,0727	0,0727	206 067,00	206 067,00	0,00	0,00	206 067,00	206 067,00
2023-08		1 110 299,00	0,0546	0,0536	60 622,00	59 512,00	59 512,00	0,00	0,00	59 512,00
2023-09		3 355 860,00	0,0546	0,0536	183 230,00	179 874,00	179 874,00	0,00	0,00	179 874,00
2023-10		2 131 724,00	0,0546	0,0536	116 392,00	114 260,00	114 260,00	0,00	0,00	114 260,00
2023-11		2 629 379,00	0,0546	0,0536	143 564,00	140 935,00	140 935,00	0,00	0,00	140 935,00
2023-12		2 441 953,00	0,0546	0,0536	133 331,00	130 889,00	120 000,00	0,00	13 331,00	133 331,00
Total							614 581,00	77 901,00	808 571,00	1 501 053,00

(*) El coeficiente de 0,0579, resulta de aplicar al impuesto del ejercicio 2021 ascendente a S/ 940 272,00 entre los ingresos netos de dicho ejercicio ascendente a S/ 16 247 151,00, según el Formulario PDT 710 N°

(*) El coeficiente de 0,0727, resulta de aplicar al impuesto del ejercicio 2022 ascendente a S/ 1 469 473,00 entre los ingresos netos de dicho ejercicio ascendente a S/ 20 221 616,00, según el Formulario PDT 710 N°

(*) El coeficiente de 0,0536, resulta de aplicar el impuesto de S/ 634 441,00 entre los ingresos netos de dicho ejercicio ascendente a S/ 11 828 176,00 según Formulario PDT 625 N°

Que de la revisión del recurso de apelación (fojas 7 a 15), se aprecia que la recurrente cuestiona el coeficiente a aplicar a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2023, al afirmar que el coeficiente para determinar los citados pagos a cuenta es de 0,0546 y no de 0,0536 como señala la Administración.

Que en ese sentido, la controversia consiste en determinar el monto del crédito por los pagos a cuenta mensuales del ejercicio a aplicar al Impuesto a la Renta del ejercicio 2023, siendo que para ello debe determinarse el importe de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2023, esto es, el coeficiente a aplicar a estos últimos, así como los pagos realizados por dicho concepto, toda vez que de determinarse un pago en exceso por concepto de los referidos pagos a cuenta, dicho exceso constituye un pago en exceso de estos últimos.

Que de autos (fojas 98 y 99), se aprecia que la Administración a fin de determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2023, de 0,0536, consideró la información contenida en el PDT 625 N° presentado por la recurrente el 30 de agosto de 2023



Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

(dentro del rango de fojas 122 a 141), en la que declaró como impuesto calculado el importe de S/ 634 441,00 y como ingresos netos el importe de S/ 11 828 175,00, compuesto por los siguientes conceptos:

Cuadro N° 3

Casilla	Concepto	Monto en S/
463	Ventas netas	10 854 179,00
473	Ingresos financieros gravados	206 095,00
475	Otros ingresos gravados	767 901,00
477	Enajenación de valores y bienes del activo fijo	00,00
INGRESOS NETOS		11 828 175,00

Que es preciso anotar que en el anotado PDT 625 N° (dentro del rango de fojas 122 a 141), la recurrente consignó como Impuesto a la Renta del ejercicio 2023 el importe de S/ 634 441,00 (casilla 113) y como gastos financieros el importe de S/ 611 380,00 (casilla 472). Es preciso anotar que en el estado de resultados de la recurrente al 31 de julio de 2023, la recurrente señaló que tenía ingresos y gastos financieros, por los importes de S/ 206 095,00 y S/ 611 380,00, respectivamente.

Que obra en autos (dentro del rango de fojas 71 a 97), el Balance de Comprobación Histórico a julio de 2023, en el que se aprecia que la recurrente consignó en las sub cuentas "Ganancia por Diferencia de Cambio" y "Pérdida por Diferencia de Cambio", lo siguiente:

776-Ganancia por Diferencia de Cambio	S/ 205 670,19
676-Pérdida por Diferencia de Cambio	(S/ 511 549,56)
Diferencia - Resultado Neto Negativo	(S/ 305 879,37)

Que como se aprecia, del total de los ingresos financieros gravados ascendente a S/ 206 095,00, corresponde a ganancias por diferencias de cambio el importe de S/ 205 670,19, y a intereses financieros y préstamos otorgados a terceros, las sumas de S/ 141,56 y S/ 283,27, respectivamente (dentro del rango de fojas 71 a 97).

Que en la Resolución N° 11116-4-2015 este Tribunal señaló que cuando el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que la citada ley hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva. De manera que, si dicho resultado fuese negativo, no correspondía incluirlo.

Que al tratarse de un resultado neto negativo, la Administración no debió incluir la diferencia de cambio (resultado neto negativo) como ingresos netos para efecto del cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2023, conforme a lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015; sin embargo, la Administración incluyó el importe de S/ 206 095,00 cuando dicho importe, incluía, entre otros conceptos, la ganancia por diferencia de cambio, por la suma de S/ 205 670,19, lo que no correspondía incluir; en ese sentido, procede revocar la resolución apelada a efecto que la Administración al calcular el coeficiente correspondiente a dichos pagos a cuenta, excluya del denominador (ingresos netos) este último importe, y determine el monto que debe pagar la recurrente por concepto de dichos pagos a cuenta, así como el importe de los pagos realizados, de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

Con los vocales Flores Pinto y Jiménez Suárez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 6 de marzo de 2025, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 00662-5-2026

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

**AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE**

**FLORES PINTO
VOCAL**

**JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL**

Rodriguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/DT/spb.

Nota: Documento firmado digitalmente