

Análisis Tributario

31 AÑOS
CONTRIBUYENDO
1988 - 2019

JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL

SUPLEMENTO ELECTRÓNICO DE ANÁLISIS TRIBUTARIO

Nº **8**
2019

se debió emitir la Resolución de Alcaldía N°0257-2013-MDLU/A, al constituir un nuevo pronunciamiento vía apelación, revisando el Alcalde su propia decisión, pues ello no se condice con la naturaleza del recurso de apelación interpuesto; añadió que tampoco se debió declarar infundado el citado recurso, pues implicaba un pronunciamiento de fondo y menos, en ese acto dar por agotada la vía administrativa, por lo que al haber procedido así se ha incurrido en causal de nulidad. **Décimo:** En tal sentido, refiriéndonos a las infracciones normativas precisadas en el literal a) del octavo considerando, el recurrente sostiene que en la sentencia de vista se ha incurrido en motivación deficiente e incongruente. Empero, de lectura a la misma, se advierte que ella cuenta con una exposición de las razones que sustentan su decisión respecto a la materia controvertida; que determinaron la decisión de estimar en parte la demanda; tan así que la Sala Superior señaló que se agotó la vía administrativa con la Resolución de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A, respecto al extremo de la nulidad de oficio, y con la Resolución de Alcaldía N°219-2013-MDLU/A, respecto al retiro y desmontaje de la Estación Base de Telecomunicaciones, por lo que no se debió emitir la Resolución de Alcaldía N°0257-2013-MDLU/A, al constituir un nuevo pronunciamiento vía apelación, revisando el Alcalde su propia decisión; precisando que, (...) *nuestro ordenamiento jurídico procesal en materia de verificación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad y procedibilidad de la demanda ha dispuesto tres momentos, siendo uno en la emisión de la sentencia (...), supuesto previsto en el último párrafo del artículo 121° del Código Procesal Civil*. Además, indicó que se produjo la caducidad del derecho de acción respecto a las citadas Resoluciones de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A (notificada al demandante con fecha doce de julio de dos mil doce) y N°219-2013-MDLU/A (conocida por el accionante con fecha veintitrés de agosto de dos mil trece), al haberse interpuesto la demanda el tres de enero de dos mil catorce, excediendo el plazo previsto en el inciso 1 del artículo 19° de la Ley N°27584. En consecuencia, las afirmaciones expresadas en el recurso carecen de coherencia con el texto de la resolución impugnada, restando claridad a la denuncia formulada, en todo caso, lo que se estaría cuestionando es el criterio del Colegiado lo que no se subsume en la alegada infracción al deber de motivación; incumpliendo por ello el requisito contenido en el inciso 2 del artículo 388 del Código Procesal Civil, por el cual se exige para la procedencia del mismo *“describir con claridad y precisión la infracción normativa o el apartamiento del precedente judicial”*. **Décimo primero:** Asimismo, respecto a las infracciones de las normas detalladas en los literales b) y c) del octavo considerando, se advierte que para sustentar su recurso de casación, el recurrente denuncia la infracción normativa del artículo 218.1 de la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por cuanto la Sala Superior considera que la Resolución de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A había agotado la vía administrativa, cuando el procedimiento administrativo no había concluido. Igualmente, denuncia la infracción del artículo 19.1 del Texto Único Ordenado de la Ley N°27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, sosteniendo que las Resoluciones de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A y N°219-2013-MDLU/A, no agotan la vía administrativa, sino la Resolución de Alcaldía N°257-2013-MDLU/A, por lo cual presentó la demanda dentro del plazo de ley; no habiéndose producido la caducidad señalada. No obstante ello, no es consistente ni incide en la decisión impugnada, desde que el propio artículo 218° de la Ley N°27444, establece que son actos que agotan la vía administrativa *“el acto que declara de oficio la nulidad de otro acto administrativo”* y la Resolución de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A, es una que declaró de oficio la nulidad de la Licencia de Construcción – Ocupación de Vía Pública del recurrente, con la consecuencia lógica del retiro y desmontaje de los equipos y antena celular levantados en la vía pública. Además, como quedó establecido por las instancias de mérito, la Resolución de Alcaldía N°185-2013-MDLU/A fue notificada al demandante con fecha doce de julio de dos mil doce, y la Resolución de Alcaldía N°219-2013-MDLU/A, fue conocida por el accionante con fecha veintitrés de agosto de dos mil trece, por lo que, al haberse interpuesto la demanda el tres de enero de dos mil catorce, excedió igualmente el plazo previsto en el inciso 1 del artículo 19° de la Ley N°27584, para su interposición. Por otro lado, con relación a la nulidad de la Resolución de Alcaldía N°257-2013-MDLU/A, se tiene que este extremo de la demanda fue amparado. Siendo ello así, se desprende que el recurso no cumple con el requisito normado por el inciso 3) del artículo 388° del Código Procesal Civil, por cuanto no demuestra la incidencia sobre el sentido de la decisión impugnada, en consecuencia, el recurso así propuesto en este extremo resulta improcedente. **DECISIÓN:** Por estas consideraciones, al no haberse satisfecho la exigencia de fondo a que hace referencia el artículo 388° del Código Procesal Civil, en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 392° del anotado Código, declararon: **IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por **Entel Perú Sociedad Anónima (antes Nextel del Perú Sociedad Anónima)**, mediante escrito de fecha tres de febrero de dos mil diecisiete, obrante a fojas trescientos cuarenta y cuatro, contra la sentencia de vista, de fecha treinta de setiembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas trescientos veinte; en los seguidos por la parte recurrente contra la Municipalidad Distrital de

La Unión. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano” conforme a ley; y los devolvieron; intervinieron como ponente, el señor Juez Supremo **Arias Lazarte**, SS. PARIONA PASTRANA, VINATEA MEDINA, ARIAS LAZARTE, CARTOLIN PASTOR, BUSTAMANTE ZEGARRA

¹ Fojas 334 del expediente principal (Foja 15 de la sentencia de vista).
C-1780346-86

CAS. N° 326-2016 LIMA

Sumilla: 1) *De conformidad con el artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio constituyen resultados computables para efectos de la determinación de la renta neta, cuando las operaciones fuesen objeto habitual de la actividad gravada, y las que se produzcan por razones de créditos (obligaciones) obtenidos para financiar las operaciones antes referidas; siendo que en el segundo supuesto necesariamente los créditos obtenidos por el contribuyente deben haber servido para financiar esas operaciones, por lo que, deberá demostrar la relación directa entre los gastos efectuados para obtener renta y los créditos obtenidos;* 2) *en cuanto al régimen de incentivos, debe señalarse que el infractor podrá impugnar un extremo de la resolución sobre el cual perderá el beneficio establecido en el inciso c) del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, sin embargo, ello no implica que pierda el beneficio respecto de aquellos que no fueron objetados.*

Lima, veintiuno de junio de dos mil diecisiete.

TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: I. VISTOS: La causa número trescientos veintiséis – dos mil dieciséis; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Lama More, Wong Abad, Arias Lazarte, Yaya Zumaeta y Cartolin Pastor; de conformidad con en el dictamen de la Fiscal Suprema en lo contencioso administrativo, y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia: **II. MATERIA DEL RECURSO:** Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –**en adelante, Sunat**–, de fecha veintiséis de octubre de dos mil quince¹, contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de septiembre de dos mil quince², que confirmó la sentencia contenida en la resolución número doce, de fecha quince de septiembre de dos mil catorce³, que declaró infundada la demanda; en el proceso seguido por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta –**en adelante, Telefónica del Perú**–, sobre nulidad de resolución administrativa. **III. ANTECEDENTES DEL PROCESO 3.1. De lo actuado en la vía administrativa.** Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente: 1) Mediante la **Carta de Presentación N° 050011173870-01-SUNAT**⁴ de fecha doce de diciembre de dos mil cinco, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Telefónica del Perú a fin de determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, respecto del impuesto a la renta e Impuesto General a las Ventas de los ejercicios dos mil dos y dos mil tres. Cabe resaltar que a través de la Orden de Fiscalización N° 060011208770 se dispuso que en el procedimiento se consideraría solo el ejercicio dos mil dos, siendo que el de dos mil tres se llevaría a cabo en otro diferente. 2) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria emitió contra Telefónica del Perú las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011389⁵, 012-003-0011390⁶, 012-003-0011391⁷, 012-003-0011392⁸, 012-003-0011393⁹, 012-003-0011394¹⁰, 012-003-0011395¹¹, 012-003-0011396¹², 012-003-0011397¹³, 012-003-0011398¹⁴, 012-003-0011399¹⁵, 012-003-0011400¹⁶, 012-003-0011401¹⁷, 012-003-0011402¹⁸, 012-003-0011403¹⁹, 012-003-0011404²⁰, 012-003-0011405²¹, 012-003-0011406²², 012-003-0011407²³, 012-003-0011408²⁴, 012-003-0011409²⁵, 012-003-0011410²⁶; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010920²⁷, 012-002-0010921²⁸, 012-002-0010922²⁹, 012-002-0010923³⁰, 012-002-0010924³¹, 012-002-0010925³², 012-002-0010926³³, 012-002-0010927³⁴, 012-002-0010928³⁵, 012-002-0010929³⁶, 012-002-0010930³⁷, 012-002-0010931³⁸, 012-002-0010932³⁹, 012-002-0010933⁴⁰, 012-002-0010934⁴¹, 012-002-0010935⁴², 012-002-0010936⁴³, 012-002-0010937⁴⁴, 012-002-0010950⁴⁵. 3) El veinticuatro de enero de dos mil siete, Telefónica del Perú interpuso recurso de reclamación⁴⁶, en forma parcial, contra las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011389, 012-003-0011399 a 012-003-0011410, todas ellas por concepto de omisiones al pago del impuesto a la renta; las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011390 a 012-003-0011398, por concepto de omisión al pago del impuesto general a las ventas, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010920, 012-002-0010926 a 012-002-0010937, 012-002-0010921 a 012-002-0010925. 4) La Administración Tributaria, el veintiocho de diciembre de dos mil siete, emitió la **Resolución de Intendencia N° 0150140006992**⁴⁷ (cuyo Informe N° 003-2007-2H3300-JRM es parte integrante de la misma), por la cual resolvió declarar fundada en parte la reclamación interpuesta,

en los siguientes términos: **A)** Confirmar y proseguir con la cobranza de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011389 y la Resolución de Multa N° 012-002-0010920; **B)** confirmar las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011394, 012-003-0011396 a 012-003-0011398; **C)** rectificar y proseguir con la cobranza actualizada de las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011399 a 012-003-0011410; **D)** confirmar y proseguir con la cobranza de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011391 y 012-003-0011395 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010921, 012-002-0010922, 012-002-0010924 y 012-002-0010925; **E)** dar por extinguidas las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011390, 012-003-0011392, 012-003-0011393 y la Resolución de Multa N° 012-002-0010923; **F)** dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0010926 a 012-002-0010937; **G)** extinguir los créditos por pagos en exceso efectuados con los documentos ahí expresados, estando a la compensación efectuada en los artículos precedentes y detallada en el numeral 3.3.1.2 del informe adjunto a la resolución. 5) Mediante el escrito de fecha doce de febrero de dos mil ochocientos diecinueve, Telefónica del Perú interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140006992, respecto de las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011389, 012-003-0011399 a 012-003-0011410, 012-003-0011391 y 012-003-0011395, giradas por la regularización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos, los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil dos y por el impuesto general a las ventas de febrero y septiembre de dos mil dos, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010920 a 012-002-0010925 emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, correspondientes a los siguientes reparos: Impuesto a la renta del ejercicio 2002: 1. Gastos sin documentación sustentatoria (cable panamericano submarino) 2. Gastos de ejercicios anteriores (Factura N° 001-0006055) 3. Notas de crédito sin sustento 4. Notas de crédito sin sustento (Transporte Urgente de Mensajería Sociedad Anónima Cerrada – Tumsac) 5. Gastos ajenos al giro del negocio (depósitos judiciales) 6. Documentos que no sustentan gastos (Recibos por arrendamiento de espacios para colocación de teléfonos públicos interiores – TPI) 7. Provisión de cuentas de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley 8. **Carga financiera** 9. Depreciación de activos fijos no destinados a la generación de renta gravada 10. Exceso de depreciación por diferencias en el costo computable. **Impuesto General a las Ventas de febrero y setiembre de 2002:** Reparos a la base imponible por notas de crédito no sustentadas. **Pagos a cuenta del Impuesto a la renta de enero a diciembre de 2002:** Se giraron valores al haberse determinado intereses por omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la renta de enero a diciembre de 2002, como consecuencia de los reparos por modificación del coeficiente. 6) El Tribunal Fiscal expidió la **Resolución N° 04831-9-2012**, de fecha treinta de marzo de dos mil doce⁴⁹, mediante la cual resolvió: **A) Revocar** la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-003-0011389 y a la Resolución de Multa N° 012-002-0010920, en cuanto a los reparos por gastos de ejercicios anteriores (Factura N° 001-0006055) y por depreciación de los activos "Equipos de fuerza" y "Activo 5004146"; **B) Revocar** la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-003-0011389 y a la Resolución de Multa N° 012-002-0010920 respecto de los siguientes reparos: a) Provisión de cuentas de cobranza dudosa nos sustentada conforme a ley, en cuanto a las deudas con una antigüedad mayor a doce meses al cierre del ejercicio dos mil dos, y a las deudas a que se refieren las notificaciones de avisos de baja y las cartas notificadas a los clientes del servicio de transmisión de datos, AT & T Perú Sociedad Anónima, Full Line Sociedad Anónima Cerrada, Gamacom Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, Gilat To Home Perú Sociedad Anónima, e Ybarra Sociedad Anónima. **b) Carga Financiera:** c) Depreciación de los activos "Sistemas solares y fotovoltaicos para interfaces celulares", en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0011399 a 012-003-0011410, en el extremo de las Resoluciones de Multa N.ºs 012-002-0010921 a 012-002-0010924 **en lo que respecta a la aplicación del régimen de incentivos establecidos por el artículo 179° del Código Tributario**, y disponer respecto de los extremos antes mencionados que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado por la resolución; y confirmarla en lo demás que contiene; **C)** Dar trámite de solicitud de devolución al extremo del recurso de apelación presentado el doce de febrero de dos mil ocho, referido a la solicitud de devolución del pago en exceso del Impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos efectuado el siete de abril de dos mil seis. **3.2. De lo actuado en sede judicial 1) Objeto de la pretensión demandada** De la revisión de autos se observa que mediante el escrito de fecha once de julio de dos mil doce⁵⁰, la Sunat interpuso demanda contencioso administrativa contra Telefónica del Perú y el Tribunal Fiscal, solicitando, como *pretensión principal*, se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012, de fecha treinta de marzo de dos mil doce, en los siguientes extremos: **A)** Revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 que confirmó la Resolución de Determinación N° 012-003-0011389, por el reparo de **Carga financiera por**

diferencia de cambio; **B)** revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 que confirmó la Resolución de Multa N° 012-002-0010922 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, en lo que se refiere a la aplicación del **Régimen de Incentivos**; y como *pretensión accesoría*, que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140006992, de fecha veintiocho de diciembre de dos mil siete, manteniendo la validez de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011389 en el extremo referido al reparo por carga financiera por diferencia de cambio y de la Resolución de Multa N° 012-002-0010922 en lo referido a la aplicación del régimen de incentivos. Señaló como argumentos respecto de la **diferencia de cambio**, que el Tribunal Fiscal intenta imponer un criterio errado sobre la supuesta naturaleza de las diferencias de cambio, en tanto estableció que la misma no es la de un ingreso o gasto (según el resultado de la variación del tipo de cambio sea positivo o negativo) sino de un mero ajuste por variación de la moneda en el tiempo; ello porque pretendidamente no tienen origen en operaciones realizadas por los contribuyentes, sino solo en la mera fluctuación del tipo de cambio. Manifestó que si bien por definición dichas diferencias se forman atendiendo a la variación del tipo de cambio de la moneda en que se registre la partida monetaria de que se trate, no menos cierto es que las mismas se originan precisamente por la realización de transacciones u operaciones por parte del contribuyente, siendo completamente innegable que dichas operaciones constituyen su real origen, porque de no existir estas, por más que el tipo de cambio varíe en el mercado, ninguna diferencia de cambio se habría formado. Sobre el **régimen de incentivos**, sostuvo que el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, estableció la posibilidad de un acogimiento parcial al régimen de incentivos, al señalar que establece que "La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación", sin embargo, dicha subsanación parcial solo está prevista para los tramos de rebajas del noventa por ciento (90%) y setenta por ciento (70%) establecidas en sus literales a) y b), únicos supuestos en los cuales el Código Tributario ha dispuesto como un requisito para acceder al régimen la subsanación de la infracción, mediante la presentación de una declaración rectificatoria reconociendo la deuda tributaria omitida. Agregó que en el supuesto de la rebaja del 50% de la multa, para acceder a la misma, el deudor tributario solo debía cancelar la totalidad de la deuda tributaria omitida contenida en la resolución de determinación o en la orden de pago, según corresponda, y la resolución de multa rebajada, antes del vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno. En este caso, según indicó, la intervención de la Administración en la determinación de la obligación a cargo del deudor tributario ha sido plena al notificar la resolución de determinación, y la resolución de multa, por lo que no correspondía hablar de subsanación alguna, ni sostener que el reconocimiento de alguno de los reparos efectuados mediante una reclamación parcial constituya una subsanación parcial. 2) **Fundamentos de la sentencia de primera instancia** Mediante la sentencia contenida en la resolución número doce, de fecha quince de septiembre de dos mil catorce⁵¹, el Vigesimo Tercer Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **infundada** la demanda, al considerar que las diferencias de cambio constituyen ganancias o pérdidas del ejercicio, mas no un gasto según lo previsto en el artículo 37° del Decreto Legislativo N° 774: "A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)". Refirió que el importe adicional que el contribuyente paga por el cambio de moneda no representa un gasto, puesto que dicha diferencia no es realizada para mantener la fuente de producción ni mucho menos para generar rentas, esto es, no constituye una inversión, sino que tiene por finalidad satisfacer íntegramente una obligación de pago, conforme al valor actual de la moneda según el tipo de cambio vigente. Sostuvo que si bien es cierto, para deducir un gasto se requiere acreditar en cada una de las operaciones el principio de causalidad, también lo es que cuando se trata de diferencias de cambio basta probar que guarden relación con el objeto habitual de la actividad gravada en forma general. Señaló que el Tribunal Fiscal ha efectuado una interpretación literal correcta, no vulnerando con ello los principios de seguridad jurídica ni predictibilidad, sino por el contrario, tuvo en cuenta su reiterada jurisprudencia respecto de casos similares, y sobre la base de ellos emitió pronunciamiento. Sobre el régimen de incentivos, expresó que es posible cancelar la orden de pago, resolución de determinación o de multa en forma parcial, determinándose la rebaja en función a lo declarado; por consiguiente, según indicó, si la obligación tributaria asciende a cien y el contribuyente reconoce treinta, impugnando el saldo restante, ello no implica la pérdida del beneficio correspondiente al régimen de incentivos por el saldo de la obligación tributaria que fue reconocida al tratarse de un acogimiento o subsanación parcial de la obligación tributaria sobre la cual, en el caso de autos, no se ha apelado. Precisó que el

acápito final del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario no guarda relación con los supuestos de subsanación parcial de la obligación tributaria, ya que, según se colige del mismo, tiene por finalidad evitar que el deudor tributario que se benefició con el régimen de incentivos aceptando en su integridad la obligación tributaria, después intente cuestionarla en el procedimiento contencioso tributario. 3) **Fundamentos de la sentencia de vista** Ante el recurso de apelación interpuesto por la Sunat, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió la sentencia de fecha veintinueve de septiembre de dos mil quince, comprendida en la resolución número veinte, **confirmando** la sentencia apelada. Argumentó que del contenido del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta apreció que a efectos de la determinación del impuesto a la renta, no computables las diferencias de cambio originadas por: **a)** operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, y **b)** las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas. Señaló que las diferencias de cambio son los ajustes resultantes producto de las variaciones de la valoración de la moneda extranjera por causas permanentes o temporales, de índole nacional o internacional. Preciso que tales fluctuaciones en los ajustes generan tanto resultados positivos como negativos, los mismos que deben ser tomados en consideración en la determinación del impuesto a la renta, tanto para incluirlo como utilidad o como pérdida, por lo que no pueden considerarse como gasto, toda vez que no implican que el contribuyente afectado por los referidos ajustes haya incurrido en alguna erogación o pago, esto es, no involucran una actuación material del contribuyente al depender las consecuencias positivas o negativas de causas extrínsecas a este. En razón a ello, señaló que no es necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada, tal como se realizaría con alguna operación que denote gasto, en la que prima el principio de causalidad recogido en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que es correcto que las diferencias de cambio sean computables en la determinación del impuesto a la renta, con carácter general en su relación con el objeto habitual de la actividad gravada, y no operación por operación como pretende la entidad demandante. Sobre el régimen de incentivos, en cuanto al pago de las resoluciones de determinación y multa, tuvo en consideración que la empresa codemandada canceló el diecinueve de enero del dos mil siete, ciento treinta y ocho mil ciento cincuenta y cuatro con 00/100 soles (S/ 138, 154.00) por el reparo a los gastos sin comprobantes de pago y recálculo del saldo a favor de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, que estableció la Resolución de Determinación N° 012-003-0011391 – *ambos extremos fueron aceptados por la impugnante y, por ende, cancelados* –; y también sesenta y nueve mil setenta y siete con 00/100 soles (S/ 69, 077.00) correspondiente a la Resolución de Multa N° 012-002-0010922, el mismo que fue liquidado en función al inciso c) del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vale decir, es el cincuenta por ciento (50%) de ciento treinta y ocho mil ciento cincuenta y cuatro con 00/100 soles (S/ 138, 154.00); por lo que habiéndose cancelado dichos montos antes de que se inicie el procedimiento de ejecución coactiva, la contribuyente cumplió lo relacionado a la cancelación del tributo y la multa, a fin de acceder al régimen de incentivos, a través de la subsanación parcial. Agregó que en lo que atañe a la impugnación, la empresa codemandada únicamente impugnó lo relativo a las notas de crédito, reparo por el cual no se solicitó la aplicación del régimen de incentivos y, por consiguiente, no se afectó el acogimiento al mencionado régimen. **IV. RECURSO DE CASACIÓN** Mediante la resolución – auto calificadorio del recurso de casación, de fecha uno de agosto de dos mil dieciséis⁵², se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, a través del cual se denunciaron las siguientes infracciones normativas: a) **Infracción normativa por vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política, concordante con el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial** Alega que la sentencia de vista contiene vicios de motivación insuficiente, en la medida de lo siguiente: 1) No se han sustentado debidamente las razones por las cuales consideró que no era necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada, cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone todo lo contrario, esto es, que las diferencias de cambio constituirían resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta solo si estas se originan de actividades gravadas habituales de la empresa; 2) no fue motivada debidamente en tanto consideró que el literal c) y el penúltimo párrafo del artículo 179° del Código Tributario admiten el acogimiento parcial al régimen de incentivos y que la impugnación de la resolución de determinación y multa no produce la pérdida de tal acogimiento, cuando de tales normas se colige que no es admisible el acogimiento parcial al régimen de incentivos para acceder a la rebaja del cincuenta por ciento (50%)

de la multa impuesta. Sostiene que la Sala Superior se limitó a señalar que es factible el acogimiento parcial al referido régimen sin sustentar la *ratio decidendi* que fundamenta su decisión. b) **Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionada a las diferencias de cambio** Manifiesta que la Sala Superior interpretó que las diferencias de cambio constituyen resultados computables para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, aun cuando las mismas no correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada o, lo que es lo mismo, que no se refieren al giro principal del negocio, concluyendo que las diferencias de cambio negativo deben ser consideradas como pérdida, y por tanto, ser computables directamente en la determinación del impuesto a la renta, lo cual implica una interpretación errónea del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta. Señala que constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, las diferencias de cambio originadas por operaciones habituales del giro del negocio de la empresa y las diferencias de cambio originadas por operaciones que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, vinculadas también al giro del negocio de la empresa, esto es, con operaciones destinadas a obtener rentas o a mantener la fuente productora de renta; y concluye que sostener lo contrario, esto es, asumir el errado criterio de la Sala Superior, permitiría que las diferencias de cambio originadas por operaciones ajenas al giro de la empresa, como los préstamos personales del gerente, de la secretaria de los hijos de los accionistas, etc., constituyan resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta de la empresa. c) **Infracción normativa por interpretación errónea del literal c) y el penúltimo párrafo del artículo 179° del Código Tributario** Refiere que de conformidad con el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario, para que el deudor tributario se acoja al régimen de incentivos con la rebaja del cincuenta por ciento (50%) del importe de la multa, este deberá cancelar íntegramente los valores (orden de pago o resolución de determinación y resolución de multa), no obstante, el acogimiento a dicho beneficio se perderá si el deudor tributario interpone cualquier o alguna impugnación contra aquellos valores, salvo que dicha impugnación esté referido a la aplicación del régimen de incentivos. Precisa que sostener lo contrario, esto es, permitir el pago parcial de los valores, implicaría vulnerar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues vía interpretación se estarían añadiendo supuestos no previstos expresamente en el precepto literal c) de la norma antes referida. Expresa que Telefónica del Perú canceló solo dos de los tres reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0011391 e impugnó el no pagado, por lo que no podía acogerse al régimen de incentivos con la rebaja del cincuenta por ciento (50%) conforme lo dispone el literal c) del preceptado artículo 179°. En ese sentido, colige que la empresa codemandada no cumplió con los requisitos establecidos en el literal c) del artículo 179° del Código Tributario para acogerse a la rebaja del cincuenta por ciento (50%) del importe de la multa. **V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO** La Fiscal Suprema Adjunta en lo contencioso administrativo, mediante el Dictamen N° 214-2017-MP-FN-FSTCA⁵³, opina que se declare: a) **Fundado** el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de vista que confirmó la de primera instancia que declaró infundada la demanda, se revoque dicho pronunciamiento en cuanto a lo resuelto respecto del tratamiento tributario de las “diferencias de cambio”, y actuando en sede de instancia, se declare fundada la demanda, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4831-9-2012, en el extremo mencionado; b) **infundado** el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de vista en el extremo referido al “régimen de Incentivos”. **VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA: PRIMERO: Del recurso de casación 1.1.** El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384° del Código Procesal Civil. 1.2. Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina “El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento⁵⁴. De ello se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo⁵⁵. 1.3. En ese sentido, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales se ha previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como lo señala el numeral antes anotado; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores, y a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de las mismas. 1.4. A su vez, corresponde mencionar, de manera preliminar, que la

función nomofiliática del recurso de casación, garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384° del Código Procesal Civil, su adecuada aplicación al caso concreto.

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial Al respecto, resulta conveniente precisar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial; siendo así, se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso: 1) Telefónica del Perú solicitó una serie de financiamientos durante el ejercicio dos mil dos, en unidades monetarias diferentes al "nuevo sol", sin embargo, al momento de efectuar el pago o devolución de los mismos, este tipo de cambio se incrementó, originando que obtuviera pérdida por concepto de diferencias de cambio. 2) Durante el procedimiento administrativo, la contribuyente no habría logrado demostrar que los financiamientos solicitados sirvieron para generar renta o mantener la fuente productora. 3) Telefónica del Perú impugnó un extremo de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011391, referido a las notas de crédito, reparo por el cual no solicitó la aplicación del régimen de incentivos.

TERCERO: Cuestión en debate La cuestión controvertida consiste en determinar si corresponde que Telefónica del Perú acredite que las diferencias de cambio correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada; y si se puede impugnar un extremo de una resolución administrativa sin que ello implique la pérdida del régimen de incentivos respecto de los extremos no impugnados.

CUARTO: Infracciones de carácter procesal En el presente caso, el recurso de casación materia de análisis ha sido declarado procedente en mérito a infracciones normativas de carácter procesal y material; por lo tanto, se dilucidará en primer término aquella infracción referida a vicios de índole procesal, dado que en caso de que la misma resulte amparable, acarrearía la nulidad de la resolución judicial impugnada e impediría, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las de carácter material.

QUINTO: Infracción normativa de carácter procesal referida a la vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales previsto en el inciso 5 del artículo 139° de la Constitución, y el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial 5.1. El inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política determina como uno de los principios de la función jurisdiccional: "La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan" (resaltado agregado). 5.2. Así también, en el artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, se establece lo siguiente: "Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta decisión alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelve el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente" (el énfasis es nuestro). 5.3. Por su parte, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 4 de la sentencia recaída en el expediente N° 03433-2013-PA/TC, ha señalado sobre la debida motivación: "El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, por lo demás, pueden y deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso" (énfasis agregado). 5.4. De igual manera, en el fundamento 7 de la sentencia recaída en el expediente N° 0728-2008-PHC/TC, ha señalado sobre la inexistencia de motivación o motivación aparente, lo siguiente: "(...) Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico (...)" (lo resaltado es del colegiado). 5.5. En ese sentido, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables. Bajo este contexto, el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma la resolución judicial exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión⁵⁶.

5.6. En el presente caso, la recurrente manifiesta que la Sala Superior no motivó debidamente su decisión, en tanto no

expuso las razones por las cuales no sería necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas correspondan a operaciones relacionadas con el objeto habitual de la actividad gravada. 5.7. Ante ello, debemos expresar que la Sala de Mérito, interpretando lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en el quinto considerando de la sentencia de vista, sostuvo lo siguiente: "(...) De lo vertido en este párrafo se aprecia que, a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, son computables las diferencias de cambio originadas por: i) operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; y ii) las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas. (...) Al respecto es de mencionar que las diferencias de cambio son los ajustes resultantes producto de las variaciones de la valoración de la moneda extranjera por causas permanentes o temporales, de índole nacional o internacional. Estas fluctuaciones en los ajustes generan tanto resultados positivos como negativos, los mismos que deben ser tomados en consideración en la determinación del Impuesto a la Renta, tanto para incluirlo como utilidad o como pérdida. Sobre la base de lo expuesto, al ser las diferencias de cambio ajustes relacionados a la valoración de la moneda extranjera, no pueden considerarse como gasto, toda vez que no implican que el contribuyente afectado por los referidos ajustes haya incurrido en alguna erogación o pago, esto es, no involucran una actuación material del contribuyente al depender las consecuencias positivas o negativas de causas extrínsecas a éste; en razón a ello, no es necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas producidas en el año 2002 – cuestionadas por la SUNAT- correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada, tal como se realizaría con alguna operación que denote gasto, en la que prima el principio de causalidad recogido en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que es correcto que las diferencias de cambio sean computables en la determinación del Impuesto a la Renta, con carácter general en su relación con el objeto habitual de la actividad gravada y no operación por operación como pretende la entidad demandante" (el énfasis es nuestro). 5.8. De ello se evidencia que el Colegiado Superior cumplió con emitir pronunciamiento en torno a los motivos por los cuales no sería necesario que las diferencias de cambio correspondan a operaciones relacionadas con el objeto habitual de la actividad gravada, en tanto expuso que al ser las diferencias de cambio ajustes relacionados con la valoración de la moneda extranjera, no pueden considerarse como gasto, toda vez que no implican que el contribuyente afectado por los referidos ajustes haya incurrido en alguna erogación o pago, esto es, no involucran una actuación material del contribuyente al depender las consecuencias positivas o negativas de causas extrínsecas a este. 5.9. Así también, se observa que en la sentencia de vista se expuso la interpretación judicial que se realizó del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y la conclusión a la que se arribó del referido procedimiento; asimismo, se sustentó la decisión de la Sala, permitiendo conocer cuál fue el pensamiento y razonamiento de los juzgadores que los llevó a emitir la decisión en el presente caso. En consecuencia, se concluye que la Sala de Mérito motivó debidamente su decisión en torno a la diferencia de cambio como supuesto deducible para efectos del impuesto a la renta. 5.10. Por otro lado, la accionante también argumenta que el Colegiado Superior no sustentó debidamente su decisión en tanto omitió exponer los motivos por los que era factible el acogimiento parcial al régimen de incentivos establecido en el literal c) y el penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario. 5.11. En razón de ello debemos indicar que la Sala de Mérito, habiendo realizado el análisis de lo dispuesto en los anotados dispositivos normativos, en el sexto considerando de la sentencia de vista señaló lo siguiente: "(...) De las normas glosadas fluye que se permite que el contribuyente cancele la multa con una rebaja del 50% de la misma siempre que: i) cumpla con pagar la Orden de Pago o la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa notificadas antes del vencimiento del plazo de 7 días hábiles otorgados en la Resolución de Ejecución Coactiva; y, ii) que no interponga medio impugnatorio alguno; de igual forma, se admite la subsanación parcial, a efectos de acceder al Régimen de Incentivos (...)" En cuanto al pago de las Resoluciones de Determinación y Multa, es de considerar que la empresa codemandada canceló el 19 de enero del 2007 S/. 138 154.00 nuevos soles por el reparo a los gastos sin comprobantes de pago y recalcó del saldo a favor de diciembre de 1999 que estableció la Resolución de Determinación N° 012-003-0011391 – ambos extremos fueron aceptados por la impugnante y, por ende, cancelados – y también S/. 69, 077.00 nuevos soles correspondiente a la Resolución de Multa N° 012-002-0010922 el mismo que fue liquidado en función al inciso c) del artículo 179° del TUO del Código Tributario, vale decir, es el 50% de S/. 138, 154.00 nuevos soles; por lo que habiéndose cancelado dichos montos antes de que se inicie el procedimiento de ejecución coactiva, conforme se aprecia en la Ficha de Valor de la aludida multa actualizada al 03 de febrero del 2007, la contribuyente ha cumplido lo relacionado a la cancelación del tributo y la multa, a fin de acceder a través de la subsanación parcial al Régimen

de Incentivos. En lo que atañe a la impugnación, como ya se ha reseñado, la empresa codemandada únicamente impugnó lo relativo a las notas de crédito, reparo por el cual no se solicitó la aplicación del Régimen de Incentivos y, por consiguiente, no se ha afectado el acogimiento al mencionado Régimen" (el énfasis es nuestro). 5.12. Así, se observa que la Sala Superior cumplió con expresar los fundamentos por los cuales era factible el acogimiento parcial al régimen de incentivos, establecido en el literal c) y en el penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en tanto señaló que del análisis que realizó del referido dispositivo normativo, concluyó que siempre que el contribuyente no interponga medio impugnatorio alguno, puede cancelar la multa con una rebaja del cincuenta por ciento (50%) de la misma, y que es admisible la subsanación parcial a efectos de acceder al régimen de incentivos. 5.13. De la misma forma, se advierte que en la sentencia de vista se expusieron los hechos que antecedieron a la impugnación de la resolución de sanción, así como los pagos que realizó Telefónica del Perú a fin de beneficiarse con el régimen de incentivos establecido en el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y del análisis conjunto de la interpretación normativa con los hechos antes referidos, concluyó que al haber impugnado la empresa únicamente lo relativo a las notas de crédito, reparo por el cual no solicitó la aplicación del régimen de incentivos, no se afectó el acogimiento al mismo en torno a los reparos no impugnados. 5.14. En consecuencia, se concluye que la Sala de Mérito cumplió con manifestar las razones de hecho y de derecho por las cuales resolvió que era posible el acogimiento parcial al régimen de incentivos, así como también expresó la interpretación judicial que le dio a la referida normativa, sustentando así debidamente su decisión; ello permitió conocer cuál fue el pensamiento y razonamiento de los juzgadores que los llevó a emitir tal decisión sobre el presente caso, esto es, en torno del régimen de incentivos establecido en el inciso c) y penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario. 5.15. Por lo tanto, se concluye que el Colegiado Superior cumplió con motivar su resolución en torno a las diferencias de cambio y respecto del régimen de incentivos, exponiendo el análisis y razonamiento que realizó para cada caso, y las razones por las cuales emitió su decisión; por lo que no se evidenció la contravención al derecho a la debida motivación, en su vertiente de inexistencia de motivación; en ese sentido, corresponde declarar infundado en este extremo el recurso de casación interpuesto. **SEXO: En relación con las infracciones materiales denunciadas 6.1.** La recurrente señala que la Sala de Mérito realizó una incorrecta interpretación del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta dado que en la sentencia de vista se sostuvo que al ser las diferencias de cambio ajustes relacionados a la valoración de la moneda extranjera, no pueden considerarse como gasto, toda vez que no implican que el contribuyente afectado por los referidos ajustes haya incurrido en alguna erogación o pago, es decir, no involucran una actuación material del contribuyente al depender las consecuencias positivas o negativas de causas extrínsecas a éste; y en razón a ello, se concluyó que no era necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada. **6.2.** Así también alega que el Colegiado Superior habría realizado una incorrecta interpretación del inciso c) y del penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al establecer que se permite que el contribuyente cancele la multa con una rebaja del cincuenta por ciento (50%) de la misma siempre que: 1) cumpla con cancelar la orden de pago o la resolución de determinación y la resolución de multa, notificadas antes del vencimiento del plazo de siete días hábiles otorgado en la resolución de ejecución coactiva, y 2) que no interponga medio impugnatorio alguno, de igual forma, se admite la subsanación parcial, a efectos de acceder al régimen de incentivos. **6.3.** Ante las infracciones denunciadas, corresponderá a esta Sala Suprema desarrollar la interpretación del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; así como del inciso c) y del penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, a fin de poder determinar cuáles son los efectos de las diferencias de cambio en la determinación del impuesto a la renta, y si correspondía la subsanación parcial para efectos de acceder al régimen de incentivos; ello permitirá determinar si la Sala de Mérito efectuó o no una correcta interpretación de las normas antes referidas. **6.4.** En ese contexto, debemos señalar que la interpretación jurídica busca desentrañar el significado último de las normas jurídicas cuando el sentido de las mismas no queda claro a partir de su análisis lógico jurídico interno⁵⁷. Sobre la interpretación normativa en materia tributaria, la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al presente caso en razón de temporalidad, establece: "Al aplicar las normas tributarias podrá usarse **todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho (...)**" (el énfasis es nuestro). **6.5.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el expediente N° 03088-2009-PA/TC, ha expresado en relación a los métodos de interpretación, lo siguiente: "Sólo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida

voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para la solución del caso concreto, a efectos de optimizar el valor justicia. Para el cumplimiento de esta noble finalidad, este Supremo Colegiado, teniendo como base la identidad estructural entre una norma jurídica (que contiene un mandato preceptivo compuesto de supuesto de hecho y consecuencia) y un mandato judicial (que contiene una regla de comportamiento - obligación de dar, hacer o no hacer), tiene a bien establecer la ineludible obligación del operador judicial, juez o sala superior encargado de ejecutar lo resuelto en el proceso judicial, **de valerse de los siguientes métodos de interpretación jurídica: el literal, el histórico y el finalista (ratio mandato)**, a efectos de evitar incurrir en futuras vulneraciones del derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la calidad de cosa juzgada (...)" (el énfasis es nuestro). **6.6.** En esa línea, respecto del **método de interpretación literal de la norma**, el profesor Marcial Rubio Correa, sostiene lo siguiente: "(...) consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas **propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma**, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la **gramática y el diccionario**"⁵⁸ (lo resaltado es agregado). Así también, el doctor Rosendo Huamani Cueva, al comentar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala sobre el método literal, lo siguiente: "Mediante el método literal o gramatical **se interpreta la norma considerando las palabras y el lenguaje (la semántica y la gramática; el significado de las palabras, sus funciones y sus aplicaciones sintácticas, etc.)**. Si bien este método permite interpretar normas, por sus limitaciones, resulta insuficiente. Este método, por la vinculación de nuestra materia con el principio de legalidad, a veces es utilizado apoyándose en apogemas de interpretación como el de "no hay que distinguir donde la ley no distingue"⁵⁹ (el énfasis es nuestro). **6.7.** Por su parte, respecto del **método de interpretación de la ratio legis** (razón de ser de la norma), el profesor Rubio Correa expresa lo que detalla a continuación: "(...) otorga significados a partir de la precisión de la razón de ser de la norma. Esta razón de ser es distinta de la intención del legislador y de la ratio iuris, concepto de mayor abstracción. Es un método importante, reconocido y en verdadero ejercicio en nuestro medio jurídico. (...) El Tribunal Constitucional, luego de sostener que la interpretación literal es insuficiente añade que el intérprete: 'Requiere, por el contrario, de un esfuerzo de comprensión del contenido constitucionalmente protegido de cada uno de los derechos, principios o bienes constitucional comprometidos, para, después de ello, realizar una ponderación de bienes (...)'. **Este es un llamado del Tribunal [a] comprender no solamente la literalidad de las normas que establecen los derechos, sino su contenido mismo, es decir, el sentido de lo que el derecho establecido protege:** su razón de ser para la protección de la persona"⁶⁰ (el énfasis es nuestro). A su vez, el doctor Huamani Cueva manifiesta lo siguiente en relación al **método lógico**: "Por el método lógico se analiza la norma bajo sus criterios y reglas intentando desentrañar el sentido y la razón de ser (**la ratio legis**) de la norma (RTF N° 3925-1-2005), la razón que determinó su creación"⁶¹ (resaltado agregado). **6.8.** De la misma forma, respecto del **método sistemático**, el mencionado autor, al comentar la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, expresa: "Por las características del ordenamiento jurídico, y la ubicación de la norma tributaria en tal sistema, también debemos tener en cuenta a la interpretación sistemática (método por el cual se interpreta la norma considerando la estructura del ordenamiento jurídico; así, **se evalúa su ubicación en el mismo y su vinculación con las demás normas, a la luz de las instituciones y principios generales que las rigen**). Marcial Rubio nos habla de dos modalidades del método sistemático: el método sistemático por comparación de normas (si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparara una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra) y el método sistemático por ubicación de la norma ('Toda norma tiene uno o más lugares dentro del Derecho. **En ese lugar, interactúa con otras normas y, el conjunto de ellas, permite que dentro de esa ubicación cada norma enriquezca su significado y regule específicamente un determinado campo de la realidad excluyendo a los demás**')"⁶² (el énfasis es nuestro). **SÉPTIMO: Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF 7.1.** Al respecto, debe señalarse que el régimen para determinar la renta se encuentra regulada en el Capítulo IX, considerándose para el presente caso que en el primer párrafo del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al presente caso en razón de temporalidad, se 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**" (el énfasis es nuestro). 7.2. Dado que para la interpretación literal del referido

articulado se hace necesario conocer el significado de las palabras utilizadas en la norma, en esa línea tenemos que la Norma Internacional de Contabilidad N° 21 (NIC 21), define a la diferencia de cambio de la siguiente forma: "La que surge al **convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda**, utilizando tipos de cambio diferentes"⁶³ (el énfasis es nuestro). Así también, el Contador Público Felipe Torres Tello señala sobre el mismo término, lo que se expresa a continuación: "Se entiende que aparecerá una diferencia de cambio **cuando se tenga partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera**, y se haya producido una **variación en la tasa de cambio** entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación"⁶⁴ (resaltado agregado). 7.3. En la vigésimo tercera edición del Diccionario de la Lengua Española, se define al término 'objeto'—décima cuarta acepción— como "*Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación*"; así también, en relación al término 'habitual'—segunda acepción—: "*Que se hace, padece o posee con continuación o por hábito*" y sobre el término 'financiar': "*Sufragar los gastos de una actividad, de una obra, etc.*". 7.4. Respecto del vocablo 'crédito', el autor Flores Polo, en su obra 'Diccionario Jurídico Fundamental', señala que "(...) es el derecho que tiene una persona, llamada 'acreedor', de exigir a otra, llamada 'deudor', un determinado comportamiento, o sea que le dé, que haga o que no haga determinada cosa"⁶⁵. 7.5. Ante lo expuesto, tenemos que de la interpretación literal del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta la siguiente: si se obtiene ganancia o pérdida de convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes, este resultado será computable para efectos del impuesto a la renta, siempre que el origen de esta diferencia se deba a operaciones que fuesen realizadas de forma continua, así como las que se produzcan por razones de una obligación contraída por la misma, cuyo objeto haya sido el financiar esas operaciones realizadas de forma continua y que a la vez se encuentren gravadas con el referido impuesto. 7.6. A partir de ello se evidencia que la operación continua que realice la empresa no constituye cualquier operación habitual, sino que esta debe ser la actividad habitual y gravada con el impuesto a la renta; de lo cual se desprende que debe demostrarse la relación existente entre la obligación contraída y las operaciones habituales que realiza la empresa, a fin de que esa diferencia de cambio sea deducida para efectos de la determinación de la renta neta. 7.7. Desde una interpretación teleológica o razón de ser de la norma, del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se hace necesario conocer en primer lugar qué grava el impuesto a la renta y cómo se calcula el mismo. 7.8. En esa línea, tenemos que el profesor Bravo Cucci, señala respecto impuesto a la renta: "(...) es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. **En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo)**. (...) Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, **en la manifestación de riqueza directa denominada "renta"** que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del Impuesto a la Rentase relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato ensimismo"⁶⁶. 7.9. En cuanto a la forma de determinación del impuesto a la renta, como regla general, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta determina: "**A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas (...) b) Los tributos que recaen sobre bienes o actividades productoras de rentas gravadas c) Las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante (...)". 7.10. De lo expresado se colige que la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producir la renta o para mantener su fuente, los cuales deben estar vinculados con la adquisición de bienes y servicios, que se encuentren destinados a la generación de rentas o al mantenimiento de la fuente generadora; estableciendo, como primer supuesto, que el gasto resulte necesario para producir la renta, de forma tal que el efecto de realizarlo haya sido la obtención de la renta; y como segundo supuesto, que el gasto haya sido necesario para mantener la fuente productora de la renta, en el entendido de que la realización del mismo ha redundado en la generación de rentas a través de la correcta conservación de la fuente productora; siendo que en ambos supuestos será necesario corroborar que la deducción se encuentre permitida en la Ley del Impuesto a la Renta. 7.11. De

igual forma, debe señalarse que en el artículo 37° del Texto Único Ordenado Ley del Impuesto a la Renta se establecen una serie de supuestos que pueden ser deducidos de la renta bruta, entre los que encontramos a las primas de seguro, los gastos de cobranza de rentas gravadas, depreciaciones, entre otros; sin embargo, de la revisión del mismo cuerpo normativo se advierte que existen otros supuestos pasibles de deducirse para la determinación de la renta neta. En ese sentido, no puede afirmarse que los supuestos antes descritos serían los únicos que podrían deducirse, puesto que el artículo 61° permite también deducir la diferencia de cambio, ya sea como ganancia o pérdida. 7.12. En ese sentido, el artículo 61° de la Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta cuando hace referencia a la diferencia de cambio como deducible para efectos del impuesto a la renta, se regulan dos supuestos para su deducibilidad: 1) Que sean originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; y 2) **que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiar las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada**; por lo que, en el supuesto en que se produzca ganancias o pérdidas por concepto de diferencias de cambio por cuestiones distintas a las expuestas, estas no serán deducibles para efectos del impuesto a la renta; por lo tanto, si el contribuyente obtiene pérdidas por concepto de la diferencia de cambio corresponderá que se deduzca para los efectos del impuesto a la renta siempre que se verifique que dichos financiamientos fueron utilizados para el objeto habitual del negocio. 7.13. De ello se entiende que la razón de ser del anotado dispositivo normativo es regular un supuesto no contemplado en el numeral 37 de la acotada norma, que consiste en incorporar a la diferencia de cambio como supuesto deducible para efectos del impuesto a la renta, siempre que se encuentre dentro de los dos supuestos que regula el articulado, esto es, que se hayan originado por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, o que esas diferencias de cambio se hayan producido con motivo de crédito solicitado, siempre que ese financiamiento haya sido utilizado para financiar las operaciones que fuesen el objeto habitual de la actividad gravada, entendiéndose de esto último, que debe existir una relación directa entre el financiamiento solicitado y las operaciones que realiza la empresa de forma habitual. 7.14. Por lo tanto, al aplicarse el método de interpretación de la *ratio legis* de la norma contenida en el artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, tenemos que las diferencias de cambio deben encontrarse en relación directa con la actividad habitual de la empresa, en concordancia con regla general prevista en el artículo 37° del mismo cuerpo normativo, a fin de que puedan ser deducidas para efectos del impuesto a la renta, pues ambos sirven para determinar la renta neta, ya sea como ganancias y pérdidas, o gastos, respectivamente. 7.15. En cuanto al método sistemático, esto es, la vinculación de una norma con las demás, a la luz de las instituciones y principios generales que las rigen, se procederá a interpretar el artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, bajo el mismo, en correspondencia con las demás normas reguladas en el mismo cuerpo normativo. En esa línea, tenemos que en el primer párrafo del artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala: "**Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes** que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora" (el énfasis es nuestro). 7.16. Por su parte, en su artículo 20° se expresa: "La renta bruta está constituida por el **conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable**. Cuando tales ingresos provengan de la **enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados**. (...)" (resaltado agregado). 7.17. Así también, en su artículo 37° se determina: "**A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: a) Los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas (...)" 7.18. De la misma forma, en su artículo 44° se establece: "**No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría**: a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares. b) El Impuesto a la Renta. c) Las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional. d) Las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie (...)" 7.19. Ante ello, debemos señalar que para determinar el impuesto a la renta que corresponda pagar a cada contribuyente, se debe proceder a obtener los **ingresos brutos** afectos a dicho tributo, que perciba el mismo, y deducirse de ellos los costos computables, resultando así una **renta bruta**; de ella se procederá a restar los **gastos deducibles**, y adicionarle otros ingresos, de ser el caso, obteniéndose con ello la **renta neta**; a esta última se le podrá restar las deducciones y las pérdidas tributarias compensables, de lo que resultará la **renta neta imponible**, y a ella se le aplicará el porcentaje por concepto

de impuesto a la renta, obteniéndose así el impuesto final a pagar. 7.20. Con relación al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en él se señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, con lo cual se evidencia que los gastos deben encontrarse en correspondencia con el principio de causalidad, que se refiere a la relación directa entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. 7.21. En torno a los alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial, el profesor Luis Durán Rojo señala lo siguiente: "La aplicación del principio de causalidad está regulada en los artículos 37 y 44 de la LIR. Además se debe tener en cuenta que, en los artículos 38 al 43 de la LIR, se establecen reglas para el tratamiento impositivo de los desgastes de activos fijos. **En el artículo 37 de la LIR, se ha señalado una lista de gastos respecto de los que, a fin de que sean deducibles, se plantea el cumplimiento de determinadas formalidades o existen limitaciones temporales o cuantitativas.** (...) Ahora bien, hay un sector de la doctrina comparada que se adscribe a sostener que el gasto necesario debe entenderse como un **gasto imprescindible; esto es que lo necesario deba entenderse referido a la imposibilidad de sustraerse al gasto para obtener el ingreso correspondiente.** De hecho, en España, la jurisprudencia administrativa exigía que se pruebe la derivación de los ingresos de los gastos o, lo que es lo mismo, la existencia de la obligatoriedad o imposibilidad para sustraerse de los mismos para considerarlos deducibles"⁶⁷ (el énfasis es nuestro). 7.22. Así también, respecto de la normalidad y razonabilidad de los gastos, expresa lo siguiente: "Como hemos adelantado, con la descripción generalizada del TF a las corrientes amplias del principio de causalidad, dicho organismo tuvo que considerar, en su propio razonamiento, criterios adicionales, como la normalidad, proporcionalidad o razonabilidad en relación con la actividad económica. Esos criterios habían sido definidos también por un sector de la doctrina tributaria como elementos del principio de causalidad. Al respecto, García Mullín ha señalado que: "[...] puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: **ser necesarios (algunas legislaciones hablan de 'estrictamente indispensables') para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etcétera'** (1980: 122)"⁶⁸ (el énfasis es nuestro). 7.23. Por su parte, Pablo Arias Copitan, Raul Abril Ortiz y Saúl Villazana Ochoa, señalan en torno al principio de causalidad, lo siguiente: "(...) es necesario tener en cuenta que **no todos los gastos son deducibles para determinar el Impuesto a la Renta, sin embargo, si deben ser registrados para fines contables;** es decir, para determinar el resultado financiero al final del ejercicio. En ese sentido, cabe precisar que la **renta neta no es otra que aquella que se obtiene luego de deducir de todos los ingresos gravados (renta bruta) todos aquellos gastos necesarios para producir renta o mantener la fuente generadora.** Así, como criterio fundamental, que hemos expuesto, es que el gasto debe cumplir con el principio de causalidad; esto es, que el gasto sea necesario para producir renta o mantener la fuente generadora. Sin embargo, producto de la casística, la jurisprudencia y la doctrina se han desarrollado criterios complementarios al principio de causalidad. Estos son los criterios de **razonabilidad, necesidad, proporcionalidad, normalidad y generalidad**"⁶⁹ (el énfasis es nuestro). 7.24. De ello se colige que al momento de determinarse el impuesto a la renta que corresponderá pagar a un determinado contribuyente, con motivo de su renta de tercera categoría, deberán deducirse una serie de gastos y costos, así como adicionarse diversos ingresos, resultando de toda esta operación, finalmente, el impuesto a la renta a pagar al Estado. 7.25. Sin perjuicio de lo expuesto, debe precisarse que para preparar los estados contables de una empresa, los contribuyentes pueden deducir todos los gastos en que incurra la empresa a fin de obtener sus estados contables y utilidades netas; no obstante, a nivel tributario no sucede lo mismo, debido a que cada operación registrada o deducida originará un mayor o menor impuesto, debiéndose deducir solamente aquellos gastos que permita la norma, así como en la forma en que lo establezca, pues su registro u omisión tendrá efectos en la determinación de los tributos a pagar. 7.26. Por lo tanto, será necesario que el contribuyente demuestre que los gastos que pretende deducir para efectos del impuesto a la renta sean causales, en los términos del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica que los documentos o pruebas físicas o documentales que exhiba para acreditar la causalidad de sus operaciones sean fehacientes —teniendo en este caso el la carga de la prueba— y estar ligadas a la generación de la fuente productora, salvo que la propia norma lo considere como gasto deducible sin que exista esta vinculación. 7.27. En esa línea, al advertirse que en el artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere que: "*Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen*

resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta (...)"; entendemos que para el segundo supuesto, será necesario que las diferencias de cambio para que sean deducibles de la renta bruta, el crédito obtenido ha debido ser utilizado para generar renta o para mantener la fuente, ya sea por ganancia o pérdida, ello en concordancia con lo previsto en el artículo 37° del mismo cuerpo normativo. 7.28. En consecuencia, empleando el método de interpretación sistemático del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con los artículos antes expuestos de la misma normativa, tenemos que los gastos por concepto de diferencias de cambio obtenidos con motivo de los financiamientos solicitados por la empresa, a fin de que sean computables para efectos de la determinación de la renta neta, deberán cumplir con el principio de causalidad, esto es, demostrarse que han servido para financiar las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada. 7.29. Por lo tanto, tenemos que al haberse interpretado el mencionado artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta conforme a los métodos de literalidad, *ratio legis* y sistemático, y haberse llegado a la misma conclusión, esto es, que los gastos por concepto de diferencias de cambio deben ser causales por lo que debió demostrarse de forma fehaciente que las diferencias de cambio se produjeron por razones de créditos (obligaciones) obtenidos para financiar las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada, se concluye que las diferencias de cambio para efectos del impuesto a la renta deberán cumplir con el principio de causalidad establecido en el artículo 37° del anotado texto legal. 7.30. En ese sentido, de la revisión de la sentencia de vista se advierte que la Sala Superior arribó a una interpretación errada en tanto estableció que no era necesario que se acredite que las diferencias de cambio negativas producidas en el ejercicio dos mil dos correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada; ante ello, se evidencia una incorrecta interpretación del artículo 61° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, y por ende, corresponde que se declare fundado en este extremo el recurso de casación. **OCTAVO: Infracción normativa por interpretación errónea del literal c) y penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario** 8.1. El literal c) del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, señala: "La sanción de multa aplicable por las infracciones establecidas en los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178, se sujetará, al siguiente régimen de incentivos, **siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la misma con la rebaja correspondiente:** (...) c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la Orden de Pago o Resolución de Determinación, de ser el caso, o la Resolución de Multa, **la sanción será rebajada en un cincuenta por ciento (50%) sólo si, con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del Artículo 117 del presente Código Tributario, el deudor tributario cancela la Orden de Pago, Resolución de Determinación y Resolución de Multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno**" (el énfasis es nuestro). 8.2. Así también, en el penúltimo párrafo del mismo dispositivo normativo se determina: "La subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación". 8.3. De lo citado se puede afirmar que mediante el régimen de incentivos se permite que el infractor tributario disminuya los efectos de las sanciones que le son impuestas, rebajándose en un cincuenta por ciento (50%) siempre que el deudor cancele la orden de pago, la resolución de determinación o la resolución de multa; para ser beneficiado con dicho incentivo, la obligación imputada por la administración debe estar firme, es decir, no haber sido impugnada. 8.4. En ese sentido, como regla general se tiene que el infractor podrá acogerse al beneficio siempre que no interponga medio impugnatorio respecto de la resolución de multa, orden de pago o resolución de determinación; empero, podría darse el caso de que una resolución de determinación tenga varios extremos resueltos, independientes entre ellas, en dicho caso nada impide que el infractor pueda acogerse al incentivo siempre que no impugne el extremo con el que pretende acogerse al beneficio. 8.5. El régimen de incentivos tiene como propósitos, por un lado, permitir que el deudor tributario disminuya los efectos de las sanciones impuestas, así como dejar que este regularice una situación respecto de la cual es consciente que actuó de forma irregular, ya sea por omisión, error material o algún otro supuesto; asimismo, permitir que ante el pago de la sanción y autoreconocimiento por parte del contribuyente de la acción u omisión, la Administración Tributaria ya no deba realizar una mayor actividad para lograr el pago de la sanción, así como del reconocimiento de la misma. 8.6. Por otro lado, tenemos que en el artículo 129° del Texto Único Ordenado del Código Tributario se establece: "Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y **decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados** y cuantas suscite el expediente" (resaltado agregado). 8.7. Así también, en el primer párrafo de su artículo 136° se señala: "Tratándose de Resoluciones de Determinación y de Multa, para interponer

reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago" (el énfasis es nuestro). 8.8. En el cuarto párrafo de su artículo 146° se expresa: "(...) Para interponer la apelación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye el motivo de la apelación, pero para que ésta sea aceptada, el apelante deberá acreditar que ha abonado la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago". 8.9. De las normas antes mencionadas se advierte que los contribuyentes se encuentran habilitados para impugnar solo un extremo de la resolución que ellos consideran que les causa un perjuicio, y ante ello, los órganos administrativos resolverán en torno a la parte objetada; en ese contexto, tenemos que de una interpretación sistemática del inciso c) y el penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en relación con los artículos 129°, 136° y 146° de la misma normativa, se evidencia que al poder impugnar los contribuyentes solo un extremo del acto administrativo, es posible que se beneficie del régimen de incentivos respecto de los extremos de los reparos aceptados por el contribuyente al no ser estos apelados, perdiendo el beneficio respecto de aquellos impugnados. 8.10. Por consiguiente, al haber resuelto la Sala de Mérito, que no correspondía que el contribuyente perdiese el régimen de incentivos respecto de los extremos de la Resolución de Determinación N° 012-003-0011391 no impugnados; se concluye que no se ha infringido lo dispuesto en el inciso c) ni en el penúltimo párrafo del artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En consecuencia, corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto en este extremo. **VII. DECISIÓN:** Por los fundamentos expresados, de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo contencioso administrativo, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 396° del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1° de la Ley N° 29364, **Declararon: FUNDADO** el recurso de casación de fecha veintiséis de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas seiscientos dos, interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de septiembre de dos mil quince, obrante a fojas quinientos ochenta y uno; y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada recaída en la resolución número doce, de fecha quince de septiembre de dos mil catorce, obrante a fojas cuatrocientos cuarenta y ocho, que declaró infundada la demanda, y **REFORMÁNDOLA**, declararon **FUNDADA EN PARTE la demanda, en el extremo referido a la carga financiera por diferencia de cambio**, en consecuencia, **NULA parcialmente** la Resolución N° 04831-9-2012, emitida por el Tribunal Fiscal con fecha treinta de marzo de dos mil doce, en el extremo que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140006992, que confirmó la Resolución de Determinación N° 012-003-00011389 respecto del mencionado reparo, y **ORDENARON** al referido órgano administrativo que emita un nuevo pronunciamiento atendiendo a los fundamentos de la presente sentencia; e **INFUNDADA** la demanda en el extremo referido a la aplicación del Régimen de Incentivos; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano"; en el proceso seguido por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, sobre nulidad de resolución administrativa; y los devolvieron. Interviene como **Juez Supremo ponente: Cartolin Pastor. S.S. LAMA MORE, ARIAS LAZARTE, YAYA ZUMAETA, CARTOLIN PASTOR EL VOTO EN MINORÍA DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO WONG ABAD ES COMO SIGUE:** **1. RECURSO DE CASACIÓN:** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat⁷⁹, de fecha veintiséis de octubre de dos mil quince, obrante a fojas seiscientos dos, contra la sentencia de vista de fecha veintinueve de septiembre de dos mil quince, obrante a fojas quinientos ochenta y uno, que confirmó la sentencia de primera instancia de fecha quince de septiembre de dos mil catorce, obrante a fojas cuatrocientos cuarenta y ocho, que declaró infundada la demanda. **2. CAUSALES DEL RECURSO:** Mediante resolución de fecha uno de agosto de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento cincuenta del cuadernillo de casación formado en esta Sala Suprema, se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la Sunat, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionada a las "diferencias de cambio"; b) infracción normativa por interpretación errónea del literal c) y penúltimo párrafo del artículo 179 del Código Tributario; c) infracción normativa por vulneración del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales previsto en el artículo 139, inciso 5, de la Constitución Política del Estado, concordante con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. 3. CONSIDERANDO:** **PRIMERO.-** En principio corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho

objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto. **SEGUNDO.-** En la ponencia al declarar infundadas las causales de procedencia del recurso de casación citadas en los **literales b) y c)** del numeral 2 de este voto, asimismo, fundada la causal de procedencia contemplada en el **literal a)** del citado numeral 2; se resuelve, declarar fundado el recurso de casación, y actuando en sede de instancia, revocar la sentencia de fecha quince de setiembre de dos mil catorce, reformándola, declara fundada en parte la demanda, en el extremo referido a cargas financieras por diferencia de cambio, en consecuencia, nula parcialmente la Resolución N° 04831-9-2012, emitida por el Tribunal Fiscal, de fecha treinta de marzo del dos mil doce, en el extremo que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 que confirmó la Resolución de Determinación N° 012-003-00011389 respecto del mencionado reparo, y ordena al referido órgano administrativo que emita nuevo pronunciamiento atendiendo a los fundamentos de la ponencia; e infundado el extremo de la demanda referido a la aplicación del Régimen de Incentivos. **TERCERO.-** Ahora bien, comparto los fundamentos de la ponencia al declarar fundado el recurso de casación en cuanto a las causales de procedencia por las infracciones normativas esbozadas en los **literales b) y c)**; por ende, la presente discordia se circunscribe a la causal: **a) infracción normativa por interpretación errónea del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionada a las diferencias de cambio.** Respecto a la causal materia de discordia, la recurrente alega que de forma errada la Sala Superior consideró que no es necesario acreditar que las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos correspondan a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada, a efectos de ser computable para determinar la renta neta de tercera categoría, puesto que de una interpretación lógica y gramatical del artículo 61 de la Ley de Impuesto a la Renta, tenemos que regula las diferencias de cambio por operaciones normales, cotidianas o acostumbradas de la empresa para obtener rentas o mantener su fuente productora de renta según el objeto del negocio, de no ser así cualquier operación podría dar lugar a diferencia de cambio susceptible de incidir en la determinación de la renta neta, careciendo de sentido que el legislador precisase a las operaciones que son objeto habitual de la actividad privada; por lo tanto, en el caso de las diferencias de cambio por créditos, solo pueden ser consideradas las obtenidas para financiar las operaciones que habitualmente realiza la empresa para obtener renta o mantener su fuente productora de renta. Agrega que una interpretación sistemática de los artículos 37 y 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, confirma la interpretación que propone. Añade, que al ser la diferencia de cambio un componente accesorio que surge de los intereses y estos a su vez accesorios del préstamo, entonces si para deducir como gasto los intereses generados por deudas es obligatoria su vinculación a la obtención de rentas o a mantener la fuente productora, ello también debe ser exigible a las diferencias de cambio en virtud del principio que señala que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. La parte recurrente concluye que una correcta interpretación del citado artículo 61 es que constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, las diferencias de cambio originadas por operaciones destinadas a obtener rentas o a mantener la fuente productora de renta; sostener lo contrario permitiría que las originadas por operaciones ajenas al giro de la empresa, como préstamos personales del gerente o de los hijos de los accionistas, sean resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta de la empresa, lo cual resulta irrazonable y absurdo. **CUARTO.-** Pues bien, se procede a verificar si la causal en cuestión se produjo conforme alega la recurrente, apreciándose que el presente proceso fue iniciado con la presentación de la demanda obrante de fojas setenta y nueve, a través de la cual la Sunat solicitó como **pretensión principal**, que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 de fecha treinta de marzo del dos mil doce, en el extremo que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 de fecha veintiocho de diciembre de dos mil siete, en cuanto a la Resolución de Determinación N° 012-003-00011389 respecto del reparo carga financiera por diferencia de cambio, asimismo en el extremo que resolvió revocar la indicada Resolución de Intendencia en cuanto a la Resolución de Multa N° 012-002-0010922 girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en lo que se refiere a la aplicación del Régimen de Incentivos; como pretensión **accesoria**, solicitó que se ordene al Tribunal Fiscal que emita una nueva resolución, confirmando la Resolución de Intendencia N° 0150140006992 y manteniendo la validez de la Resolución de Determinación N° 012-003-00011389 en el extremo referido al reparo por carga financiera por diferencia de cambio y de la Resolución de Multa N° 012-002-0010922 en lo referido a la aplicación del Régimen de Incentivos. La demandante alegó en lo referente al artículo 61 de la Ley de Impuesto a la Renta, que la naturaleza de los resultados por diferencia de cambio es la de ingresos o gastos según el resultado positivo o negativo que se origine y que el tratamiento tributario de estos a fin de incluirlos en la determinación del Impuesto a la Renta

implica que se originen en operaciones y/o créditos obtenidos pero vinculados causalmente a las actividades gravadas de la empresa, de no existir el nexo causal deviene inaplicable el mencionado artículo 61, sometiéndose dichos ingresos o gastos a las reglas generales de la indicada ley. Por tanto, si bien las personas jurídicas deben computar la totalidad de los resultados obtenidos provenientes de la actividad gravada sin importar la operación con la que en cada caso en particular pudiera relacionarse; sin embargo, del texto de la norma citada se desprende que no deben computarse los resultados por diferencia de cambio que no tengan como finalidad el desarrollo de la actividad gravada de la empresa, dado que ello sería incompatible con el criterio de empresa fuente. Por consiguiente, la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto dispone que la Administración proceda a analizar las pérdidas por diferencia de cambio que componen las cargas financieras deducidas por el contribuyente para efecto de determinar su renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil dos y tomar en cuenta el criterio del Tribunal Fiscal sobre que la habitualidad en las diferencias de cambio es en sentido general a la realización continua de la actividad principal gravada del contribuyente y no respecto a cada transacción en específico, no tiene asidero legal por cuanto se admitiría que el contribuyente deduzca pérdidas por diferencia de cambio por el solo hecho de ser resultados obtenidos por una empresa en marcha, en clara contravención a lo establecido en el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta. **QUINTO.**- Por sentencia contenida en la resolución número doce, expedida el quince de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas cuatrocientos cuarenta y ocho, la Jueza del Vigésimo Tercer Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera resolvió declarar infundada la demanda, sustentando su decisión en que las diferencias de cambio constituyen ganancias o pérdidas del ejercicio, mas no el gasto a que se refiere el artículo 37 del Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, pues no constituyen una inversión; por lo que a su juicio, basta probar que guardan relación con el objeto habitual de la actividad gravada en forma general. Concluyendo, que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal no ha vulnerado los principios de seguridad jurídica ni predictibilidad. **SEXTO.**- Mediante sentencia de vista contenida en la resolución número veinte, de fecha veintinueve de setiembre de dos mil quince, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de Lima, Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, resolvió confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda; amparando su decisión en que al ser las diferencias de cambio ajustes resultantes producto de variaciones en la valoración de moneda extranjera que generan resultados positivo o negativos, entonces no pueden considerarse como gasto debido a que no implica que el contribuyente haya incurrido en alguna erogación o pago, sino que depende de causas extrínsecas a este; en razón a ello, concluye que no es necesario acreditar que las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos corresponden a operaciones relacionadas al objeto habitual de la actividad gravada para que estas sean computables en la determinación del Impuesto a la Renta. **SEPTIMO.**- En cuanto al tema de fondo, es necesario, en primer lugar, transcribir el texto del primer párrafo del artículo 61 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al presente caso por razones de temporalidad: «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». Según la Administración Tributaria: «..., la interpretación lógica y gramatical da cuenta que, cuando el artículo 61° de la LIR hace referencia a 'las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada' (para concluir que tales diferencias de cambio pueden incidir en la determinación de la renta neta), evidentemente, se está refiriendo a las diferencias de cambio por operaciones normales, cotidianas o acostumbradas de la empresa para obtener rentas o mantener su fuente productora de renta según el objeto del negocio, ya que en eso consiste la 'Habitualidad'». Concluyendo, de esa forma, que: «... no toda operación puede dar lugar a esas diferencias de cambio, sino únicamente aquellas que –según el objeto del negocio– son habituales para obtener rentas o mantener la fuente productora de renta». Del mismo modo, la recurrente identifica un segundo supuesto de la norma que: «...cuando el artículo 61 de la LIR señala que constituyen resultados computables, a efectos de la determinación de la renta neta, 'las diferencias de cambio (...) que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas', evidentemente se está refiriendo al financiamiento de las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada... ¿Y cuáles son esas operaciones que constituyen objeto habitual de la actividad gravada? Por las razones expuestas en el supuesto anterior, aquellas que son normales, cotidianas o acostumbradas para obtener rentas o mantener la fuente productora de renta, según el giro del negocio de la empresa...». De todo ello se desprende, que la posición de la demandante es que: «...constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, las diferencias de cambio originadas por operaciones habituales del giro del negocio de la empresa y las

diferencias de cambio originadas por operaciones que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, vinculadas también al giro del negocio de la empresa, esto es, con operaciones destinadas a obtener rentas o mantener la fuente productora de la renta». **OCTAVO.**- Pasando al análisis de los argumentos glosados corresponde establecer, en primer término, que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en el ejercicio materia del reparo tributario, atribuye a 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, la calidad de resultados (pérdidas o ganancias) computables a efectos de la determinación de la renta neta. Es decir, estas diferencias de cambio no pueden ser confundidas con un gasto, cuyo tratamiento se encuentra regulado en el artículo 37 del mencionado TUO de la Ley de Impuesto a la Renta, cuyo texto primigenio aplicable por razones temporales, prevé: «A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley...». De esta norma, tanto la doctrina, como la jurisprudencia administrativa han enunciado el denominado Principio de Causalidad del Gasto, el cual se refiere a «la relación que debe existir entre los gastos y la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora, lo que debe apreciarse con criterio de razonabilidad y proporcionalidad y en función de la naturaleza y el volumen de las operaciones del contribuyente (RTF 604-5-2001 de 15-6-2001, 07796-4-2009 de 11-8-09 y 12596-3-2009 de 24-11-09, entre otras)»⁷¹. En tal sentido, corresponde al contribuyente acreditar la existencia y relación del gasto con "la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora", si desea deducirlo de la renta bruta del ejercicio gravable. Por otro lado, debe recordarse que de acuerdo a la establecido por el inciso e) del artículo 28 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría: «e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse». Es así, que según el artículo 14 citado: "Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el Artículo 16 de esta ley". Por consiguiente, queda claro que, a diferencia de los gastos, las rentas se imputan, por defecto, a la empresa que las genera, salvo que esta acredite que la renta se encuentra inafecta o exonerada de acuerdo a ley, tanto es así, que respecto de las empresas no es necesario que el ingreso derive de una operación comercial habitual para considerarla gravada, pues, como hemos visto, se considera renta gravada cualquiera que obtenga una persona jurídica. Esto nos lleva a concluir que al interpretar el artículo 61 del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta no es posible exigir la probanza de una relación causal entre las operaciones habituales de la empresa o el financiamiento de estas y las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, para considerar que pueden ser restadas o sumadas en la determinación de la renta neta, pues, como hemos dicho, los resultados de todas las operaciones de la empresa sin importar ni exigirse la habitualidad constituyen rentas gravadas. Aceptar la postura interpretativa de la Administración llevaría al absurdo de que, cuando se produzca una diferencia de cambio positiva, si esta no es sumada a la renta neta por la empresa, correspondería a la Sunat acreditar que la diferencia de cambio está relacionada con una actividad gravada. Por consiguiente, una interpretación sistemática del artículo 61 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta debe llevarnos a la conclusión de que, cuando este artículo se refiere a 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", la relación exigida por la norma debe considerarse acreditada salvo que se demuestre la realización de operaciones exoneradas, pues, como ya hemos comprobado, de acuerdo al inciso e) del artículo 28 de la indicada ley, se consideran de origen empresarial, es decir, de actividad habitual todas las rentas que genera una empresa. **NOVENO.**- Por su parte, la Sala de Mérito sustenta su decisión de no exigir a la empresa acreditar las diferencias de cambio negativas producidas en el año dos mil dos, materia de reparo en el caso analizado, en el origen de las diferencias de cambio, fundamentando que: «...al ser las diferencias de cambio ajustes relacionados a la valoración de la moneda extranjera, no pueden considerarse como gasto, toda vez que no implican que el contribuyente afectado por los referidos ajustes haya incurrido en alguna erogación o pago, esto es no involucran una actuación material del contribuyente al depender las consecuencias positivas o negativas de causas extrínsecas a éste». Este razonamiento abunda a favor de la posición expresada en el presente voto en discordia, en tanto pone de manifiesto que la diferencia de cambio no está vinculado al crédito contratado, sino que obedece a causas ajenas del propio negocio jurídico y al actuar del contribuyente; por consiguiente, exigir que para computar la diferencia de cambio negativa en la determinación de

la renta, deba acreditarse la relación directa de cada operación de crédito con el objeto habitual de la actividad del negocio, resulta desproporcionado. **DÉCIMO.** En esta línea interpretativa, también queda desvirtuado el argumento de la recurrente presentado recién en casación, respecto a que considera que al ser las diferencias de cambio accesorias a los intereses y estos a su vez accesorios de los préstamos, entonces las diferencias de cambio al igual que los intereses deben ser causales en términos del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; ya que las diferencias de cambio no tienen la naturaleza de gasto de acuerdo a lo establecido en el invocado artículo 37, como sí sucede en el caso de los intereses con sus precisiones, donde este último concepto forma parte del acuerdo de financiamiento y es consecuencia del crédito. **DÉCIMO PRIMERO.** Por todo lo expuesto, se aprecia que los fundamentos que conforman el razonamiento del Colegiado Superior han sido establecidos en coherencia con la ley y lo actuado en autos, no habiéndose verificado que la sentencia de vista materia de recurso haya incurrido en las infracciones normativas alegadas por la recurrente, motivo por el cual el recurso de casación deviene en infundado. **4. DECISIÓN:** Por tales consideraciones, **MI VOTO ES PORQUE SE DECLARE INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha veintiséis de octubre de dos mil quince, en consecuencia, dispusieron **NO CASAR** la sentencia de vista, de fecha veintinueve de setiembre de dos mil quince, obrante a fojas quinientos ochenta y uno, que confirmó la sentencia de primera instancia de fecha quince de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas cuatrocientos cuarenta y ocho, que declaró infundada la demanda. En los seguidos por la parte recurrente contra el Tribunal Fiscal y otro; sobre impugnación de resolución administrativa; **MANDARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial "El Peruano" conforme a ley; notificándose.- **Juez Supremo Ponente: Wong Abad.-** SS. WONG ABAD

- 1 Obrante a fojas 602 del expediente principal.
- 2 Obrante a fojas 581 del expediente principal.
- 3 Obrante a fojas 448 del expediente principal.
- 4 Obrante a fojas 21476 del expediente administrativo (tomo 23).
- 5 Obrante a fojas 22071 del expediente administrativo (tomo 24).
- 6 Obrante a fojas 21874 del expediente administrativo (tomo 24).
- 7 Obrante a fojas 21872 del expediente administrativo (tomo 24).
- 8 Obrante a fojas 21870 del expediente administrativo (tomo 24).
- 9 Obrante a fojas 21868 del expediente administrativo (tomo 24).
- 10 Obrante a fojas 21866 del expediente administrativo (tomo 24).
- 11 Obrante a fojas 21864 del expediente administrativo (tomo 24).
- 12 Obrante a fojas 21861 del expediente administrativo (tomo 24).
- 13 Obrante a fojas 21860 del expediente administrativo (tomo 24).
- 14 Obrante a fojas 21858 del expediente administrativo (tomo 24).
- 15 Obrante a fojas 21941 del expediente administrativo (tomo 24).
- 16 Obrante a fojas 21939 del expediente administrativo (tomo 24).
- 17 Obrante a fojas 21937 del expediente administrativo (tomo 24).
- 18 Obrante a fojas 21935 del expediente administrativo (tomo 24).
- 19 Obrante a fojas 21933 del expediente administrativo (tomo 24).
- 20 Obrante a fojas 21931 del expediente administrativo (tomo 24).
- 21 Obrante a fojas 21929 del expediente administrativo (tomo 24).
- 22 Obrante a fojas 21927 del expediente administrativo (tomo 24).
- 23 Obrante a fojas 21925 del expediente administrativo (tomo 24).
- 24 Obrante a fojas 21923 del expediente administrativo (tomo 24).
- 25 Obrante a fojas 21921 del expediente administrativo (tomo 24).
- 26 Obrante a fojas 21919 del expediente administrativo (tomo 24).
- 27 Obrante a fojas 21878 del expediente administrativo (tomo 24).
- 28 Obrante a fojas 21888 del expediente administrativo (tomo 24).
- 29 Obrante a fojas 21886 del expediente administrativo (tomo 24).
- 30 Obrante a fojas 21884 del expediente administrativo (tomo 24).
- 31 Obrante a fojas 21882 del expediente administrativo (tomo 24).
- 32 Obrante a fojas 21880 del expediente administrativo (tomo 24).
- 33 Obrante a fojas 21912 del expediente administrativo (tomo 24).
- 34 Obrante a fojas 21910 del expediente administrativo (tomo 24).
- 35 Obrante a fojas 21908 del expediente administrativo (tomo 24).
- 36 Obrante a fojas 21906 del expediente administrativo (tomo 24).
- 37 Obrante a fojas 21904 del expediente administrativo (tomo 24).
- 38 Obrante a fojas 21902 del expediente administrativo (tomo 24).
- 39 Obrante a fojas 21900 del expediente administrativo (tomo 24).
- 40 Obrante a fojas 21898 del expediente administrativo (tomo 24).
- 41 Obrante a fojas 21896 del expediente administrativo (tomo 24).
- 42 Obrante a fojas 21894 del expediente administrativo (tomo 24).
- 43 Obrante a fojas 21892 del expediente administrativo (tomo 24).
- 44 Obrante a fojas 21890 del expediente administrativo (tomo 24).
- 45 Obrante a fojas 21876 del expediente administrativo (tomo 24).
- 46 Obrante a fojas 22190 del expediente administrativo (tomo 24).
- 47 Obrante a fojas 24294 del expediente administrativo (tomo 27).
- 48 Obrante a fojas 24476 del expediente administrativo (tomo 27).
- 49 Obrante a fojas 25756 del expediente administrativo (tomo 29).
- 50 Obrante a fojas 79 del expediente principal.
- 51 Obrante a fojas 448 del expediente principal.
- 52 Obrante a fojas 150 del cuaderno de casación.
- 53 Obrante a fojas 165 del cuaderno de casación.
- 54 De Pina, Rafael. (1940). Principios de Derecho Procesal Civil. México: Ediciones Jurídicas Hispano Americana. Pág. 222.
- 55 Escobar Fornos, Iván. (1990). Introducción al proceso. Bogotá, Colombia: Editorial Temis. Pág. 241.

- 56 Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 4348-2005-PA/TC (fundamento 2).
- 57 Rubio Correa, Marcial. (2017). El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Undécima edición. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Pág. 220.
- 58 Ibid., pag. 238.
- 59 Huamani Cueva, Rosendo. (2011). Código Tributario Comentado. Lima, Perú: Jurista Editores. Pág. 141.
- 60 Rubio Correa. Op.Cit., pag. 241.
- 61 Huamani Cueva. Op. Cit., pag. 141.
- 62 Ibid., pag. 142.
- 63 Véase en <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC21.pdf>
- 64 Torres Tello, Felipe. (2009). La diferencia de Cambio, su tratamiento contable y tributario para efecto del Impuesto a la Renta e IGV. Actualidad Empresarial. Segunda quincena (189). Pág. 1-13.
- 65 Flores Polo, Pedro. (2002). Diccionario Jurídico Fundamental. Segunda Edición. Lima, Perú: Grilley. Pág. 200.
- 66 Bravo Cucci, Jorge. (Junio 2003). Implicancia de las NIC's en la aplicación del Impuesto a la Renta - La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. VII Jornadas Nacionales de Tributación, Cuadernos Tributarios N° 28. Pág. 63.
- 67 Durán Rojo, Luis. (julio 2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. Revista Contabilidad y Negocios. Volumen 4 (7), julio 2009. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial. Págs. 7, 8, 10.
- 68 Ibid., pag.11.
- 69 Arias Capitan, Pablo; Abril Ortiz, Raúl; y Villazana Ochoa, Saúl. (2015) Gasto Deducibles y No Deducibles, Análisis Tributario y Contable. Primera edición. Lima, Perú: Gaceta Jurídica. Págs. 30 y 31.
- 70 En adelante Sunat.
- 71 Manual del Impuesto a la Renta, Tomo I, Editorial Economía y Finanzas: p. 92.3.

C-1780346-87

CAS. N° 11910-2015 LIMA

Sumilla: El artículo 1268° del Código Civil no resulta aplicable a la situación fáctica de carácter tributario, referida a la devolución del impuesto al alcabala, en razón de que la obligación de pago se generó por mandato legal entre el Estado y un particular; además, dicha operación de compra venta que generó la obligación tributaria fue rescindida por el Poder Judicial, y, su cobranza fue ejercida mediante un procedimiento de ejecución coactiva.

Lima, ocho de junio de dos mil diecisiete.

LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: I. VISTA: La causa número once mil novecientos diez - dos mil quince, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Lama More, Wong Abad, Arias Lázarte, Yaya Zumaeta y Cartolin Pastor; de conformidad con el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia: **II. MATERIA DEL RECURSO:** Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación de fecha ocho de mayo de dos mil quince¹, interpuesto por la Municipalidad Distrital de San Luis contra la sentencia de vista de fecha diecisiete de abril de dos mil quince², que confirmó la sentencia contenida en la resolución número quince, de fecha veintinueve de agosto de dos mil catorce³, que declaró infundada la demanda interpuesta por la Municipalidad Distrital de San Luis contra la Caja de Pensiones Militar Policial y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. **III. ANTECEDENTES DEL PROCESO 3.1. De lo actuado en la vía administrativa** Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente: **i)** Con fecha treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y ocho, la Compañía Importadora y Exportadora del Perú (Cimex del Perú S.A.) y la Caja de Pensiones Militar Policial celebraron un Contrato de Dación en Pago⁴ a favor de este último, por el cual se transfirió la propiedad de los inmuebles ubicados dentro de EL MERCADO, situado en Av. Nicolás Arriola N° 2000, Distrito de San Luis, cuyo detalle se aprecia en el anexo 1, 2 y 3 del referido contrato, por un valor total de doce millones trescientos sesenta mil dos con 86/100 dólares americanos (\$ 12, 360, 002.86). **ii)** Con motivo de la celebración de dicho contrato, la Municipalidad de San Luis emitió la Orden de Pago N° 004-2001⁵ contra la Caja de Pensiones Militar Policial – CPMP por concepto del pago del Impuesto de Alcabala del ejercicio de mil novecientos noventa y ocho, por la suma ascendente a cincuenta y cuatro mil ochocientos noventa y uno con 55/100 nuevos soles (S/. 54, 891.55). Así también, se advierte que con fecha catorce de mayo de dos mil uno, la Municipalidad Distrital de San Luis emitió la Resolución de Ejecución Coactiva número uno⁶ mediante la cual ordena notificar a la Caja de Pensiones Militar Policial para que en el plazo de siete días hábiles cumpla con pagarle la cantidad impuesta en la referida orden de pago, bajo apercibimiento de dictarse medida cautelar o de proceder a la ejecución forzosa de las mismas. **iii)** Con fecha veinticuatro de mayo de dos mil uno, la Caja de Pensiones Militar Policial interpuso recurso de reclamación contra la Orden de Pago N° 004-2001, la cual fue resuelta por la Resolución Gerencial N° 1482-2001-MDSL-GF, declarando improcedente el recurso interpuesto.

ANÁLISIS TRIBUTARIO es una exclusiva publicación mensual sobre la materia tributaria de consulta obligatoria para abogados, contadores, economistas, administradores y otros profesionales de los sectores público y privado que desean obtener y utilizar información inteligente de primera mano y calidad indiscutible



Av. Pedro de Osma N° 402 Barranco
Central telefónica 480-0626
Capacitación 480-0626 (anexo 403)
info@aele.com www.aele.com