



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

***Sumilla:** De la interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se extrae que la naturaleza de las diferencias de cambio es, ser resultado computable en la determinación de la renta neta, no teniendo carácter de gasto deducible por inexistir relación de interdependencia con las operaciones comerciales, deviniendo por ello en inaplicables los literales m), n) y o) del artículo 44 de la referida ley.*

Lima, treinta y uno de agosto
de dos mil diecisiete. -

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE LA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:-----**

I. VISTA la causa; con el acompañado, de conformidad con el dictamen del señor Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Montes Minaya, Presidente, Rueda Fernández, Wong Abad, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1. De la sentencia materia de casación.

Es objeto de casación la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha diecisiete de agosto de dos mil quince, obrante a fojas trescientos sesenta y cuatro del expediente principal, por la cual, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima **confirma** la sentencia apelada emitida mediante resolución número trece, de fecha diez de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas doscientos cincuenta, que declaró **infundada** la demanda interpuesta por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contra el Tribunal Fiscal y otra, sobre acción contencioso administrativa.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

2. De la demanda y de los pronunciamientos emitidos en instancias inferiores.

2.1 Por escrito de fecha once de agosto de dos mil once, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, interpuso demanda contencioso administrativa, en la que como pretensión principal solicitó se declare judicialmente la nulidad la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03975-8-2011 de fecha once de marzo de dos mil once, que revocó la Resolución de Intendencia N° 025-014-0006879/SUNAT de fecha quince de junio de dos mil siete, que declaró infundado el recurso de reclamación planteado por la empresa SAC Perú Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0007175, respecto al Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 2002.

2.2 A manera de pretensión accesoria a la pretensión principal, peticona que el Tribunal Fiscal emita nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° 025-014-0006879/SUNAT, debiendo para este efecto el colegiado administrativo expedir la respectiva resolución tomando en cuenta la correcta aplicación de lo dispuesto en los literales m), n) y o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356.

2.3 Con fecha diez de setiembre de dos mil catorce, se emitió la resolución número trece, por medio de la cual se declaró infundada la demanda. Interpuesto el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, por resolución número veintiuno, de fecha diecisiete de agosto de dos mil quince, la Sala de mérito confirmó la apelada.

3. Del recurso de casación y de la calificación del mismo.

3.1 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, interpuso recurso de casación el siete de setiembre de dos mil quince, el cual fue declarado *procedente* por auto calificadorio de fecha seis de julio de dos mil dieciséis, obrante a fojas ciento seis del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, por las siguientes causales:



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

3.1.1 Infracción normativa por indebida interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

Respecto a esta causal, la recurrente ha sostenido que la Sala Superior no ha interpretado en forma completa y correcta lo que regula el mencionado artículo, puesto que para el caso lo que tendría que determinarse es la naturaleza de las diferencias de cambio, lo que la Sala Superior no ha realizado, pues 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; de otro lado, conforme al literal e) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, todas las rentas obtenidas por las personas jurídicas son rentas de tercera categoría, de lo cual se desprende que, de modo general, cualquier ganancia que generen dichos sujetos deberá computarse para fines del Impuesto a la Renta. Si bien para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta se deben computar los resultados por diferencias de cambio obtenidos por las personas jurídicas en su conjunto, ello en modo alguno supone la inclusión de aquellos resultados que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos obtenidos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la “actividad gravada” del contribuyente, teniendo en cuenta el criterio de “empresa fuente”; dicha información tiene sustento en la naturaleza accesoria que tiene la diferencia de cambio, lo que no ha sido analizado por la Sala Superior, omisión que generó la emisión del fallo que se impugna.

3.1.2 Inaplicación de los numerales m), n), y o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

Se afirma que la Sala Superior incurre en error al inaplicar la norma materia de infracción, puesto que dada la naturaleza accesoria de las diferencias de cambio, si las operaciones vinculadas a préstamos están vedadas o sacadas del ámbito de la empresa por ley, menos pueden deducirse las diferencias de cambio vinculadas, ya que su existencia depende de la existencia de dichas operaciones; asimismo, la Sala Superior también incurre en error al no considerar que las diferencias de cambio se originan en los créditos otorgados por empresas residentes de países o territorio de baja o nula imposición respecto de las cuales están prohibidas las



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

deducciones para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, por lo tanto, dichas diferencias tampoco pueden ser deducidas.

3.1.3 Inaplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario

En el recurso de casación la entidad recurrente aduce que en el presente caso se presentó un escenario en el cual la interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta genera confusión en la aplicación concreta de la referida norma, puesto que la controversia radica en determinar si deben computarse los resultados por diferencias de cambio que se encuentren relacionados con operaciones o los créditos para financiarlas que no tengan como finalidad el desarrollo de la actividad gravada de la empresa, tales como las operaciones cuyo destino se encuentre fuera del ámbito empresarial de la persona jurídica, sea por su propia naturaleza o porque la ley las saca del ámbito de la empresa; así, si bien es cierto la “generación” de la diferencia de cambio es totalmente independiente a los motivos vinculados a las operaciones realizadas, puesto que el resultado de las diferencias de cambio se origina por situaciones externas a la actuación de los contribuyentes, y sin las operaciones tampoco existieran los ajustes por diferencias de cambio, con lo cual se puede concluir de que los resultados por diferencias de cambio son parte accesoria de las operaciones efectuadas solo desde el punto de vista de su existencia, mas no de su generación; aunado a ello, señala que el principio (lo accesorio sigue la suerte del principal) ha sido recogido en diversa jurisprudencia de la Corte Suprema del Poder Judicial y por el propio Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N°728-2007/PA-TC.

4. Del Dictamen Fiscal Supremo.

De conformidad con el Dictamen Fiscal Supremo N° 56 8-2017-MP-FN-FSCA de fecha once de mayo de dos mil diecisiete, obrante a fojas ciento dieciocho del cuaderno de casación, con opinión porque se declare infundado el recurso de casación.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA**

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO- **Delimitación del objeto de pronunciamiento.**

1.1 Conforme a la naturaleza de las denuncias efectuadas en sede casacional declaradas procedentes en el auto calificadorio, es objeto de pronunciamiento en resolver si la sentencia de vista ha interpretado indebidamente el **artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta** y si ha inaplicado los **literales m), n) y o) del artículo 44 de la referida ley**; atendiendo a que en estas dos denuncias se han empleado argumentos similares y que por ello guardan entre sí relación, esta Sala Suprema considera que deben ser resueltas en conjunto, debiéndose emitir pronunciamiento sobre la denuncia por inaplicación de la **Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario**. De los argumentos esbozados en el recurso de casación se extrae que, esta Sala Suprema debe determinar si a efecto de su deducción del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio provenientes de empresas residentes en países o territorios de baja o nula imposición tributaria guardan relación con las operaciones comerciales efectuadas con estas empresas, o por el contrario, si tales diferencias constituyen circunstancias extrañas a las mencionadas operaciones.

1.2 Es necesario que esta Sala Suprema ponga de relieve que la naturaleza del recurso de casación es ser un medio impugnatorio extraordinario de carácter formal, ya que de acuerdo al ordenamiento jurídico peruano, tal recurso cumple función nomofiláctica por control del derecho. Es decir, los cuestionamientos en que debe fundarse el mencionado recurso deben ser de índole jurídico y no fáctico o de revaloración probatoria. Con ello, se asegura el cumplimiento de los fines de la casación, que son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia.

SEGUNDO: **Infracción normativa por indebida interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta e inaplicación de los literales m), n), y o) del artículo 44 del citado Texto Único Ordenado.**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

2.1 Antes de resolver la causal denunciada, es necesario resaltar que del recurso de casación presentado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, se advierte que la infracción titulada “*2.1 La sentencia incurre en infracción normativa por indebida interpretación del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta*” (página cinco del recurso), estimándose procedente en el auto calificadorio de fecha seis de julio de dos mil dieciséis, como indebida interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante ello, de los términos en que se han planteado los fundamentos de la denuncia, se aprecia que la causal es por interpretación errónea de la norma, afirmación que es corroborada por lo anotado en la denuncia de esta causal, en la que se aseveró que “*(...) la Sala no ha interpretado de forma completa y correcta lo que regula el artículo 61 bajo análisis (...)*” (página seis del recurso), por lo que la causal denunciada será resuelta por infracción normativa por interpretación errónea.

2.2 Ahora bien, es menester que esta Sala de Casación explique que dentro del marco del Estado Constitucional de Derecho, las disposiciones legales deben ser interpretadas en compatibilidad con los derechos fundamentales, reconocidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual en el literal b) de su artículo 29 ha consagrado que “*Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de (...) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados*”. Acorde con la antedicha norma convencional, es menester poner de relieve que para la efectivización de la labor interpretativa debe estar armonizada con el principio de legalidad, recogido en el artículo 9¹ de la mencionada convención y en el artículo 74² de la Constitución, concibiéndose este principio en aspecto límite para el Estado, en especial en lo referente a la potestad tributaria.

¹ **Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad**

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

² **Artículo 74.-** Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

2.3 Lo anterior se respalda en el sistema de división de poderes acogido en el ordenamiento constitucional peruano, el cual concibe que ningún poder es absoluto, incluso los poderes constitucionalmente establecidos, así como las instituciones y entidades que derivan de estos. En resumen, todas las entidades se encuentran sometidas a lo previsto en la Constitución y al sistema de controles que de ella fluyen, significando que la potestad tributaria atribuida al Estado no es absoluta, sino que se encuentra sujeta a controles y debe ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas constitucionales y legales prevén.

2.4 Debe agregarse que en el trabajo interpretativo de las disposiciones tributarias – *como en todas las especialidades y por estar inmerso en un Estado Constitucional de Derecho con supremacía y obligatoriedad de las normas constitucionales*–, siempre ha de partirse de la norma de reconocimiento que sustenta el sistema jurídico acogido por el constituyente. De esta forma, con el panorama planteado, debe analizarse la interpretación de las normas en materia tributaria. Este tema ha sido regulado por la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF³ —*norma aplicable en virtud al tributo y periodo reparado*—, la misma que establece la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley, teniendo el siguiente tenor: *“En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”*.

2.5 La referida Norma VIII ha sido objeto de examen por esta Sala Suprema en la Casación N° 4392-2013-Lima, en la cual se ha fijado como criterio jurisprudencial lo siguiente en su fundamento jurídico 3.6: *“La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en coherencia con la Norma IV que contempla los principios de legalidad y reserva de ley, ratifica el sometimiento a la ley y refuerza la vinculación del intérprete al contenido del texto legal, cobrando mayor significancia en el proceso de interpretación de leyes tributarias, los supuestos, las obligaciones y elementos predeterminados y configurados en la ley (...)”*.

³ Publicado en El Peruano el 19 de agosto de 1999.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

2.6 Respecto de la interpretación de las normas jurídicas, es necesario reiterar la distinción que existe entre disposición y norma. La primera es el texto sin interpretar; y la segunda, el resultado de la interpretación que proviene de la labor efectuada por el intérprete jurídico, que debe ser dedicada y exhaustiva por la **exigencia ineludible de corrección material de la premisa normativa del razonamiento jurídico, la cual debe plasmar el sentido que el derecho suministra.**

2.7 Como informa la doctrina, las normas jurídicas son expresión del deber ser, no son descripciones de la realidad, menos pretenden describir o dar cuenta de lo que ya existe. Están destinadas a modificar, cambiar, transformar o incluso mantener lo existente. En razón de ello, se tiene que las normas provienen de una determinada voluntad destinada a transformar la realidad en un determinado sentido, esto es, *"que los individuos se conduzcan de determinada manera y la que establece que consecuencias se derivan del incumplimiento de los criterios de comportamiento establecidos"*⁴. En ese orden, las normas del derecho tributario resultan normas del "deber ser" y están provistas por la voluntad de la autoridad legitimada para expedir las prescripciones que obligan a todos, tanto autoridades como ciudadanos, y disponen lo que está permitido, atribuido, es obligatorio o prohibido, contienen supuestos y establecen consecuencias jurídicas, requiriendo dilucidar en corrección dicha voluntad a través de la interpretación.

2.8 Los apuntes previos, servirán como base para la interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que es menester citar el texto expreso de su disposición normativa: *"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"*.

2.9 Del estudio de la disposición transcrita se desprende que son resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta las diferencias de cambio que cumplan con corresponder a operaciones que fuesen objeto habitual de

⁴ PECES BARBA, Gregorio y otros. *Curso de Teoría del Derecho*. Madrid, Editorial Pons, 1999, página 147.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

la actividad gravada y las que se originen por los créditos obtenidos para financiarlas.

2.10 De ello se advierte que la naturaleza de las diferencias de cambio es ser resultado computable al treinta y uno de diciembre, fecha en que se calcula el Impuesto a la Renta, según lo prescrito en el artículo 57⁵ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, la norma inferida exige dos supuestos para que dichos resultados ostenten tal calidad (diferencias de cambio), que son: **i)** las que corresponden a operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; y **ii)** las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas.

2.11 De lo fundamentado anteriormente, es evidente que de acaecer cualquiera de los dos supuestos, las diferencias de cambio adquirirán la naturaleza de resultados computables en el cálculo de la renta neta. Ello se condice con lo preceptuado en el literal d) del acotado artículo 61, el cual prevé que *“Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida”*.

2.12 De conformidad con ese panorama, de existir resultado positivo, habría un excedente que significaría para el contribuyente mayor ganancia o utilidad y, consecuentemente, mayor Impuesto a la Renta. Empero, de acaecer la pérdida al producirse el cambio de moneda extranjera a nacional por las fluctuaciones económicas a las que está expuesta, existiría pérdida en desmedro de los intereses del contribuyente, circunstancia que tendría que reconocerse o expresarse como pérdida.

2.13 Como es de notarse, sea como desenlace positivo o negativo las diferencias de cambio constituyen resultados que no admiten pronóstico. Por ello, no es posible afirmar que las diferencias de cambio sean gastos pasibles de ser deducidos en la

⁵ **Artículo 57.-** A los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

determinación del Impuesto a la Renta en los términos en que es contemplado en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.14 Para el citado artículo 37, 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 esa línea, es de apreciarse que solo son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, esto es, que estén relacionados a la generación de la riqueza, identificándose al gasto con aquella erogación que es imprescindible para promover y conservar la fuente de riqueza.

2.15 En efecto, de acuerdo al texto normativo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, gasto implica desembolso de dinero con la finalidad de mantener la fuente de la riqueza, lo que difiere de las pérdidas que son el aspecto negativo de las diferencias de cambio. Lo esbozado ha sido recogido en el tenor de los literales m), n) y o) del artículo 44 del señalado Texto Único Ordenado, pues en estos se preceptúa que no son deducibles para el cálculo de la renta neta:

m): “Los gastos de servicios, transferencia de intangibles, cesión de derechos o cesión en uso de bienes ubicados fuera del territorio nacional, correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos”.

n): “Las deducciones generadas por cualquier gasto realizado en países o territorios de baja o nula imposición”.

o): “Las pérdidas de capital provenientes de la transferencia de créditos hacia personas o entidades residentes en países o territorios de baja o nula imposición; o los castigos o provisiones por operaciones con dichos sujetos”.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA**

2.16 De los textos normativos de los antedichos literales, fluye que no procede la deducción de los gastos provenientes en operaciones con sujetos residentes en países o territorios de baja o nula imposibilidad tributaria, las deducciones generadas por cualquier gasto y las pérdidas de capital provenientes de la transferencia hacia los apuntados residentes.

2.17 Es de verse que incluso en estas deducciones, proscritas por el ordenamiento jurídico tributario, regulan el tratamiento jurídico de los gastos, en este caso, vinculados a operaciones comerciales con residentes en países o territorios de baja o nula imposición.

2.18 Empero, la naturaleza de las diferencias de cambio es distinta, porque no depende de ninguna actividad generada por los contribuyentes con ocasión de los gastos que pretendiesen deducir.

2.19 Como se ha expresado, las diferencias de cambio se producen por fluctuaciones o variaciones en la conversión de la moneda al momento de ser re expresada en el cálculo de la renta neta. Entonces, la indicada alteración responde a causas económicas que no están influenciadas por las erogaciones de dinero o gastos y menos con las operaciones comerciales efectuadas con los mencionados residentes.

2.20 Ciertamente, las diferencias de cambio son las manifestaciones que se originan ante causas que son extrañas a la operación comercial y a su respectivo gasto; en razón de ello, no existe relación de interdependencia o accesoriedad entre las precitadas operaciones y las diferencias de cambio, debido a que estas son causadas por motivos que no están vinculados a los gastos, teniendo por ello carácter de resultados.

2.21 No es posible aseverar que las diferencias de cambio tengan como origen la realización del gasto o, en este caso particular, la relación crediticia con residentes en países o territorios de baja o nula imposición, por cuanto su naturaleza no se limita y encuadra en las operaciones, sino a la moneda y su cambio al convertirse de moneda extranjera a nacional, generándose ganancias o pérdidas.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

2.22 De asumirse que las diferencias de cambio son accesorias a la operación comercial y al gasto ocasionado por esta, se concluiría erróneamente que siempre las anotadas diferencias significarían pérdida de dinero cuando ello no es así, toda vez que existe la posibilidad de que las diferencias de cambio impliquen ingreso de dinero y constituyan ganancia, situación que no estaría vinculada a las operaciones comerciales y a su gasto por importar estos egresos.

2.23 Los argumentos jurídicos en que cimentó su decisión la Sala Superior consisten en que *“(...) a pesar de que existieron diferencias de cambio negativas al efectuar la conversión de los préstamos en moneda extranjera a moneda nacional en el año dos mil dos y que los prenotados préstamos provenían de empresas residentes en países o territorio de baja o nula imposición, no son aplicables los incisos m), n) y o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que las citadas diferencias de cambio no forman parte, directa o indirectamente, de las distintas operaciones vinculadas a los préstamos, sino como ya se explicó, a circunstancias ajenas a las relaciones obligacionales”*.

2.24 De este modo se advierte en la sentencia de vista de fecha diecisiete de agosto de dos mil quince, que para el Colegiado Superior las diferencias de cambio se producen por causas ajenas a las operaciones comerciales y a los gastos efectuados en virtud de estos. En consecuencia, las conclusiones arribadas por la Sala Superior han partido de la correcta interpretación del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y de la debida inaplicación de lo preceptuado en los literales m), n) y o) del artículo 44 del referido Texto Único Ordenado, correspondiendo por ende declarar **infundadas** las denuncias normativas por interpretación errónea e inaplicación.

TERCERO: Inaplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

3.1 En el recurso de casación, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, denunció la inaplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la cual preceptúa que *“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”.

3.2 Lo que regula la norma denunciada por su inaplicación en la sentencia de vista, es que se apliquen normas ajenas al ámbito tributario en todo lo no previsto por el Texto Único Ordenado del Código Tributario y en otras normas tributaria siempre que, lo que se pretende aplicar no se opone o desnaturaliza a estos, permitiéndose la aplicación supletoria de los principios del Derecho Tributario y, subordinadamente, de los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

3.3 Sin embargo, del recurso de casación se advierte que la recurrente ha sostenido que se ha inaplicado la prenotada norma por no haberse considerado el apotegma jurídico “*lo accesorio sigue la suerte de lo principal*”, argumentando que las diferencias de cambio son parte accesorio de las operaciones realizadas por la contribuyente SAC Perú Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada con los residentes de países o territorios de baja o nula imposición.

3.4 Como se ha expresado en el discernimiento realizado por esta Sala Suprema respecto a la interpretación errónea del artículo 61 y de la inaplicación de los literales m), n) y o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio no guardan relación de accesoriedad con las operaciones comerciales efectuadas por la contribuyente con los precitados residentes, ya que aquellas están relacionadas a las variaciones que son propias de la conversión de moneda extranjera a nacional; en ese sentido, corresponde declarar **infundada** esta denuncia.

III. DECISIÓN:

Por estas consideraciones declararon **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat**, con fecha siete de setiembre de dos mil quince, obrante a fojas trescientos ochenta del expediente principal; en consecuencia, **NO CASARON** la



SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA

sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, de fecha diecisiete de agosto de dos mil quince, obrante a fojas trescientos sesenta y cuatro, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat contra el Tribunal Fiscal y SAC Perú Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, sobre acción contencioso administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley; y los devolvieron. **Jueza Suprema ponente: Rueda Fernández.-**

S.S.

MONTES MINAYA

RUEDA FERNÁNDEZ

WONG ABAD

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Eae/jps

**EL VOTO SINGULAR DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO CARTOLIN PASTOR, ES
COMO SIGUE:-----**

Se emite el presente voto singular precisando que si bien el magistrado que suscribe concuerda con la ponencia de la señora Jueza Suprema Rueda Fernández



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA**

en tanto se declara infundado el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, resulta necesario expresar algunas consideraciones en torno de la aplicación del primer párrafo del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, referido a la deducción de las diferencias de cambio para efectos de la determinación del impuesto a la renta:

1. En el presente caso, la Administración Tributaria, como consecuencia del procedimiento de fiscalización que iniciara a la empresa SAC Perú Sociedad Comercial de Responsabilidad Limitada, respecto del impuesto a la renta del ejercicio dos mil dos (2002), imputó que la diferencia de cambio contabilizada en la Cuenta 676100 (pérdida por diferencia de cambio) era un gasto vinculado con las operaciones de préstamo efectuadas con empresas ubicadas en países o territorios de baja o nula imposición (paraísos fiscales), y que dicha circunstancia originaba que, en aplicación de los incisos m), n) y o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultara deducible para la determinación de este tributo.
2. Al respecto, se debe señalar que conforme al contenido del primer párrafo del artículo 61 Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta; de lo cual se desprende que la **ganancia o pérdida** que se obtenga de convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra, utilizando tipos de cambio diferentes, será computable para efectos de la determinación 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 y que a la vez se encuentren gravadas con el referido impuesto.
3. Debe precisarse que las diferencias de cambio no constituyen gastos efectuados por la empresa; ello dado que los gastos están relacionados con



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA**

disminuciones en el patrimonio que tienen por objeto la realización de una inversión y, por ende, de un futuro beneficio; sin embargo, cuando nos referimos a pérdidas por diferencia de cambio, no se produce la intención en el agente de entregar recursos a cambio de obtener una utilidad, sino que proviene de la propia actuación de los agentes económicos, originándose la pérdida del valor de la moneda en un momento determinado, por lo que se necesitan más soles para pagar un crédito a un tipo de cambio diferente, lo cual escapa de la intención del agente.

4. De otro lado, diferente es el supuesto en donde se producen pérdidas por diferencia de cambio generadas por pasivos en moneda extranjera, pero que se encuentran en un supuesto de ajuste por inflación, otorgándosele, en ese caso, el tratamiento de un gasto, pues en el inciso b) del artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 797 se establece que al valor de las partidas no monetarias del balance general a reexpresarse o actualizarse deberá excluirse las diferencias de cambio; esto implica que para efectos de la determinación del impuesto a la renta, el valor del activo fijo no deberá contener la pérdida o ganancia que se produjo como consecuencia de la diferencia en el tipo de cambio; ante lo cual, y en aplicación de los artículos 37 y 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, podrán registrarse como gasto de forma excepcional; no obstante, este tratamiento tributario no significa que tenga la naturaleza de gasto, sino que ello es así por disposición legal.
5. Por lo tanto, al corroborarse que las diferencias de cambio constituyen pérdidas o ganancias para efectos de la determinación del impuesto a la renta, y que no tiene la naturaleza de gasto para efectos tributarios, no correspondía que la Administración Tributaria aplicara los incisos m), n), u o) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de desconocer la deducción efectuada por el contribuyente.
6. Asimismo, corresponde anotar que las diferencias de cambio, para que sean deducibles como pérdida o ganancia para efectos del impuesto a la renta, deberán ser: **a)** Originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; y **b)** producidas por razones de los créditos obtenidos para



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 17939-2015
LIMA**

financiar las operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada; esto implica que la operación continua que realice la empresa no constituye cualquier operación habitual, sino que debe ser la actividad habitual y gravada con el impuesto a la renta, debiéndose demostrar, por ende, la relación existente entre la obligación contraída y las operaciones habituales que realiza la contribuyente; no siendo este el motivo del reparo efectuado por la Administración Tributaria.

S.S.

CARTOLIN PASTOR

Slac/Atgm