

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Casación N.º 03158-2022 LIMA

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada que
presenta:

Patricia Casachagua More

ASESOR:

Luis Durán Rojo


Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, DURAN ROJO, LUIS ALBERTO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Informe Jurídico sobre la Casación N.º 03158-2022 LIMA**”, del autor(a) CASACHAGUA MORE, PATRICIA PILAR, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 32%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 15/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 15 de julio del 2024

DURAN ROJO, LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6200-6887	

RESUMEN

En el presente informe se analiza la Casación N.º 03158-2022 LIMA, en la cual la Corte Suprema estableció como precedente vinculante la imposibilidad de controvertir una resolución de determinación emitida al finalizar el procedimiento de fiscalización, cuando el contribuyente haya presentado una declaración jurada rectificatoria en la que recoge las observaciones de la Administración Tributaria. En tal sentido, el informe busca determinar si el referido precedente se encuentra acorde con nuestra legislación tributaria, es decir, si el contribuyente puede o no impugnar una resolución de determinación, a pesar de que en el procedimiento de fiscalización presentó una declaración jurada rectificatoria recogiendo las observaciones emitidas por la Administración Tributaria. Para ello, se ha dividido el informe en cuatro secciones. En primer lugar, se aborda las figuras de la declaración jurada y la resolución de determinación como actos de determinación. En segundo lugar, se analiza si únicamente pueden controvertirse las resoluciones de determinación que contienen reparos. En tercer lugar, se busca determinar si es que la aceptación del contribuyente respecto a las observaciones de la Administración Tributaria, mediante una declaración jurada rectificatoria, implican una renuncia a su derecho a la impugnación. Finalmente, se aborda cómo el criterio de la Corte Suprema vulnera el derecho a la defensa del contribuyente y se presenta la acción de amparo como un posible remedio. El desarrollo del informe jurídico se sustenta en la interpretación de nuestra normativa tributaria; así como el empleo de la jurisprudencia y doctrina como fuentes de derecho.

Palabras clave: declaración tributaria, resolución de determinación, fiscalización, impugnación, derecho a la defensa.

ABSTRACT

This report analyzes Cassation No. 03158-2022 LIMA, in which the Supreme Court established as a binding precedent the impossibility of challenging an assessment resolution issued at the end of the audit procedure, when the taxpayer has filed a rectifying affidavit in which the observations of the Tax Administration are included. In this sense, the report seeks to determine if the referred precedent is in accordance with our tax legislation, i.e., if the taxpayer may or may not challenge an assessment resolution, even though in the audit procedure he filed a rectifying affidavit including the observations issued by the Tax Administration. For this purpose, the report has been divided into four sections. Firstly, it deals with the figures of the affidavit and the determination resolution as acts of determination. Secondly, it is analyzed whether only assessment resolutions containing objections can be challenged. Thirdly, it seeks to determine whether the taxpayer's acceptance of the observations of the Tax Administration, by means of a rectifying affidavit, implies a waiver of his right to challenge. Finally, it is discussed how the Supreme Court's criterion violates the taxpayer's right to defense and the amparo action is presented as a possible remedy. The development of the legal report is based on the interpretation of our tax regulations, as well as the use of jurisprudence and doctrine.

Keywords: tax affidavit, tax assessment resolution, tax procedure, right to complain, right to defense.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución.....	5
1.2 Presentación del caso	6
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	7
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	10
3.1. Problema principal	10
3.2. Problemas secundarios	10
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	11
4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios.....	11
4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución.....	12
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	12
5.1. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	12
5.2. ¿LA IMPUGNACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN SOLO PROCEDE CUANDO EXISTEN DIFERENCIAS ENTRE ESTA Y LA DECLARACIÓN JURADA EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE?.....	22
5.3. ¿ACEPTAR LAS OBSERVACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA, IMPLICAN QUE EL CONTRIBUYENTE RENUNCIA A SU DERECHO A LA IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN?	23
5.4. ¿LA CASACIÓN VULNERA EL DERECHO A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE?	27
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	31
BIBLIOGRAFÍA	32

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Casación N.° 03158-2022 LIMA
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	-
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Banco Interamericano de Finanzas
DEMANDADO/DENUNCIADO	- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Tribunal Fiscal
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Corte Suprema
TERCEROS	-
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

En 2019 se publicó la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, “RTF”) de Observancia Obligatoria N.º 07308-2-2019, mediante la cual se estableció como criterio vinculante que, si durante un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria (en adelante, “SUNAT” o “AT”), realiza observaciones que son recogidas por el contribuyente en una declaración jurada rectificatoria (en adelante, “DJR”), que surte efectos, y, posteriormente, la AT emite una resolución de determinación (en adelante, “RD”) confirmando lo determinado por el contribuyente en la DJR, las observaciones no constituyen reparos efectuados por la AT que puedan ser susceptibles de controversia.

Así, el Tribunal Fiscal (en adelante, “TF”), dándole la razón a la SUNAT, mediante este criterio vinculante limitó el derecho a la impugnación de los contribuyentes cuando, en el marco de una fiscalización, estos hubiesen aceptado las observaciones de la SUNAT vía DJR.

Este criterio, a pesar de ser un criterio vinculante para el TF y la SUNAT, aún podía ser controvertido por los contribuyentes a nivel judicial. Sin embargo, mediante la Casación N.º 03158-2022-LIMA, la Corte Suprema estableció un precedente vinculante que coincide con el criterio establecido por el TF en la RTF de Observancia Obligatoria N.º 07308-2-2019, señalando que la DJR presentada por el contribuyente durante un procedimiento de fiscalización, en la cual recoge las observaciones efectuadas por la AT, es un acto de voluntad del contribuyente que despliega efectos jurídicos; por lo cual, las RD emitidas al finalizar la fiscalización no contienen ningún concepto que

pueda ser materia de controversia en un procedimiento contencioso tributario.

En tal sentido, la elección de esta Casación como materia de análisis se fundamenta en lo relevante del precedente vinculante, en la medida que valida una limitación al derecho a la impugnación de los contribuyentes.

Así pues, la complejidad del caso reside en establecer si el hecho de que un contribuyente presente una DJR durante un procedimiento de fiscalización, acogiendo las observaciones de la AT, significa que las RD que se emitan al finalizar una fiscalización no puedan ser impugnadas.

Por tanto, el presente informe tiene como objetivo efectuar un análisis crítico de los argumentos que llevaron a la Corte Suprema a emitir el precedente vinculante indicado, a efectos de determinar si estos son acordes a derecho y sustentan que se restrinja el derecho del contribuyente a la impugnación de RD.

1.2 Presentación del caso

El caso discutido en la Casación N.º 03158-2022 LIMA versa sobre la posibilidad que tiene un contribuyente de impugnar una RD, cuando durante fiscalización presentó una DJR acogiendo las observaciones que la SUNAT le realizó respecto al impuesto a la renta. Al respecto, la Corte Suprema, mediante un precedente vinculante, concluye que no existe materia de controversia que pueda ser impugnada, toda vez que la RD coincide con la DJR del contribuyente.

Frente a ello, surge la pregunta de si un contribuyente puede o no impugnar una RD emitida luego de un procedimiento de fiscalización,

pese a haber presentado una DJR aceptando las observaciones determinadas por la SUNAT. Para dar respuesta a dicha pregunta, corresponde analizar (i) los efectos jurídicos de la declaración jurada (en adelante, "DJ") y la RD (ii) si la impugnación de una RD solo procede cuando existen diferencias entre esta y la DJ efectuada por el contribuyente, (iii) si la aceptación del contribuyente de las observaciones de la AT, mediante una DJR, implican una renuncia a su derecho a la impugnación, y (iv) si esta limitación al contribuyente para impugnar una RD vulnera su derecho a la defensa.

Para dar respuesta a estos problemas jurídicos planteados, se utilizarán la legislación, jurisprudencia y doctrina.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

Seguidamente, se detallan los hechos más relevantes del caso de manera cronológica, para efectos de contextualizar el posterior análisis:

- En los años 2011 y 2014, la SUNAT inició procedimientos de fiscalización al contribuyente Banco Interamericano de Finanzas (en adelante, "la Compañía"), respecto del impuesto a la renta (en adelante, "IR") correspondiente a los ejercicios 2009 y 2011, respectivamente. Durante dichos procedimientos de fiscalización, a través de Resultados de Requerimiento, la AT comunicó a la Compañía que esta había incluido de forma indebida las ganancias por diferencia de cambio en el divisor de la fórmula para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta (en adelante, "PAC") del IR de los ejercicios indicados; y, en consecuencia, la Compañía había determinado y pagado PAC por importes menores a los que le correspondían.

- Ante ello, en el marco de los procedimientos de fiscalización, la Compañía optó por presentar DJR, a efectos de modificar los PAC, utilizando el coeficiente indicado por la SUNAT. Además, efectuó el pago de los importes supuestamente omitidos.
- Como resultado de los procedimientos de fiscalización, la SUNAT emitió RD con valores cero, en la medida que la Compañía aceptó las observaciones efectuadas dentro de las fiscalizaciones.
- Sin embargo, la Compañía presentó recursos de reclamación contra las RD giradas por PAC, solicitando que estas sean declaradas nulas y se aplique al caso la RTF de observancia obligatoria N.º 11116-4-2015, mediante la cual se estableció que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio sí deben ser contadas en el divisor para efectos del cálculo de los PAC del IR. No obstante, las reclamaciones fueron declaradas infundadas mediante las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013323 y 0150140013324 (en adelante, las "RI").
- En respuesta, la Compañía presentó apelaciones contra las RI, las cuales fueron acumuladas y confirmadas mediante la RTF N.º 05427-9-2018. En efecto, el TF concluyó que debido a que la Compañía había presentado DJR considerando las observaciones efectuadas durante los procedimientos de fiscalización, no se advertía controversia alguna. Asimismo, indicó que no correspondía aplicar la RTF N.º 11116-4-2015 pues esta había sido publicada con posterioridad al cierre de los procedimientos de fiscalización.
- Con fecha 30 de octubre de 2018, la Compañía presentó una demanda contencioso-administrativa en contra de la SUNAT y el TF, solicitando que se declare la nulidad de la RTF, las RI y las RD, relativas a los PAC.

- El 09 de noviembre de 2021, la Corte Superior de Justicia de Lima emitió sentencia de primera instancia, declarando infundada la demanda interpuesta por la Compañía. Al respecto, la Compañía procedió a interponer un recurso de apelación.
- Sin embargo, con fecha 25 de enero de 2022, se emitió la sentencia de segunda instancia, la cual decidió confirmar la sentencia emitida por la primera instancia.
- El 09 de febrero de 2022, la Compañía interpuso un recurso de casación esgrimiendo los siguientes argumentos: (i) el TF consideró que la obligación tributaria es la contenida en la DJR, olvidando que la AT tiene la obligación de verificar la correcta determinación efectuada por los contribuyentes, pues la DJ no tiene carácter de definitiva, (ii) el TF no buscó que se determine la verdadera naturaleza de la obligación tributaria, limitándose a lo declarado en la DJR, por lo que vulneró el principio de la verdad material, y (iii) el TF desconoció que la AT se encontraba obligada a aplicar la RTF de observancia obligatoria N.º 11116-4-2015 sobre PAC.
- Al respecto, la Corte Suprema emitió la Casación N.º 03158-2022, de fecha 20 de abril de 2023, declarando infundado el recurso de casación, basándose en estos fundamentos: (i) la DJR constituye un acto de voluntad plena del contribuyente que despliega efectos jurídicos y; por tanto, este es responsable de su contenido y efectos, (ii) si la AT confirma la declaración efectuada por el contribuyente, las RD no implican un acto de determinación tributaria, sino que su único fin es dar por concluida la fiscalización; por tanto, no contienen ningún concepto que sea materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario, (iii) no se vulnera el derecho a la defensa o el principio de verdad material pues lo recogido en la DJR contiene la declaración de verdad del contribuyente, la cual es aceptada por la

AT, y (iv) en atención a la doctrina de los actos propios, es inadmisibile que el contribuyente fundamente su postura en hechos que contradicen sus propias afirmaciones.

- Así, en la Casación N.º 03158-2022 se estableció como precedente vinculante lo siguiente:

5.5.1. La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la AT, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Problema principal

¿Puede un contribuyente impugnar una resolución de determinación, a pesar de que durante el procedimiento de fiscalización presentó una declaración jurada rectificatoria que recogía las observaciones determinadas por la Administración Tributaria?

3.2. Problemas secundarios

¿Cuál es el acto que contiene la determinación de la obligación tributaria tras de un procedimiento de fiscalización?

¿La impugnación de una RD solo procede cuando existen diferencias entre esta y la DJ efectuada por el contribuyente?

¿La aceptación de las observaciones de la Administración Tributaria por parte del contribuyente, mediante una DJR, implican que renuncia a su derecho a la impugnación de la RD que se emita al finalizar el procedimiento de fiscalización?

¿La limitación impuesta por el precedente vinculante de la Casación N.º 03158-2022 LIMA al contribuyente para impugnar una RD vulnera su derecho a la defensa?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

- La respuesta preliminar al problema principal sería que el contribuyente sí puede impugnar una RD emitida luego de un procedimiento de fiscalización, aun cuando haya presentado una DJR recogiendo las observaciones efectuadas por la AT.
- Con relación a problema secundario 1, se puede indicar preliminarmente que, luego de una fiscalización, el acto de determinación del contribuyente, efectuado mediante una DJR, es reemplazado por el acto de determinación de la AT, efectuado mediante una RD, el cual es vinculante tanto para el contribuyente como para la misma AT.
- Sobre el segundo problema secundario, de forma preliminar se puede señalar que, para impugnar una RD no es un requisito que existan diferencias entre esta y la DJ efectuada por el contribuyente.

- Respecto al tercer problema secundario, podemos señalar de forma preliminar que la aceptación de las observaciones de la AT por parte del contribuyente, mediante una DJR, no implican que este renuncie a su derecho a la impugnación de la RD que se emita al finalizar dicho procedimiento de fiscalización.
- Por último, con relación al cuarto problema secundario, la respuesta preliminar es que la limitación impuesta por el precedente vinculante de la Casación N.º 03158-2022 LIMA al contribuyente para impugnar una RD sí vulnera su derecho a la defensa.

4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución

De acuerdo con lo que se expone en este informe, me encuentro en desacuerdo con el fallo de la Casación N.º 03158-2022, debido a que la Corte Suprema está limitando el derecho a la defensa de los contribuyentes en base a una interpretación errónea de las normas tributarias, creando así, una restricción que no se encuentra en la normativa tributaria sobre la impugnación y actos reclamables.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

5.1.1. La determinación de la obligación tributaria únicamente tiene efectos declarativos

Según lo regulado en el artículo 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-

2013-EF (en adelante, “CT”), la obligación tributaria nace al producirse el hecho que la ley ha previsto como generador de dicha obligación. En otras palabras, la obligación tributaria surge cuando un hecho que sucede en la realidad, denominado hecho imponible, se subsume en el supuesto establecido en la normativa tributaria, denominada hipótesis de incidencia.

Ataliba resume el nacimiento de la obligación tributaria como “*la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal)*” (1987, p. 79). En tal sentido, también podemos señalar que la obligación tributaria está conformada por la conjunción de cuatro aspectos: material, personal, espacial y temporal.

Ahora bien, posteriormente, debe existir un acto de determinación de la obligación tributaria, a efectos de liquidar el monto a pagar al fisco.

Al respecto, el artículo 59 del CT diferencia en qué consiste el acto de determinación de la obligación tributaria para el contribuyente y para la AT. Por un lado, para el contribuyente el acto de determinación implica verificar si se realizó el hecho generador de la obligación tributaria, señalar la base imponible e indicar el quantum del tributo. Por otro lado, para la AT, determinar obligación tributaria radica en realizar, además de lo indicado, la identificación del deudor tributario.

Así, podemos señalar que, conforme a nuestra legislación, la determinación de la obligación tributaria consiste en: (i) verificar que se realice el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, el acontecimiento en la realidad del hecho generador de la obligación tributaria; (ii) señalar la base imponible, es decir, el valor monetario o magnitud numéricamente pecuniaria sobre el que se aplicará la

alícuota o tasa del tributo, (iii) señalar la cuantía del tributo, como resultado de aplicar la alícuota o tasa sobre la base imponible previamente determinada y (iv) en el caso de la AT, identificar al deudor tributario. (Huamaní, 2019, p. 1316-1317)

Al respecto, de acuerdo con González (2000), la determinación se refiere al acto o conjunto de actos destinados a establecer el presupuesto de hecho del tributo, determinar la base imponible y cuantificar la obligación tributaria (p. 20). En la misma línea, para Villegas (2005), la determinación de la obligación tributaria se define como el acto o conjunto de actos orientados a establecer si existe una deuda tributaria, quién es obligado a pagarla y cuál es el importe por pagar (p. 395). En suma, la determinación de la obligación tributaria se entiende como el acto mediante el cual deudor tributario o la AT finalmente declaran la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Por su parte, Chau y Lozano (2000) indican que mediante la determinación tributaria se establece en forma concreta una deuda tributaria, pues si bien la obligación tributaria nace cuando se realiza la hipótesis de incidencia, la determinación permite precisar dicho suceso, señalando su cuantía (p. 29). De igual forma, Peña (2020) sostiene que la obligación tributaria se origina cuando se identifica que el hecho imponible se ha configurado en la realidad, y que la determinación únicamente permite reconocer o ratificar la relación jurídica tributaria que se configuró previamente, así como liquidar el tributo a pagar (p. 863).

Como vemos, a nivel de la doctrina existe consenso respecto a que la obligación tributaria nace cuando el hecho imponible se subsume en la hipótesis de incidencia, tal como lo establece el CT, y que la determinación tributaria, ya sea efectuada por el contribuyente o por la AT, lo que hace es únicamente reconocer la obligación tributaria ya

existente. Por tanto, es claro que, acorde a nuestra legislación, la determinación de la obligación tributaria no tiene efectos constitutivos sino únicamente declarativos.

5.1.2. Efectos jurídicos de la DJ que efectúa el contribuyente

De conformidad con el artículo 60 del CT, la determinación de la obligación tributaria la puede realizar el propio deudor tributario (mediante una DJ) y/o la AT (mediante una RD). En el segundo caso estaremos ante el ejercicio de la facultad de determinación de la AT.

La autodeterminación, es decir, aquella efectuada por el propio deudor tributario, se realiza mediante la declaración tributaria regulada en el numeral 1 del artículo 88 del CT. Dicha norma establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos que el contribuyente comunica a la AT en la forma y lugar regulados por la normativa tributaria, la cual podrá constituir la base para que la AT determine la obligación del contribuyente. Agrega la norma que se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

Cabe precisar que la declaración tributaria puede ser determinativa o informativa. Será determinativa cuando el deudor tributario señale la base imponible y determine una deuda tributaria a su cargo; será informativa cuando el contribuyente brinde información sobre sus operaciones o las operaciones de terceros que no se refieren a la determinación de una deuda tributaria.

La declaración tributaria determinativa, a la que llamamos DJ en el presente informe, ha sido definida por Huamaní (2019) como el acto formal a través del cual el deudor tributario manifiesta a la AT hechos o datos relevantes para la determinación de la obligación tributaria (p.

1796). En otras palabras, la DJ es un acto administrativo, a través del cual el contribuyente comunica a la AT la realización de la obligación tributaria, es decir, informa sobre el hecho imponible, fija la base imponible y liquida el tributo a pagar.

Ahora bien, la autodeterminación efectuada por el deudor tributario, mediante una DJ, puede ser modificada por el mismo contribuyente o por la AT.

En efecto, conforme al numeral 2 del artículo 88 del CT, el contribuyente puede presentar una declaración sustitutoria siempre que se encuentre dentro del plazo de vencimiento previsto para presentar la DJ, la cual tendrá efectos desde su presentación. Asimismo, puede presentar una DJR, cuando aún se encuentre bajo el plazo de prescripción.

Así pues, vemos que el CT otorga al contribuyente la prerrogativa de modificar la auto determinación de la obligación tributaria que comunicó inicialmente a la AT, ya sea mediante un a DJ sustitutoria o a través de una DJR. Cabe precisar que este derecho tiene como límite la prescripción de la obligación tributaria, pues tal como indica el numeral 88.2 del artículo 88 del CT, transcurrido el plazo de prescripción, el contribuyente no podrá presentar una DJR.

Ahora bien, como indica Sevillano (2022), “el contenido de lo declarado está siempre sujeto a fiscalización de la administración, y de ser el caso, a una determinación distinta por parte de ella” (p. 75). En efecto, el CT establece que la determinación efectuada por el contribuyente está sujeta a los procedimientos de fiscalización o verificación por parte de la AT, la cual tiene la facultad de modificarla en caso constate omisiones o inexactitudes en la información

proporcionada, emitiendo así la RD, orden de pago (en adelante, "OP") o resolución de multa (en adelante, "RM") que corresponda.

Como vemos, la DJ (ya sea original, sustitutoria o rectificatoria) que sea presentada por el contribuyente únicamente vincula al mismo deudor tributario, ello en la medida que el artículo 61 del CT expresamente señala que dicha DJ es pasible de ser modificada por la AT, mediante los procedimientos de fiscalización o verificación, a través de los cuales efectúa su propia determinación de la obligación tributaria, coincidiendo con lo declarado por el contribuyente o modificándolo.

No obstante, recordemos que la facultad que posee la AT para determinar una obligación tributaria está limitada por el plazo de prescripción regulado en el artículo 43 del CT. Así, partiendo de una interpretación sistemática del referido artículo 43 y el artículo 61 del CT, podemos indicar que la DJ se volverá un acto de determinación definitivo, vinculante para la AT, únicamente cuando transcurra el plazo de prescripción de la facultad de la AT para determinar la obligación tributaria, sin que esta haya iniciado un procedimiento de fiscalización.

5.1.3. Efectos jurídicos de la resolución de determinación emitida por la Administración Tributaria

Como indicamos previamente, la autodeterminación llevada a cabo por el contribuyente está sujeta a la fiscalización por parte de la AT.

Al respecto, de acuerdo con lo regulado en el artículo 62 del CT, la facultad de fiscalización de la AT se ejerce discrecionalmente, de acuerdo con el principio de legalidad, e incluye las acciones de

inspeccionar, investigar y controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La facultad de fiscalización ha sido definida por el TF en reiterada jurisprudencia¹, como la RTF N.º 01724-Q-2020, en la cual se señala que es una potestad de la AT, cuya finalidad es examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, así como la procedencia de beneficios tributarios; para lo cual, la Administración se encuentra facultada a requerir información de los contribuyentes a efectos de determinar el verdadero hecho imponible.

Desde la doctrina, Chau (2007) ha definido a la facultad de fiscalización como la potestad que tiene la AT, conferida por la ley, para lograr determinar si un contribuyente ha ejecutado sus obligaciones de forma correcta (p. 239). Por su lado, Romero (2021) señala que dicha facultad de la AT debe entenderse como una atribución genérica, cuyo contenido se encuentra determinado por la ley.

La facultad para fiscalizar de la AT se ejerce mediante el denominado procedimiento de fiscalización, a través del cual la AT podrá modificar la determinación cuando constate una omisión o inexactitud en lo declarado por el contribuyente, emitiendo una RD, OP o RM, según corresponda.

El procedimiento de fiscalización ha sido definido por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF (en adelante, “Reglamento de Fiscalización”), como aquel procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba si el contribuyente ha determinado correctamente sus

¹ Véase además las RTF N.º 08595-5-2017, 00283-8-2018, 03230-0-2019.

obligaciones tributarias, así como la observancia de ciertas obligaciones formales vinculadas a dicha obligación tributaria, y que finaliza con la emisión de una RD, y, de ser el caso, RM por las infracciones que detecte la AT en la fiscalización.

Al respecto, Huamaní (2019) señala que el procedimiento de fiscalización es un tipo de procedimiento administrativo, que tiene como objetivo controlar, comprobar, verificar y establecer el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, así como luchar contra la elusión y evasión tributarios, a fin de determinar de forma certera y veraz la obligación tributaria, y su cumplimiento, modificando la determinación realizada por el contribuyente cuando corresponda y emitiendo, en consecuencia, una RD (p. 1335).

En tal sentido, el procedimiento de fiscalización tributaria es un procedimiento administrativo efectuado por la AT, para comprobar que la obligación tributaria que es determinada por el contribuyente y declarada mediante una DJ sea la correcta; asimismo, en el procedimiento de fiscalización, la AT también comprueba si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones formales.

Ahora bien, conforme al artículo 75 del CT y al artículo 10 del Reglamento de Fiscalización, el procedimiento de fiscalización tributaria, concluye con la notificación de las RD y de las RM, si comprueba una infracción.

Al respecto, el artículo 76 del CT nos indica que la RD es el acto en base al cual la AT pone en conocimiento del contribuyente del resultado de su labor de fiscalización.

Como vemos, conforme a la normativa tributaria, la RD es un acto administrativo emitido por la AT; no obstante, la norma tributaria no

regula qué se entiende por acto administrativo y cuáles son sus efectos. En tal sentido, frente a dicha falta de regulación, podemos aplicar la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la cual nos señala que, en lo no previsto por el CT u otra norma tributaria, es posible aplicar normas distintas a las tributarias siempre y cuando no se les opongan ni las desnaturalicen.

Así pues, para definir al acto administrativo, acudimos al Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS (en adelante, "LPAG"). En su artículo 1, esta norma señala que los actos administrativos son *"declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta"*. Como se puede apreciar, los actos administrativos son declaraciones de la administración pública que tienen la facultad de producir efectos jurídicos en el administrado.

En tal sentido, la RD, como acto administrativo, es una declaración de la AT, destinada a producir consecuencias jurídicas sobre el contribuyente o, para ser precisos, sobre su obligación tributaria.

Al respecto, Sevillano (2022) señala que *"la determinación que corresponde realizar a la administración en cumplimiento de su labor fiscalizadora concluye coincidiendo con la autodeterminación o discrepando de ella"*. En el mismo sentido, Peña (2020) indica que incluso en el supuesto de que durante el procedimiento de fiscalización no se formule ninguna observación, validando así la autodeterminación efectuada por el contribuyente, la AT debe emitir la respectiva RD sin deuda tributaria o ajuste al crédito (p. 869-870).

Así pues, la RD, como acto mediante el cual se materializa la determinación tributaria de la AT, puede ser (i) de confirmación de la determinación del contribuyente, supuesto en el que acoge lo declarado en la DJ como la correcta obligación tributaria, o (ii) de discrepancia de la determinación del contribuyente, supuesto en el que modifica lo declarado en la DJ por la que considera la correcta obligación tributaria.

Como vemos, en ambos casos, sea que la RD acoja la determinación del contribuyente o la modifique, está generando consecuencias y efectos jurídicos sobre la obligación tributaria del contribuyente. En efecto, la RD sustituye a la DJ del contribuyente, como el acto de determinación, que es vinculante para la AT. Ello a diferencia de la DJ, la cual siempre es pasible de ser revisada y/o modificada por la AT.

Así, en palabras de Sevillano (2022), la determinación de la AT es, en principio, única y definitiva, ya que la Administración no tiene la potestad para volver a fiscalizar al contribuyente respecto a la obligación tributaria determinada y volver a determinar la deuda (p. 75).

Así, en base a lo expuesto, podemos concluir que la consecuencia de que la AT lleve a cabo un procedimiento de fiscalización tributaria es que el acto de determinación de la AT, efectuado mediante una RD, reemplaza al acto de determinación del contribuyente, efectuado mediante una DJ (sea original, sustitutoria o rectificatoria). Asimismo, es claro que la RD vincula tanto al contribuyente como a la misma AT.

5.2. ¿LA IMPUGNACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN SOLO PROCEDE CUANDO EXISTEN DIFERENCIAS ENTRE ESTA Y LA DECLARACIÓN JURADA EFECTUADA POR EL CONTRIBUYENTE?

El procedimiento contencioso tributario es un procedimiento administrativo que se encuentra regulado por el CT, mediante el cual a los contribuyentes se les otorga la potestad de impugnar los actos de la AT que los afecten directamente. Así, cuando el contribuyente inicia un procedimiento contencioso tributario, surge una controversia entre la AT y el contribuyente. Conforme a lo dispuesto en el artículo 124 del CT, el procedimiento contencioso tributario tiene dos etapas: la reclamación ante la misma AT y la apelación ante el TF.

Para dar contenido a la afectación causada por los actos de la AT, en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del CT, se tiene el artículo 120 de la LPAG que reconoce la facultad de contradicción administrativa de los administrados, la cual supone que frente a un acto que viola, desconoce, afecta o lesiona un derecho o interés legítimo de titularidad del administrado, procede su contradicción en vía administrativa, y lo que se busca es que sea revocado, modificado, anulado o que sus efectos se suspendan.

Respecto a la impugnación de la RD, Hernández sostiene que el fundamento para impugnar una RD mediante el procedimiento contencioso tributario surge del reconocimiento de que la AT podría haberse equivocado en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente y estar expresando una determinación que no es conforme a la ley y al derecho. (En Huamaní, 2019, p. 2321)

En tal sentido, cuando una RD determina una obligación tributaria de forma incorrecta, es claro que dicho acto administrativo está

afectando un derecho patrimonial del contribuyente y su interés legítimo respecto a que sus obligaciones tributarias se encuentren conforme a ley; por tanto, este tiene la facultad de contradecir dicho acto mediante la presentación de un recurso de reclamación.

Ahora bien, como se concluyó en el apartado previo, tras un procedimiento de fiscalización, la RD sustituye a la DJ como acto de determinación de la obligación tributaria, sea que la RD convalide o modifique la obligación tributaria determinada mediante la DJ. En tal sentido, la incorrecta determinación de la obligación tributaria por parte de la AT puede suscitarse tanto con la convalidación de la DJ o con su modificación, pues en ambos casos existe la posibilidad de que la obligación tributaria no sea conforme a derecho.

Por lo tanto, podemos concluir que, aun cuando la RD convalide la DJ, y, en consecuencia, no existan diferencias entre la determinación efectuada por el contribuyente y la determinación efectuada por la AT, la RD puede contener una determinación errada, que afecte los derechos e intereses legítimos del contribuyente; frente a lo cual, la norma le otorga al contribuyente la facultad de contradecir dicha determinación. Asimismo, debemos resaltar que la normativa tributaria no establece como un requisito para impugnar una RD, que esta haya modificado la autodeterminación del deudor tributario efectuada mediante una DJ.

5.3. ¿ACEPTAR LAS OBSERVACIONES DE LA AT, MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE UNA DJR, IMPLICAN QUE EL CONTRIBUYENTE RENUNCIA A SU DERECHO A LA IMPUGNACIÓN DE LA RD?

5.3.1. El acogimiento de las observaciones de la AT no implica que no exista controversia tributaria

Conforme a Peña (2021), una controversia tributaria surge siempre que existan posiciones divergentes, sea por los hechos o por la aplicación del derecho, entre el contribuyente y la AT durante el procedimiento contencioso tributario (p. 874). Así, en la medida que la controversia tributaria se verifica durante el procedimiento contencioso tributario, es claro que esta inicia con la impugnación que efectúa el contribuyente contra una RD, RM u OP.

Por su parte, Chau señala que la presentación de un recurso impugnatorio puede deberse a que (i) durante la fiscalización no se ha observado las reglas del debido procedimiento, (ii) la determinación tributaria efectuada no se ajusta a las normas tributarias (iii) el valor no se encuentra debidamente fundamentado, entre otros (En Huamaní, 2019, p. 2341). Así pues, si el contribuyente está en desacuerdo con la AT debido a alguno de los supuestos indicados podrá plantear una impugnación.

En tal sentido, existirá controversia tributaria cuando el deudor tributario se encuentre en desacuerdo con la determinación efectuada por la AT. En este caso, el contribuyente se encontraba en desacuerdo con la determinación efectuada por SUNAT debido a que esta no se ajustaba a derecho.

Siendo ello así, el fin o extinción de la controversia tributaria, respecto a la determinación efectuada por la AT mediante una RD, solo se puede dar como consecuencia de que la RD quedó firme, ya sea porque (i) el contribuyente no impugnó dicha RD dentro del plazo establecido por ley o (ii) como consecuencia del fin de la instancia administrativa y judicial, de corresponder.

Siendo ello así, la aceptación del contribuyente de las observaciones hechas por la AT durante el procedimiento de fiscalización, mediante una DJR, no implican que no exista una controversia tributaria, pues esto solo podría suceder en caso el contribuyente no hubiese interpuesto una reclamación contra la RD en el plazo de ley, lo cual sí hizo.

5.3.2. ¿La doctrina de los actos propios es aplicable a la determinación tributaria efectuada por el contribuyente?

En la Casación, la Corte Suprema también se refiere a la doctrina de los actos propios, señalando que, en virtud de esta, el contribuyente no puede variar su comportamiento de forma injustificada cuando ha generado una expectativa de comportamiento futuro. Por lo cual, concluye que es inadmisibles que el contribuyente asuma una postura opuesta a su conducta anterior, es decir, que si en un primer momento, durante el procedimiento de fiscalización, aceptó las observaciones de la AT mediante una DJR; posteriormente, no debe contradecir dicha determinación.

Al respecto, debemos partir por indicar que la denominada teoría o doctrina de los actos propios ha sido esbozada por la Corte Suprema en casos de derecho civil. En la Casación N.º 1722-2017 ANCASH, se indicó que la teoría de los actos propios sanciona con la inadmisibilidad toda pretensión que si bien es lícita, es contradictoria respecto a un comportamiento previo del mismo sujeto. Así, la Corte Suprema establece que los presupuestos que deben cumplirse para aplicar la teoría de actos propios son: (i) debe existir una conducta vinculante previa, (ii) debe existir una pretensión contradictoria posterior y

(iii) debe haber identidad entre el sujeto que llevó a cabo la conducta previa y plantea posteriormente una pretensión contradictoria.

Ahora bien, ¿es posible aplicar la teoría de los actos propios en materia tributaria, respecto a la determinación tributaria efectuada por el contribuyente?

Como ya establecimos en el apartado correspondiente al primer problema jurídico, la DJ efectuada por el contribuyente no tiene efectos jurídicos vinculantes para la AT, en la medida que es susceptible de modificación por parte de esta.

En tal sentido, la presentación de la DJ por parte del contribuyente no puede ser calificada como una conducta vinculante frente a la AT, mas aun cuando se inicia un procedimiento de fiscalización en el cual la esta última efectuará su propia determinación de la obligación tributaria. Ahora bien, en la medida que los requisitos de aplicación de la doctrina de los actos propios son copulativos, habiendo demostrado que no se cumple el primer requisito, queda descartada la aplicación de la teoría de actos propios a la determinación tributaria que realiza un contribuyente.

De hecho, cabe precisar que la doctrina de los actos propios ha sido acogida por el Tribunal Constitucional pero respecto a la conducta de la administración pública. Así, en la STC N° 02335-2013-PA/TC, se establece que el accionar de la administración pública está sometido a diversos principios, entre los cuales adquiere relevancia la doctrina de los actos propios. Al respecto, el Tribunal Constitucional señala que, en aplicación de la doctrina de los actos propios, la administración

pública se encuentra prohibida de desconocer aquellos actos que ha avalado con anterioridad con sus propias acciones, destacando que, esta observación a la doctrina de actos propios es más estricta si de dichos actos previos se desprende el reconocimiento de derechos en favor de las personas.

Por lo expuesto, pretender aplicar la doctrina de actos propios respecto a la conducta del contribuyente, para efectos de la autodeterminación de su obligación tributaria, es totalmente errado.

5.4. ¿LA CASACIÓN VULNERA EL DERECHO A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE?

5.4.1. El fundamento constitucional del derecho de defensa de los contribuyentes

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 139 de nuestra Constitución, el debido proceso y la tutela jurisdiccional son considerados principios y derechos de la función jurisdiccional.

Respecto a los alcances y el contenido del debido proceso, el Tribunal Constitucional (en adelante, "TC") ha reiterado en la jurisprudencia, como por ejemplo la STC N° 0090-2004-AA/TC, que el debido proceso es un derecho que se encuentra conformado a su vez por un conjunto de derechos esenciales como el derecho a la defensa, el derecho a la prueba, entre otros. Como se puede apreciar, el TC ha reconocido que el derecho al debido procedimiento es un derecho fundamental que comprende diversos derechos, entre los cuales se encuentra reconocido el derecho de defensa.

Con relación a los alcances del derecho de defensa, en la STC N° 06648-2006-HC/TC emitida por el TC, este explica que el contenido

esencial del referido derecho se vulnera cuando a alguna de las partes de un proceso judicial se le impide ejercer los medios que sean necesarios, suficientes y eficaces para poder defender sus derechos e intereses legítimos.

Adicionalmente, el TC ha establecido que el derecho al debido proceso, además de una dimensión judicial, también posee una dimensión administrativa. De ahí surge el llamado derecho al debido procedimiento, el cual tutela a los administrados frente a cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un procedimiento administrativo.

Ahora bien, el TC también ha establecido en su jurisprudencia, (STC N° 4289-2004-PA/TC), que el derecho al debido procedimiento en sede administrativa comprende el derecho de defensa, advirtiendo que todos los derechos que garantiza el debido proceso son aplicables no solo en un proceso judicial, sino también en un procedimiento administrativo.

En base a la jurisprudencia expuesta, podemos afirmar lo siguiente respecto al derecho a la defensa en un procedimiento administrativo: (i) que forma parte del derecho fundamental al debido procedimiento y (ii) que se vulnera cuando se impide al administrado ejercer los medios de defensa necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos.

En tal sentido, en el ámbito tributario, el derecho a la defensa se vulnerará cuando al contribuyente, se le impida iniciar un procedimiento contencioso tributario contra un acto de la AT que vulnera sus derechos o intereses legítimos.

Así pues, en la medida que ya se estableció en el apartado anterior que la RD que determina una obligación tributaria incorrecta vulnera los derechos e intereses legítimos del contribuyente, el hecho de que en la Casación materia de análisis se restrinja el derecho a la impugnación del contribuyente, en base a supuestos que no se encuentran expresos en la norma tributaria, claramente vulnera su derecho a la defensa.

5.4.2. La reclamación como medio impugnatorio de la Resolución de Determinación

Conforme con el artículo 155 del CT, la queja se presenta cuando la AT realice actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en dicha norma. Sin embargo, como se ha desarrollado ampliamente en la jurisprudencia del TF, este recurso no puede interponerse respecto a aspectos de fondo vinculados a la determinación de la obligación tributaria.

Así, a modo de ejemplo, en la Resolución N° 01682-Q-2015, el TF señaló que *"en reiteradas resoluciones se ha dejado establecido que la queja no es la vía adecuada para analizar asuntos de fondo, tal como sería los cuestionamientos a las observaciones o reparos efectuados durante un procedimiento de fiscalización, pues para ello el Código Tributario ha previsto el procedimiento contencioso tributario, el cual puede iniciarse contra los valores emitidos o que se emitan como consecuencia de la fiscalización, de ser el caso"*. Con lo cual, queda sentado que la queja no es un procedimiento pertinente para impugnar una RD, en la medida que contiene asuntos de fondo respecto a la determinación de una obligación tributaria.

En ese sentido, tal como indica Lara (2020), el criterio según el cual, los reparos u observaciones acogidos por el contribuyente en una

DJR no son susceptibles de controversia dejaría en indefensión a los contribuyentes, pues esos reparos no podrían ser cuestionados mediante queja ni recurso de reclamación. (p. 593)

Así pues, aun cuando las observaciones de la AT no hayan sido conforme a derecho, y sean acogidas erróneamente por el contribuyente mediante la DJR, y también por AT en su determinación de la obligación tributaria mediante la RD, afectando así al contribuyente, bajo el criterio establecido por la Corte Suprema, el contribuyente no tendría ningún medio de defensa para plantear que la determinación de su obligación tributaria efectuada por la SUNAT no se ajusta a derecho.

5.4.3. La demanda de amparo como ultima ratio de tutela del derecho a la defensa del contribuyente

En el numeral 2 del artículo 200 de nuestra Constitución se regula la acción de amparo como una garantía constitucional que procede contra un hecho u omisión efectuado por una autoridad, funcionario o persona, que vulnere algún derecho reconocido por la Constitución; con excepción de los derechos que se tutelan mediante las otras garantías constitucionales: hábeas corpus, hábeas data y acción de cumplimiento.

De acuerdo con Landa (2010), a partir de la lectura del artículo 200, *prima facie*, la acción de amparo no cabe contra normas legales o resoluciones judiciales emanadas de un proceso regular; sin embargo, el Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia del TC han precisado su alcance (p. 117).

En efecto, el artículo 9 del Nuevo Código Procesal Constitucional establece que la acción de amparo puede interponerse contra

resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, lo cual comprende el acceso a la justicia y el debido proceso. Al respecto, esta norma precisa que la tutela procesal efectiva abarca el derecho a la defensa y el derecho a acceder a los medios impugnatorios regulados.

En tal sentido, cabía presentar una demanda de amparo contra la Casación N.º 03158-2022 LIMA, al ser esta un resolución judicial firme, alegandose la vulneración del derecho a la defensa del contribuyente, a efectos de que se le permita acceder al procedimiento contencioso tributario para impugnar una RD.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- La autodeterminación realizada por el contribuyente está sujeta a modificación por el propio contribuyente, mediante una declaración sustitutorio y/o rectificatoria, y por la AT, en base a un procedimiento de fiscalización o verificación; en tal sentido, luego de un procedimiento de fiscalización, será reemplazado como acto de determinación de la obligación tributaria, por la RD correspondiente.
- La determinación efectuada por la AT mediante una RD, emitida en base a un procedimiento de fiscalización previo, aun cuando confirme la autodeterminación efectuada por el contribuyente, constituye un acto de determinación que vincula tanto al contribuyente como a la misma AT.
- Toda RD puede ser impugnada, en la medida que la normativa tributaria no establece como un requisito para impugnar una RD, que esta haya modificado la autodeterminación del deudor tributario efectuada mediante una DJ.

- El fin o extinción de la controversia tributaria, respecto a la determinación efectuada por la AT mediante una RD, solo se puede dar como consecuencia de que la RD quedó firme. Por lo cual, si el contribuyente impugnó la RD dentro del plazo legal, existe una controversia tributaria.
- La aceptación por parte del contribuyente de las observaciones efectuadas por la AT en el marco de un procedimiento de fiscalización, mediante la presentación de una DJR, no significa que el contribuyente renuncie a su derecho a la impugnación de la RD que se emita al cierre de dicha fiscalización.
- La doctrina de los actos propios no puede ser utilizada respecto de la DJ efectuada por el contribuyente pues no es una conducta vinculante para la AT, ya que, conforme a la legislación tributaria, esta puede modificarla mediante un procedimiento de fiscalización o verificación.
- El precedente vinculante establecido en la Casación N.° 03158-2022-LIMA vulnera el derecho a la defensa de los contribuyentes al incluir un supuesto de limitación para la reclamación de RD que no ha sido previsto por la normativa tributaria, en la medida que dicho medio impugnatorio es la única vía para controvertir la determinación de la obligación tributaria efectuada por la AT en una RD.
- Frente a la vulneración del precedente vinculante de la Casación N.° 03158-2022-LIMA, los contribuyentes pueden buscar la tutela de su derecho a la defensa mediante una demanda de amparo.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y artículos

Ataliba, G. (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Chau Quispe, L., & Lozano Byrne, O. (2000). La determinación sobre base presunta: un punto de vista jurisprudencial. THEMIS Revista De Derecho, (41), 29-35. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11649>

Chau Quispe, L., & Villanueva Gutiérrez, W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. Foro Jurídico, (07), 239-247. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>

González Angulo, J. (2000). Facultades de la administración tributaria en materia de determinación de tributos. THEMIS Revista De Derecho, (41), 17-28. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11648>

Huamaní, R. (2019). Código Tributario Comentado, Tomo II. Lima: Jurista Editores.

Landa Arroyo, C. (2010). El proceso de amparo en América Latina. IUS ET VERITAS, 20(41), 112-126. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12113>

Lara, J. (2020) ¿Son inimpugnables los reparos que son recogidos en declaraciones rectificatorias? Análisis de la RTF de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Peña, V. (2020). ¿Existen límites para la impugnación de una resolución de determinación que contiene reparos que fueron reconocidos mediante una declaración rectificatoria presentada durante un procedimiento de fiscalización?: Análisis del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019. XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, La Fiscalización

Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Romero, A. (2021). ¿En qué se diferencia el procedimiento de fiscalización y el procedimiento de verificación? Enfoque Derecho. <https://www.enfoquederecho.com/2021/12/29/en-que-se-diferencia-el-procedimiento-de-fiscalizacion-y-el-procedimiento-de-verificacion/>

Ruiz de Castilla, F. (2003). Consideraciones de política fiscal sobre la relación entre los administrados y la administración tributaria. Análisis Tributario. Lima: N° 186, pp. 25-27.

Sevillano, S. (2022). Lecciones de derecho tributario. Fondo Editorial PUCP.

Villegas, H. (2005). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Villegas Lévano, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributarias. Lex – Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política, Universidad Alas Peruanas, N° 16, Vol. 13. <http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/859>

Zegarra, J. (2015). Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú. Lima: Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la República. (2018). Casación N.° 1722-2017 ANCASH de fecha 15 de marzo de 2018. <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/03/Casacion-1722-2017-Ancash-LP.pdf>

Tribunal Constitucional. (2004). Sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC de fecha 5 de julio de 2004. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>

Tribunal Constitucional. (2005). Sentencia recaída en el Expediente N° 4289-2004-PA/TC de fecha 17 de febrero de 2005. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04289-2004-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. (2007). Sentencia recaída en el Expediente N° 06648-2006-HC/TC de fecha 14 de marzo de 2007. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06648-2006-HC.pdf>

Tribunal Constitucional. (2017). Sentencia recaída en el Expediente N° 02335-2013-PA/TC de fecha 28 de noviembre de 2017. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/02335-2013-AA.pdf>

Tribunal Fiscal. (2016). Resolución N° 01682-Q-2015 del 13 de mayo de 2015. Lima. https://www.gacetajuridica.com.pe/boletin-nvnet/img_bol08/resolucion-2015_Q_01682.pdf

Tribunal Fiscal (2021). Resolución N° 01724-Q-2020 del 28 de diciembre de 2020. Lima.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/Q/2020_Q_01724.pdf



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

TEMA: *DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA*

SUMILLA: *Precedente vinculante*

Se establece la siguiente regla con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

5.5.1. *La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.*

PALABRAS CLAVE: *declaración jurada rectificatoria, ganancias por diferencia de cambio, intereses de los pagos a cuenta del impuesto a la renta empresarial*

Lima, veinte de abril de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, el demandante, Banco Interamericano de Finanzas, mediante escrito del nueve de febrero de dos mil veintidós (folios 745-846 del expediente judicial electrónico -

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós, del veinticinco de enero de dos mil veintidós (folios 729-740), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número diecisiete, del nueve de noviembre del dos mil veintiuno (folios 598-613), que declaró infundada la demanda.

Causales precedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del 2 de junio de 2022 (folios 268-287 del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el demandante Banco Interamericano de Finanzas, por las siguientes causales:

- a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y del artículo VII del título preliminar, numeral 6 del artículo 50 y numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil²**
- b) Interpretación errónea del artículo 59 del Código Tributario**
- c) Interpretación errónea del artículo 61 del Código Tributario**
- d) Interpretación errónea del artículo 88 del Código Tributario**
- e) Inaplicación de lo dispuesto en la norma IV del título preliminar de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General**
- f) Inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario (infracción vinculada con la declaración jurada rectificatoria)**
- g) Inaplicación del artículo 120 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General**
- h) Inaplicación de los numerales 1.11 y 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principios de verdad material e impulso de oficio)**

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

² Se ha reunido en esta causal todas las causales procesales contenidas en el Auto de Calificación N.º 3158-2022; es decir, las causales a), b), c) y j) de dicho escrito.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

- i) Inaplicación del artículo 154 del Código Tributario*
- j) Inaplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta*
- k) Inaplicación de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, que regula el principio de legalidad y reserva de ley*
- l) Inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario (infracción vinculada con los intereses de los pagos a cuenta)*
- m) Apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima*

Antecedentes

Demanda

El 30 de octubre de 2018 (folios 97-133), el **Banco Interamericano de Finanzas** interpuso demanda contencioso administrativa, con las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05427-9-2018, de las Resoluciones de Intendencia N.º 015-014-0013323 y N.º 015-014-0013324, de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0041501 a N.º 012-003-0041512, relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del 2009, y de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0062251 a N.º 012-003-0062262, relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2011.

Pretensión accesoria a la pretensión principal: Se ordene a la autoridad tributaria y/o a cualquier funcionario de esta que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en razón de los valores descritos con antelación.

Los argumentos de la demanda son los siguientes:

- a)** El Tribunal Fiscal consideró erradamente que las obligaciones tributarias de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, se encuentran contenidas en las declaraciones juradas rectificatorias de dicho tributo por tales periodos, y por ende no existía controversia sobre

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

la cual debía pronunciarse. Sin embargo, el hecho de que tales rectificatorias hayan surtido efectos de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario no limita las facultades de fiscalización y determinación que tiene la administración tributaria, y, por el contrario, a partir de tales rectificatorias, el fisco debe verificar la correcta determinación de los contribuyentes, tal como lo ha señalado la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08393-8-2012; siendo que, en el supuesto de que el fisco no verifique la obligación tributaria determinada en sus declaraciones rectificatorias y proceda a emitir la resolución de determinación, el contribuyente tendría como único mecanismo procesal la interposición del recurso de reclamación de los valores emitidos. Interpretar lo contrario llevaría a atribuir erróneamente el carácter definitivo a la determinación efectuada mediante la declaración rectificatoria (que recoge reparos de la fiscalización), tal y como se ha dispuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 01345-1-2015 y N.º 10379-4-2013.

- b)** El Tribunal Fiscal vulneró los principios de verdad material e impulso de oficio, al no ordenar que se lleven a cabo todas las acciones necesarias a efectos de determinar la verdadera naturaleza de la obligación tributaria de la compañía, y se limitó única y exclusivamente al contenido de las declaraciones juradas rectificatorias relativas a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, más aún si se tiene en cuenta que la fiscalización es única, integral y definitiva, como se señala en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4638-1-2005, y ello va más allá de la presentación o no de una declaración jurada rectificatoria, conforme ha sido señalado en la sentencia recaída en el Expediente N.º 788-2013 de la Sexta Sala Contenciosa Administrativa y en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 2486-4-2017.
- c)** El Tribunal Fiscal desconoció que, en virtud del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la administración tributaria se encontraba obligada a aplicar el criterio vertido en la Resolución de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Observancia Obligatoria N.º 11116-4-2015 y efectuar el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011 según lo dispuesto en el citado precedente.

- d) Mediante escritos ampliatorios de la demanda, el banco sostiene que, además, en estricta aplicación de lo dispuesto en el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 —el cual ha sido confirmado por reiterados pronunciamientos del Poder Judicial—, se debe proceder a efectuar las devoluciones de intereses moratorios solicitadas por la compañía en razón de los valores emitidos por los pagos indebidos y/o en exceso realizados por supuestas omisiones a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011.

Contestaciones de la demanda

El 19 de noviembre de dos mil 2018, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (folios 125-133), con los siguientes argumentos:

- a) En el caso de autos, al haber determinado el demandante mediante las declaraciones juradas rectificatorias detalladas mayores obligaciones tributarias a las declaradas originalmente, dichas declaraciones surtieron efectos con su presentación, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario. Así, al haber presentado el demandante las declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante las fiscalizaciones del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, no se advierte controversia alguna sobre el particular, tal y como lo señaló el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada.
- b) En cuanto al extremo que señala que la administración debe considerar de manera obligatoria la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

cabe señalar que la citada resolución fue publicada el 4 de diciembre de 2015, esto es, con posterioridad a la culminación de los procedimientos de fiscalización cuestionados, por lo que este extremo no debe ser amparado.

El 23 de noviembre de 2018, el **Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, en calidad de codemandado, contesta la demanda (folios 142-152) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley, bajo los siguientes argumentos:

- a) Al haber presentado el demandante las declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas durante la fiscalización del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, no se advierte controversia alguna sobre el particular, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre tales observaciones.
- b) Refiere que el banco argumenta que la declaración rectificatoria no limita las facultades de fiscalización, determinación y reexamen, y la impugnación de la resolución de determinación es la vía prevista para que la administración verifique la correcta determinación. Sin embargo, tal alegato carece de sustento, pues en el caso bajo análisis la administración estuvo de acuerdo con la determinación efectuada por la propia demandante en las referidas declaraciones rectificatorias, motivo por el cual no efectuó reparo alguno vinculado a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre del ejercicio 2009 y 2011, por lo que, siendo así, no existe controversia; motivo por el cual, también carece de sustento lo señalado por el demandante respecto a que el Tribunal Fiscal debió verificar lo consignado en sus declaraciones juradas originales.
- c) En cuanto a lo alegado por el demandante sobre que la administración tributaria debe considerar de manera obligatoria la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015, señala que la citada resolución fue publicada el 4

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

de diciembre de 2015, esto es, con posterioridad a la culminación de los procedimientos de fiscalización cuestionados, por lo que no resulta atendible tal alegato.

- d) Respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08393-8-2012, señala que no resulta aplicable al caso de autos por tratarse de un supuesto distinto, pues en ella se analizó si la administración había dado cumplimiento a lo dispuesto por este tribunal en una anterior resolución, siendo que, además, la declaración rectificatoria a la que se alude era de un ejercicio distinto al que es materia de análisis en dicho caso.

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número diecisiete, del 9 de noviembre de 2021 (folios 598-613), el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. La sentencia señala los siguientes fundamentos:

[...]

DÉCIMO TERCERO. - *Que, atendiendo al análisis efectuado en los considerandos precedentes se concluye que:*

- 1. La Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal, no emitieron pronunciamiento respecto a la Inclusión o no de las diferencias de cambio en el denominador a efectos de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, toda vez que la demandante aceptó las observaciones de la Administración Tributaria, las cuales plasmó en sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas contemporáneamente al procedimiento de fiscalización, las mismas que surtieron efectos con su sola presentación al determinar una mayor obligación tributaria. Por lo tanto, no corresponde reenviar la presente causa a sede administrativa para que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre una controversia inexistente.*
- 2. En cuanto a la vulneración al principio de impulso de oficio y verdad material alegada por la demandante, se tiene que al haber aceptado las observaciones en fiscalizaciones no existía controversia que ameritaba ser analizada e investigada por el Tribunal Fiscal, por lo que carece de sustento lo alegado por la demandante en este sentido.*
- 3. Debemos señalar que si bien las resoluciones de observancia obligatoria son aplicables desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial El Peruano – aplicándose a los procedimientos en trámite y/o pendiente de resolver– en el caso*

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

particular el precedente vertido en la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 11116-4-2015 no correspondía ser aplicado por el Tribunal Fiscal al momento de resolver el recurso de apelación de la ahora demandante, toda vez que las Resoluciones de Determinación fueron emitidas con monto cero producto de las observaciones aceptadas por la propia demandante en el procedimiento de fiscalización, con lo cual no existía controversia relacionada a la determinación del monto ascendente de la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del 2009 y 2011.

4. No resulta aplicable el precedente vertido en la Casación N.º 4392-2013-LIMA toda vez que el caso de autos no tiene como controversia la rectificación posterior de la declaración jurada anual del ejercicio anterior o precedente al anterior que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del 2009 y 2011, sino que versa sobre la rectificación de los pagos a cuenta propiamente dicha, efectuados dentro de un procedimiento de fiscalización del 2009 y 2011 en el cual la Administración Tributaria observó los “ingresos netos” de los pagos a cuenta por considerar si debían estar en el denominador del cálculo de los pagos a cuenta.

5. La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05427-9-2018, del 20 de julio de 2018, que confirmó las Resoluciones de Intendencia N.º 0150140013323 y 0150140013324 de 28 de abril de 2017, que a su vez, declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0041501 a 012-003-0041512 y 012-003-0062251 a 012-003-0062262, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2009 y 2011, no incurre en causal de nulidad prevista y sancionada por el numeral 4 del artículo 3 de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, razón por la cual corresponde declarar infundada en parte la demanda. [...]

Sentencia de vista

La sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós, del 25 de enero de 2022 (folios 729-740), emitida por 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, contenida en la resolución número diecisiete, del nueve de noviembre de dos mil veintiuno (folios 598- 613 del EJE). Sus fundamentos son los siguientes:

[...]

DÉCIMO TERCERO.- *Que, incidiendo en los argumentos esgrimidos por la defensa técnica de la empresa accionante como fundamentación del recurso impugnativo que motiva la alzada, corresponde señalar lo siguiente: i) no se verifica vulneración alguna al principio de legalidad, ni a la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, pues del examen de la sentencia recurrida se advierte que el A-quo, en los considerandos sétimo y octavo, ha interpretado y aplicado correctamente los alcances del artículo 88, numerales 88.1 y 88.2, del invocado Código, determinando que en el caso concreto “[...] la demandante*

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

aceptó las observaciones de la Administración Tributaria, las cuales plasmó en sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas durante el procedimiento de fiscalización, las mismas que surtieron efectos con su sola presentación al determinar una mayor obligación tributaria [...]” (sic), razón por la que concluye que “[...] la demandante procura que el órgano jurisdiccional reenvíe el expediente a sede administrativa para que el Tribunal Fiscal realice una evaluación de las observaciones planteadas por la Administración Tributaria, sin embargo ello no corresponde ya que tales observaciones fueron aceptadas mediante la declaración jurada rectificatoria y por ende, no existía controversia alguna que ameritaba ser analizada por el Tribunal Fiscal y tampoco, revisada por ésta instancia judicial” (sic); ii) la Administración Tributaria, contrariamente a lo argüido por la defensa técnica de la accionante, ejerció su facultad de determinar la correcta obligación tributaria de esta última como contribuyente, formulando reparos por incluir las diferencias de cambio en el divisor, a efectos de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del dos mil nueve y del dos mil once; sin embargo, al finalizar las fiscalizaciones respecto a los citados períodos, no existió discrepancia entre lo determinado por la contribuyente y la Administración Tributaria, atendiendo a que las observaciones (mayores coeficientes aplicables a los pagos a cuenta) fueron reconocidas por la propia empresa contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, mediante las declaraciones juradas rectificatorias de los períodos enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once, presentadas a través de los Formularios PDT 621 IGV – Renta mensual, las que surtieron sus efectos con sujeción a lo preceptuado en el invocado artículo 88 del Código Tributario; iii) lo aducido en cuanto a la vulneración a los derechos de defensa y de tutela jurisdiccional efectiva, y a los principios de verdad material e impulso de oficio, carece en rigor de asidero, toda vez que claramente el Juez, en el considerando noveno de la sentencia recurrida, ha señalado que “[...] en el caso concreto no ameritaba que el Tribunal Fiscal realice acciones tendientes a redeterminar la verdadera obligación tributaria, toda vez que [...] las resoluciones de determinación emitidas con monto cero, reflejan concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración Tributaria, por ende, las observaciones efectuadas dentro del procedimiento de fiscalización no terminan configurando reparos y consecuentemente no se generó controversia alguna que deba ser analizada en el procedimiento contencioso [...]” (sic), conclusión que es compartida por esta Sala Superior, pues en estricta aplicación de la norma contenida en el artículo 88 del Código Tributario, no corresponde desconocer los efectos de las declaraciones juradas rectificatorias formuladas por la empresa contribuyente ahora accionante, ni amparar los cuestionamientos respecto al fondo de los reparos por inclusión de las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de calcular los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta, los mismos que fueron aceptados voluntariamente por la propia contribuyente; iv) contrariamente a lo alegado por la defensa técnica de la empresa accionante, tanto la sentencia recaída en el expediente número 788-2013 emitida por esta Sala Superior como la Resolución del Tribunal Fiscal número 2486-4-2017, no resultan aplicables al caso de autos, pues del examen del contenido de las mismas no se advierte que la materia controvertida esté referida a determinar si la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por parte del propio contribuyente, dentro del procedimiento de fiscalización, recogiendo los reparos efectuados por la Administración Tributaria, genera la imposibilidad de plantear recursos administrativos cuestionando la configuración de tales reparos; v) la sentencia apelada no vulnera lo prescrito en el artículo 154 del Código Tributario, toda vez que no corresponde aplicar al presente caso lo dispuesto en la Resolución de Observancia Obligatoria número 11116-4-2015, emitida por el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Tribunal Fiscal el cuatro de diciembre del dos mil quince, ya que las Resoluciones de Determinación impugnadas en el procedimiento contencioso tributario fueron emitidas con monto cero, debido a que las observaciones formuladas por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización fueron recogidas (y aceptadas) por la propia contribuyente en sus declaraciones juradas rectificatorias, lo que permite verificar que no existía controversia alguna respecto a la determinación de la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once; y vi) la sentencia de fecha veinticuatro de marzo del dos mil quince, recaída en el expediente Casación N.º 4392-2013 Lima, que en su Considerando Cuarto, ítem 4.4, estableció que “[...] no son aplicables los intereses moratorios por la rectificación posterior (realizada en septiembre del 2003) del ejercicio gravable 2001 que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas del 2002, en razón de que al momento del abono de dichos pagos se utilizó como referencia la existente declaración del impuesto a la renta del ejercicio anterior, constituyendo y produciendo efectos de pagos a cuenta por el ejercicio 2002 que correspondían con la referida base de cálculo [...]”, no resulta aplicable al caso concreto, toda vez que se pronuncia en relación a la aplicación de intereses moratorios por la rectificación posterior de la declaración jurada anual que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, supuesto claramente distinto del analizado en el caso sub-judice, referido a las rectificaciones de los pagos a cuenta de enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once, efectuadas dentro de los procedimientos de fiscalización seguidos por dichos períodos, recogiendo (aceptando) los reparos formulados por la Administración Tributaria;

DÉCIMO CUARTO.- *Que, por consiguiente, al carecer de sustento los argumentos esgrimidos por la defensa técnica de la empresa accionante al fundamentar su recurso impugnativo, corresponde confirmar lo decidido por el A-quo a través de la sentencia recurrida, no advirtiéndose causal de nulidad prevista en el artículo 10, numeral 1, de la Ley número 27444 en los actos administrativos cuestionados a través de la demanda; [...]*

Materia controvertida en el presente caso

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación—*inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y del artículo VII del título preliminar, numeral 6 del artículo 50 y numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil; interpretación errónea de los artículos 59, 61 y 88 del Código Tributario; inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; inaplicación de la norma IV del título preliminar, del artículo 120 y de los numerales 1.11 y 1.3 del artículo IV de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 154 del Código Tributario; inaplicación del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; inaplicación de la norma IV del título preliminar del Código*

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Tributario, que regula el principio de legalidad y reserva de ley; e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, que coincide con las observaciones efectuadas por la administración, genera o no controversia; y, como consecuencia de ello, se deberá determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas, al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese contexto, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En tal sentido, corresponde a los jueces de

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

casación verificar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Análisis de las causales de naturaleza procesal

SEGUNDO. Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, y de la norma VII del título preliminar, numeral 6 del artículo 50 y numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos constitucionales y legales cuya infracción de alega:

Constitución Política del Perú

Artículo 139. - PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de lo establecido, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales.

[...]

5. 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.

Código Procesal Civil

Juez y Derecho. -

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...]

3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado;

[...]

2.2. Como argumentos que sustentan la infracción normativa, el recurrente señala lo siguiente:

- a)** La sentencia de vista inaplicó el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú (omisión de pronunciamiento), el artículo VII del título preliminar, y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil (principio de congruencia procesal por incongruencia omisiva), toda vez que no se ha pronunciado sobre los argumentos de la compañía que sustentan que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido que la facultad de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

determinación es única, integral y definitiva, razón por la cual la autoridad tributaria debió determinar la verdadera obligación tributaria de la compañía, relativa a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias.

- b)** El hecho de tener en cuenta las declaraciones juradas rectificatorias solo cuando se trate de disminución de créditos y aumento de deuda y no de disminución de deuda o aumento de saldo, significaría un trato desigual para los contribuyentes y, sobre todo, la vulneración de la determinación única, integral y definitiva que promulga la citada Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N.º 04638-1-2005. Por tanto, el hecho de que la administración tributaria —en ejercicio de la facultad de fiscalización— se encuentra obligada a verificar la correcta determinación de la obligación tributaria, supone a su vez que la administración tributaria debe cuantificar adecuadamente la materia imponible y, por ende, la existencia de una deuda tributaria o crédito a favor del contribuyente.
- c)** La sentencia de vista inaplicó los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, así como el numeral 6 del artículo 50 y el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil, porque incurrió en motivación aparente, al no evidenciar las razones por las que considera que la sentencia de primera instancia no vulneró el principio de legalidad, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, el derecho de defensa y de la tutela jurisdiccional efectiva, los principios de verdad material e impulso de oficio, así como el artículo 154 del Código Tributario.
- d)** La sentencia de vista inaplicó el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, toda vez que no ha tomado en cuenta que considerar que no existe controversia si en el curso de un procedimiento de fiscalización se presenta una declaración jurada rectificatoria en la que se “recoge las observaciones o reparos” realizados por el auditor, implica

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

una grave vulneración del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, debido a que dicho accionar niega a la compañía el derecho a obtener un pronunciamiento fundado en derecho y recurrir a los órganos jurisdiccionales para que así lo establezcan.

2.3. El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios continentales consagrados en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado y, entre otros, comprenden el deber de los jueces de observar los derechos procesales de las partes y el derecho de los justiciables a obtener una resolución fundada en derecho ante su pedido de tutela en cualquier etapa del proceso.

2.4. El debido proceso comprende el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que las determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁵ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁶.

2.5. Con relación a la infracción del deber de motivación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Apitz Barbera y otros* (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

⁵ **Código Procesal Civil**

Artículo 122.- Las resoluciones contienen:

[...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

⁶ **Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12.- Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

77. La Corte ha señalado que la motivación “es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión”. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática.

2.6. En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Primer Pleno Casatorio, Casación N.º 1465-2007-Cajamarca, ha asumido similar posición a la adoptada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 37-2012-PA/TC, fundamento 35, en el sentido de que:

La motivación de la decisión judicial es una exigencia constitucional; por consiguiente, el juzgador para motivar la decisión que toma debe justificarla, interna y externamente, expresando una argumentación clara, precisa y convincente, para mostrar que aquella decisión es objetiva y materialmente justa, y por tanto, deseable social y moralmente.

2.7. La motivación de lo que se decide es interna y externa. La primera es tan solo cuestión de lógica deductiva, sin importar la validez de las propias premisas. La segunda exige ir más allá de la lógica en sentido estricto⁷, con implicancia en el control de la adecuación o solidez de las premisas, lo que admite que las normas contenidas en la premisa normativa sean aplicables en el ordenamiento jurídico y que la premisa fáctica sea la expresión de una proposición verdadera⁸. En esa perspectiva, la justificación externa requiere **i)** que toda motivación sea congruente, por lo que no cabe que sea contradictoria; **ii)** que toda motivación sea completa, debiendo motivarse todas las opciones; y **iii)** que toda motivación sea suficiente, siendo necesario expresar las razones jurídicas que garanticen la decisión⁹.

2.8. En el marco conceptual descrito, la motivación puede mostrar diversas patologías, que, en estricto, son **i)** la motivación omitida, **ii)** la motivación insuficiente y **iii)** la motivación contradictoria. La primera hace referencia a la

⁷ ATIENZA, Manuel (2006). *Las razones del derecho. Derecho y argumentación*. Lima, Palestra Editores; p. 61.

⁸ MORESO, Juan José y VILAJOSANA, Josep María (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

⁹ IGARTUA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 2

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

omisión formal de la motivación, esto es, cuando no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas que no son aceptadas por las partes, no se indican los criterios de inferencia, no se explican los criterios de valoración o no se explica por qué se prefiere una alternativa y no la otra. Finalmente, estaremos ante una motivación contradictoria cuando existe incongruencia entre la motivación y el fallo o cuando la motivación misma es contradictoria.

2.9. El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha vulnerado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada.

2.10. De esta manera, al juez supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos.

2.11. En el caso concreto, como argumento principal que sustenta la infracción normativa procesal, el recurrente señala que la sentencia de vista inaplicó el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú (omisión de pronunciamiento), el artículo VII del título preliminar y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil (principio de congruencia procesal por incongruencia omisiva), toda vez que no se ha pronunciado sobre los argumentos de la compañía que sustentan que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido que la

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

facultad de determinación es única, integral y definitiva, razón por la cual la autoridad tributaria debió determinar la verdadera obligación tributaria de la compañía relativa a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias.

2.12. Con relación a este extremo alegado por el recurrente, se verifica que, en el fundamento tercero de la sentencia recurrida, la Sala de mérito ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda; asimismo, en el fundamento quinto, ha delimitado que la materia de controversia radica en determinar si el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en la Resolución N.º 05427-9-2018, en cuanto ha considerado que no existe controversia respecto a los reparos por modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2009 y 2011, resulta acorde a ley, para lo cual se debe determinar si el hecho de que la propia empresa contribuyente presente declaraciones juradas rectificatorias, dentro del procedimiento de fiscalización, recogiendo las observaciones efectuadas por la administración tributaria al citado impuesto y ejercicios, genera la imposibilidad de plantear recursos administrativos cuestionando la posible configuración de reparos.

2.13. De otro lado, en los considerandos sexto, séptimo, octavo y noveno de la sentencia de vista se verifica el marco normativo aplicable al caso de autos; además, en el considerando décimo se verifica la interpretación sistemática del marco normativo aplicable; en los considerandos décimo primero y décimo segundo se advierte la descripción de los hechos probados en la instancia administrativa; finalmente, en los considerandos décimo segundo al décimo quinto se verifica el análisis del caso concreto.

2.14. Asimismo, con relación al cuestionamiento efectuado en el recurso, la sentencia de vista en el décimo considerando concluye lo siguiente:

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

[...] DÉCIMO.- Que, de la normatividad glosada con antelación se colige que: i) en los casos en que la SUNAT confirme la correcta determinación efectuada por el contribuyente, la emisión de una Resolución de Determinación no implica un acto de determinación por parte de la Administración Tributaria, sino que dicho documento sería emitido únicamente a efecto de dar por concluido el procedimiento de fiscalización; ii) la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determina un mayor tributo a pagar surte efectos con su sola presentación, privando de efectos a la declaración jurada original; y iii) la declaración jurada rectificatoria, presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recoge (acepta) las observaciones o reparos efectuados por la Administración Tributaria, constituye una manifestación plena de la voluntad del contribuyente, por lo que no resulta válido que ésta, de forma posterior, pretenda cuestionar la configuración de los reparos ya aceptados mediante la presentación de recursos administrativos, en tanto la referida declaración rectificatoria ya ha surtido sus efectos; [...]

2.15. En línea con lo señalado precedentemente, la sentencia de vista, en su considerando décimo segundo, concluyó que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en cuanto ha considerado que no existe controversia respecto a los reparos por la inclusión de las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de calcular los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, se ajusta a ley, toda vez que, dentro del procedimiento de fiscalización, la entidad bancaria consignó y con ello aceptó los mayores coeficientes determinados por la administración tributaria, en sus declaraciones juradas rectificatorias:

[...] DUODÉCIMO.- Que, de los antecedentes reseñados se colige que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en la Resolución número 05427-9-2018, en cuanto ha considerado que no existe controversia respecto a los reparos por la inclusión de las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de calcular los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once, se ajusta a ley, toda vez que, dentro del procedimiento de fiscalización, la entidad bancaria ahora accionante consignó, y con ello aceptó, los mayores coeficientes determinados por la Administración Tributaria, en sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas a través de los Formularios PDT 621 IGV – Renta mensual con fechas diez de setiembre del dos mil trece y siete de julio del dos mil quince, las cuales surtieron efectos con su sola presentación al determinar una mayor obligación en cada período, por tanto, no resulta válido cuestionar, posteriormente, la configuración de tales observaciones, máxime si se tiene en cuenta que las Resoluciones de Determinación números 012-003-0041501 a 012-003-0041512 y 012-003-0062251 a 012- 003-0062262, fueron emitidas con valor cero (S/.0.00), al considerar que la contribuyente regularizó la omisión referencial de los pagos a cuenta, por lo que dichos valores no contienen en estricto reparo alguno que pudiera ser objeto de impugnación tanto en el procedimiento contencioso tributario previo como en este proceso contencioso administrativo, como lo aduce y pretende la defensa técnica de la ahora demandante; [...]

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2.16. Del análisis de lo señalado en la sentencia de vista, se advierte que el colegiado superior se ha pronunciado sobre todos los aspectos vinculados a la controversia. Asimismo, ha emitido un pronunciamiento motivado respecto de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el recurrente. En efecto, luego de la interpretación conjunta de los artículos 59, 60, 61, 75, 76 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, la Sala Superior concluyó que la declaración jurada rectificatoria, presentada dentro del procedimiento de fiscalización y en la que se aceptan las observaciones o reparos efectuados por la administración tributaria, constituye una manifestación plena de la voluntad del contribuyente.

2.17. Aunado a lo antes señalado, el recurrente señala que la autoridad tributaria debió determinar la verdadera obligación tributaria de la compañía, relativa a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias. No obstante, se verifica que el referido argumento que sustenta la infracción normativa procesal pretende que esta Sala Suprema realice un nuevo análisis de los reparos aceptados por el propio recurrente. En tal sentido, se advierte que los argumentos del recurrente no sustentan la vulneración del deber de motivación, es decir, el recurrente cuestiona el criterio desplegado por la instancia de mérito respecto de las declaraciones rectificatorias, a fin de que se asuma por válida su tesis postulada en el presente proceso. Por lo tanto, no ha demostrado la infracción normativa del debido proceso y de la debida motivación de las resoluciones judiciales.

2.18. De otro lado, el recurrente señala que la sentencia de vista incurrió en motivación aparente, al no evidenciar las razones por las que considera que la sentencia de primera instancia no vulneró el principio de legalidad, la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, el derecho de defensa y a la tutela jurisdiccional efectiva, los principios de verdad material e impulso de oficio, así como el artículo 154 del Código Tributario.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2.19. Respecto al vicio de motivación inexistente o aparente de las resoluciones judiciales, el supremo intérprete de la Constitución ha señalado lo siguiente¹⁰:

[...] el contenido constitucionalmente garantizado del derecho a la motivación de resoluciones judiciales queda delimitado en los siguientes supuestos: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente, cuando no se 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 [...]

2.20. Con relación al argumento señalado en el considerando precedente, se verifica que la sentencia de vista, en su considerando décimo tercero, motiva de forma suficiente cada uno de los principios y normas alegados por el recurrente:

*[...] DÉCIMO TERCERO.- Que, incidiendo en los argumentos esgrimidos por la defensa técnica de la empresa accionante como fundamentación del recurso impugnativo que motiva la alzada, corresponde señalar lo siguiente: i) **no se verifica vulneración alguna al principio de legalidad, ni a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario**, pues del examen de la sentencia recurrida se advierte que el A-quo, en los considerandos sétimo y octavo, ha interpretado y aplicado correctamente los alcances del artículo 88, numerales 88.1 y 88.2, del invocado Código, determinando que en el caso concreto “[...] la demandante aceptó las observaciones de la Administración Tributaria, las cuales plasmó en sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas durante el procedimiento de fiscalización, las mismas que surtieron efectos con su sola presentación al determinar una mayor obligación tributaria [...]” (sic), razón por la que concluye que “[...] la demandante procura que el órgano jurisdiccional reenvíe el expediente a sede administrativa para que el Tribunal Fiscal realice una evaluación de las observaciones planteadas por la Administración Tributaria, sin embargo ello no corresponde ya que tales observaciones fueron aceptadas mediante la declaración jurada rectificatoria y por ende, no existía controversia alguna que ameritaba ser analizada por el Tribunal Fiscal y tampoco, revisada por ésta instancia judicial” (sic); ii) la Administración Tributaria, contrariamente a lo argüido por la defensa técnica de la accionante, ejerció su facultad de determinar la correcta obligación tributaria de esta última como contribuyente, formulando reparos por incluir las diferencias de cambio en el divisor, a efectos de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del dos mil nueve y del dos mil once; sin embargo, al finalizar las fiscalizaciones respecto a los citados períodos, no existió discrepancia entre lo determinado por la contribuyente y la Administración Tributaria, atendiendo a que las observaciones (mayores coeficientes aplicables a los pagos a cuenta) fueron reconocidas por la propia empresa contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, mediante las declaraciones juradas rectificatorias de los períodos enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once, presentadas a través de los Formularios PDT 621 IGV – Renta mensual, las que surtieron sus efectos con sujeción a lo preceptuado en el*

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3943-2006-PA/ TC, del once de diciembre de dos mil seis.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

invocado artículo 88 del Código Tributario; iii) lo aducido en cuanto a la vulneración a los derechos de defensa y de tutela jurisdiccional efectiva, y a los principios de verdad material e impulso de oficio, carece en rigor de asidero, toda vez que claramente el Juez, en el considerando noveno de la sentencia recurrida, ha señalado que “[...] en el caso concreto no ameritaba que el Tribunal Fiscal realice acciones tendientes a redeterminar la verdadera obligación tributaria, toda vez que [...] las resoluciones de determinación emitidas con monto cero, reflejan concordancia entre lo determinado por el deudor tributario y la Administración Tributaria, por ende, las observaciones efectuadas dentro del procedimiento de fiscalización no terminan configurando reparos y consecuentemente no se generó controversia alguna que deba ser analizada en el procedimiento contencioso [...]” (sic), conclusión que es compartida por esta Sala Superior, pues en estricta aplicación de la norma contenida en el artículo 88 del Código Tributario, no corresponde desconocer los efectos de las declaraciones juradas rectificatorias formuladas por la empresa contribuyente ahora accionante, ni amparar los cuestionamientos respecto al fondo de los reparos por inclusión de las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de calcular los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta, los mismos que fueron aceptados voluntariamente por la propia contribuyente; iv) contrariamente a lo alegado por la defensa técnica de la empresa accionante, tanto la sentencia recaída en el expediente número 788-2013 emitida por esta Sala Superior como la Resolución del Tribunal Fiscal número 2486-4-2017, no resultan aplicables al caso de autos, pues del examen del contenido de las mismas no se advierte que la materia controvertida esté referida a determinar si la presentación de declaraciones juradas rectificatorias por parte del propio contribuyente, dentro del procedimiento de fiscalización, recogiendo los reparos efectuados por la Administración Tributaria, genera la imposibilidad de plantear recursos administrativos cuestionando la configuración de tales reparos; v) la sentencia apelada no vulnera lo prescrito en el artículo 154 del Código Tributario, toda vez que no corresponde aplicar al presente caso lo dispuesto en la Resolución de Observancia Obligatoria número 11116-4-2015, emitida por el Tribunal Fiscal el cuatro de diciembre del dos mil quince, ya que las Resoluciones de Determinación impugnadas en el procedimiento contencioso tributario fueron emitidas con monto cero, debido a que las observaciones formuladas por la Administración Tributaria dentro del procedimiento de fiscalización fueron recogidas (y aceptadas) por la propia contribuyente en sus declaraciones juradas rectificatorias, lo que permite verificar que no existía controversia alguna respecto a la determinación de la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del dos mil nueve y del dos mil once; [...]

2.21. De la fundamentación efectuada por la Sala Superior, descrita precedentemente, se advierte que ha expuesto las razones que han llevado al colegiado a validar lo resuelto por la primera instancia, expresando de manera clara, concreta y suficiente dichas razones en función de lo actuado en la instancia administrativa. Consecuentemente, no se evidencia que el pronunciamiento de la Sala Superior se encuentre viciado de nulidad por motivación aparente, como pretende el recurrente.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2.22. De otro lado, el recurrente señala que la sentencia de vista inaplicó el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, en tanto ha considerado que en el presente caso no existe controversia. Al respecto, se verifica que el referido argumento sustenta las infracciones de carácter material que serán analizadas en su oportunidad por la presente ejecutoria suprema. Sin perjuicio de lo expuesto, en la sentencia de vista se sustentó que la declaración jurada rectificatoria, presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recoge (acepta) las observaciones o reparos efectuados por la administración tributaria, constituye una manifestación plena de la voluntad del contribuyente, por lo que no resulta válido que este, de forma posterior, pretenda cuestionar la configuración de los reparos aceptados, en tanto la referida declaración rectificatoria ya ha surtido sus efectos.

2.23. De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes, siendo la sentencia recurrida formalmente válida.

2.24. Por tanto, corresponde declarar **infundadas** las infracciones procesales denunciadas por el recurrente.

Análisis de las causales de naturaleza sustantiva

TERCERO. Interpretación errónea de los artículos 59, 61 y 88 del Código Tributario; inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Tributario, de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, del artículo 120 y de los numerales 1.11 y 1.3 del artículo IV de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, del artículo 154 del Código Tributario, del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; y apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima

3.1. Antes del análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alega:

Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.*

Artículo 61.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.*
- b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.*

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B.

En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155.

Artículo 88.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuará en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

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. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

1.1. Principio de legalidad. - Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

[...]

1.3. Principio de impulso de oficio. - Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

[...]

1.11. Principio de verdad material. - En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

Artículo 120.- Facultad de contradicción administrativa

120.1 Frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos.

120.2 Para que el interés pueda justificar la titularidad del administrado, debe ser legítimo, personal, actual y probado. El interés puede ser material o moral.

120.3 La recepción o atención de una contradicción no puede ser condicionada al previo cumplimiento del acto respectivo.

Ley del Impuesto a la Renta

Artículo 85.- Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

*a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de **enero y febrero**, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.*

De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente. [...]

3.2. Como argumentos que sustentan las infracciones normativas materiales, en suma, la parte recurrente señala lo siguiente:

a) La sentencia de vista incurrió en interpretación errónea del artículo 59 del Código Tributario, toda vez que, de una correcta interpretación de dicha norma, únicamente se puede colegir las formas en que puede realizarse la determinación de la obligación tributaria (por el administrado y por la administración), y no que, si se ha presentado una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, ya no se tendría derecho a impugnar los valores.

b) No es posible afirmar, como lo hace el colegiado superior, que con la presentación de la declaración jurada rectificatoria que recoja las

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

observaciones efectuadas por el órgano fiscalizador, el contribuyente está manifestando su conformidad respecto de la interpretación de los hechos y del derecho efectuada por dicho órgano y mucho menos que dicha declaración jurada rectificatoria tenga el carácter de inmutable. Así, tampoco es posible atribuir a dicha declaración rectificatoria el efecto de eliminar una potencial controversia tributaria o limitar el ejercicio del derecho de petición del contribuyente.

- c)** La sentencia de vista incurrió en interpretación errónea del artículo 61 del Código Tributario, ya que de una correcta interpretación de dicha norma únicamente se puede colegir que lo determinado por el deudor tributario, tanto a través de una declaración jurada original como a través de una declaración jurada rectificatoria, puede ser modificado por la administración tributaria, y no que, si se ha presentado una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, ya no se tendría derecho a impugnar los valores.
- d)** La presentación de una declaración jurada rectificatoria no implica que la administración tributaria pierda su facultad de determinar, sino que, por el contrario, esta facultad está habilitada y puede ser ejercida para llegar a la verdad material del caso, ya sea que se determine deuda o crédito para el deudor tributario.
- e)** De una correcta interpretación del artículo 61 del Código Tributario, únicamente se puede colegir que lo determinado por el deudor tributario, tanto mediante una declaración jurada original como mediante una declaración jurada rectificatoria, puede ser modificado por la administración tributaria. De ningún modo, como erradamente interpreta la sentencia de vista, se podría entender de dicha norma que “la emisión de la Resolución de Determinación no implicaría un acto de determinación”, solo porque durante el procedimiento de fiscalización se ha presentado una declaración jurada rectificatoria.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

- f) En dicho sentido, no es posible afirmar, como lo hace la Sala Superior, que con la presentación de la declaración jurada rectificatoria que recoja las observaciones efectuadas por el órgano fiscalizador el contribuyente está manifestando su conformidad respecto de la interpretación de los hechos y del derecho efectuada por dicho órgano y mucho menos que dicha declaración jurada rectificatoria tenga el carácter de inmutable. Así, tampoco es posible atribuir a dicha declaración rectificatoria el efecto de eliminar una potencial controversia tributaria o limitar el ejercicio del derecho de petición del contribuyente.
- g) La sentencia de vista incurre en interpretación errónea del artículo 88 del Código Tributario, ya que, de una interpretación correcta de dicha norma, se colige que cuando se presenta una declaración jurada rectificatoria que determina una mayor deuda, esta surte efectos de inmediato, pero no indica que ello genera la renuncia al derecho a recurrir y a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la ilegalidad de los reparos.
- h) El artículo 88 del Código Tributario no establece que la declaración jurada sea inmutable, sino todo lo contrario: únicamente indica que “podrá constituir la base”, lo cual significa que la correcta determinación de la obligación tributaria puede partir de la declaración jurada, pero que, si existiesen elementos para realizar una verificación, corresponde que se haga ello.
- i) La declaración rectificatoria no califica como una “aceptación”, como erradamente señala el Juzgado, toda vez que es un acto administrativo que es susceptible de verificación o constatación por la administración tributaria, a fin de corregir las inexactitudes de dicha declaración.
- j) La sentencia de vista inaplicó la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, pues bajo una interpretación extensiva de los artículos 59, 60,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

61 y 88 del Código Tributario pretende señalar que la presentación de una declaración jurada rectificatoria durante el procedimiento de fiscalización implicaría la “aceptación de los reparos” formulados por el auditor tributario y la renuncia de su derecho a recurrir.

- k)** La sentencia de vista inaplicó lo dispuesto en la norma IV del título preliminar de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, según la cual las actuaciones administrativas en general deben encontrarse acordes a ley, ya que omite considerar que en nuestro ordenamiento jurídico no existe norma que establezca que la presentación de una declaración jurada rectificatoria durante el procedimiento de fiscalización implique la “aceptación de los reparos” formulados por el auditor tributario, y, en atención a ello, era necesario que la Sala Superior se pronunciara sobre la ilegalidad de los reparos y no se limitara a señalar que no hay controversia.
- l)** La sentencia de vista inaplicó los numerales 1.11 y 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principios de verdad material e impulso de oficio), toda vez que lejos de buscar la verdad material del caso, ha dado por hechos los reparos impugnados bajo el argumento de que la compañía presentó declaraciones juradas rectificatorias durante el procedimiento de fiscalización, “aceptando” los reparos.
- m)** La sentencia de vista inaplicó el artículo 120 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, toda vez que erradamente señala que la presentación de una declaración jurada rectificatoria durante el procedimiento de fiscalización imposibilita plantear recursos administrativos cuestionando la configuración de reparos.
- n)** Si bien la compañía presentó declaraciones juradas rectificatorias respecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2011, ello no implica que “aceptó los reparos” realizados por el auditor tributario, y que no existiría materia controvertida, ya que las resoluciones de determinación son actos impugnables. Sostener lo contrario implica desconocer lo dispuesto en el artículo 120 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

- o)** La sentencia de vista inaplicó lo dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario, toda vez que desconoce la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 11116-4-2015, que dispone que la ganancia por diferencia de cambio debe formar parte del divisor o denominador del cálculo aplicable para determinar el coeficiente de los pagos a cuenta.
- p)** La sentencia de vista no ha tomado en cuenta que lo relevante resulta ser el criterio y no los hechos específicos que poco aportan a dilucidar la controversia. Así, tanto los entes administrativos como la Sala Superior no aplicaron la aludida resolución, bajo el sustento de que no existe controversia, sin considerar que de aplicar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 11116-4-2015 no se hubiese generado adeudo alguno por concepto de intereses moratorios.
- q)** La sentencia de vista inaplicó el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que desconoció que para determinar los pagos a cuenta del impuesto a la renta, los contribuyentes deberán aplicar sobre los ingresos netos devengados en cada mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto a la renta calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, razón por la cual no es posible imponer intereses y/o sanciones por modificaciones posteriores del citado coeficiente, producto de una declaración jurada rectificatoria y/o una redeterminación de la autoridad tributaria.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

- r) Teniendo en cuenta que la actuación de la compañía era acorde con lo establecido en la norma, resulta incorrecto sostener y convalidar los intereses generados, puesto que, en virtud del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta se produce tomando en cuenta el “impuesto calculado” del ejercicio anterior y precedente al anterior, impuesto que a la fecha del cálculo del coeficiente y de los pagos a cuenta del impuesto a la renta es cierto.
- s) La sentencia de vista incurrió en apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, ya que no ha tenido en cuenta que dicha sentencia establece como criterio vinculante que, en virtud del literal a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta se determina en función del “impuesto calculado” y los “ingresos netos” que el contribuyente tiene como ciertos al momento de presentar la declaración jurada, aspecto que fue utilizado por la compañía para determinar dicho coeficiente.

Hechos acontecidos durante el procedimiento de fiscalización

3.3. Antes del análisis de las infracciones normativas, es pertinente detallar los hechos acontecidos durante el procedimiento de fiscalización, los mismos que obran en el expediente administrativo:

- a) Mediante Carta N.º 140011424780-01 SUNAT y Requerimiento N.º 0121140000016, notificados el 7 de enero de 2014, así como mediante Carta N.º 110011358010-01 SUNAT y Requerimiento N.º 0121110000462, notificados el 18 de noviembre de 2011, la administración tributaria inició procedimientos de fiscalización al recurrente por el impuesto a la renta de tercera categoría de los ejercicios 2009 y 2011, respectivamente.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

- b)** Mediante el punto 2 del Resultado del Requerimiento N.º 0122150000266 y el punto 2 del Requerimiento N.º 0122130001525, la administración tributaria comunicó al recurrente que, de la revisión de sus papeles de trabajo, determinó que esta **incluyó indebidamente las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, lo que dio como resultado un pago a cuenta del impuesto a la renta menor al que correspondía.**
- c)** Además, en el Resultado del Requerimiento N.º 012215000161011, emitido en virtud del artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el Resultado del Requerimiento N.º 012213000152512, se verifica que la administración tributaria dejó constancia de que el recurrente reconoció las precitadas observaciones realizadas por la administración tributaria dentro del procedimiento de fiscalización.
- d)** En efecto, el 10 de septiembre de 2013 y 7 de julio de 2015, respectivamente, el recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011, donde reconoció las observaciones realizadas por la administración tributaria dentro del procedimiento de fiscalización.
- e)** En las mismas fechas de presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, los importes de los pagos a cuenta omitidos fueron cancelados por el recurrente mediante las boletas de pagos varios - formulario 1662.
- f)** Asimismo, como resultado de los procedimientos de fiscalización, el 27 de septiembre de 2013, la administración tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0041501 a N.º 012-003-0041512 por los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2009, y el 31 de agosto de 2015 se emitieron las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0062251 a N.º 012-003-0062262 por los pagos a cuenta de enero a diciembre de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

2011. Tales valores fueron emitidos por el importe de S/ 0.00 (cero soles con cero céntimos) pues el recurrente aceptó las observaciones efectuadas por la administración tributaria dentro de la fiscalización y efectuó el respectivo pago.

g) Finalmente, tanto la administración tributaria, en instancia de reclamación, como el Tribunal Fiscal, en instancia de apelación, señalaron que en el presente caso no existe controversia alguna que amerite un pronunciamiento, dado que el recurrente presentó las declaraciones juradas rectificatorias considerando las observaciones efectuadas en las fiscalizaciones del impuesto a la renta de los ejercicios 2009 y 2011. Por ende, ambos órganos resolutores no emitieron pronunciamiento respecto al reparo por la inclusión de las ganancias por diferencia de cambio en el divisor a efectos de determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta.

Marco normativo aplicable

3.4. Para resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, delimitar el marco normativo aplicable.

3.5. De conformidad con el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), por el acto de la determinación de la obligación tributaria **i)** el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y **b)** la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

3.6. Asimismo, el artículo 60 del precitado código señala que la determinación de la obligación tributaria se inicia **i)** por acto o declaración del deudor tributario, o **ii)** por la administración tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

3.7. Por su parte, el artículo 61 del mismo cuerpo normativo señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la administración tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa.

3.8. De otro lado, con relación a la declaración jurada, el artículo 88.1 del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, precisa que se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

3.9. Con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Código Tributario señala que:

[...] La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior [...]

3.10. Asimismo, el último párrafo del artículo 88.2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que:

[...] No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

3.11. El mencionado artículo 75 establece que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación. Asimismo, el artículo 76 del TUO del Código

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Tributario define la resolución de determinación como el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

3.12. Cabe precisar que, de conformidad con el artículo 77 del precitado dispositivo legal, son requisitos de la resolución de determinación, entre otros: **i)** el deudor tributario, **ii)** el tributo y el periodo al que corresponda, **iii)** la base imponible, **iv)** la tasa, **v)** la cuantía del tributo y sus intereses y **vi) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.**

3.13. De otro lado, el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT —aprobado mediante Decreto Supremo N.º 085-2007-EF— señala que el requerimiento será utilizado, entre otros **i)** para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o **ii)** para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas y las infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del TUO del Código Tributario.

3.14. El artículo 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, señala que el resultado de requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

3.15. Con relación a la finalización del procedimiento de fiscalización, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la **notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa**, las cuales podrán tener anexos.

3.16. De otro lado, el principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General determina que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente.

Naturaleza jurídica de la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria

3.17. Como aspecto previo al análisis de la naturaleza jurídica de declaración jurada rectificatoria, esta Sala Suprema considera pertinente hacer referencia a la facultad sancionadora de la administración tributaria y al régimen de gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

3.18. En materia de derecho tributario sancionador, la administración tributaria debe observar el principio de legalidad tanto para la tipificación de la infracción como para la aplicación de las sanciones (así lo reconoce la norma IV del título preliminar del Código Tributario). En efecto, los deudores tributarios y terceros

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

solo podrán ser sancionados por conductas tipificadas como infracción en las normas vigentes al momento de realizar dicha conducta.

3.19. Asimismo, la facultad sancionadora es discrecional y la administración tributaria puede aplicar gradualmente las sanciones. Así, la administración se encuentra facultada para fijar, mediante resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de órdenes de pago o resoluciones de determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.

3.20. Además, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

3.21. En las tablas de infracciones y sanciones tributarias que forman parte anexa del Código Tributario, la referida infracción es sancionada con el 50% del tributo por pagar omitido, o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

3.22. Con relación a la aplicación del régimen de gradualidad para efectos de la determinación de la multa, la Resolución de Superintendencia N.º 180-2012/SUNAT señala que si el deudor tributario subsana la infracción con anterioridad a que surta efecto cualquier notificación o requerimiento relativo al

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

tributo o periodo a regularizar, la gradualidad (rebaja) será del 95%. Asimismo, precisa que si el deudor tributario cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago, de la resolución de determinación o de la resolución de multa, la gradualidad (rebaja) será del 70%, salvo que i) se cumpla con la cancelación del tributo, en cuyo caso la rebaja será del 95%, o ii) se cuente con un fraccionamiento aprobado, caso en el cual la rebaja será de 85%.

3.23. De otro lado, la determinación de la obligación tributaria, en palabras de Carlos Giuliani Fonrouge¹¹, “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.

3.24. Asimismo, Villegas¹² señala que “la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeatur*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)”.

3.25. De la interpretación conjunta de los artículos 60, 61 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, precitados, se infiere que la determinación de la obligación tributaria tiene un carácter declarativo, dado que una obligación tributaria solo puede nacer por la realización del hecho imponible previsto en la norma tributaria.

¹¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos (1977). *Derecho financiero*. Volumen 1. Buenos Aires, Depalma; p. 453.

¹² VILLEGAS, Héctor (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición. Buenos Aires, Astrea, p. 395.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

3.26. Igualmente, el acto de determinación puede ser efectuado, según los casos, por el contribuyente, cuando la legislación haya establecido que el tributo es autodeterminable —supuesto en el cual el contribuyente debe identificar el hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía—; o por la administración tributaria, cuando se haya establecido que el tributo será determinado por la administración, la que, al efectuarla, deberá agregar a los elementos antedichos la identificación del contribuyente¹³.

3.27. La determinación que efectúa el deudor tributario se realiza siempre mediante una declaración jurada, la cual deberá presentarse en la forma, lugar y plazo que establezcan las normas pertinentes y cuyo contenido principal es la identificación de los hechos que originan la obligación tributaria. Asimismo, el Código Tributario, en el artículo 88.1, establece la presunción absoluta de que toda declaración presentada ante la administración tributaria es una declaración jurada. La presentación de una declaración con datos falsos genera que el deudor sea sancionado y se le aplique la multa pertinente.

3.28. Cabe precisar que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario (autodeterminación) está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la administración tributaria, quien podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquel, y, en tal sentido, emitirá una resolución de determinación que modifique en todo o en parte la determinación efectuada por el deudor tributario.

3.29. La determinación efectuada inicialmente por el deudor tributario adquiere carácter de cierta en tanto la administración tributaria no la modifique total o parcialmente mediante un procedimiento de fiscalización, que concluye con una resolución que adquiere la condición de firme. Así, los efectos de la determinación efectuada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificadas por el deudor tributario (artículo 88 del Código Tributario)

¹³ SEVILLANO, Sandra. M. (2019). *Manual de derecho tributario. Código Tributario y principios generales*. Segunda edición revisada y aumentada. Lima, PUCP; p. 75.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

o modificada por la administración tributaria. En ambos casos, dicha modificación puede ser total o parcial.

3.30. De otro lado, con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Código Tributario señala que la declaración presentada originalmente por el administrado podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando la declaración rectificatoria respectiva. Añade que, transcurrido el plazo de prescripción, no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

3.31. Asimismo, la declaración rectificatoria surtirá efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. De otro lado, no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la administración tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y periodos, o por los tributos y periodos, respectivamente.

3.32. De lo antes señalado, se tiene que la declaración rectificatoria presentada por el deudor tributario para modificar la declaración jurada presentada originalmente constituye un acto de la voluntad plena que despliega sus efectos jurídicos, porque el deudor tributario, al presentarla, pretende determinar un resultado y tal resultado es tomado en consideración por la administración tributaria. En tal sentido, el deudor tributario es responsable del contenido y los efectos que dicho acto formal produce.

3.33. La presentación de una declaración jurada rectificatoria por el deudor tributario dentro de un procedimiento de fiscalización o fuera de él, mediante la cual se determine una menor o mayor deuda tributaria, produce los mismos efectos, de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario. Efectivamente, dicha última declaración será tomada en cuenta y surtirá todos sus efectos (por ejemplo: fijará, de ser el caso, una nueva cuantía de la deuda, servirá de base para la emisión de una orden de pago, acreditará la comisión de la infracción

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, servirá para determinar el régimen de gradualidad aplicable, entre otros).

3.34. En suma, la administración tributaria tiene la facultad de determinación y fiscalización para comprobar la veracidad de la información declarada por el contribuyente¹⁴. Así, una vez finalizado el procedimiento de fiscalización tributaria, su resultado final puede coincidir o no con lo determinado y declarado por el contribuyente. En el primer caso, la coincidencia se debe a que desde un inicio lo declarado por el contribuyente es conforme al ordenamiento o porque en el trámite del procedimiento de fiscalización el contribuyente rectificó su declaración jurada original antes de la notificación de la resolución de determinación que pone fin al procedimiento.

3.35. En los casos en que la administración tributaria confirma la determinación efectuada por el contribuyente, la emisión de los valores no implica un acto de determinación de obligación alguna, en tanto las observaciones realizadas por ella no resultaron siendo reparos, dado que fueron aceptadas por el propio contribuyente al presentar las declaraciones juradas rectificatorias que surtieron sus efectos. En tal sentido, la resolución de determinación que se emite al finalizar la fiscalización tendrá como único fin dar por concluido el procedimiento de fiscalización, sin determinar obligación alguna.

3.36. En dicho contexto, la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario. Lo antes expuesto no constituye de ningún modo una vulneración del derecho de defensa ni renuncia

¹⁴ La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional (último párrafo de la norma IV del título preliminar del Código Tributario).

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

al principio de verdad material, en tanto lo recogido en su declaración rectificatoria contiene la declaración de verdad, aceptada por la administración.

3.37. Con relación a lo antes señalado, esta Sala Suprema considera pertinente citar la doctrina de los actos propios, en virtud de la cual nadie puede variar de comportamiento injustificadamente cuando ha generado una expectativa de comportamiento futuro:

[...] la buena fe que debe presidir el tráfico jurídico en general y la seriedad del procedimiento administrativo, imponen que la doctrina de los actos propios obliga al demandante a aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus propios actos voluntarios y perfectos jurídicamente hablando, ya que aquella declaración de voluntad contiene un designio de alcance jurídico indudable, manifestado explícitamente, tal como se desprende del texto literal de la declaración, por lo que no es dable al actor desconocer, ahora, el efecto jurídico que se desprende de aquel acto; y que, conforme con la doctrina sentada en sentencias de esta Jurisdicción, como las del Tribunal Supremo de 5 de julio, 14 de noviembre y 27 de diciembre de 1963 y 19 de diciembre de 1964, no puede prosperar el recurso, cuando el recurrente se produce contra sus propios actos.¹⁵

3.38. En ese sentido, este Tribunal Supremo considera que es inadmisibles que el administrado fundamente su postura invocando hechos que contrarían sus propias afirmaciones o asuma una postura opuesta a su conducta anterior, tal como ocurre con la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de fiscalización donde se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria.

¹⁵ GONZALES PÉREZ, Jesús (1983). *Principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Madrid, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; p. 106.

En el caso Riggs vs. Palmer, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica se pronunció indicando que a nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude, o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad, o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen.

En este mismo sentido, la Corte Constitucional colombiana, considerando el *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* como un principio de derecho, ha señalado lo siguiente en la Sentencia T-122/17:

Una persona no es digna de ser oída ni menos pretender el reconocimiento de un bien jurídico a partir de su conducta reprochable. Para la Corte, nadie puede presentarse a la justicia para pedir la protección de los derechos bajo la conciencia de que su comportamiento no está conforme al derecho y los fines que persigue la misma norma. Este principio no tiene una formulación explícita en el ordenamiento jurídico. No obstante, lo anterior, la Corte Constitucional ha hecho alusión a su naturaleza de regla general del derecho, al derivarse de la aplicación de la analogía iuris. Por ello, cuando el juez aplica dicha regla, se ha señalado que el mismo no hace otra cosa que actuar con fundamento en la legislación.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

CUARTO. Análisis del caso concreto

4.1. Respecto a las causales de naturaleza material, atendiendo al contexto dentro del cual se resolvió el procedimiento contencioso tributario y el proceso contencioso administrativo judicial, al considerar las instancias de mérito que en el caso no existe controversia alguna que dilucidar, es pertinente analizar estas infracciones de manera conjunta, determinando si, en efecto, corresponde o no la verificación del contenido de la declaración rectificatoria voluntaria efectuada por la recurrente, a efectos de determinar su validez y, en su caso, proceder a analizar los argumentos relativos a los cuestionamientos efectuados en la demanda y en el recurso de casación.

4.2. De los hechos expuestos en el considerando 3.3 de esta ejecutoria suprema, se evidencia que la controversia consiste en determinar si el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 05427-9-2018, en cuanto ha considerado que no existe controversia respecto a la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de 2009 y 2011, resulta acorde a ley, para ello, se debe determinar si el hecho de que el propio recurrente presente declaraciones juradas rectificatorias, dentro del procedimiento de fiscalización, recogiendo las observaciones efectuadas por la administración tributaria al citado impuesto y ejercicios, es susceptible de cuestionamiento en el procedimiento contencioso tributario mediante la impugnación de las resoluciones de determinación emitidas por la administración tributaria.

4.3. En el caso, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0041501 a N.º 012-003-0041512, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos tributarios enero a diciembre de 2009, y las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0062251 a N.º 012-003-0062262, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos tributarios enero a diciembre de 2011, recogen la determinación efectuada por la propia recurrente en sus declaraciones juradas originales y las declaraciones juradas rectificatorias

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

presentadas durante la fiscalización correspondiente a dichos periodos, por lo que estas últimas surtieron sus efectos con su presentación, al haber determinado una mayor obligación tributaria, de conformidad con el artículo 88.2 del Código Tributario.

4.4. En efecto, los precitados valores fueron emitidos por el importe de S/ 0.00 (cero soles con cero céntimos), pues el recurrente aceptó las observaciones efectuadas por la administración tributaria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria y efectuó el respectivo pago con los beneficios otorgados por el régimen de gradualidad.

4.5. En línea con lo antes señalado, las citadas declaraciones juradas rectificatorias, mediante las cuales el contribuyente efectuó una nueva determinación por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de 2009, incluyeron la observación efectuada por la administración tributaria respecto a los coeficientes de 0.0406 y 0.0568 que debieron aplicarse a las bases imponibles para determinar los pagos a cuenta de dichos periodos.

4.6. De igual modo, las declaraciones juradas rectificatorias mediante las cuales el contribuyente efectuó una nueva determinación por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de 2011, incluyeron la observación efectuada por la administración tributaria respecto a los coeficientes de 0.0588 y 0.0637, que debieron aplicarse a las bases imponibles para determinar los pagos a cuenta de dichos periodos.

4.7. De lo antes expuesto, se verifica que, en el presente caso, la administración tributaria confirmó la determinación efectuada por el contribuyente, al no realizar determinación de deuda alguna respecto de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos de enero a diciembre de 2009 y 2011.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

4.8. En dicho contexto, las declaraciones juradas rectificatorias presentadas dentro del procedimiento de fiscalización y en las que se recogieron las observaciones efectuadas por la administración tributaria, constituyen un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos. Por lo tanto, no existe concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario; consecuentemente, lo resuelto por las instancias de mérito es acorde a derecho y se encuentra en línea con lo señalado en esta resolución.

4.9. Asimismo, en el procedimiento contencioso tributario, ha quedado demostrado que las observaciones efectuadas por la administración fueron recogidas por el recurrente en sus declaraciones juradas rectificatorias. En tal sentido, considerando que las resoluciones de determinación solo serán materia de controversia en la medida que la autodeterminación efectuada por el deudor tributario no coincida con la determinación efectuada por la administración tributaria; en el presente caso, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia pues no contienen reparo alguno. Por tanto, el recurrente no ha demostrado que la sentencia de vista haya vulnerado las normas y principios denunciados.

4.10. Finalmente, la recurrente denuncia como infracciones de naturaleza sustantiva vinculadas a la controversia de fondo, la inaplicación del artículo 154 del Código Tributario, del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, de la norma IV del título preliminar del Código Tributario, de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y el apartamiento inmotivado del precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 4392-2013 Lima.

4.11. Al respecto, no corresponde que esta Sala Suprema emita pronunciamiento con relación a los argumentos vinculados con la controversia de fondo, los cuales tienen como fin cuestionar las observaciones efectuadas por la administración tributaria durante el procedimiento de fiscalización, las mismas

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

que fueron aceptadas por la recurrente mediante la presentación de sus declaraciones juradas rectificatorias. En efecto, dado que las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0041501 a N.º 012-003-0041512, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos tributarios enero a diciembre de 2009, y las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0062251 a N.º 012-003-0062262, emitidas por los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos tributarios enero a diciembre de 2011 no contienen reparos, no procedía que las instancias administrativas y judiciales emitan pronunciamiento sobre los argumentos de fondo, pues no existe controversia.

4.12. Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas de naturaleza sustantiva denunciadas por el recurrente.

QUINTO. Precedente vinculante

5.1. Según Taruffo¹⁶, la función del precedente en nuestro ordenamiento está vinculada a la realización de principios constitucionales, tales como el de igualdad y previsibilidad de la decisión o seguridad jurídica.

5.2. Por su parte, el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, ha prescrito que la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede establecer principios jurisprudenciales que constituyen precedentes vinculantes. Esta disposición normativa establece, además, los supuestos de apartamiento y la necesidad de fundamentar las razones de este apartamiento, tal como ocurre en el sistema anglosajón a través del *distinguishing*:

¹⁶ Refiere también Taruffo que:

[...] no es por nada que en los discursos que se hacen, [...] jamás se habla de igualdad: El valor de la igualdad frente al Derecho se ha perdido. Se habla de la previsibilidad, de la uniformidad, pero como herramientas para realizar una reducción de la sobrecarga de trabajo del sistema judicial.

TARUFFO, Michelle (2012). "El precedente judicial en los sistemas del *civil law*". En *Ius et Veritas*, N.º 45; pp. 90 y 91.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11991/12559>

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

Artículo 36. Principios jurisprudenciales.

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente. [...]

5.3. Dentro de un escenario de justificación de las decisiones judiciales, debemos establecer que la *ratio decidendi* o las razones esenciales que justifican un precedente, cuando están razonablemente motivadas, además de contribuir con los principios de igualdad y seguridad jurídica, alivian la carga argumentativa que le corresponde al juez al motivar su decisión.

5.4. Estando a lo señalado en los párrafos precedentes, el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, establece que:

*Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan **principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.** Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento [...]. [Énfasis agregado]*

5.5. Por tanto, a efectos a contribuir con la uniformidad de la jurisprudencia, la seguridad jurídica y la predictibilidad de las decisiones judiciales, esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedentes de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales, de conformidad con el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS antes señalado. Por tanto, se establece la siguiente regla con carácter de **precedente vinculante** de obligatorio cumplimiento:

5.5.1. La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

DECISIÓN:

Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE:**

- 1. DECLARAR INFUNDADO** el recurso de casación presentado por el demandante Banco Interamericano de Finanzas, mediante escrito del nueve de febrero de dos mil veintidós (folios 745-846).
- En consecuencia, **NO CASAR** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintidós, del veinticinco de enero de dos mil veintidós (folios 729-740), que confirma la sentencia apelada, contenida en la resolución número diecisiete, del nueve de noviembre de dos mil veintiuno (folios 598-613), que declaró infundada la demanda.
- ESTABLECER** que la regla señalada en el acápite 5.5.1. del considerando quinto de esta sentencia constituye **precedente vinculante de obligatorio cumplimiento**, la misma que se detalla a continuación:

5.5.1. La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 03158-2022
LIMA

4. DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por el demandante Banco Interamericano de Finanzas contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

GCCH/dvss