

## PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXII / N° 1207

1

### PODER JUDICIAL

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

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 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 - EJE<sup>1</sup>), 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 Civil<sup>2</sup>**
- 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)**
- 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 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 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 indebidamente 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, 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 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 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 05427-9-201 8, 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 periodos 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 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 periodos, 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 periodos 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 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 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"<sup>3</sup>, 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 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 recurso<sup>4</sup>, 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**

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 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 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 Civil<sup>5</sup> y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial<sup>6</sup>.

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:

*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 estricto<sup>7</sup>, 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 verdadera<sup>8</sup>. 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 decisión<sup>9</sup>.

**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 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 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:

*[...] 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 periodos 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 periodo, 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; [...]

**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.

**2.19.** Respecto al vicio de motivación inexistente o aparente de las resoluciones judiciales, el supremo intérprete de la Constitución ha señalado lo siguiente<sup>10</sup>:

*[...] 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 séptimo 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 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.

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 cautelo 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 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 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 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 bilaterales 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 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 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.

**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, 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 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.

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.

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 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.

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 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 período 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 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 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 tributo o período 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 Fonrouge<sup>11</sup>, “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, Villegas<sup>12</sup> señala que “la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeat*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)”.

**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.

**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 contribuyente<sup>13</sup>.

**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 rectificada por el deudor tributario (artículo 88 del Código Tributario) 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 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 contribuyente<sup>14</sup>. 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 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.*<sup>15</sup>

**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.

#### **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 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.

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 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 Taruffo<sup>16</sup>, 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*:

### *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 de 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, 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).

2. 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.

3. **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.

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

- 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.
- 3 HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- 4 MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- 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.*
- 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
- 10 Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 3943-2006-PA/ TC, del once de diciembre de dos mil seis.
- 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.
- 13 SEVILLANO, Sandra M. (2019). *Manual de derecho tributario. Código Tributario y principios generales*. Segunda edición revisada y aumentada. Lima, PUCP; p. 75.
- 14 La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional (último párrafo de la norma IV del título preliminar del Código Tributario).
- 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.*
- 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>



## Descubre lo nuevo que tiene **andina.pe**

- Publica tus avisos en nuestra **web** y en **versión mobile**.
- Te ofrecemos servicios de **coberturas especiales** y **transmisiones en vivo**.
- Explora nuestros **programas y microprogramas** en Andina Canal Online.



### CONTACTO COMERCIAL

☎ 996 410 162    ☎ 915 248 092  
✉ [ventapublicidad@editoraperu.com.pe](mailto:ventapublicidad@editoraperu.com.pe)

### Redes Sociales:



Av. Alfonso Ugarte N° 873 - Lima  
Central Telefónica: (01) 315-0400