

Casación N.º 36242-2022-Lima

Lima, veinticinco de julio 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, la em presa demandante **Adidas Perú S.A.C.**, mediante escrito del quince de septiembre de dos mil veintidós (folios 441-571 del expediente judicial electrónico - EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós (folios 420-432), 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, emitida mediante resolución número trece, del treinta de junio de dos mil veintidós (folios 283-290), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Antecedentes Demanda** El veinticuatro de diciembre de dos mil diecinueve (folios 90-138), la empresa demandante **Adidas Perú S.A.C.** interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 5º de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08464-1-2019, de la Resolución de Intendencia N.º 0150140013470 y de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054, relativas a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014, por su abierta contravención a la ley. **Pretensión accesoria a la pretensión principal:** Solicita que ordene a la autoridad tributaria o a cualquier funcionario de esta, que devuelva, de ser el caso, todos los montos pagados en virtud de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. Señala los siguientes argumentos: **a)** El Tribunal Fiscal confirma los reparos no aceptados por la recurrente, debido a que presentó las declaraciones rectificatorias, en las cuales incluyeron las observaciones efectuadas por el auditor fiscal. Asimismo, las declaraciones juradas rectificatorias que recogen los reparos u observaciones de la administración efectuados en el procedimiento de fiscalización sigue siendo un acto de determinación declarativo (transitorio), pues la determinación definitiva solo puede estar contenida en la resolución de determinación que dé por concluido el procedimiento de fiscalización. Es por ello que la Sunat no puede sustentar la no evaluación del recurso de reclamación señalando que no existen puntos controvertidos en tanto en cuanto la fiscalizada aceptó los reparos. **b)** El Tribunal Fiscal omite considerar que la declaración jurada no es un acto constitutivo, sino que, por el contrario, mantiene un carácter declarativo y, por ende, transitorio, siendo susceptible de ser modificada en tanto se determine la verdadera obligación tributaria, máxime si la administración tributaria realizó el procedimiento de fiscalización. **c)** La autoridad tributaria ha vulnerado el principio de legalidad al desconocer que, al margen de que la compañía presentase declaraciones juradas rectificatorias en las cuales “recogió las observaciones” realizadas por la autoridad

tributaria en el curso del procedimiento de fiscalización, las resoluciones de determinación emitidas por las supuestas omisiones a la retención del impuesto a la renta de no domiciliado de enero del 2013 a diciembre del 2014 son actos administrativos perfectamente reclamables, conforme a lo dispuesto en el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **d)** El Juzgado debe notar que, en virtud de los principios de verdad material e impulso de oficio, el colegiado administrativo pudo llevar a cabo acciones necesarias para determinar la verdadera obligación de la compañía relativa al impuesto a la renta de no domiciliado de enero del 2013 a diciembre del 2014; sin embargo, optó por inaplicar dichos principios rectores de todo procedimiento administrativo y limitarse a lo señalado en las declaraciones juradas rectificatorias. **e)** En ninguna parte del Contrato de Agencia de Compra celebrado entre la recurrente y Adidas Internacional Trading B.V. (AITBV) se establece que algún conocimiento (mucho menos de carácter especializado) deba transmitirse a través de recomendaciones, sugerencias e instrucciones, como supuestamente consideró la administración tributaria en el procedimiento de fiscalización, por cada una de las prestaciones que consideró como asistencia técnica. Precisa que de las prestaciones contenidas en el Contrato de Agencia de Compra ninguna de ellas prevé la transmisión de conocimientos especializados no patentables a favor de la compañía. **f)** Finalmente, señala que mientras el Contrato de Licencia celebrado entre la recurrente y Adidas A.G. (Alemania) tiene como objetivo que la compañía pueda realizar la venta de sus productos con la marca Adidas, el Contrato de Agencia de Compras tiene por objeto la compra de productos fabricados o por fabricar. Por lo tanto, resultaba erróneo concluir que el Contrato de Licencia tiene como consecuencia la necesidad de celebrar el Contrato de Agencia de Compras o que la celebración de uno (Contrato de Licencia) bastaba para que la compañía pueda comercializar su producto y, por tanto, no era necesario celebrar el otro (Contrato de Agencia de Compra).

Contestaciones de la demanda El veinte de diciembre de dos mil diecinueve, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)**, mediante su Procuraduría Pública, contesta la demanda (fojas 156-174). Señala los siguientes fundamentos: **a)** Al coincidir las resoluciones de determinación con lo declarado por la demandante, no efectuándose reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por esta, aun cuando en dicho valor haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como reparos, no existe discrepancia entre la determinación efectuada por la demandante y la administración tributaria. **b)** La demandante recogió las observaciones de la Sunat mediante sus declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 12 y 13 de septiembre de 2016, las cuales surtieron sus efectos con su sola presentación conforme con el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por lo tanto, no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la administración tributaria en la fiscalización, las cuales han sido recogidas por el deudor tributario, lo que no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable pues –de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario– sí lo es, sino que al no contener reparos a la determinación efectuada por la demandante, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones, que no llegaron a constituirse en reparos. **c)** No

caben actuaciones adicionales para el esclarecimiento de la controversia, toda vez que solo bastaba contrastar la determinación efectuada por la demandante en su declaración jurada rectificatoria con las observaciones efectuadas por la Sunat antes del cierre de la fiscalización, resultando necesaria la emisión de la resolución de determinación para dar por concluido el procedimiento de fiscalización. En ese sentido, el Tribunal Fiscal no ha transgredido el principio de verdad material ni el principio de impulso de oficio, pues ha revisado detenidamente la normativa sobre la materia y los hechos acaecidos con relación a la materia de controversia, y ha llegado a la conclusión de que en aplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización correspondía la emisión de una resolución de determinación. El dieciséis de enero de dos mil veinte, 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 179-200) y sostiene que la resolución impugnada ha sido emitida conforme a ley. Señala los siguientes argumentos: **a)** Las resoluciones de determinación emitidas al finalizar la fiscalización no contienen determinación de deuda tributaria alguna por cuanto las observaciones efectuadas por la administración tributaria antes de la conclusión de la fiscalización, fueron aceptadas por la demandante mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias del 12 y 13 de septiembre de 2016. **b)** En el supuesto negado de que la judicatura incorpore como materia de la presente controversia la discusión sobre los servicios de asistencia técnica, ello implicaría vulnerar el debido proceso, específicamente el principio de congruencia procesal recogido en el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, por cuanto la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08464-1-2019 se circunscribe a verificar la legalidad de la emisión de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054, únicamente con relación a sus requisitos de validez. En tal sentido, no corresponde analizar los argumentos de la demandante dirigidos a cuestionar el citado reparo, más aún cuando la demandante presenta una declaración jurada rectificatoria reconociendo dicha deuda tributaria. **c)** A fin de dilucidar la materia de controversia, el Juzgado deberá verificar exclusivamente si las citadas resoluciones de determinación han sido emitidas conforme a derecho, es decir, si ha sido emitida de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat. **d)** No caben actuaciones adicionales para el esclarecimiento de la controversia, toda vez que solo bastaba contrastar la determinación efectuada por la demandante en sus declaraciones juradas rectificatorias con las observaciones efectuadas por la Sunat antes del cierre de la fiscalización, por lo que resulta necesaria la emisión de la resolución de determinación (en S/ 0.00, cero soles con cero céntimos) para dar por concluido el procedimiento de fiscalización. **Sentencia de primera instancia** Mediante resolución número trece, del treinta de junio de dos mil veintidós (folios 283-290), 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 señaló los siguientes fundamentos: [...] **Octavo.** - Que, de acuerdo a lo expuesto en los considerandos anteriores y sobre los hechos planteados en el

presente caso, ha quedado demostrado que la hoy demandante presentó de forma primigenia declaraciones juradas respecto al Impuesto a la Renta de enero del 2013 a diciembre del 2014. No obstante, en base a las verificaciones y actuaciones efectuadas por la Administración Tributaria en el curso del procedimiento de fiscalización sobre dicho tributo y período, la empresa Adidas Perú S.A.C. presentó declaraciones juradas rectificatorias atendiendo las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, las cuales hizo suyas. Ahora bien, en el contexto indicado, resulta importante resaltar que la contribuyente aceptó las observaciones de la Administración Tributaria, las cuales plasmó en sus declaraciones juradas rectificatorias. En ese sentido, la declaración jurada rectificatoria al ser un documento en donde se manifiesta la plena voluntad de la contribuyente, haciendo suyas las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, produce indefectiblemente los efectos jurídicos tributarios establecidos en el artículo 88 del TUO del Código Tributario. Es decir, lo consignado en la declaración rectificatoria ha servido de base para la determinación del Impuesto a la Renta de la contribuyente, desde el mismo momento de su presentación. Aunado a ello, cabe señalar que resulta contradictorio que la recurrente acepte las observaciones realizadas por la Administración Tributaria y que, de manera posterior, pretenda iniciar un procedimiento contencioso tributario en el que se discuta el fondo de la controversia, es decir, las observaciones formuladas por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización. Con los argumentos planteados en la demanda, la recurrente pretende que el órgano jurisdiccional realice una evaluación de las observaciones planteadas por la Administración Tributaria, no obstante que las mismas fueron aceptadas mediante la declaración jurada rectificatoria. Considerando lo expuesto y los efectos que producen las declaraciones rectificatorias, no corresponde realizar el análisis de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización, puesto que ya fueron aceptadas y surtieron sus efectos. Atendiendo a todo lo señalado, no corresponde amparar lo argumentado por la contribuyente. [...]

Sentencia de vista La sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós (folios 420-432), 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, emitida mediante la resolución número trece, del treinta de junio de dos mil veintidós, que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. Estos son sus argumentos: [...]

Noveno.- Análisis del caso. Atendiendo a las circunstancias del presente caso, se advierte de la Resolución de Intendencia N.º 0150140013470 de 28 de junio del 2017, obrante a fojas 2357 a 2363 del expediente administrativo, que la recurrente presentó declaraciones juradas originales y rectificatorias por las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014, conforme se observa del siguiente listado: [...] Ahora bien, es preciso mencionar que mediante Cartas de Presentación N.ºs. 0150011464930-01 Sunat y 150011464940-01 Sunat, notificadas el 03 de junio del 2015, corrientes a fojas 909 y 1933 del expediente administrativo, la Sunat inició a la accionante un procedimiento de fiscalización parcial con relación a la determinación del Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. En dicho procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria observó los

servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado- Adidas International Trading BV- que la empresa contribuyente consideró como servicios prestados en el exterior no gravados con el Impuesto a la Renta de fuente peruana de enero del 2013 a diciembre del 2014. Durante el trámite del referido procedimiento de fiscalización, con fechas 12 y 13 de diciembre de setiembre de 2016, la actora presentó a través del PDT 617 las declaraciones juradas rectificatoria, detalladas en el listado descrito, en el cual se incluyó la observación referida al reparo por servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado. Siendo ello así, se aprecia de forma objetiva que mediante las aludidas rectificadoras, se determinaron una mayor obligación tributaria para todos los períodos fiscalizados, los cuales fueron pagados en las citadas fechas, conforme consta a fojas 1964 a 2065 del expediente administrativo. Bajo dicha premisa, este Colegiado advierte que las referidas declaraciones juradas rectificatorias surtieron efectos de forma inmediata en virtud de lo expresamente regulado en el Artículo 88° del Código Tributario, por lo que tal información necesariamente debía ser tomada en cuenta por la Administración Tributaria al momento de dar cierre al procedimiento de fiscalización correspondiente al Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. [...] Como consecuencia de ello, la Administración Tributaria finalizó el referido procedimiento de fiscalización, emitiendo las Resoluciones de Determinación N.ºs 012-003-0076031 a 012-003-0076054 en fecha 28 de setiembre del 2016, en las cuales se consigna el importe de cero soles (S/.0.00), obrante a fojas 2182 a 2195 del expediente administrativo, en las que se deja constancia del resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la empresa por el Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. **Décimo.-** En ese contexto, dado que la demandante ha reconocido y aceptado las observaciones de la Sunat con relación a los servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado, este Colegiado aprecia que no existe un reparo propiamente dicho, por el cual se prosiga un cuestionamiento en autos. En efecto, la demandante voluntariamente aceptó tal acotación al incrementar el importe de sus adiciones mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria; y por ende, al no existir disconformidad entre la declaración presentada por la actora y lo consignado por la Administración Tributaria en las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a 012-003-0076054, se colige que dichos actos administrativos no son susceptibles de ser impugnados a través del procedimiento contencioso administrativo, en tanto no se aprecia que exista una cuestión controvertida por dilucidar. En esta línea de pensamiento, es menester acotar que el razonamiento expuesto por el Tribunal Fiscal no implica una vulneración al derecho de defensa o al principio de legalidad o al debido procedimiento, en los términos expuestos por la accionante, toda vez que la tramitación del procedimiento contencioso tributario se encuentra supeditado a la existencia de un reparo que modifique la determinación efectuada por el contribuyente en base a lo establecido en el numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario, siendo que dicha situación precisamente no acaece cuando existe concordancia entre la determinación efectuada por la Administración Tributaria y la información presentada por la contribuyente a través de una declaración jurada rectificatoria. Asimismo, no corresponde que este Colegiado evalúe argumentos de fondo del demandante orientados a cuestionar su propia determinación de la

obligación tributaria que efectuó con la presentación de la aludida declaración rectificatoria, la cual recogió la observación por servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado, de conformidad con lo desarrollado en la presente resolución, no procediendo amparar su tercer agravio. [...] **Antecedentes administrativos** a) El 03 de junio del 2015, mediante Cartas de Presentación N.º 0150011464930-01-Sunat y N.º 150011464940-01-Sunat, la administración comunicó a la recurrente el inicio de un procedimiento de fiscalización parcial con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente. b) Como consecuencia de los referidos procedimientos de fiscalización, la administración tributaria formuló reparos a la base imponible del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero del 2013 a diciembre del 2014. Dichos reparos fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificadoras del 12 y 13 de septiembre de 2016. c) El 06 de octubre de 2016, la administración tributaria notificó a la recurrente las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054 emitidas con monto cero (S/ 0.00, cero soles con cero céntimos), correspondiente a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero a diciembre del 2013 y 2014. d) El 03 de noviembre de 2016, la empresa demandante presentó su recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N.º 0012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054. e) El 28 de junio del 2017, la administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia N.º 0150140013470, mediante la cual se declaró infundado el recurso de reclamación. f) El 09 de agosto del 2017, la demandante interpuso el recurso de apelación. Dicho recurso fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N.º 08464-1-2019, del 20 de septiembre del 2019, que declaró infundado el recurso de apelación y confirmó lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N.º 0150140013470. 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 interpuesto –inaplicación de lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; interpretación errónea del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General; inaplicación del inciso 14 del artículo 139 y del artículo 148 de la Constitución Política del Perú; inaplicación del derecho a recurrir y del derecho de defensa; inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de la norma IV del título preliminar del Código Tributario; vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio; vulneración del principio de seguridad jurídica; inaplicación del numeral 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú; interpretación errónea del inciso j) del artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta–, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas al confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del siete de diciembre de dos mil veintidós (folios 390-400 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 **Adidas Perú S.A.C.**, por las siguientes causales: **a)** Inaplicación de lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú **b)** Interpretación errónea del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario **c)** Inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General **d)** Inaplicación del inciso 14 del artículo 139² y del artículo 148 de la Constitución Política del Perú **e)** Inaplicación del derecho a recurrir y del derecho de defensa **f)** Inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de la norma IV del título preliminar del Código Tributario **g)** Vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio **h)** Vulneración del principio de seguridad jurídica **i)** Inaplicación del numeral 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú **j)** Interpretación errónea del inciso j3) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta **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 entendido, 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”⁴, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse 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 recurso⁵, 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 planteadas por la recurrente Análisis de las**

causales de naturaleza procesal Segundo.- Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú 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. [...] **2.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, la recurrente señala lo siguiente: **a)** La Sala Superior ha inaplicado lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regulan el derecho al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, pues incurrió en omisión de pronunciamiento y consecuente falta de motivación. Precisa que la Sala ha inobservado lo dispuesto en las normas referidas en razón de que ha emitido una sentencia carente de una debida motivación; específicamente, ha incurrido en omisión de pronunciamiento con relación a los agravios planteados en el recurso de apelación. **b)** La Sala ha omitido pronunciamiento respecto de que el Tribunal Fiscal ha confirmado la Resolución de Intendencia N.º 0150140013470 y los valores relativos al impuesto a la renta de no domiciliados de los años 2013 y 2014 bajo el único sustento de la supuesta inexistencia de materia controvertida, razón por la cual en ningún momento el colegiado administrativo rechazó los argumentos de la compañía relativos a la existencia de un servicio de asistencia técnica y a la generación de la obligación de retención en cabeza de la compañía. **c)** La Sala ha omitido pronunciamiento respecto de que el juzgado se equivoca al señalar que la declaración jurada rectificatoria presentada por la compañía es una aceptación de los reparos, toda vez que la misma es solo una obligación formal cuya finalidad es el conocimiento de hechos a la administración tributaria, razón por la cual solo tiene carácter declarativo y no constitutivo. **d)** La Sala ha omitido pronunciamiento respecto de 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 de la compañía relativa al impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias. **e)** El colegiado superior ha omitido pronunciamiento respecto a que el Juzgado se equivoca al señalar que resulta contradictorio que la compañía acepte las observaciones realizadas por la administración tributaria y posteriormente inicie un proceso en el que se discuta el fondo de la controversia. Esta afirmación es errada, ya que la presentación de declaraciones juradas rectificatorias con la supuesta “aceptación” de los reparos no tiene consecuencia jurídica, como la renuncia al derecho a recurrir la determinación de oficio o el derecho a la defensa. **f)** La Sala ha omitido pronunciamiento respecto de que el Juzgado vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva al 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” realizadas por el auditor, ya que con ello se niega a la compañía el derecho a obtener

un pronunciamiento fundado en derecho y recurrir a los órganos jurisdiccionales para que así lo establezcan. **g)** Indica que la Sala Superior ha omitido pronunciamiento respecto a que el Juzgado ha vulnerado el principio de legalidad al desconocer que la resolución de determinación que contiene reparos “aceptados” mediante declaración rectificatoria es un acto directamente relacionado con la determinación de la obligación tributaria y, por tanto, reclamable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **h)** La Sala ha omitido pronunciamiento respecto a que el Juzgado convalidó la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio por el Tribunal Fiscal, que no ordenó que se lleven a cabo todas las acciones necesarias a efectos de determinar la verdadera obligación de la compañía relativa al impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. **i)** No se pronunció respecto a que el Juzgado ha vulnerado el principio de seguridad jurídica al apartarse del criterio establecido por el Poder Judicial que en casos similares ha señalado que la presentación de la declaración jurada no enerva en modo alguno el deber que tiene la autoridad tributaria de llegar a la verdad material del caso mediante las actuaciones que la ley prescribe. **2.3.** Ahora bien. 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 Civil⁶ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁷. **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 estricto⁸, 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 verdadera⁹. 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 decisión¹⁰.

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; la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; y la motivación insuficiente, que 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, la recurrente señala que la Sala Superior ha inaplicado lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regulan el derecho al debido proceso y a la debida motivación de las resoluciones judiciales, por incurrir en omisión de pronunciamiento y consecuente falta de motivación. Precisa que la Sala ha inobservado lo dispuesto en las normas referidas en razón de que ha emitido una sentencia carente de una debida motivación, específicamente, ha incurrido en omisión de pronunciamiento con relación a los agravios planteados en el recurso de apelación.

2.12. Sobre este extremo, se verifica que, en el fundamento primero de la sentencia recurrida, la Sala de mérito ha descrito con precisión las pretensiones de la demanda; asimismo, en el fundamento tercero, ha delimitado que la materia de controversia radica en determinar si, en el transcurso de un procedimiento de fiscalización, las observaciones formuladas por la administración tributaria y asumidas por la empresa contribuyente en una declaración jurada rectificatoria constituirían en sí reparos de la administración y, por ende, susceptibles de cuestionamiento.

2.13. De otro lado, en los considerandos cuarto y quinto de la sentencia de vista, el ad quem analiza la naturaleza jurídica de la determinación de la

obligación tributaria. Del mismo modo, en los considerandos sexto al octavo, se analizan las implicancias de la presentación de la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización. Finalmente, en los considerandos noveno al décimo primero se realizó el análisis del caso concreto. **2.14.** En línea con lo señalado precedentemente, la sentencia de vista señaló que la demandante aceptó las observaciones formuladas y presentó declaraciones juradas rectificatorias, las cuales surtieron sus efectos al determinar una mayor obligación tributaria, y que posteriormente la Sunat como resultado de la fiscalización emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003- 0076031 a N.º 012-003-0076054, en las que se dejó constancia de que la accionante aceptó la observación asociada a servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado. Por tanto, concluyó que habiendo la demandante reconocido y aceptado las observaciones de la Sunat, no existe concepto y monto que cuestionar, al no encontrarse controversia alguna: [...]

Décimo. - En ese contexto, dado que la demandante ha reconocido y aceptado las observaciones de la Sunat con relación a los servicios de asistencia técnica prestados por un proveedor no domiciliado, este Colegiado aprecia que no existe un reparo propiamente dicho, por el cual se prosiga un cuestionamiento en autos. En efecto, la demandante voluntariamente aceptó tal acotación al incrementar el importe de sus adiciones mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria; y por ende, al no existir disconformidad entre la declaración presentada por la actora y lo consignado por la Administración Tributaria en las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a 012-003-0076054, se colige que dichos actos administrativos no son susceptibles de ser impugnados a través del procedimiento contencioso administrativo, en tanto no se aprecia que exista una cuestión controvertida por dilucidar. En esta línea de pensamiento, es menester acotar que el razonamiento expuesto por el Tribunal Fiscal no implica una vulneración al derecho de defensa o al principio de legalidad o al debido procedimiento, en los términos expuestos por la accionante, toda vez que la tramitación del procedimiento contencioso tributario se encuentra supeditado a la existencia de un reparo que modifique la determinación efectuada por el contribuyente en base a lo establecido en el numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario, siendo que dicha situación precisamente no acaece cuando existe concordancia entre la determinación efectuada por la Administración Tributaria y la información presentada por la contribuyente a través de una declaración jurada rectificatoria. [...]

2.15. 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 la 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 efectuadas por la administración tributaria, constituye una manifestación plena de la voluntad del contribuyente. **2.16.** Con relación a los demás fundamentos que sustentan la infracción normativa procesal, se verifica que dichos argumentos tienen como fin que esta Sala Suprema realice un nuevo análisis de las observaciones aceptadas por la propia recurrente dentro del procedimiento de

fiscalización. En tal sentido, se advierte que los argumentos de la recurrente no sustentan la vulneración del deber de motivación, es decir, la 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. **2.17.** De la fundamentación efectuada por la Sala Superior, descrita precedentemente, se advierte que ha expuesto las razones que la han llevado a decidir del modo como lo hizo, expresando de manera clara, concreta y suficiente dichas razones en función de lo actuado en la instancia administrativa; validando así lo resuelto por la instancia inferior. Consecuentemente, no se evidencia que el pronunciamiento de la Sala Superior se encuentre viciado de nulidad por falta de motivación, como pretende la recurrente. **2.18.** De otro lado, la recurrente señala que la Sala ha inaplicado el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú relativo al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, al considerar que 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. **2.19.** De esta manera, debemos señalar que la Sala Superior ha expuesto las razones que sustentaron la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Se cauteló y respetó el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva aplicando el derecho que corresponde al caso concreto, al debido proceso y a la motivación de las resoluciones judiciales, esto último porque la sentencia de la Sala Superior cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, en concordancia con el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, y se constata además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.20.** Por tanto, corresponde declarar **infundada** la infracción procesal denunciada por la recurrente. **Tercero.- Interpretación errónea del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; inaplicación del numeral 1.15 del artículo IV de la Ley de Procedimiento Administrativo General; inaplicación del inciso 14 del artículo 139 y del artículo 148 de la Constitución Política del Perú; inaplicación del derecho a recurrir y del derecho de defensa; inaplicación del artículo 74 de la Constitución Política del Perú y de la norma IV del título preliminar del Código Tributario; vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio; vulneración del principio de seguridad jurídica; e inaplicación del numeral 2 del artículo 2º de la Constitución Política del Perú** **3.1.** Antes de proceder con el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Constitución Política de 1993** Derechos fundamentales de la persona Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: [...] 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole. Principio

de Legalidad Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. [...] No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: Acción contencioso-administrativa [...] 14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. Artículo 148.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa. **Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 133-2013-EF** Norma IV: Principio de legalidad - Reserva de la ley Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas. En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley. 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. **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: [...] 1.3. Principio de impulso de oficio. - Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. [...] 1.11. Principio de verdad material. - En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin

embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. **3.2.** Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, señala lo siguiente: **a)** La Sala Superior habría realizado una interpretación errónea del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al señalar que la presentación de una declaración jurada rectificatoria implicaría la aceptación de reparos y la renuncia al derecho a recurrir; ya que la referida norma únicamente regula el momento en que las declaraciones juradas surten efectos, mas no permite que la administración la utilice de base para realizar la redeterminación. **b)** La Sala ha inaplicado el inciso 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú y el numeral 1.15 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por vulneración de los principios de igualdad y predictibilidad (seguridad jurídica) al confirmar la sentencia de primera instancia, que desconoció la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04638-1-2005 (de observancia obligatoria), que ha señalado que la facultad de determinación es única, integral y definitiva. Por tal razón, la autoridad tributaria debió determinar la verdadera obligación de la compañía relativa al impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias. **c)** La Sala ha inaplicado las normas sobre el derecho a recurrir y el derecho a la defensa, al considerar que no existe controversia si en el curso de un procedimiento de fiscalización se presenta una declaración jurada rectificatoria en la que se recogen las observaciones o reparos realizados por el auditor, ya que, para la empresa recurrente, la consignación de las mismas en la nueva declaración no es calificada por el ordenamiento jurídico peruano tributario como una aceptación de la posición de la administración tributaria ni una renuncia al derecho a recurrir. **d)** La Sala ha inaplicado el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la norma IV del título preliminar del Código Tributario, que regulan lo relativo al principio de legalidad, al desconocer que la resolución de determinación que contiene reparos aceptados mediante declaración rectificatoria es un acto directamente relacionado con la determinación de la obligación tributaria y por tanto reclamable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **e)** La Sala ha validado la vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio en que incurrió el Tribunal Fiscal, que no ordenó que se lleven a cabo todas las acciones necesarias a efectos de determinar la verdadera obligación de la compañía relativa al impuesto a la renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. **f)** Estima que la Sala ha vulnerado el principio de seguridad jurídica al apartarse del criterio establecido por el Poder Judicial, que en casos similares ha señalado que la presentación de la declaración jurada no enerva en modo alguno el deber que tiene la autoridad tributaria de llegar a la verdad material del caso mediante las actuaciones que la ley prescribe. **g)** La Sala ha inaplicado el numeral 2 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, referido al principio de igualdad ante la ley, al apartarse del criterio establecido por el Poder Judicial, que en casos similares ha señalado que la presentación de la declaración jurada no enerva en modo alguno el deber que tiene la autoridad tributaria de llegar a la verdad material del caso mediante las actuaciones que la ley prescribe. Marco normativo aplicable **3.3.** Para efectos de resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, delimitar el marco normativo

aplicable. **3.4.** 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 **ii)** 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. **3.5.** 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, **ii)** por la administración tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros. **3.6.** 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. **3.7.** 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. **3.8.** Con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Texto Único Ordenado 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 [...]. **3.9.** 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. **3.10.** 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 citado 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. **3.11.** Cabe precisar que, de conformidad con el artículo 77 del precitado código, son requisitos de la resolución de determinación, entre otros: **i)** el deudor tributario, **ii)** el tributo y el periodo al que corresponda, **iii)** la base imponible, **iv)** la tasa, **v)** la cuantía del tributo y sus intereses y **vi)** **los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la**

declaración tributaria. **3.12.** De otro lado, el artículo 4° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat –aprobado mediante Decreto Supremo N.° 085-2007-EF– señala que el requerimiento será utilizado, entre otros, para i) solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o ii) 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 Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.13.** 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 y de las 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 Texto Único Ordenado 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. **3.14.** Finalmente, 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. **Naturaleza jurídica de la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria** **3.15.** La determinación de la obligación tributaria, en palabras de Carlos Giuliani Fonrouge¹¹, “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”. **3.16.** Asimismo, Villegas¹² señala que “la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)”. **3.17.** 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. **3.18.** Igualmente, el acto de determinación puede ser efectuado, según los casos, por el contribuyente, cuando la legislación haya establecido que el tributo es autodeterminable – supuesto en el cual el contribuyente debe identificar el hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía–; o por la administración tributaria, cuando se haya establecido que el tributo será determinado por la administración, la que, al efectuarla, deberá agregar a los elementos antedichos la identificación del contribuyente¹³. **3.19.** 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 jurada¹⁴. La presentación de una declaración con datos falsos genera que el deudor sea sancionado y se le aplique la multa pertinente. **3.20.** 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. **3.21.** Si bien la determinación efectuada inicialmente por el deudor tributario tiene carácter de cierta provisionalmente, ella adquiere el carácter de verdad incuestionable si la administración tributaria no la modifica 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 Texto Único Ordenado del Código Tributario) o modificada por la administración tributaria. En ambos casos, dicha modificación puede ser total o parcial. **3.22.** De otro lado, con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Texto Único Ordenado 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. **3.23.** Asimismo, la declaración rectificatoria surtirá efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación¹⁵. 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 Texto Único Ordenado 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. **3.24.** 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. **3.25.** Asimismo, 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 Texto Único Ordenado 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, entre otros). **3.26.** En suma, la administración tributaria tiene la facultad de determinación y fiscalización para comprobar la veracidad de la información declarada por el contribuyente¹⁶. 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. **3.27.** Ahora bien, 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 por parte de la administración, 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. **2.28.** Ciertamente, la resolución de determinación es el acto de la administración tributaria mediante el cual se pone en conocimiento los motivos de los reparos a la autodeterminación hecha por el contribuyente. Lo antes expuesto encuentra respaldo en lo previsto por el numeral 6 del artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (ya citado), que señala como uno de los requisitos de la resolución de determinación que esta contenga **los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria**. En tal sentido, existirá un reparo pasible de impugnación en tanto la administración tributaria rectifique o modifique la determinación presentada por el contribuyente¹⁷. **2.29.** 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 impide la facultad de recurrir del administrado. **Análisis del caso concreto 3.30.** En el presente caso, el 03 de junio del 2015, mediante Carta de Presentación N.º 0150011464930-01-Sunat y N.º 150011464940-01-Sunat, se comunicó a la recurrente el inicio del procedimiento de fiscalización parcial con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente. **3.31.** Como consecuencia de los referidos procedimientos de fiscalización, la administración tributaria formuló reparos a la base imponible del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero del 2013 a diciembre del 2014. En efecto, la administración observó la base imponible de los referidos ejercicios por concepto de asistencia técnica prestados por su proveedor no domiciliado Adidas International Training B.V. Asimismo, señaló que los servicios observados son calificados como servicios de asistencia técnica de conformidad con el inciso j) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto el servicio prestado fue independiente e implicó el uso de conocimiento y técnicas especializadas, así como la transmisión de los mismos a Adidas Perú S.A.C. **3.32.** Con fechas 12 y 13 de

septiembre de 2016, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias mediante PDT 617, respecto de los periodos observados (enero a diciembre del 2013 y 2014); en ellas reconoció los reparos realizados por la administración tributaria y en las mismas fechas realizó el pago de las retenciones omitidas más los intereses correspondientes. **3.33.** Con posterioridad, el 06 de octubre de 2016, la administración tributaria notificó a la recurrente las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054 emitidas con monto cero (S/ 0.00, cero soles con cero céntimos) correspondiente a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014. **3.34.** De lo antes expuesto, se verifica que, en el presente caso, la administración tributaria confirmó la determinación efectuada por la recurrente, al no realizar determinación de deuda alguna respecto a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014. **3.35.** En efecto, la recurrente recogió las observaciones realizadas por la administración tributaria mediante la presentación de las declaraciones rectificatorias, las cuales surtieron sus efectos conforme al artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, y sobre dicha base se emitieron el 28 de septiembre de 2016 las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054. Por lo tanto, no se evidencia que los valores emitidos contengan reparo alguno que sea materia de controversia en el proceso contencioso tributario. **3.36.** Asimismo, es pertinente precisar que esta Sala Suprema ya ha fijado similar criterio en la Sentencia de Casación N.º 03158-20225, del 20 de abril de 2023, en la cual se ha emitido la siguiente regla, que constituye precedente vinculante: 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. **3.37.** Conforme a los fundamentos señalados en los considerandos precedentes, la recurrente no ha demostrado que, en el presente caso, la sentencia de vista haya incurrido en una interpretación errónea del 88 del Código Tributario, en tanto las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia. Por lo tanto, al no existir aspecto controvertido, de ningún modo se vulneran los derechos de defensa y seguridad jurídica ni la facultad de recurrir de la recurrente. **3.38.** De otro lado, la recurrente denuncia que la sentencia de vista ha inaplicado el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la norma IV del título preliminar del Código Tributario, que regulan lo relativo al principio de legalidad, al desconocer que la resolución de determinación que contiene reparos aceptados mediante declaración rectificatoria es un acto directamente relacionado con la determinación de la obligación tributaria y por tanto reclamable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 135 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, señala que la Sala ha vulnerado los principios de verdad material e impulso de oficio, dado que no ordenó que se lleven a cabo todas las acciones necesarias a efectos de determinar la verdadera obligación de la compañía relativa al impuesto a la

renta de no domiciliados de enero del 2013 a diciembre del 2014. **3.39.** Con relación al contenido del principio de legalidad y de reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente: **Expediente N.º 2302-2003-AA/TC** 32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución. 33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” –es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. 34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivo solo puede realizarlo mediante decreto legislativo. 35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia. La regulación del hecho imponible en abstracto – que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...] **3.40.** No obstante, los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria no tienen una visión unívoca en la doctrina constitucional. En este sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional¹⁸, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad¹⁹; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley²⁰. **3.41.** Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones²¹: **a)** Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (nullum tributum sine lege o no taxation without representation), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha

sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. **b)** Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes. **c)** Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes. **d)** Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

3.42. 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. **3.43.** Ahora bien, en el presente caso, en el procedimiento contencioso tributario, ha quedado demostrado que las observaciones efectuadas por la administración fueron recogidas por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria. En tal sentido, en el presente caso, las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0076031 a N.º 012-003-0076054 emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia, pues no tienen reparo alguno. Por tanto, la recurrente no ha demostrado que la sentencia de vista haya vulnerado los principios de legalidad, impulso de oficio y verdad material. **3.44.** Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas de naturaleza material denunciadas por la recurrente. Cuarto.- Interpretación errónea del inciso j) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta **4.1.** Citemos los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 179-2004** Artículo 9º.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana: [...] j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país. [...] **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 122-94-EF** Artículo 4-A.- Rentas de fuente peruana Para efectos de lo establecido en el artículo 9º de la Ley, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones: Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. [...] **4.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: **a)** La sentencia de vista ha interpretado incorrectamente el inciso j) del

artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el contrato de agencia celebrado con Adidas International Trading B.V. (AITBV) por servicio de agenciamiento, no tuvo como objeto la transferencia de conocimientos especializados de alguna técnica o habilidad que posea AITBV, para que este sea considerado como servicio de asistencia. **b)** Las actividades ejecutadas por AITBV no se caracterizan por emplear técnicas y/o destrezas especiales mediante las cuales se pueda ejecutar el servicio. Por el contrario, las prestaciones realizadas por AITBV califican como conductas usuales en el rubro de los contratos de agencia y/o comisión mercantil. Es decir, las prestaciones efectuadas por AITBV se enmarcan en la definición general de un contrato de agencia y/o comisión, el cual no requiere la ejecución de una conducta singular, sino la entrega de resultados, característica común en este tipo de contratos. **c)** Señala que el servicio prestado por su proveedor AITBV es un servicio extraterritorial, por lo que la renta pagada a dicho prestador no califica como renta de fuente peruana en tanto se trata de un servicio general que no involucró ningún tipo de presencia en nuestro territorio, razón por la cual no constituye renta de fuente peruana para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta. **d)** Resultaba erróneo concluir que el Contrato de Licencia tiene como consecuencia la necesidad de celebrar el Contrato de Agencia de Compras o que la celebración de uno (Contrato de Licencia) bastaba para que la compañía pueda comercializar su producto y, por tanto, no era necesario celebrar el otro (Contrato de Agencia de Compras).

4.3. De lo antes expuesto, se verifica que la recurrente sustenta como argumento principal que la Sala Superior ha interpretado incorrectamente el inciso j) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el Contrato de Agencia de Compras celebrado con Adidas International Trading B.V. (AITBV) por servicio de agenciamiento, no tuvo como objeto la transferencia de conocimientos especializados de alguna técnica o habilidad que posea AITBV, para que este sea considerado como servicio de asistencia.

4.4. 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.° 012-003-0076031 a N.° 012-003-0076054 correspondientes a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos tributarios de enero a diciembre de los ejercicios 2013 y 2014 no contienen reparos, no procedía que las instancias administrativas y judiciales emitan pronunciamiento, dado que no existe controversia.

4.5. Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas denunciadas por la recurrente.

Decisión Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **declararon infundado** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante **Adidas Perú S.A.C.**, mediante escrito del quince de septiembre de dos mil veintidós (folios 441-571). En consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós (folios 420-432), que confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y **ordenaron** la publicación de

la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley; en los seguidos por Adidas Perú S.A.C. 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 **Tovar Buendía**.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Corante Morales,

Tovar Buendía.

1 En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación distinta.

2 En la página 9 del recurso de casación (folio 398 del cuaderno de casación), la recurrente hace referencia al numeral 14 del **artículo 189** de la Constitución

Política del Perú; no obstante, dicha norma no existe como tal en el ordenamiento constitucional. Por lo tanto, debe entenderse que se trata del inciso 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.

3 En la página 10 del recurso de casación (folios 399 del cuaderno de casación) se hace referencia al inciso i) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, dicha norma no es la que formula la recurrente en su recurso de casación. Por lo tanto, debe corregirse y evidenciar que se trata del inciso j) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

5 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil.

Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

6 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.

7 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.

8 Atienza, Manuel (2006). Las razones del derecho. Derecho y argumentación. Lima, Palestra Editores; p. 61.

9 Moreso, Juan José y Vilajosana, Josep María (2004). Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons Editores; p. 184

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

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, Fondo Editorial PUCP; p. 75.

14 Artículo 88.1 del Código Tributario

15 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.

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

17 Es decir, cuando existan diferencias en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, discrepancias que se pueden fundamentar en la interpretación de la norma, omisiones detectadas, falta de pruebas o en el mérito de ellas. De otro lado, la resolución de determinación también puede emitirse en ausencia de declaración jurada efectuada por el deudor (artículo 64 del Código Tributario).

18 Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.

19 Así, refiere Romero-Flor:

En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.

Romero-Flor, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En Dixi, Vol. 15, N.º 18; p. 52.

https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032-revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1

20 Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:

La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser "delegadas" mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser "deslegalizadas", esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.

21 Romero-Flor, op. cit., p. 53