

Casación N.º 21891-2022-Lima

Tema: Declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización

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

Palabras clave: declaración jurada rectificatoria, procedimiento de fiscalización, doctrina de los actos propios, impuesto temporal a los activos netos - ITAN, pagos a cuenta, controversia

Lima, trece 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 empresa demandante **Compañía Operadora de Gas S.A.C.**, mediante escrito del dieciocho de mayo de dos mil veintidós (folios 480-521 del expediente judicial electrónico - EJE¹), presentó recurso de casación contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del cuatro de abril de dos mil veintidós (folios 456- 467), que **confirmó** la sentencia apelada contenida en la resolución número once, del catorce de octubre de dos mil veintiuno, que declaró **infundada** la demanda. **Antecedentes Demanda** Mediante escrito del 26 de diciembre del 2019, la empresa Compañía Operadora de Gas S.A.C. interpuso demanda contencioso administrativa (folios 96-155). Señala las siguientes pretensiones: **Primera pretensión principal:** Solicita la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 8463- 1-2019, que confirma la Resolución de Intendencia N.º 0150140012044/Sunat, que omitió pronunciarse sobre la correcta determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2009. **Segunda pretensión principal:** Solicita se anule la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08463-1-2019, en la medida que desconoce el saldo a favor del ejercicio 2009. Sostiene los siguientes argumentos en su demanda: a) Es un imposible jurídico que su empresa haya “aceptado las observaciones o reparos” con el solo hecho de haber presentado la declaración jurada rectificatoria por el impuesto a la renta del ejercicio 2009, en el sentido de que tal “aceptación” tenga como consecuencia jurídica la renuncia al derecho a recurrir la resolución de determinación emitida al culminar el procedimiento de fiscalización. b) El Tribunal Fiscal al considerar que su empresa no tiene derecho a recurrir las resoluciones de determinación emitidas por la administración tributaria, por el solo hecho de presentar declaraciones juradas rectificatorias que “recogen las observaciones o reparos” efectuadas por el auditor en el curso del procedimiento de fiscalización, vulnera el derecho al debido procedimiento, el principio de congruencia procesal, los derechos a contradecir, de petición, a la tutela jurisdiccional efectiva y los principios

de legalidad, verdad material e impulso de oficio. c) Se debe realizar una interpretación adecuada, pues entre la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal en la resolución impugnada (que se sustenta en el Acuerdo de Sala Plena 2019-23) y la interpretación plasmada en la presente demanda, no cabe duda de que esta es la que se halla más acorde a la Constitución Política del Estado. Más aun cuando la interpretación efectuada por el colegiado administrativo contraviene derechos y principios constitucionales; por lo que solicita se reconozca que la interpretación del Tribunal Fiscal no es conforme al ordenamiento jurídico y que se debe emitir pronunciamiento respetando los derechos y principios desarrollados en su demanda. d) El Tribunal Fiscal desconoce el carácter transitorio de la declaración jurada y el carácter definitivo de una resolución de determinación. Asimismo, la facultad de fiscalización es el mecanismo previsto en el Código Tributario para que se verifique la correcta determinación de la obligación tributaria, lo que supone evaluar que el importe declarado por su empresa en su declaración jurada rectificatoria por dicho tributo y por tales periodos, corresponde o no a la realidad. e) El Tribunal Fiscal ya ha reconocido que la presentación de declaración jurada rectificatoria ("reparo aceptado") no impide impugnar los actos emitidos como consecuencia de una fiscalización. Además, el Poder Judicial ya 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, según se tiene de las sentencias recaídas en los Expedientes N.º 7616-2017 y N.º 788-2013 de la Sexta Sala Contencioso Tributaria. Precisa que la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 1803-2004-AA/TC ha recogido el criterio de que la interposición del recurso de reclamación no supone la pérdida del régimen de gradualidad, considerando que lo contrario implicaría vaciar de contenido al derecho a impugnar. Asimismo, advierte que la resolución de determinación no constituía un acto firme, toda vez que la declaración jurada rectificatoria que "aceptó" las observaciones efectuadas durante la fiscalización configura un supuesto de firmeza del acto administrativo, por lo que es susceptible de ser impugnado. f) El 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 su empresa, más allá de lo señalado por esta en sus declaraciones juradas rectificatorias. g) En los casos en que existen supuestas "aceptaciones" por parte de un contribuyente, las normas tributarias ni el mismo Código Tributario impiden que se pueda impugnar las resoluciones de determinación que recojan dichas "aceptaciones". h) Con relación a la segunda pretensión principal, señala que el saldo a favor desconocido por la administración tributaria se encuentra debidamente sustentado. En virtud del análisis histórico de los pagos y saldos que ha mantenido su empresa a partir de 2005, es errado que la administración tributaria considere que el saldo a favor aplicable para el ejercicio 2010 ascendió a S/ 620,024.00 (seiscientos veinte mil veinticuatro soles con cero céntimos) cuando debe ser de S/ 746,155.00 (setecientos cuarenta y seis mil ciento cincuenta y cinco soles con cero céntimos). i) Conforme al principio de verdad material, la administración tributaria y el Tribunal Fiscal no debieron evaluar sus argumentos limitándose a analizar la información consignada en las declaraciones juradas de los ejercicios 2005 a 2009, ya que en pro de obtener la verdad de los hechos debieron determinar el verdadero saldo a favor del ejercicio 2009, conforme lo desarrolló a detalle en sus escritos. j) En ese sentido, sin perjuicio

de los principios que no han sido tomados en cuenta a la hora de emitir pronunciamiento, solicita al Juzgado que en aplicación del numeral 2 del artículo 5° de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo declare no solo la anulación de la resolución del Tribunal Fiscal, sino el reconocimiento del correcto saldo a favor aplicable al ejercicio 2009, por sustentarse en una pretensión de plena jurisdicción. k) Reitera que su empresa nunca consintió el acto administrativo, siendo que la Sunat y el Tribunal Fiscal debieron analizarlo; caso contrario, se vulnera su derecho a recurrir, máxime si el propio Código Tributario permite en su artículo 127 el reexamen del acto administrativo. **Contestaciones de la demanda El Ministerio de Economía y Finanzas**, mediante su Procuraduría Pública, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda (folios 194-218) con los siguientes fundamentos: a) La declaración jurada determinativa originaria se encuentra sujeta a modificación voluntaria y formal mediante una declaración jurada rectificatoria. Los efectos de la determinación declarada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificada por este. De acuerdo al artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la declaración jurada rectificatoria surtirá efecto inmediato con su presentación siempre que determine igual o mayor impuesto resultante; en cambio, en caso se determine menor impuesto, la rectificatoria surtirá efecto si dentro del plazo de 45 días siguientes a su presentación la Sunat no emitiera pronunciamiento al respecto. b) En el transcurso de un procedimiento de fiscalización, los contribuyentes pueden presentar declaraciones juradas rectificatorias aceptando las observaciones efectuadas por la administración tributaria. c) La Resolución de Determinación N.° 012-003-0040285 se encuentra conforme a derecho al haber sido expedida para poner fin al procedimiento de fiscalización. No se ha configurado modificación o rectificación por parte de la administración tributaria, debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria de la demandante y la administración tributaria con la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización, en la que se ha reconocido las observaciones de la Sunat. d) No corresponde a la demandante controvertir el valor, por cuanto la administración tributaria únicamente ha dado validez a lo declarado por la demandante en la declaración jurada rectificatoria, por lo que no existe en la Resolución de Determinación N.° 012-003-0040285 acotación alguna que pueda ser controvertida, pues fue emitida únicamente emitida con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización. En tal sentido, si el resultado de la fiscalización coincide con la última declaración de la demandante, la misma que surtió efectos, se concluye que la resolución de determinación no contiene reparos u observaciones que rectifiquen dicha declaración. e) Al coincidir la Resolución de Determinación N.° 012-003-0040285 con lo declarado por la demandante y en tanto no existen 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. f) La Resolución de Determinación N.° 012-003- 0040285 no transgrede el debido procedimiento, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, el de petición ni el de contradecir. 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. g) En el supuesto negado de que se incorpore como materia de la presente controversia la discusión sobre la aplicación del impuesto temporal a los activos netos - ITAN, ello implicaría vulnerar el debido proceso, específicamente el principio de congruencia procesal, por cuanto la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08463-1-2019 se circunscribe a verificar la legalidad de la emisión de la Resolución de Determinación N.º 012-003- 0040285, únicamente en relación a sus requisitos de validez, no correspondiendo analizar los argumentos de la demandante dirigidos a cuestionar otros extremos que no fueron observados durante el procedimiento de fiscalización. h) La resolución del Tribunal Fiscal impugnada se encuentra debidamente motivada y sustentada en las normas aplicables a la materia, por lo que no se ha producido afectación alguna al derecho al debido procedimiento administrativo u a otro principio. La **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat), mediante su Procuraduría Pública**, contesta la demanda (folios 175-189), bajo los siguientes fundamentos: a) La declaración jurada rectificatoria es la presentada una vez que ha vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada, y su efecto es justamente modificar o corregir la declaración original. El artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario diferencia la oportunidad en la que surtirá efecto la declaración jurada rectificatoria dependiendo del impuesto resultante que se determine. Es así que la referida declaración surtirá efecto inmediato con su presentación siempre que determine igual o mayor impuesto resultante. En cambio, en caso se determine menor impuesto, la rectificatoria surtirá efecto si dentro del plazo de 45 días siguientes a su presentación la Sunat no emitiera pronunciamiento al respecto. b) Finalizada la fiscalización, en el caso de que su resultado coincida con lo determinado y declarado por el administrado, ya sea porque desde un inicio lo declarado es conforme a ley o porque durante el trámite del procedimiento de fiscalización el administrado rectificó su declaración antes de la notificación de la resolución de determinación; debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de un procedimiento de fiscalización no resultan ser reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptados por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que surta efectos legales, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración Tributaria, ya que habría una coincidencia con el deudor tributario pues la determinación realizada por este en la declaración rectificatoria es correcta. c) No ha habido vulneración de los derechos alegados por la demandante desde que el administrado ha tenido acceso a intervenir ampliamente en el procedimiento administrativo con el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos estos procedimientos, habiendo estado en condiciones de defender adecuadamente sus derechos. d) No es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la administración tributaria en la fiscalización y que hayan sido recogidas por el deudor tributario en su declaración, lo que no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo al 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. e) En el presente caso, 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 necesario la emisión de la resolución de determinación para dar por concluido el procedimiento de fiscalización; en este sentido, no se ha vulnerado el principio de verdad material e impulso de oficio. f) El actuar del Tribunal Fiscal no lesiona ningún derecho, más aún: ha sido emitido de acuerdo a la Constitución, la ley y los principios del derecho, respetando además el debido procedimiento. La resolución del Tribunal Fiscal materia de demanda ha sido emitida por un órgano colegiado sin afectar norma constitucional, legal ni reglamentaria alguna; además, se aprecia que la resolución reúne todos los requisitos para su validez. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del catorce de octubre de dos mil veintiuno (folios 335-354), el Vigésimo 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. La sentencia señaló los siguientes fundamentos: **5.6.** *Siendo ello así, la presentación de una declaración tributaria no se limita a ser una simple consignación mecánica de datos que es comunicada a la Administración Tributaria, sino que involucra una labor más exhaustiva, esto es, un verdadero acto de determinación de la obligación tributaria, el cual se sustenta en el deber de colaboración que todos los contribuyentes deben cumplir a efectos de facilitar las labores de la Administración Tributaria. [...]* **5.14.** *Ahora bien, En el caso materia de autos, resulta un hecho debidamente acreditado y no cuestionado por la demandante Compañía Operadora de Gas S.A.C., que a través de la Declaración Jurada Rectificatoria presentada por la demandante se declaró una mayor obligación tributaria en comparación con la originalmente declarada. En consecuencia, la Declaración Jurada Rectificatoria surtió efectos desde su presentación, debido a que se aceptaron los reparos formulados por la Administración Tributaria durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.* **5.15.** *En dicho contexto y dado que ya no existían reparos sujetos a controversia, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 012-003-0040285 girada por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, considerando un saldo a favor del contribuyente ascendente a S/ 620,024 dándose cuenta de que en ella se incluyó el monto de las observaciones formuladas durante la fiscalización, y que dichos importes fueron consignados en la declaración jurada rectificatoria. [...]* **5.20.** *Dado que en el valor impugnado (Resolución de Determinación N.º 012- 003-0040285 girada por el IR del ejercicio 2009 que determina un saldo a favor de S/ 620,024) no existen reparos, no procedía que la Administración emitiera pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos en la Reclamación vinculados a los conceptos rectificadores, debiéndose precisar al respecto que la Administración dejó constancia de tal situación en la resolución apelada y en esa misma línea no procede el análisis de los argumentos de la demandante y los medios probatorios adjuntados en instancia de apelación. [...]* **5.23.** *En este sentido, al coincidir la Resolución de Determinación N.º 012-003-0040285 con lo declarado por la demandante –conforme se ha señalado en los puntos precedentes– no efectuándose reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, 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. [...]* **5.45.** *Que lo señalado en el sentido que el saldo a favor aplicable al ejercicio 2006 ascendía a S/ 4'235,828.00,*

dado que la Administración no consideró el pago a cuenta de marzo de 2005 vía aplicación del ITAN por S/ 93,255.00, no resulta atendible, pues de la revisión a la declaración rectificatoria presentada por la demandante mediante PDT 656 N.º 100263396 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 se aprecia que dicho importe fue tomado en cuenta por la demandante en la casilla 131- Pagos de ITAN, y por la Administración al determinar el saldo a favor del contribuyente, careciendo de fundamento lo alegado por la recurrente en sentido contrario. Asimismo, ello ha sido expuesto por el Tribunal Fiscal, por lo que no resulta atendible el argumento desarrollado en dicho extremo por la demandante. [...] **5.50.** Asimismo, de acuerdo a lo señalado en el artículo 88 del Código Tributario, la declaración rectificatoria surtirá efecto inmediato con su presentación siempre que determine igual o mayor impuesto resultante; en cambio, en caso se determine menor impuesto, la rectificatoria surtirá efecto si dentro del plazo de 45 días siguientes a su presentación la Sunat no emitiera pronunciamiento al respecto. No corresponde a la demandante controvertir el valor, por cuanto la Administración Tributaria únicamente ha dado validez a lo declarado por la demandante en la Declaración Jurada Rectificatoria, no existiendo en la Resolución de Determinación N.º 012-003- 0040285 acotación alguna que pueda ser controvertida, habiendo sido únicamente emitida con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización. **Sentencia de Vista:** Mediante sentencia de vista número dieciocho, del cuatro de abril de dos mil veintidós (folios 456-467), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia apelada, que declaró **infundada** la demanda. Expuso los siguientes fundamentos: [...] *Si bien en la casilla 131 de la aludida declaración jurada, se advierte que la apelante, consignó como pago del ITAN el monto de S/ 93,255.00, este monto no fue considerado como parte del saldo a favor, debido a que según el párrafo precedente señaló el monto de S/ 4'142,573.00. Por tanto, si bien aduce que ello se debió a un error y que la Administración debió considerar el monto del ITAN para los ejercicios posteriores, tal aseveración carece de sustento, puesto que la Administración ha considerado el monto consignado por la propia recurrente desde el ejercicio 2005 y posteriores para la determinación del ejercicio 2009. [...] Se tiene que la Administración acotó un correcto saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Dado que consideró los montos consignados en las declaraciones juradas del ejercicio 2005 hasta 2009. Ahora bien, el error que invoca la recurrente al momento de consignar su saldo a favor del ejercicio 2005, no enerva el hecho de que la Administración haya considerado los montos declarados por la apelante y así haya determinado que el saldo a favor del ejercicio 2009 era de S/. 620 024,00 y no el alegado por la recurrente, más aún si tal importe fue el consignado por está en su declaración de dicho ejercicio [...]* **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por la que fue admitido el recurso de casación interpuesto –interpretación errónea del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil; inaplicación de los numerales 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo X del título preliminar del Código Procesal Civil; inaplicación del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 8º de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos y del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta; inaplicación del artículo 212 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del numeral 2 del

artículo 108 del Código Tributario; inaplicación del artículo 45 de la Constitución Política del Perú y del numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación de los artículos 59, 61, 76 del Código Tributario e interpretación errónea del artículo 88 del mismo código; e inaplicación del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 3 y 43 de la Constitución Política del Perú—, concierne a esta Sala Suprema determinar si la Sala Superior infringió las normas citadas, 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 catorce de septiembre de dos mil veintidós (folios 311-333 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 la demandante Compañía Operadora de Gas S.A.C., por las siguientes causales: a) Interpretación errónea del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil b) Inaplicación de los numerales 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo X del título preliminar del Código Procesal Civil. c) Inaplicación del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, inaplicación del artículo 8° de la Ley del Impuesto Temporal de Activos Netos y del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta d) Inaplicación del artículo 212 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario e) Inaplicación del artículo 45 de la Constitución Política del Perú y el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General f) Inaplicación de los artículos 59, 61, 76 del Código Tributario e interpretación errónea del artículo 88 del mismo código g) Inaplicación del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 3° y 43 de la Constitución Política del Perú **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”², 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, 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 recurso³, 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 Segundo.- Interpretación errónea del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil; e inaplicación de los numerales 6 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y del artículo X del título preliminar del Código Procesal Civil 2.1.** Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Constitución Política del Estado Artículo 139.- Principios de la administración de justicia** Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 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. 6. La pluralidad de la instancia. [...] 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 **Código Procesal Civil Artículo X.- El proceso tiene dos instancias, salvo disposición legal distinta Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:** [...] 6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia. **2.2.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa, señala lo siguiente: a) Refiere que la Sala Superior incurre en una motivación aparente dado que omitió pronunciarse sobre las sentencias emitidas por otras Salas Superiores recaídas en los Expedientes N.º 07616-2012 y N.º 00788-2013, que amparaban la postura de la recurrente respecto a que la administración tributaria se encuentra facultada a verificar y controlar que la autoliquidación se realiza de forma correcta. b) Advierte que la Sala Superior validó que la administración tributaria omitió verificar el correcto arrastre del saldo a favor de ejercicios anteriores para el ejercicio dos mil nueve. Así también, refiere que la Sala Superior omitió pronunciarse sobre la vulneración del artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que regula la revocación de actos administrativos de la administración tributaria por circunstancias posteriores a su emisión que demuestren su improcedencia o cuando se trate de errores materiales. c) Señala que la Sala Superior omitió pronunciarse sobre la aplicación o inaplicación de los artículos 59, 61 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario invocados por la recurrente. d) Advierte que la recurrente, desde la etapa de reclamación, solicitó a la Sunat que verificara la correcta determinación del saldo a favor de ejercicios anteriores y que contrastara si el pago del impuesto temporal de los activos netos -

ITAN de S/ 93,255.00 (noventa y tres mil doscientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos), compensado con el pago a cuenta del impuesto a la renta de marzo de dos mil cinco había sido incluido como parte del saldo a favor en la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, como establece el artículo 87 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, pese a que solo se requería verificar si lo consignado en las declaraciones juradas de pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco se condecía con lo consignado en la declaración jurada rectificatoria, la Administración Tributaria se negó a verificar el error material alegado, limitándose a señalar que se consideró el saldo a favor consignado en la casilla de pagos a cuenta del ejercicio de la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco que contenía el error material alegado y que generó un menor saldo a favor del que correspondía, con lo cual vulneró el principio de verdad material. **2.3.** El derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva constituyen principios 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 los determinaron, ello en concordancia con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. **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 de la siguiente manera: 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 estricto⁴, 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 verdadera⁵. 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 decisión⁶.

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, no hay rastro de la motivación misma. La segunda se presentará cuando exista motivación parcial que vulnera el requisito de completitud; comprende la motivación implícita, que se da cuando no se enuncian las razones de la decisión y esta se hace inferir de otra decisión del juez, y la motivación por relación, cuando no se elabora una justificación independiente sino que se remite a razones contenidas en otra sentencia; asimismo, la motivación insuficiente se presentará principalmente cuando no se expresa la justificación de las premisas, que por tanto 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, se advierte que uno de los argumentos de la empresa recurrente consiste en señalar que invocó la aplicación de los criterios de la Sala Superior recaído en los Expedientes N.º 7616-2012 y N.º 788-2013, agregando que la Corte Suprema ha establecido que existe obligación de los órganos resolutores de pronunciarse respecto de la jurisprudencia invocada por las partes. Al respecto, como se desprende de aquellas alegaciones, lo que pretende la recurrente es que se aplique lo resuelto en los aludidos expedientes, considerando los parámetros señalados por la Corte Suprema; sin embargo, lo indicado por el Tribunal Supremo se relaciona con la aplicación de resoluciones que tengan la calidad de vinculantes y lo resuelto en los aludidos expedientes por la Sala Superior no puede ser materia de análisis como si tuviera la calidad de precedente vinculante.

2.12. En cuanto al argumento de la recurrente relacionado a que se habría validado que la Sunat omitió verificar el correcto arrastre del saldo a favor de ejercicios anteriores para el ejercicio dos mil nueve, ello debido a que la administración tributaria se negó a verificar el error material generado, porque el pago por el impuesto temporal a los activos netos - ITAN de S/ 93,255.00 (noventa y tres mil doscientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos) no se consideró como parte del saldo a favor para el ejercicio dos mil seis, pese a que dicho importe fue compensado contra el pago a cuenta del impuesto a la renta de marzo de dos mil cinco; respecto a dicha alegación, se observa de la sentencia de vista que en el noveno y décimo considerando señaló lo siguiente: [...] **Noveno:** [...] *En relación a ello, en el tercer y cuarto agravios, la demandante señala que durante el procedimiento de fiscalización, presentó declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta en el cual recogió las observaciones de la Administración; sin*

embargo, presentó declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta en el cual recogió las observaciones de la Administración; no obstante, para la determinación del saldo a favor de dicho ejercicio, no se tomó en cuenta el ITAN no utilizado en el 2005. Y que, por error, cuando estableció el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, no consideró el monto por pago del ITAN de S/ 93,255.00. Pese a ello, la Sunat, en virtud a la citada resolución del tribunal fiscal de observancia obligatoria, señaló que no existía controversia, toda vez que se habían aceptado los reparos. [...] De la imagen de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (folio 90 del Tomo VIII del EAE), se aprecia que la propia recurrente consignó como saldo a favor del ejercicio (Casilla 138) la suma de S/ 4'142,573.00. El mismo monto fue considerado por la Administración para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Y si bien en la casilla 131 de la aludida declaración jurada, se advierte que la apelante, consignó como pago del ITAN el monto de S/ 93,255.00, este monto no fue considerado como parte del saldo a favor, debido a que según el párrafo precedente señaló el monto de S/ 4'142,573.00. Por tanto, si bien aduce que ello se debió a un error y que la Administración debió considerar el monto del ITAN para los ejercicios posteriores, tal aseveración carece de sustento, puesto que la Administración ha considerado el monto consignado por la propia recurrente desde el ejercicio 2005 y posteriores para la determinación del ejercicio 2009. En tal sentido, el tercer y cuarto agravios deben ser desestimados. **Décimo:** En cuanto al quinto y sexto agravios expuestos por la apelante, estos señalan que la declaración jurada rectificatoria puede ser objeto de fiscalización, dado que al advertir que existía un error en el arrastre de saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y este implicaba un mayor saldo a favor en el indicado impuesto y ejercicio 2009, originaba que sí se podía impugnar la resolución de determinación y existía controversia. [...] No obstante, de lo expuesto y analizado en el considerando noveno de la presente resolución, se tiene que la Administración acotó un correcto saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Dado que consideró los montos consignados en las declaraciones juradas del ejercicio 2005 hasta 2009. [...] **2.13.** De lo expuesto en la sentencia de vista se evidencia que la Sala de mérito ha cumplido con dar respuesta a los agravios señalados por la demandante; por lo tanto, si bien es cierto en el recurso de casación se hace referencia a una afectación de los derechos de petición, tutela judicial efectiva, principios de legalidad, verdad material e impulso de oficio; sin embargo, de lo que aparece en la sentencia de vista, se aprecia que lo resuelto en la sentencia recurrida surgió de un análisis de lo expuesto por la empresa, lo que aparece en el expediente administrativo, que fue, a su vez, contrastado por las instancias de mérito; por lo tanto, no basta con alegar una afectación a determinados derechos o principios sin que se haya demostrado y/o argumentado de qué forma la decisión de la Sala Superior termina por afectar aquello que alega; por ende, el hecho de que en la sentencia de vista se haya desestimado los agravios vinculados con lo que ahora se reclama, no implica una afectación, como lo plantea la recurrente. **2.14.** Otro de los argumentos de la recurrente consiste en que en la sentencia de vista se habría omitido pronunciarse sobre la vulneración al artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Para dar respuesta a lo expuesto, se debe describir lo que aparece en el décimo considerando de la recurrida: [...] **Décimo:** En cuanto al quinto y sexto agravios expuestos por la apelante, estos señalan que la declaración jurada rectificatoria puede ser objeto de fiscalización, dado que al advertir que existía un error en el arrastre de saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y este implicaba un

mayor saldo a favor en el indicado impuesto y ejercicio 2009, originaba que sí se podía impugnar la resolución de determinación y existía controversia. Y, además, indicó que la resolución de determinación no es un acto inmutable, pues según el artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, esta puede ser revocada, modificada y/o sustituida y puede ser declarada nula de oficio por parte de la Administración. De la exposición de tales agravios se debe indicar que, si bien la apelante hace alusión al hecho de que la presentación de la declaración jurada rectificatoria en la cual recogió las observaciones de la Administración, puede ser materia de cuestionamiento y, por tanto, tal valor impugnado puede ser declarado nulo por parte de la Administración. Se colige, que el propósito de tales agravios, es cuestionar el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 acotado por la Administración, esto es, un saldo menor al que aduce la recurrente. No obstante, de lo expuesto y analizado en el considerando noveno de la presente resolución, se tiene que la Administración acotó un correcto saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Dado que consideró los montos consignados en las declaraciones juradas del ejercicio 2005 hasta 2009. Ahora bien, el error que invoca la recurrente al momento de consignar su saldo a favor del ejercicio 2005, no enerva el hecho de que la Administración haya considerado los montos declarados por la apelante y así haya determinado que el saldo a favor del ejercicio 2009 era de S/ 620,024.00 y no el alegado por la recurrente, más aún si tal importe fue el consignado por la está en su declaración de dicho ejercicio [...] 2.15. Lo que se lee a partir del segundo párrafo del décimo considerando evidencia con claridad que la Sala Superior sí ha cumplido con analizar lo que comprende el artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; por lo tanto, resulta erróneo argumentar que en la sentencia de vista no se ha emitido pronunciamiento respecto a un agravio planteado en el recurso de apelación, como el propuesto por la empresa demandante; de esa manera, lo señalado en el recurso de casación en este extremo debe desestimarse. 2.16. Otro de los argumentos expuestos por la recurrente consiste en indicar que en la sentencia de vista también se habría omitido emitir pronunciamiento sobre la aplicación o inaplicación de los artículos 59, 61 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; pero, como se observa de los agravios propuestos, en la recurrida se ha establecido (quinto agravio) un argumento relacionado con el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; además, los mencionados artículos se relacionan con la determinación de la obligación tributaria, la fiscalización y la declaración tributaria. Entonces, en el décimo considerando, haciendo mención a lo expuesto en el noveno considerando, pudo concluir que: Décimo: [...] Ahora bien, el error que invoca la recurrente al momento de consignar su saldo a favor del ejercicio 2005, no enerva el hecho de que la Administración haya considerado los montos declarados por la apelante y así haya determinado que el saldo a favor del ejercicio 2009 era de S/ 620,024.00 y no el alegado por la recurrente, más aún si tal importe fue el consignado por la está en su declaración de dicho ejercicio [...] 2.17. Como se desprende del noveno y décimo considerando, la Sala Superior, si bien no hace una mención expresa a lo que contienen los artículos 59 y 61, expone argumentos que implican un análisis de lo regulado en los citados artículos, lo que llevó a establecer lo señalado en la última parte del décimo considerando; por lo tanto, no se aprecia defecto de motivación alguno en la sentencia de vista recurrida. 2.18. De este modo, 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 debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales. Además, no se ha demostrado afectación alguna al derecho de defensa, como invoca la recurrente; esto es así porque la sentencia del colegiado superior cumplió con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos que determinaron su decisión, constatándose además que los fundamentos de hecho y de derecho son coherentes y congruentes. **2.19.** Por tanto, corresponde declarar **infundada** la causal procesal denunciada. **Análisis de las causales de naturaleza sustantiva Tercero.-** Inaplicación de los numerales 1.1, 1.4 y 1.11 del artículo IV del título preliminar y del artículo 212 de la Ley del Procedimiento Administrativo General; inaplicación del artículo 8° de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta, de los artículos 59, 61, 76, numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario, de los artículos 3, 43 y 45 de la Constitución Política del Perú; e interpretación errónea del artículo 88 del Código Tributario **3.1.** Como se observa de los argumentos que justifican las causales señaladas, se advierte que estas se relacionan, por lo que se emitirá pronunciamiento en forma conjunta; para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: 1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. [...] 1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. [...] 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.** **Texto Único Ordenado de la Ley N.º 2744 Artículo 212.- Acto firme Una vez vencidos los plazos para interponer los recursos administrativos se perderá el derecho a articularlos quedando firme el acto. Ley N.º 28424 - Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos Artículo 8°.- Crédito contra el Impuesto a la Renta El monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito: a) Contra los pagos a cuenta del Régimen General del Impuesto a la Renta de los períodos tributarios de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el Impuesto, y siempre que se acredite el Impuesto hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta. Decreto Legislativo N.º 774 – Ley del Impuesto a la Renta Artículo 87.- Si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido**

en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste considerará tal circunstancia en dicha declaración y la Sunat, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la Sunat. **Texto Único Ordenado del Código Tributario** Artículo 59.- **Determinación de la obligación tributaria** Por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. **Artículo 61.- Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario** La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. **Artículo 76.- Resolución de determinación** La Resolución de Determinación es 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. **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. (...) **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. **Artículo 108.- Revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación** Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: [...] 2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. **Constitución Política del Perú** Artículo 3º.- La enumeración de los derechos establecidos

en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno. Artículo 43.- La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes. Artículo 45.- El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen. Ninguna persona, organización, Fuerza Armada, Policía Nacional o sector de la población puede arrogarse el ejercicio de ese poder. Hacerlo constituye rebelión o sedición. 3.2. Como argumentos que sustentan las infracciones normativas, señala los siguientes: a) Es obligación de la autoridad administrativa que resuelve un procedimiento, como es el caso del procedimiento de fiscalización de la Sunat, buscar la verdad material que subyace al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo que implica también que la entidad administrativa adopte un comportamiento activo. b) En el caso de autos, legalmente el pago del impuesto temporal a los activos netos - ITAN de S/ 93,255.00 (noventa y tres mil doscientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos) debió incluirse como parte del saldo a favor para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil seis, dado que fue compensado con el pago a cuenta del impuesto a la renta de marzo de dos mil cinco y, en consecuencia, en función de la verdad material, bastaba con verificar las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco, para advertir que por error el importe de S/ 93,255.00 (noventa y tres mil doscientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos) fue consignado en la casilla 131 - pagos del ITAN de la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta y no como parte de los pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco (casilla 128). Dicho error generó que el pago del impuesto temporal a los activos netos no se considere como parte del saldo a favor para el ejercicio siguiente. c) De las normas cuya infracción se alega, estas habilitan a la Sunat a corregir actos suyos que contengan errores materiales después de su notificación, sin limitación. Asimismo, advierte que en el caso de autos ocurrió un error material, específicamente, un error aritmético que se evidencia con solo contrastar las declaraciones juradas de tales anticipos de enero a diciembre y lo consignado en la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco. d) Se estaría frente a un error material, pues el importe totalizado por tales anticipos consignado en la casilla 138 es S/ 9'740,172.00 (nueve millones setecientos cuarenta mil ciento setenta y dos soles con cero céntimos) no coincidió con el total pagado por tales conceptos: S/ 9'833,427.00 (nueve millones ochocientos treinta y tres mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos), lo que ocasionó que se considerara como saldo a favor de ejercicios anteriores para efectos del dos mil nueve, un importe menor al que correspondía, por lo que era necesario que se disponga su verificación y/o corrección por parte de la Sunat es estricta aplicación del artículo 212 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del numeral 2 del artículo 108 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. e) La sentencia de vista inaplicó el artículo 45 de la Constitución Política del Perú y el numeral 1.1 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recogen el principio de legalidad, al validar una actuación omisiva de la administración tributaria, dado que estableció el saldo a favor de ejercicios anteriores para efectos del

ejercicio fiscalizado sin considerar que la declaración jurada de la que parte (es decir, la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco) no incluyó la totalidad del anticipo del mes de marzo de dos mil cinco; no obstante, de la revisión de dicha declaración jurada rectificatoria, se reconoce un importe mayor por saldo a favor del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, en aplicación del artículo 8° de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos y del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta. f) La Sunat se encuentra habilitada por ley a corregir los errores materiales, incluso cuando estos se hayan notificado. En el caso de autos, la administración tributaria no verifica si la totalidad de los anticipos pagados de enero a diciembre de dos mil cinco declarados y pagados fueron consignados en la declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, a fin de determinar el saldo a favor. Ello vulnera la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos y la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, supone la vulneración del principio de legalidad. g) La Sala Superior omitió interpretar de forma conjunta las disposiciones normativas señaladas, y que correspondía que la administración tributaria corrija las inexactitudes originadas por un error material en la determinación del saldo a favor del ejercicio fiscalizado. Dicha corrección en el sentido de que se advertía de un contraste de las declaraciones juradas mensuales del ejercicio dos mil cinco y de las declaraciones juradas anuales. h) La administración tributaria se encuentra facultada a verificar y controlar que dicha determinación se haga de forma correcta, pudiendo modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada en el marco de su función fiscalizadora. i) De conformidad con el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el hecho de que una declaración rectificatoria presentada por el deudor tributario surta efectos, no limita las facultades de determinación y fiscalización de la administración tributaria, dado que, a partir de la misma, la administración tributaria verifica la correcta determinación de la obligación tributaria. j) La Sala Superior inaplicó el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de razonabilidad, y los artículos 3° y 43 de la Constitución Política del Perú, que recogen de forma implícita el principio de proscripción de la arbitrariedad, dado que no resulta razonable y proporcional que por un error material se desconozcan normas con rango de ley que establecen que los pagos a cuenta del impuesto a la renta, incluidos los compensados con el impuesto temporal a los activos netos - ITAN, cuando exceden al impuesto a la renta del ejercicio constituyen saldo a favor. k) No resulta razonable que la administración tributaria no realice un análisis del correcto saldo a favor para efectos del impuesto a la renta del ejercicio dos mil nueve y, por tanto, la efectiva verificación de que para su determinación se consideró la totalidad de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de enero a diciembre de dos mil cinco realizados por la recurrente y que generaron el saldo a favor del ejercicio anterior consignado en la resolución de determinación, la cual fue objeto del recurso de reclamación, por el hecho de que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria aceptando los resultados de la fiscalización efectuada.

3.3. Antes del análisis de las infracciones normativas, es pertinente detallar los hechos acontecidos durante el procedimiento de fiscalización, los mismos que obran en el expediente administrativo: a) Mediante Carta N.° 120011361530-01 y Requerimiento N.° 0121120000028, la administración tributaria inició a la ahora demandante Compañía Operadora de Gas S.A.C. el procedimiento de fiscalización

definitiva por el impuesto a la renta del ejercicio 2009. b) Así, durante el procedimiento de fiscalización, la Sunat formuló observaciones a la base imponible del referido tributo y ejercicio, mediante los Resultados de Requerimiento N.º 0122120002868 y N.º 0122130001180. c) Ante dichos resultados de requerimiento, con fecha 31 de julio 2013, mediante PDT 664 N.º 750492591, la demandante presentó una declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta del ejercicio 2009, a través de la cual reconoció las observaciones efectuadas por la administración tributaria en la fiscalización, es decir, i) por la participación de utilidades correspondientes al ejercicio 2009 pagadas después de la presentación de la declaración jurada anual, ii) gastos cuya deducción no corresponden al ejercicio, y iii) costos de adquisición de activo fijo registrado como gasto; y reafirmó la determinación realizada sobre los demás conceptos que contiene la declaración jurada. d) Como consecuencia de ello, el procedimiento de fiscalización culminó con la emisión de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0040285, la misma que no consignó reparos al impuesto a la renta del ejercicio 2009, al haberse verificado que la contribuyente, ahora demandante, de manera voluntaria rectificó su declaración jurada relacionada al impuesto a la renta del ejercicio 2009. e) La demandante interpuso recurso de reclamación contra la citada resolución de determinación, el cual fue declarado infundado por la administración tributaria mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140012044/Sunat, de fecha 08 de septiembre 2015. f) Frente a lo resuelto por la administración tributaria, con fecha 20 de septiembre 2019, la demandante interpuso recurso de apelación, el mismo que fue resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08463- 1-2019, que resolvió confirmar la apelada. Así se agotó la vía administrativa de manera regular. **Marco normativo aplicable 3.4.** Para resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, delimitar el marco normativo aplicable. **3.5.** De conformidad con el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario - Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), por el acto de la determinación de la obligación tributaria: **i)** el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y **b)** la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. **3.6.** Asimismo, el artículo 60 del precitado código señala que la determinación de la obligación tributaria se inicia **i)** por acto o declaración del deudor tributario, o **ii)** por la administración tributaria, por propia iniciativa o denuncia de terceros. **3.7.** Por su parte, el artículo 61 del mismo cuerpo normativo señala que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la administración tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, la orden de pago o la resolución de multa. **3.8.** De otro lado, con relación a la declaración jurada, el artículo 88.1 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, precisa que se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada. **3.9.** Con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del 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 [...] **3.10.** Asimismo, el último párrafo del artículo 88.2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario tiene este contenido: [...] No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. **3.11.** El mencionado artículo 75 establece que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación. Asimismo, el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario define la resolución de determinación como el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. **3.12.** Cabe precisar que, de conformidad con el artículo 77 del precitado dispositivo legal, son requisitos de la resolución de determinación, entre otros: **i)** el deudor tributario, **ii)** el tributo y el periodo al que corresponda, **iii)** la base imponible, **iv)** la tasa, **v)** la cuantía del tributo y sus intereses y **vi) los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.** **3.13.** De otro lado, el artículo 4° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat – aprobado mediante Decreto Supremo N.° 085-2007-EF– señala que el requerimiento será utilizado, entre otros: **i)** para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o **ii)** para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas y las infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.14.** El artículo 6° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat señala que el resultado de requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas 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. **3.15.** Con relación a la finalización del procedimiento de fiscalización, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la **notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa**, las cuales podrán tener

anexos. **3.16.** De otro lado, el principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General determina que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente. **Naturaleza jurídica de la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria** **3.17.** Como aspecto previo al análisis de la naturaleza jurídica de la declaración jurada rectificatoria, esta Sala Suprema considera pertinente hacer referencia a la facultad sancionadora de la administración tributaria y al régimen de gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **3.18.** En materia de derecho tributario sancionador, la administración tributaria debe observar el principio de legalidad tanto para la tipificación de la infracción como para la aplicación de las sanciones (así lo reconoce la norma IV del título preliminar del Código Tributario). En efecto, los deudores tributarios y terceros solo podrán ser sancionados por conductas tipificadas como infracción en las normas vigentes al momento de realizar dicha conducta. **3.19.** Asimismo, la facultad sancionadora es discrecional y la administración tributaria puede aplicar gradualmente las sanciones. Así, la administración se encuentra facultada para fijar, mediante resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas. La gradualidad de las sanciones solo procederá hasta antes de que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de órdenes de pago o resoluciones de determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas. **3.20.** Además, el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. **3.21.** En las tablas de infracciones y sanciones tributarias que forman parte anexa del Código Tributario, la referida infracción es sancionada con el 50% del tributo por pagar omitido, o el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares. **3.22.** Con relación a la aplicación del régimen de gradualidad para efectos de la determinación de la multa, la Resolución de Superintendencia N.º 180-2012/Sunat señala que si el deudor tributario subsana la infracción con anterioridad a que surta efecto cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o periodo a regularizar, la gradualidad (rebaja) será del 95%. Asimismo, precisa que si el deudor

tributario cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento de fiscalización, **hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario** o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago, de la resolución de determinación o de la resolución de multa, **la gradualidad (rebaja) será del 70%, salvo que: i)** se cumpla con la cancelación del tributo, en cuyo caso la rebaja será del 95%, o **ii)** se cuente con un fraccionamiento aprobado, caso en el cual la rebaja será de 85%. **3.23.** De otro lado, la determinación de la obligación tributaria, en palabras de Carlos Giuliani Fonrouge⁷, “es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”. **3.24.** Asimismo, Villegas⁸ señala que: “la determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)”. **3.25.** De la interpretación conjunta de los artículos 60, 61 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, precitados, se infiere que la determinación de la obligación tributaria tiene un carácter declarativo, dado que una obligación tributaria solo puede nacer por la realización del hecho imponible previsto en la norma tributaria. **3.26.** Igualmente, el acto de determinación puede ser efectuado, según los casos, por el contribuyente, cuando la legislación haya establecido que el tributo es autodeterminable –supuesto en el cual el contribuyente debe identificar el hecho imponible, la base de cálculo del tributo y su cuantía–; o por la administración tributaria, cuando se haya establecido que el tributo será determinado por la administración, la que, al efectuarla, deberá agregar a los elementos antedichos la identificación del contribuyente⁹. **3.27.** La determinación que efectúa el deudor tributario se realiza siempre mediante una declaración jurada, la cual deberá presentarse en la forma, lugar y plazo que establezcan las normas pertinentes y cuyo contenido principal es la identificación de los hechos que originan la obligación tributaria. Asimismo, el Código Tributario, en el artículo 88.1, establece la presunción absoluta de que toda declaración presentada ante la administración tributaria es una declaración jurada. La presentación de una declaración con datos falsos genera que el deudor sea sancionado y se le aplique la multa pertinente. **3.28.** Cabe precisar que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario (autodeterminación) está sujeta a fiscalización o verificación por parte de la administración tributaria, que podrá modificarla cuando constate omisión o inexactitud total o parcial en la información proporcionada por aquel, y, en tal sentido, emitirá una resolución de determinación que modifique en todo o en parte la determinación efectuada por el deudor tributario. **3.29.** La determinación efectuada inicialmente por el deudor tributario adquiere carácter de cierta en tanto la administración tributaria no la modifique total o parcialmente mediante un procedimiento de fiscalización, que concluye con una resolución que adquiere la condición de firme. Así, los efectos de la determinación efectuada por el deudor tributario se mantendrán en tanto no sea sustituida o rectificadas por el deudor tributario (artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario) o modificadas por la administración tributaria. En ambos casos, dicha modificación puede ser total o

parcial. **3.30.** De otro lado, con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del 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. **3.31.** Asimismo, la declaración rectificatoria surtirá efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. De otro lado, no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la administración tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del 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. **3.32.** De lo antes señalado, se tiene que la declaración rectificatoria presentada por el deudor tributario para modificar la declaración jurada presentada originalmente constituye un acto de la voluntad plena que despliega sus efectos jurídicos, porque el deudor tributario, al presentarla, pretende determinar un resultado y tal resultado es tomado en consideración por la administración tributaria. En tal sentido, el deudor tributario es responsable del contenido y los efectos que dicho acto formal produce. **3.33.** La presentación de una declaración jurada rectificatoria por el deudor tributario dentro de un procedimiento de fiscalización o fuera de él, mediante la cual se determine una menor o mayor deuda tributaria, produce los mismos efectos, de conformidad con el artículo 88 del 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 Texto Único Ordenado del Código Tributario, servirá para determinar el régimen de gradualidad aplicable, entre otros). **3.34.** En suma, la administración tributaria tiene la facultad de determinación y fiscalización para comprobar la veracidad de la información declarada por el contribuyente¹⁰. Así, una vez finalizado el procedimiento de fiscalización tributaria, su resultado final puede coincidir o no con lo determinado y declarado por el contribuyente. En el primer caso, la coincidencia se debe a que desde un inicio lo declarado por el contribuyente es conforme al ordenamiento o porque en el trámite del procedimiento de fiscalización el contribuyente rectificó su declaración jurada original antes de la notificación de la resolución de determinación que pone fin al procedimiento. **3.35.** En los casos en que la administración tributaria confirma la determinación efectuada por el contribuyente, la emisión de los valores no implica un acto de determinación de obligación alguna, en tanto las observaciones realizadas por ella no resultaron siendo reparos, dado que fueron aceptadas por el propio contribuyente al presentar las declaraciones juradas rectificatorias que surtieron sus efectos. En tal sentido, la resolución de determinación que se emite al finalizar la fiscalización tendrá como único fin dar por concluido el procedimiento de fiscalización, sin determinar obligación alguna. **3.36.** En dicho contexto, la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya

materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario. Lo antes expuesto no constituye de ningún modo una vulneración del derecho de defensa ni renuncia al principio de verdad material, en tanto lo recogido en su declaración rectificatoria contiene la declaración de verdad, aceptada por la administración. **3.37.** Con relación a lo antes señalado, esta Sala Suprema considera pertinente citar la doctrina de los actos propios, en virtud de la cual nadie puede variar de comportamiento injustificadamente cuando ha generado una expectativa de comportamiento futuro: *[...] la buena fe que debe presidir el tráfico jurídico en general y la seriedad del procedimiento administrativo, imponen que la doctrina de los actos propios obliga al demandante a aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus propios actos voluntarios y perfectos jurídicamente hablando, ya que aquella declaración de voluntad contiene un designio de alcance jurídico indudable, manifestado explícitamente, tal como se desprende del texto literal de la declaración, por lo que no es dable al actor desconocer, ahora, el efecto jurídico que se desprende de aquel acto; y que, conforme con la doctrina sentada en sentencias de esta Jurisdicción, como las del Tribunal Supremo de 5 de julio, 14 de noviembre y 27 de diciembre de 1963 y 19 de diciembre de 1964, no puede prosperar el recurso, cuando el recurrente se produce contra sus propios actos.*¹¹ **3.38.** En ese sentido, este Tribunal Supremo considera que es inadmisibles que un administrado fundamente su postura invocando hechos que contrarían sus propias afirmaciones o asuma una postura opuesta a su conducta anterior, tal como ocurre con la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de fiscalización donde se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria. **Cuarto.- Análisis del caso concreto 4.1.** Respecto a las causales de naturaleza material, atendiendo al contexto dentro del cual se resolvió el procedimiento contencioso tributario y el proceso contencioso administrativo judicial, al considerar las instancias de mérito que en el caso no existe controversia alguna que dilucidar, es pertinente analizar estas infracciones de manera conjunta, determinando si, en efecto, corresponde o no la verificación del contenido de la declaración rectificatoria voluntaria efectuada por la recurrente, a efectos de determinar su validez y, en su caso, proceder a analizar los argumentos relativos a los cuestionamientos efectuados en la demanda y en el recurso de casación. **4.2.** De los hechos expuestos en el considerando 3.3 de esta ejecutoria suprema, se evidencia que la controversia consiste en determinar si es acorde a derecho el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 08463-1-2019, que confirmó la Resolución de Intendencia N.º 0150140012044/Sunat del 08 de septiembre de 2015, la misma que, en concepto de la recurrente, habría omitido pronunciarse sobre la correcta determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2009; para ello, se debe determinar si el hecho de que la propia recurrente presente su declaración jurada rectificatoria, dentro del procedimiento de fiscalización, recogiendo las observaciones efectuadas por la administración tributaria al citado impuesto y ejercicios, es susceptible de cuestionamiento en el procedimiento contencioso-tributario mediante la impugnación de las resoluciones de determinación emitidas por la administración tributaria. **4.3.** En el caso de autos, la Resolución de Determinación N.º 012-003-0040285, emitida por el impuesto a la renta del ejercicio 2009, recoge la determinación efectuada por la propia recurrente en su declaración jurada original y la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización correspondiente a dicho periodo, por lo que estas últimas surtieron sus efectos con su

presentación, al haber determinado una mayor obligación tributaria, de conformidad con el artículo 88.2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **4.4.** En efecto, como se desprende de lo consignado por el Juzgado, con fecha treinta de marzo de dos mil diez, mediante PDT 664 N.º 750192784, la empresa presentó su declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio 2009, determinando lo siguiente: - Casilla 110: Renta imponible de S/ 21'240,077.00 (veintiún millones doscientos cuarenta mil setenta y siete soles con cero céntimos) - Casilla 113: Impuesto a la renta de S/ 6'372,023.00 (seis millones trescientos setenta y dos mil veintitrés soles con cero céntimos) - Casilla 128: Créditos por pagos a cuenta ascendentes a S/ 7'016,746.00 (siete millones dieciséis mil setecientos cuarenta y seis soles con cero céntimos) - Casilla 138: Saldo a favor del contribuyente de S/ 644,723.00 (seiscientos cuarenta y cuatro setecientos veintitrés soles con cero céntimos) Con fecha 31 de julio del 2013, la demandante presentó su declaración jurada rectificatoria del impuesto a la renta de ejercicio 2009 mediante PDT 664 N.º 750492591, en la que incluyó las observaciones reflejadas en los resultados de los requerimientos de la fiscalización de la Sunat, por participación de utilidades correspondiente al ejercicio 2009 pagadas después de la presentación de la declaración jurada anual, gastos cuya deducción no corresponde al periodo 2009, y costos por adquisición de activo fijo registrado como gastos, consignando los siguientes datos: - Casilla 110: Renta imponible de S/ 21'322,406.00 (veintiún millones trescientos veintidós mil cuatrocientos seis soles con cero céntimos) - Casilla 113: Impuesto a la renta de S/ 6'396,722.00 (seis millones trescientos noventa y seis mil setecientos veintidós soles con cero céntimos) - Casilla 128: Créditos por pagos a cuenta ascendentes a S/ 7'016,746.00 (siete millones dieciséis mil setecientos cuarenta y seis soles con cero céntimos) - Casilla 138: Saldo a favor del contribuyente de S/ 620,024.00 (seiscientos veinte mil veinticuatro soles con cero céntimos) Entonces, de lo señalado, se evidencia que la empresa recurrente aceptó las observaciones efectuadas por la administración tributaria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria y efectuó el respectivo pago con los beneficios otorgados por el régimen de gradualidad. **4.5.** En línea con lo antes señalado, la aludida declaración jurada rectificatoria, mediante la cual la contribuyente efectuó una nueva determinación por concepto de pagos a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2009, originó que se emitiera la Resolución de Determinación N.º 012-003-0040285 considerando un saldo a favor de S/ 620,024.00 (seiscientos veinte mil veinticuatro soles con cero céntimos) en la que se incluyó el monto de las observaciones formuladas durante la fiscalización y reconocidas en la declaración jurada rectificatoria. **4.6.** Asimismo, señala que el impuesto temporal a los activos netos - ITAN de S/ 93,255.00 (noventa y tres mil doscientos cincuenta y cinco soles con cero céntimos) debió incluirse como parte del saldo a favor para efectos del impuesto a la renta del ejercicio 2006, y que, por error dicho monto fue consignado en la casilla 131 (ITAN) y no en la casilla 128 (pago a cuenta del impuesto a la renta del ejercicio 2005), por lo que dicho error originó que el ITAN no se considere como parte del saldo a favor para el ejercicio siguiente. Además de ello, señala la existencia de otro error material, debido a que el monto consignado en la casilla 138 de S/ 9'740,172.00 (nueve millones setecientos cuarenta mil ciento setenta y dos soles con cero céntimos) no coincidía con el total pagado por dicho concepto de S/ 9'833,427.00 (nueve millones ochocientos treinta y tres mil cuatrocientos veintisiete soles con cero céntimos), lo que ocasionó que se considerara como saldo a favor para el ejercicio 2009 un importe

menor al que correspondía. Respecto a todo ello, considera que la Sunat se encontraba habilitada para corregir dichos errores. **4.7.** En dicho contexto, lo contenido en la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización y en la que se recogieron las observaciones efectuadas por la administración tributaria, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos. Por lo tanto, no existe concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario; además de ello, es responsabilidad de la contribuyente verificar los datos que se consigna en sus declaraciones juradas; consecuentemente, lo resuelto por las instancias de mérito es acorde a derecho y se encuentra en línea con lo señalado en esta resolución. **4.8.** Asimismo, 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, considerando que la resolución de determinación solo será materia de controversia en la medida que la autodeterminación efectuada por el deudor tributario no coincida con la determinación efectuada por la administración tributaria, en el presente caso, se tiene que la resolución de determinación emitida al finalizar el procedimiento de fiscalización fue emitida considerando la declaración jurada rectificatoria y los datos proporcionados por la empresa, en los que se aceptó los reparos hechos por la Sunat. Por tanto, la recurrente no ha demostrado que la sentencia de vista haya vulnerado las normas y principios denunciados. **4.9.** Por todas las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar **infundadas** las infracciones normativas de naturaleza sustantiva denunciadas por el recurrente. Por tales consideraciones y de conformidad con lo regulado en el artículo 397 del Código Procesal Civil, **declararon: infundado** el recurso de casación presentado por la empresa demandante Compañía Operadora de Gas S.A.C., mediante escrito del dieciocho de mayo de dos mil veintidós (folios 480-521); en consecuencia, **no casaron** la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del cuatro de abril de dos mil veintidós (folios 456- 467). Por último, **dispusieron** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la empresa Compañía Operadora de Gas 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 **Delgado Aybar.**

S. S.

Burneo Bermejo,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Corante Morales,

Tovar Buendía

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

² Hitters, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

3 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

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

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

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

7 Giuliani Fonrouge, Carlos (1977). Derecho financiero. Volumen 1. Buenos Aires, Depalma; p. 453.

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

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

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

11 Gonzales Pérez, Jesús (1983). Principio general de la buena fe en el derecho administrativo. Madrid, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; p. 106. En el caso Riggs vs. Palmer, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica se pronunció indicando que a nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude, o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad, o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen. En este mismo sentido, la Corte Constitucional colombiana, considerando el *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* como un principio de derecho, ha señalado lo siguiente en la Sentencia T-122/17:

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

Documento publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de noviembre del 2023.