

qué procedería la aplicación del nuevo criterio a situaciones jurídicas existentes y consumadas durante su vigencia, evidenciándose la infracción normativa denunciada. **11.2** Al respecto, del análisis de la sentencia de vista se aprecia que, en el undécimo considerando, se expone que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00517-Q-2014, objeto de impugnación en el presente proceso judicial, tuvo como principal basamento jurídico la sentencia del cinco de marzo de dos mil siete, expedida por el Tribunal Constitucional en el expediente número 03797-2006-PA/TC, la que se encontraba vigente al tiempo de emitirse el referido acto administrativo impugnado, precisando la recurrida que ello no afectó la decisión de ninguna irregularidad en tanto recogió un criterio que resultaba aplicable a la luz del principio del debido procedimiento administrativo. **11.3** En efecto, se aprecia que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00517-Q-2014, justifica la aplicación del referido criterio del Tribunal Constitucional al resolver la queja del contribuyente en lo establecido por la primera disposición final de la Ley N° 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que dispone que los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad, por lo que el Tribunal Fiscal en su calidad de Tribunal Administrativo, resulta vinculado a las interpretaciones del Máximo Intérprete y obligado a observar lo dispuesto en las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional. **11.4** Asimismo, la sentencia impugnada, precisa en el undécimo considerando que al emitirse el acto impugnado con la presente demanda, dicha decisión administrativa quedó dentro de los alcances de la excepción prevista en la sentencia del máximo intérprete de Constitución, emitida en el Expediente 00005-2010-PA/TC, sobre la regla de la nulidad de la notificación conjunta de la Orden de Pago y de la Resolución de Ejecución Coactiva, la cual, no podía dejar de aplicarse por tener carácter vinculante para el colegiado administrativo, en mérito a la primera disposición final de la Ley N° 28301, antes reseñada. En tal sentido, la sentencia impugnada concluye que no se inobservó el artículo 103 de la Constitución ni el artículo 81 del Código Procesal Constitucional. **11.5** Por lo antes expuesto, el recurso de casación en relación a la causal denunciada no contiene argumentos suficientes para modificar el criterio adoptado por la Sala Superior, por lo que el recurso extraordinario resulta improcedente. **DECISIÓN:** Por tales consideraciones y de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 393° del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1° de la Ley N° 31591, **DECLARARON IMPROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, con escrito de fecha once de abril de dos mil veinticuatro (fojas trescientos noventa y cinco a cuatrocientos veintidós) contra la sentencia de vista que confirmó la sentencia apelada que declaró infundada la demanda. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*, conforme a ley; en los seguidos por la demandante Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), con los demandados Tribunal Fiscal y Honorio Nuñez Luezas, sobre nulidad de resolución administrativa. Por licencia del señor Juez Supremo Yaya Zumaeta, integra esta Sala el señor Juez Supremo Díaz Vallejos. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. **Interviene como ponente el señor Juez Supremo Gutiérrez Remón. SS. PROAÑO CUEVA, PEREIRAALAGÓN, DELGADO AYBAR, DÍAZ VALLEJOS, GUTIÉRREZ REMÓN**

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

² Literal b) del inciso 2 del artículo 391 del Código Procesal Civil modificado por la Ley N° 31591.

C-2341635-72

CASACIÓN N° 2707-2024 LIMA

Tema: DECLARACIÓN JURADA RECTIFICATORIA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

Problemática planteada: ¿La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, que coincide con las observaciones efectuadas por la administración tributaria, genera controversia?

Posición de la Sala Suprema: En el presente caso, se advierte que la declaración rectificatoria presentada por la demandante el 11 de abril de 2018 ha recogido las observaciones efectuadas por la administración dentro del

procedimiento de fiscalización, antes de la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072, y esta última recoge lo determinado en tal declaración rectificatoria; por lo tanto, no existe reparo alguno. Asimismo, al no existir discrepancia entre la declaración rectificatoria y la resolución de determinación, no existe controversia alguna respecto a la determinación de la obligación tributaria. Al respecto, esta Sala Suprema ha señalado en reiterada jurisprudencia que la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

Palabras clave: declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, impuesto a la renta, recurso impugnatorio

Lima, cuatro de septiembre de dos mil veinticuatro.

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: I. VISTA la causa número dos mil setecientos siete guion dos mil veinticuatro, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1. Objeto del recurso de casación:** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) interpone recurso de casación mediante escrito del diecisiete de enero de dos mil veinticuatro (folios 4396-4421 del Expediente Judicial Electrónico-EJE¹), contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número veintiséis, del veintiocho de diciembre de dos mil veintitrés (folios 4370-4391), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoa** la sentencia de primera instancia contenida en la resolución número diez, del dieciocho de marzo de dos mil veintidós (folios 4110-4123), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **reformándola, declara fundada** la demanda, en consecuencia nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019 y la Resolución de Intendencia N° 0150140014817; y se declara la existencia de materia controvertida con relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 y se ordena al Tribunal Fiscal que remita los autos a la SUNAT para que emita un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. **2. Causales por las que se declaró procedente el recurso de casación:** Mediante auto calificatorio del veinte de junio de dos mil veinticuatro (folios ochenta y uno a noventa y tres del cuaderno formado en esta Sala Suprema), se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la entidad codemandada, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por interpretación errónea y asistemática de los artículos 27, 29, 32, 59 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** Señala que la Sala Superior debió interpretar las normas precitadas de manera sistemática y razonable; al no haberlo incurrido en serios errores que desvirtúan la figura de la declaración rectificatoria y la determinación de la misma. Agrega que, en sus artículos 29 y 32 de la norma en mención, se señala el lugar, forma y plazo de dicho pago, no encontrándose como condición o como forma, la posibilidad de hacer dicho pago bajo protesta; ello debido a que nuestro Código Tributario reconoce al pago como un acto voluntario de extinción de la obligación tributaria, no estableciéndose por ello como supuesto de extinción de esta obligación al famoso pago bajo protesta. Arguye que, de una interpretación sistemática de los artículos 59 y 88 del Texto en mención, tenemos que la declaración jurada rectificatoria presentada por el contribuyente implica la determinación de la obligación tributaria por parte del deudor tributario, es decir, verificar la realización del hecho generador de la obligación, la base imponible y la cuantía del tributo, y al modificar o corregir la declaración jurada original, que determina una igual o mayor obligación, surte efectos con la presentación de la declaración rectificatoria. **b) Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.** La casacionista señala que, en el caso en concreto se vulneró el derecho a la motivación adecuada al no haber efectuado análisis fáctico y jurídico alguno, ni haber expresado los fundamentos suficientes que justifiquen adecuadamente su decisión. Agrega que la Sala no analiza ni motiva, por qué razón considera que el criterio que establece en la sentencia de vista prevalece sobre la regla aplicable al caso, conforme a lo dispuesto en los artículos 59, 88 y 135 del Texto Único Ordenado

del Código Tributario, por cuanto se puede apreciar de dichas normas, que la declaración con la que el deudor tributario determina la obligación tributaria surte efecto con su sola presentación, incluso cuando dicha declaración sustituye o rectifica una declaración anterior, salvo que, con la declaración rectificatoria, se determine una menor obligación, en cuyo caso sus efectos están supeditados a que la Administración tributaria no emita un pronunciamiento en el plazo de 45 días hábiles, debiendo solo impugnarse aquella resolución de determinación en donde exista una controversia. Agrega que la Sala solamente recoge el argumento del demandante que realizó dichas declaraciones rectificatorias "bajo protesta", siendo ello determinante para que estas declaraciones juradas resulten ineficaces y subsista la declaración tributaria original. **c) Infracción normativa por interpretación errónea de lo dispuesto en los artículos 59, 61, 75 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.** La casacionista señala que, en el caso en concreto se está vulnerando el principio de legalidad, pues, una declaración jurada rectificatoria no es una mera actuación formal, sino que se trata de una actuación que determina la modificación de la obligación tributaria previamente autodeterminada por el contribuyente. Señala que, las modificaciones a la declaración jurada original representan y provienen de un acto voluntario y formal que, de ninguna forma, responde a un acuerdo entre el deudor tributario y la Administración tributaria, por cuanto aquél es responsable por su presentación y contenido, así como de los efectos que produce, efecto que implica la modificación y reconocimiento de una mayor obligación tributaria. Agrega que, tanto la declaración jurada original como la declaración jurada rectificatoria implican la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente (deudor tributario); así que, una vez que estas declaraciones han surtido efecto, producto de un procedimiento de fiscalización, estas pueden coincidir con la determinación que efectúe la Administración tributaria, es decir, que se considera que la determinación efectuada por el contribuyente se encuentra conforme a Ley, ya sea porque desde un inicio fue así o por alguna circunstancia el contribuyente decidió de forma voluntaria incorporar a la determinación de su obligación tributaria las observaciones realizadas por la SUNAT. Agrega que, si la determinación efectuada por el contribuyente como la de la SUNAT coinciden, ya sea porque se incorporaron observaciones realizadas por la SUNAT a través de una declaración jurada rectificatoria o no, no existiría conceptos que reparar por parte de la Administración tributaria, ya que habría una coincidencia con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta. **d) Infracción normativa por vulneración el principio de seguridad jurídica y predictibilidad de las resoluciones judiciales.** Señala que, la Sala Superior ante controversias idénticas, ha resuelto de forma contraria, por lo que apela el criterio unificador de la Corte Suprema, de acuerdo con el artículo 384 del Código Procesal Civil. Además, la casacionista señala que, la Sala Superior atenta contra el principio de seguridad jurídica y predictibilidad, resolviendo en forma contradictoria al precedente vinculante de la Corte Suprema recaída en la Casación N° 03158-2022. **3. Cuestión jurídica en debate:** En el caso particular, la cuestión jurídica en debate comprende dos niveles de análisis: en primer lugar, se deberá determinar si la sentencia de vista incurrió en vicio de nulidad que la invalide, y, en segundo lugar, de corresponder, esta Sala Suprema deberá determinar si la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización, que coincide con las observaciones efectuadas por la administración, genera o no controversia; y, como consecuencia de ello, se deberá determinar si la Sala Superior infringió las normas denunciadas, al revocar la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. **II. CONSIDERANDO:**

Referencias principales del proceso judicial. PRIMERO.- Antes de absolver las denuncias planteadas y para contextualizar el caso particular, es pertinente iniciar el examen que corresponde a este Tribunal Supremo con un sumario recuento de las principales actuaciones vinculadas con el desarrollo de la presente causa judicial. Así, tenemos: **1.1. Materialización del ejercicio del derecho de acción:** El once de febrero de dos mil veinte la demandante, **Empresa Siderúrgica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, acude al órgano jurisdiccional para interponer demanda sobre nulidad de resolución administrativa (folios 199-221), en la que plantea como petitorio lo siguiente: **Pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014817. **Pretensión accesoria:** **i)** Solicita que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0150140014817, que declaró infundado el recurso de reclamación y confirmó la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072. **ii)** Solicita que se declare la existencia de materia controvertida con relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 y se ordene

que el Tribunal Fiscal remita los autos a la SUNAT para que emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto en dicho extremo de la reclamación. Los siguientes son los fundamentos de la demanda: **a)** La accionante señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019 ha vulnerado su derecho de defensa, lo que implica vulneración del debido proceso y/o debido procedimiento, y además contraviene el principio de verdad material. **b)** Refiere que la declaración jurada rectificatoria que presentó el once de abril de dos mil dieciocho no supuso conformidad respecto al reparo que hasta ese entonces se efectuó en el procedimiento de fiscalización, pues en su escrito del doce de abril de dos mil dieciocho dejó constancia de que tal declaración únicamente se hizo con fines de acogerse al régimen de gradualidad de la multa y bajo protesta, por lo que reservaba su derecho de impugnar las resoluciones que se emitiesen y derivasen de los requerimientos del proceso de fiscalización. **c)** No ha tomado en cuenta el Tribunal Fiscal que la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 (su notificación) reemplazó y/o sustituyó a su declaración rectificatoria (la que dejó de tener validez) efectuada con anterioridad a dicha resolución, convirtiéndose en el último acto de determinación de la obligación tributaria (integral, definitivo y único), siendo que la resolución de determinación pone fin al procedimiento de fiscalización y necesariamente contiene los reparos que se pudieron haber realizado en el transcurso de la fiscalización, como ocurrió en el presente caso, y es susceptible de ser impugnada vía reclamación, más allá de que pueda existir equivalencia y/o coincidencia entre la última declaración (autodeterminación) de la administrada y la resolución de determinación, o que esta última rectifique la declaración o no. **d)** Una vez emitida la resolución de determinación y estando disconforme con ella, solo es posible modificarla mediante los medios de impugnación de reclamación y apelación y ya no con la presentación de una declaración rectificatoria. **e)** No existe condicionamiento, presupuesto o requisito alguno que limite o vincule el ejercicio del derecho de impugnación a la última declaración jurada del contribuyente. Una manera de obstaculizar el derecho a defensa es condicionando el acogimiento a un beneficio a la no presentación de un recurso impugnatorio, o, lo que es lo mismo, denegar el recurso interpuesto por el solo hecho de haber optado por acogerse al beneficio de gradualidad. **f)** Un requisito para acogerse al régimen de gradualidad era emitir una declaración rectificatoria; en el caso concreto, debía hacerse en el sentido que venía concluyendo la administración en el proceso de fiscalización, lo cual se hizo, pero ello no puede limitar su derecho a impugnar los valores establecidos en la resolución de determinación. No existe en la resolución del Tribunal Fiscal impugnada ninguna mención sobre cómo su razonamiento y conclusión no contravienen los postulados esgrimidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA. **g)** Cuando el contribuyente interpone recurso de reclamación, no lo hace para desconocer los efectos de su declaración rectificatoria, efectos que subsisten para determinados aspectos, como el de acreditar la comisión de una infracción o para acceder válidamente a determinados beneficios, como el de gradualidad. **h)** El inicio de la controversia se da con la presentación del medio impugnatorio contra la resolución de determinación. La resolución que resuelva la reclamación debe examinar las razones de hecho y de derecho planteadas en el acto impugnatorio y valorar las pruebas que la sustentan. En su caso, presentó recurso de reclamación debidamente fundamentado y cumpliendo con todos los requisitos de admisibilidad. **i)** Es ilegal e inconstitucional el criterio de observancia obligatoria recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, pues no se puede avalar un error suprimiendo el derecho a plantear la controversia, ya que va en contra del principio que señala que el error —en este caso en la determinación de la obligación tributaria— no genera derecho, y en contra del deber de la administración de buscar la verdad material en el marco de sus actuaciones. **j)** El Tribunal Fiscal, en anteriores oportunidades, resolvió casos idénticos relacionados a la propia empresa, con pronunciamiento favorable sobre la materia controvertida. Asimismo, con base en todos los argumentos expuestos en su demanda, la demandante señala que debe ordenarse que la administración se pronuncie sobre el fondo de la controversia planteada en el recurso de reclamación, que versa sobre el cuestionamiento al ajuste de precios de transferencia efectuado por la SUNAT. **1.2. Contestaciones a la demanda: 1.2.1.** El demandado **Tribunal Fiscal**, representado por el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del doce de marzo de dos mil veinte (folios 234-249), contesta la demanda y solicita que sea declarada infundada. Sustenta la absolución de la demanda con los siguientes argumentos principales: **a)** La Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019, que confirma la validez de la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072, se encuentra arreglada

a ley, toda vez que la administración emitió dicho valor sobre la base de lo declarado por la propia demandante mediante declaración jurada rectificatoria presentada respecto al impuesto a la renta del ejercicio 2009. **b)** Al haber presentado la demandante la mencionada declaración rectificatoria acogiendo la observación efectuada durante la fiscalización, la emisión del valor considerando lo declarado por la propia contribuyente en su declaración rectificatoria no efectúa reparo alguno respecto a esta, por lo que no existe acotación alguna sobre el particular que pudiera haber sido controvertida por la demandante en instancia administrativa (reclamación y apelación). **c)** Se debe reiterar que no correspondía que ni la administración ni el Tribunal Fiscal emitan pronunciamiento sobre tal observación (esto es, sobre el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia), porque dicha observación fue acogida por la propia contribuyente en su declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 664 N° 910158831, aumentando la obligación tributaria; por lo que de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario surtió efectos con su sola presentación. **d)** Asimismo, se debe tomar en cuenta que la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 fue emitida con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, en virtud de lo establecido por el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, sin haber efectuado la administración redeterminación alguna, ya que el mencionado valor recoge lo consignado por la contribuyente en su declaración rectificatoria. En ese sentido, no correspondía que la administración emitiera pronunciamiento respecto a los alegatos de la demandante referidos a la observación efectuada en fiscalización, ya que dicha observación fue reconocida por la propia contribuyente mediante la presentación de su declaración rectificatoria. **1.2.2.** De otro lado, la entidad codemandada **SUNAT**, mediante escrito del veintiséis de junio de dos mil veinte (folios 254-262), contesta la demanda y solicita que sea declarada infundada. Se sustenta la absolución de la demanda con los siguientes argumentos principales: **a)** El acto de determinación contenido en la resolución de determinación tiene como base la propia autodeterminación efectuada por la contribuyente, que es comunicada a la administración con la correspondiente declaración jurada (sea original o rectificatoria). **b)** La resolución de determinación solo será susceptible de impugnación mediante un recurso de reclamación en la medida que modifique la autodeterminación declarada por el deudor tributario, de forma tal que lo perjudique (artículo 132 del Código Tributario), sea por incrementar la obligación a su cargo o por disminuir el crédito a su favor. *A contrario sensu*, no existirá materia controvertida respecto de aquellos aspectos de la autodeterminación declarada por el propio deudor tributario que no resulten modificados, dado que no se verá perjudicado por el acto de la administración en dicho extremo. **c)** En el presente caso, el monto declarado por la demandante vía declaración jurada rectificatoria es el mismo que el considerado por la administración. Por lo tanto, corresponde mantener el monto declarado por la demandante, de modo que no existe en la resolución de determinación reparo u observaciones que rectifiquen dicha declaración, en los términos del numeral 6 del artículo 77 del Código Tributario. **d)** En el caso de autos, no sucedió que la demandante no haya podido interponer recurso alguno, pues puede apreciarse que interpuso los medios impugnatorios que la norma establecía; sin embargo, el hecho de que no le resultaran favorable al no existir un asunto controvertido, no implica que se haya vulnerado su derecho a la defensa, como erradamente sostiene, por lo que este extremo también debe ser declarado infundado. **Sentencia de primera instancia.** Mediante **resolución número diez**, del dieciocho de marzo de dos mil veintidós (folios 4110-4123), el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emite sentencia de primera instancia, que declaró **infundada la demanda**. Son fundamentos sustanciales de la decisión los siguientes: **a)** No se niega que la resolución de determinación sea susceptible de ser impugnada mediante la reclamación, tal como lo establece el artículo 135 del Código Tributario, pero no cabe reclamar una resolución de determinación que coincide con la declaración rectificatoria de la contribuyente, tomándose en cuenta que lo observado en la fiscalización pasó a ser reemplazado por la declaración rectificatoria. Ello supondría en la práctica que la accionante cuestione su propia autodeterminación, la misma que causó efectos con su presentación al determinar mayor obligación tributaria, teniendo en cuenta que en ese escenario, no existiría un perjuicio, no pudiéndose establecer que el perjuicio tiene sustento en su propia autodeterminación. **b)** No es cierto que exista un condicionamiento al ejercicio del derecho a impugnar, pues como ya se ha señalado la declaración rectificatoria generó efectos tanto en la determinación de la obligación tributaria, que es su objeto principal, como por constituir un

requisito para el acceso a la gradualidad de la sanción, en el régimen de gradualidad, siendo que la contribuyente con conocimiento de los efectos que genera una declaración rectificatoria decidió efectuar la misma, por lo que las consecuencias deben ser soportadas por ella. **c)** No niega que el inicio de la controversia surja con la presentación de un medio impugnatorio, pero la accionante no puede plantear un medio impugnatorio para desconocer su propia determinación. Si bien como regla general una resolución que resuelve una reclamación debe dar respuesta a los argumentos que allí se plantean, en el presente caso, al estar dirigidos los argumentos de la reclamación al fondo de la materia —esto es, al cuestionar el ajuste de precios de transferencia, ajuste que tomó en cuenta en su determinación de su obligación tributaria vía la declaración rectificatoria—, no cabía pronunciamiento por no existir reparo alguno efectuado por la administración. Por tanto, no existía perjuicio, y no tiene mayor relevancia en el caso el hecho de que haya cumplido con fundamentar su recurso respecto al ajuste de precios transferencia y cumplido con los requisitos de admisibilidad para la presentación del recurso de reclamación. **d)** En tal sentido, no se contraviene el principio de verdad material, que la accionante postula para efectos de que se emita pronunciamiento sobre las observaciones efectuadas en la fiscalización, puesto que, como se ha explicado, no cabía pronunciamiento respecto a lo planteado en la reclamación. Asimismo, la resolución del Tribunal Fiscal, de observancia obligatoria que sirve de sustento a la resolución impugnada no es ilegal e inconstitucional, pues no incurre en error, sino más bien ha sido emitida correctamente tomando en cuenta las normas tributarias ahí señaladas. **e)** Con relación a los casos idénticos (de su propia empresa) al de autos, en que el Tribunal Fiscal habría resuelto de forma distinta a este, en el sentido de sí emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, a pesar de existir declaración rectificatoria dentro del proceso de fiscalización con anterioridad a la resolución de determinación respectiva; precisa que las resoluciones del Tribunal Fiscal que cita la accionante son de fecha anterior a la resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, por lo que no se puede afirmar que existan pronunciamientos en los que no se haya aplicado la resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria o que se haya resuelto en sentido distinto, porque simplemente no existía. Además, se observa que tales resoluciones del Tribunal Fiscal no son de observancia obligatoria; por tanto, responden al análisis particular que el colegiado respectivo efectuó sobre los hechos con relación a las normas aplicables al caso concreto, análisis que, además, no vincula a la instancia judicial. **1.4. Ejercicio del derecho a impugnar:** La demandante, **Empresa Siderúrgica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, interpone recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, conforme aparece del escrito del veintiocho de marzo de dos mil veintidós (folios 4129-4140), en el cual expone los siguientes agravios principales: **a)** La sentencia apelada es contraria a derecho, ya que sostiene que la recurrente no puede cuestionar su autodeterminación, sin tener en cuenta que lo que se cuestiona es el acto de la determinación de la administración tributaria. **b)** La sentencia apelada afirma erróneamente que, con la interposición de la reclamación, se cuestiona la autodeterminación, cuando lo que se cuestiona es la resolución de determinación. **c)** La sentencia apelada incurre en una indebida motivación interna del razonamiento, puesto que afirma que la recurrente no puede cuestionar la presentación de una declaración jurada rectificatoria. Ello, sin tener en cuenta que no existe una norma legal que imposibilite y/o limite su impugnación por parte de la empresa. **d)** El Juzgado inventa requisitos y/o presupuestos para impugnar una resolución de determinación que, no solo no tienen asidero legal, sino que no tiene en cuenta las circunstancias del caso en concreto, con lo cual afecta su derecho a defensa, teniendo en cuenta que el pago fue bajo protesto para acceder al régimen de incentivos. **1.5. Sentencia de vista.** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número veintiséis, del veintiocho de diciembre de dos mil veintitres (folios 4370-4391), **revoca** la sentencia contenida en la resolución número diez, del dieciocho de marzo de dos mil veintidós (folios 4110-4123), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **reformándola, declara fundada** la demanda, en consecuencia nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019 y la Resolución de Intendencia N° 0150140014817; declara la existencia de materia controvertida con relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 y ordena al Tribunal Fiscal que remita los autos a la SUNAT para que emita un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. Los siguientes constituyen los argumentos principales de la decisión superior: **a)** La presentación de una declaración jurada constituye un acto unilateral y de buena fe, en el cual el contribuyente manifiesta todos sus ingresos y

egresos, ganancias y pérdidas, etc. Sin embargo, ello no determina necesariamente la correcta obligación tributaria, en tanto esta tiene que responder a lo regulado en la ley. Asimismo, la SUNAT es el ente fiscalizador de que todas las personas cumplan con el deber de contribuir; esto es, de que se cumpla con el pago de los impuestos en forma debida. No obstante, al tratarse de una entidad estatal, sus decisiones son pasibles de cuestionamientos, las cuales son revisadas por el Tribunal Fiscal. Inclusive, los pronunciamientos de este último son revisables por el Poder Judicial. Dicha afirmación se sustenta en el artículo 148 de la Constitución Política del Estado, el artículo 157 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. **b)** Aunado a ello, todas las resoluciones que causen estado son revisables por el Poder Judicial mediante el proceso contencioso administrativo. Es decir, la Constitución otorga una facultad a las personas para que toda resolución que les ocasione un perjuicio o que pretendan el restablecimiento o reconocimiento de un derecho, pueda ser materia de demanda ante el órgano jurisdiccional, al amparo de lo dispuesto en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú. **c)** Asumir lo contrario, solo porque el hecho constituye una autodeterminación hecha por el propio contribuyente, implicaría necesariamente violentar el referido artículo del texto constitucional. Asimismo, el referido criterio comportaría la vulneración de los derechos fundamentales de la tutela jurisdiccional efectiva, el acceso a la justicia y el debido proceso; además de la correcta determinación de la obligación tributaria. **d)** El que la empresa demandante haya hecho uso del derecho otorgado mediante el artículo 88 del Código Tributario y haya presentado una declaración jurada rectificatoria en la cual recoge las observaciones efectuadas por la administración durante el procedimiento de fiscalización, no equivale necesariamente a que haya aceptado la observación efectuada por la SUNAT. Pues la referida declaración rectificatoria se pudo hacer por distintos motivos y, aun así, si se hubiera aceptado dicha observación, no se podría entender inexorablemente que luego esta no pueda ser objeto de discusión. En esa línea de razonamiento, resulta evidente que es posible la impugnación de una resolución de determinación que ha sido expedida como consecuencia de una declaración jurada rectificatoria donde se haya realizado un pago bajo protesto. **Anotaciones acerca del recurso de casación: SEGUNDO.-** Contextualizado el caso, es pertinente hacer referencia a los alcances del recurso extraordinario de casación que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema. Así, tenemos: **2.1.** El recurso de casación tiene por fines 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, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales, con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, precavido sobre todo el ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto. **2.2.** 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 en la decisión. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia y que no 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; constituye, antes 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. **2.3.** Por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², que debe sustentarse en aquellas previamente 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 proceso³, por lo que, si bien es cierto todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo. **2.4.** En el caso concreto,

se debe considerar que se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracción normativa procesal y material, por lo que la evaluación correspondiente debe iniciarse por la infracción de naturaleza procesal —de orden constitucional— desde que si se declarara fundado el recurso por ella se dispondría el reenvío del expediente a la instancia de mérito correspondiente, para la renovación del acto viciado, sin posibilidad técnica entonces de resolver las causales materiales también planteadas; y si, por el contrario, se declarara infundada la causal procesal, corresponderá pasar al examen de las causales materiales de su propósito. **Evaluación de la causal casatoria de naturaleza procesal: Infracción normativa del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. TERCERO.-** La revisión del motivo de casación de norma procesal de índole constitucional-vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política por deficiencias en la motivación—, referido a la debida motivación de las resoluciones judiciales, que involucra el debido proceso y el principio de congruencia procesal, amerita traer a colación algunos apuntes legales, doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios constitucionales implicados, que permitan una mejor labor casatoria de este Tribunal Supremo, con relación a los motivos que sustentaron la procedencia del recurso. Así, tenemos: **3.1.** El derecho al debido proceso, consagrado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú⁴, comprende a su vez, entre otros derechos, el de **motivación de las resoluciones judiciales**, esto es, el de 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, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el numeral 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁵ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁶. **3.2.** El derecho fundamental al debido proceso, tal como lo ha precisado el Tribunal Constitucional, es un derecho continente, pues comprende, a su vez, diversos derechos fundamentales de orden procesal. El referido tribunal señala que: El derecho al debido proceso supone el cumplimiento de las diferentes garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procesos o procedimientos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto estatal o privado que pueda afectarlos. Su contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con formalidades estatuidas, tales como las que establecen el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación, etc. En las de carácter sustantiva o, estas están básicamente relacionadas con los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. A través de esto último, se garantiza el derecho que tienen las partes en un proceso o procedimiento a que la resolución se sustente en la interpretación y aplicación adecuada de las disposiciones vigentes, válidas y pertinentes del orden jurídico para la solución razonable del caso, de modo que la decisión en ella contenida sea una conclusión coherente y razonable de tales normas.⁷ **3.3.** Así también, el derecho al debido proceso, como ya se ha señalado, comprende entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁸, esto es, el de 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, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los artículos 122 (numeral 3) y 197⁹ del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial¹⁰. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional¹¹. **3.4.** El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b) Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente y esté sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento

para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de *no contradicción* (*nada puede ser y no ser al mismo tiempo*), la de *identidad* (*correspondencia de las conclusiones a las pruebas*), y la del *tercio excluido* (*una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción*), entre otras, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común. **3.5.** Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación entonces de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista: **i)** coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finamente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (*congruencia externa*); y **ii)** armonía entre la motivación y la parte resolutive (*congruencia interna*), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la sentencia recaída en el Expediente N° 1230-2003-PCH/TC. **3.6.** La aplicación del referido principio rector significa que el juez está obligado a dictar sus resoluciones de acuerdo al sentido y alcances de las peticiones formuladas por las partes, por lo que, en ese orden de ideas, en el caso del recurso de apelación, corresponde al órgano jurisdiccional superior resolver en función de los agravios y errores de hecho y de derecho en los que se sustenta la pretensión impugnatoria expuesta por el apelante, con la limitación que el propio Código Procesal Civil prevé¹². Es en el contexto de lo detallado que este colegado supremo verificará si se han respetado o no en el asunto concreto las reglas de la motivación. **3.7.** Ahora bien, debe evaluarse también que la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la referida fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹³, todo ello dentro de la *función endoprocesal de la motivación*. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹⁴. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹⁵, todo lo cual se presenta dentro de la *función extraprocesal de la motivación*. **3.8.** Finalmente, tenemos que el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación se concretiza, logrando su vigencia efectiva, siempre y cuando se vislumbre una adecuada argumentación jurídica del órgano jurisdiccional: **i)** delimitando con precisión el problema jurídico que se derive del análisis del caso concreto; **ii)** desarrollando de modo coherente y consistente la justificación de las premisas jurídicas aplicables, y argumentando la aplicación e interpretación de dichas normas al caso; **iii)** justificando las premisas fácticas derivadas de la valoración probatoria; y, **iv)** observando la congruencia entre lo pretendido y lo decidido. Al evaluar la justificación interna del razonamiento en la motivación de las resoluciones judiciales, se incide en el control del aspecto lógico de la sentencia¹⁶, consistente en la evaluación del encadenamiento de los argumentos expuestos, esto es: se trata de verificar el vínculo y relación de las premisas normativas y su vinculación con las proposiciones fácticas acreditadas, que determinará la validez de la inferencia, lo que implica el control de la subsunción o ponderación, que culminará en la validez formal de la conclusión en la resolución judicial. **El control de la decisión jurisdiccional, el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales aplicado al caso concreto. CUARTO.-** En atención al marco glosado, tenemos

que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho al debido proceso, en su elemento esencial de motivación, congruencia y debida valoración de las pruebas, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación. **4.1.** Atendiendo a los aspectos doctrinales y jurisprudenciales evocados en el anterior considerando, se desprende de la revisión integral de la sentencia materia de casación que —contrariamente a lo sostenido por la recurrente— ha respetado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que ha delimitado el objeto de pronunciamiento, conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende desde el tercer considerando de la referida sentencia, y ha cumplido con emitir y sustentar su decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación —los que previamente ha identificado en el punto II de la sentencia de vista—, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge a partir del tercer considerando, invocando el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. **4.2.** Se aprecia entonces que, para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto del expediente administrativo acompañado¹⁷, cuyas actuaciones principales cita en el octavo considerando. Asimismo, ha justificado las **premisas fácticas** (en el presente caso, mediante formulario PDT 664 N° 750090021, la empresa presentó declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio 2009, mediante la cual se determinó una pérdida del ejercicio por la suma de ciento nueve millones cincuenta y siete mil ochenta soles con cero céntimos (S/ 109'057,080.00), a la cual adicionó el importe de cuarenta y cuatro millones quinientos cuarenta mil cuatrocientos cuarenta y nueve soles con cero céntimos (S/ 44'540,449.00) y dedujo el monto de cien millones ochocientos ochenta y ocho mil trescientos ochenta y tres soles con cero céntimos (S/ 100'888,383.00), por lo que obtuvo una pérdida del ejercicio ascendente a ciento sesenta y cinco millones cuatrocientos cinco mil catorce soles con cero céntimos (S/ 165'405,014.00). Asimismo, declaró una renta imponible de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00), un impuesto de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00) y obtuvo un saldo a su favor de veintisiete millones ochocientos catorce mil ciento noventa y siete soles con cero céntimos (S/ 27'814,197.00). Posteriormente, la SUNAT inició un procedimiento de fiscalización definitiva del ejercicio 2009 y, mediante Requerimiento N° 0122170001302, observó la aplicación de las normas sobre precios de transferencia respecto a determinadas transacciones efectuadas por la recurrente con diversas empresas vinculadas y estableció un ajuste de cuarenta y tres millones ochenta y tres mil doscientos cuarenta y seis soles con cero céntimos (S/ 43'083,246.00). Posteriormente, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000074, se modificó el referido ajuste por el importe de veintiocho millones doscientos once mil setenta y seis soles con cero céntimos (S/ 28'211,076.00). Además, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000688, se dejó constancia del ajuste efectuado por aplicación de las normas de precios de transferencia, lo cual fue cumplido por la actora mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 664 N° 910158831, del 11 de abril de 2018, y, mediante escrito del 12 de abril de 2018, comunicó que efectuó el pago bajo protesto con el objetivo de acogerse al régimen de gradualidad y reservar sus derechos a impugnar las correspondientes resoluciones derivadas de los diferentes requerimientos, para lo cual anexó la constancia de pago del Formulario 1662 N° 281724201, del 11 de abril de 2018), así como las **premisas jurídicas** (artículos 61, 77 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario), que le han permitido llegar a la **conclusión** de que la presentación de una declaración jurada constituye un acto unilateral y de buena fe, en el cual el contribuyente manifiesta todos sus ingresos y egresos, ganancias y pérdidas, etc.; sin embargo, ello no determina necesariamente la correcta obligación tributaria, en tanto esta tiene que responder a lo regulado en la ley. En tal sentido, declaró nulas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019 y la Resolución de Intendencia N° 0150140014817, y determinó la existencia de materia controvertida con relación a la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072 y ordenó al Tribunal Fiscal que remita los autos a la SUNAT para que emita un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia. **4.3.** Ahora bien, sobre la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de mérito es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas **contienen proposiciones entendidas como verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional**, las que resultan pertinentes para resolver la materia en controversia, fijada por las instancias de mérito, atendiendo y desarrollando los términos de lo que fue

objeto debatible y constituyó los puntos controvertidos. En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta con claridad su postura frente a la normativa aplicable al caso concreto y arriba a una conclusión motivada. **4.4.** Asimismo, en el caso concreto, se verifica que, en esta infracción de carácter procesal invocada, si bien la recurrente denuncia la vulneración del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú por deficiencias en la motivación, expone una fundamentación que se sustenta en argumentos vinculados a los criterios de interpretación de las disposiciones aplicadas por la Sala Superior, verificándose también que los argumentos que sustentan dicha infracción normativa reiteran los argumentos que ya fueron analizados por las instancias de mérito. **4.5.** Por tanto, el hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las disposiciones jurídicas que le sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en vulneración del principio de proscripción de la arbitrariedad. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria suprema. **4.6.** Por lo demás, es necesario precisar que lo señalado no es equivalente a que este Tribunal Supremo concuerde necesariamente con el criterio que sustenta el fallo recurrido, pues no puede confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Por tal motivo, se concluye que la infracción normativa de carácter procesal denunciada deviene **infundada. Análisis de las causales de naturaleza material.** Sobre la interpretación errónea y asistemática de los artículos 27, 29, 32, 59 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; interpretación errónea de lo dispuesto en los artículos 59, 61, 75 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; e infracción normativa por vulneración del principio de seguridad jurídica y predictibilidad de las resoluciones judiciales **QUINTO.-** La entidad recurrente planteó infracciones de naturaleza material, tales como la interpretación errónea y asistemática de los artículos 27, 29, 32, 59 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; la interpretación errónea de lo dispuesto en los artículos 59, 61, 75 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario; y la infracción normativa por vulneración del principio de seguridad jurídica y predictibilidad de las resoluciones judiciales. **SEXTO.-** Para analizar las causales de índole material, es conveniente centrar el asunto en controversia en los siguientes hechos suscitados, que se aprecian del procedimiento administrativo y del proceso judicial: **6.1.** Mediante Formulario PDT 664 N° 750090021, la empresa presentó declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio 2009 (folios 3449-3456), mediante la cual se determinó pérdida del ejercicio por la suma de ciento nueve millones cincuenta y siete mil ochenta soles con cero céntimos (S/ 109'057,080.00), a la cual adicionó el importe de cuarenta y cuatro millones quinientos cuarenta mil cuatrocientos cuarenta y nueve soles con cero céntimos (S/ 44'540,449.00), y dedujo el monto de cien millones ochocientos ochenta y ocho mil trescientos ochenta y tres soles con cero céntimos (S/ 100'888,383.00), por lo que obtuvo una pérdida del ejercicio ascendente a ciento sesenta y cinco millones cuatrocientos cinco mil catorce soles con cero céntimos (S/ 165'405,014.00). **6.2.** Asimismo, la empresa demandante declaró una renta imponible de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00), un impuesto de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00) y obtuvo un saldo a su favor de veintisiete millones ochocientos catorce mil ciento noventa y siete soles con cero céntimos (S/ 27'814,197.00). Posteriormente, la SUNAT inició un procedimiento de fiscalización definitiva del ejercicio 2009 y, mediante Requerimiento N° 0122170001302, observó la aplicación de las normas sobre precios de transferencia respecto a determinadas transacciones efectuadas por la recurrente con diversas empresas vinculadas, y estableció un ajuste de cuarenta y tres millones ochenta y tres mil doscientos cuarenta y seis soles con cero céntimos (S/ 43,083,246.00). **6.3.** Posteriormente, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000074, la administración tributaria modificó el referido ajuste por el importe de veintiocho millones doscientos once mil setenta y seis soles con cero céntimos (S/ 28'211,076.00). Además, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000688 dejó constancia del ajuste efectuado por aplicación de las normas de precios de transferencia. **6.4.** Asimismo, mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 664 N° 910158831, del 11 de abril de 2018, la empresa demandante recogió las observaciones

realizadas por la administración tributaria dentro del procedimiento de fiscalización. Asimismo, mediante escrito del 12 de abril de 2018, la demandante comunicó que efectuó el pago bajo protesto con el objetivo de acogerse al régimen de gradualidad y reservar sus derechos a impugnar las correspondientes resoluciones derivadas de los diferentes requerimientos. Aunado a ello, anexó la constancia de pago del Formulario 1662 N° 281724201, del 11 de abril de 2018. **6.5.** Al finalizar el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió el Resolución de Determinación N° 012-003-0096072. Frente a dicho valor, la empresa demandante interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0150140014817. En la referida resolución de Intendencia, la administración reconoció que la contribuyente realizó los pagos bajo protesto. **6.6.** Con posterioridad, la contribuyente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140014817. Dicho recurso fue desestimado por el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 10698-3-2019. El tribunal administrativo sustentó su decisión en que como el valor emitido producto de la fiscalización fue cero (0), no existía controversia alguna, puesto que no contenía ningún reparo. Aunado a ello, señala que la declaración jurada rectificatoria es un acto formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la administración; por el contrario, el primero es responsable ante el fisco de su presentación y contenido, así como de los efectos que se producen. Con dicha resolución, se dio por agotada la vía administrativa. **Marco normativo aplicable: SÉPTIMO.-** Para resolver la controversia, es pertinente, de forma preliminar, delimitar el marco normativo aplicable: **7.1.** De conformidad con el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), por el acto de determinación de la obligación tributaria, i) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo; y ii) la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, y señala la base imponible y la cuantía del tributo. **7.2.** 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. **7.3.** 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. **7.4.** De otro lado, con relación a la declaración jurada, el artículo 88.1 del Código Tributario señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la administración tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de Superintendencia o norma de rango similar; dicha declaración 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. **7.5.** Con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Código Tributario señala que: [...] La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior [...]. **7.6.** Asimismo, el último párrafo del artículo 88.2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que: No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. **7.7.** 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. **7.8.** 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. **7.9.** 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. **7.10.** 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 a las observaciones formuladas y a 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 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. **7.11.** Con relación a la finalización del procedimiento de fiscalización, el artículo 10 del citado reglamento 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. **7.12.** De otro lado, el principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley N° 27444, 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 referida ley 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: OCTAVO.-** Como aspecto previo al análisis de la naturaleza jurídica de declaración jurada rectificatoria, esta Sala Suprema considera pertinente hacer referencia a la facultad sancionadora de la administración tributaria y al régimen de gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario: **8.1.** 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. **8.2.** 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 en que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas. **8.3.** Además, el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares. **8.4.** 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 con el 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de

saldos, créditos o conceptos similares. **8.5.** Con relación a la aplicación del régimen de gradualidad para efectos de la determinación de la multa, la Resolución de Superintendencia N° 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%. Precisa también que si el deudor tributario cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento de fiscalización, **hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario** o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago, de la resolución de determinación o de la resolución de multa, **la gradualidad (rebaja) será del 70%, salvo que i)** se cumpla con la cancelación del tributo, en cuyo caso la rebaja será del 95%; o **ii)** se cuente con un fraccionamiento aprobado, caso en el cual la rebaja será de 85%. **8.6.** De otro lado, la determinación de la obligación tributaria, en palabras de Carlos Giuliani Fonrouge¹⁸, “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”. **8.7.** Asimismo, Villegas¹⁹ 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*)”. **8.8.** 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. **8.9.** Igualmente, el acto de determinación puede ser efectuado, según los casos, por el contribuyente, cuando la legislación haya establecido que el tributo es autodeterminable —sujeto 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 contribuyente²⁰. **8.10.** 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. **8.11.** 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, la que podrá modificarla cuando conste 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. **8.12.** 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 rectificadora por el deudor tributario (artículo 88 del Código Tributario) o modificada por la administración tributaria. En ambos casos, dicha modificación puede ser total o parcial. **8.13.** De otro lado, con relación a la declaración jurada rectificatoria, el artículo 88.2 del Código Tributario señala que la declaración presentada originalmente por el administrado podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando la declaración rectificatoria respectiva. Añade que, transcurrido el plazo de prescripción, no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna. **8.14.** Asimismo, la declaración rectificatoria surtirá efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. De otro lado, no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la administración tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y periodos, o por los tributos y periodos, respectivamente. **8.15.** 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. **8.16.** 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 determina una menor o mayor deuda tributaria, produce los mismos efectos, de conformidad con el artículo 88 del Código Tributario. Efectivamente, dicha última declaración será tomada en cuenta y surtirá todos sus efectos (por ejemplo: fijará, de ser el caso, una nueva cuantía de la deuda; servirá de base para la emisión de una orden de pago; acreditará la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; servirá para determinar el régimen de gradualidad aplicable, entre otros). **8.17.** En suma, la administración tributaria tiene la facultad de determinación y fiscalización para comprobar la veracidad de la información declarada por el contribuyente²¹. 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. **8.18.** En los casos en que la administración tributaria confirme 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. **8.19.** 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. **8.20.** Con relación a lo antes señalado, esta Sala Suprema considera pertinente traer a colación 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.²² **8.21.** En ese sentido, este Tribunal Supremo considera que es inadmisibles que el administrado fundamente su postura invocando hechos que contrarían sus propias afirmaciones o asuma una postura opuesta a su conducta anterior, tal como ocurre con la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de fiscalización donde se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria. **Análisis del caso concreto: NOVENO.-** 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, es pertinente analizar las infracciones denunciadas de manera conjunta, determinando si, en efecto, corresponde o no la verificación del contenido de la declaración rectificatoria voluntaria efectuada por el propio contribuyente, a efectos de determinar su validez. **9.1.** En el caso concreto, mediante Formulario PDT 664 N° 750090021, la empresa demandante presentó declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio 2009, mediante la cual determinó pérdidas en el ejercicio por la suma de ciento nueve millones cincuenta y siete mil ochenta soles con cero céntimos (S/ 109'057,080.00), a la cual adicionó el importe de cuarenta y cuatro millones

quinientos cuarenta mil cuatrocientos cuarenta y nueve soles con cero céntimos (S/ 44'540,449.00) y dedujo el monto de cien millones ochocientos ochenta y ocho mil trescientos ochenta y tres soles con cero céntimos (S/ 100'888,383.00), por lo que obtuvo una pérdida del ejercicio ascendente a ciento sesenta y cinco millones cuatrocientos cinco mil catorce soles con cero céntimos (S/ 165'405,014.00). **9.2.** Asimismo, declaró una renta imponible de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00), un impuesto de cero soles con cero céntimos (S/ 0.00) y obtuvo un saldo a su favor de veintisiete millones ochocientos catorce mil ciento noventa y siete soles con cero céntimos (S/ 27,814,197.00). Posteriormente, la SUNAT inició un procedimiento de fiscalización definitiva del ejercicio 2009 y, mediante Requerimiento N° 0122170001302, la administración observó la aplicación de las normas sobre precios de transferencia respecto a determinadas transacciones efectuadas por la recurrente con diversas empresas vinculadas y estableció un ajuste de cuarenta y tres millones ochenta y tres mil doscientos cuarenta y seis soles con cero céntimos (S/ 43'083,246.00). **9.3.** Posteriormente, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000074, la administración tributaria modificó el referido ajuste por el importe de veintiocho millones doscientos once mil setenta y seis soles con cero céntimos (S/ 28'211,076.00). Además, mediante Resultado de Requerimiento N° 0122180000688 dejó constancia del ajuste efectuado por aplicación de las normas de precios de transferencia. **9.4.** Asimismo, mediante la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 664 N° 910158831, del 11 de abril de 2018, la empresa demandante recogió las observaciones realizadas por la administración tributaria en el marco del procedimiento de fiscalización. Además, mediante escrito del 12 de abril de 2018, la demandante comunicó que efectuó el pago bajo protesto con el objetivo de acogerse al régimen de gradualidad y reservar sus derechos a impugnar las correspondientes resoluciones derivadas de los diferentes requerimientos. Aunado a ello, anejó la constancia de pago del Formulario 1662 N° 281724201, del 11 de abril de 2018. **9.5.** Al finalizar el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072. Conforme se aprecia en el Anexo N° 5 de la resolución de determinación precitada, el área acotadora determinó un ajuste a la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio 2009 por la suma de veintiocho millones doscientos once mil setenta y seis soles con cero céntimos (S/ 28'211,076.00), por la aplicación de las normas sobre precios de transferencia respecto a determinadas transacciones efectuadas por la empresa demandante con empresas vinculadas, al considerar que su rentabilidad, con base en el indicador utilidad operativa/inmueble, maquinaria y equipo, se encuentra por debajo del rango intercuartil de las compañías comparables. Dicho ajuste incidió en la determinación de la pérdida declarada del ejercicio 2009, la cual se redujo de ciento sesenta y cinco millones cuatrocientos cinco mil catorce soles con cero céntimos (S/ 165'405,014.00) a ciento treinta y siete millones ciento noventa y tres mil novecientos treinta y ocho soles con cero céntimos (S/ 137'193,938.00). **9.6.** Al respecto, de conformidad con lo señalado por la administración tributaria en el punto IV del Anexo N° 01 del Resultado del Requemamiento N° 0122180000688, la contribuyente presentó el escrito signado con el Expediente N° 000-URD044-2018-203848-4, del 12 de abril de 2018, mediante el cual adjuntó copia de la constancia de presentación de la declaración jurada rectificatoria, Formulario PDT 664 N° 910158831, de fecha 11 de abril de 2018, en la cual consideró en el rubro de adiciones "otros", el importe de veintiocho millones doscientos once mil setenta y seis soles con cero céntimos (S/ 28'211,076.00), aceptando así las observaciones formuladas por el área acotadora. **9.7.** Como consecuencia de dicha rectificatoria, la empresa demandante se acogió a la rebaja del 70% de la sanción de multa en virtud al régimen de gradualidad aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT y modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, motivo por el que el área acotadora emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072, considerando la pérdida del ejercicio declarada por la demandante, ascendente a ciento treinta y siete millones ciento noventa y tres mil novecientos treinta y ocho soles con cero céntimos (S/ 137'193,938.00). **9.8.** De los hechos antes expuestos, se advierte que la declaración rectificatoria presentada por la empresa contribuyente el 11 de abril de 2018 ha recogido las observaciones efectuadas por la administración dentro del procedimiento de fiscalización, antes de que se emita la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072, y que esta última recoge lo determinado en tal declaración rectificatoria. Por lo tanto, no existe reparo alguno; además, al no existir discrepancia entre la declaración rectificatoria y la resolución de determinación, no existe controversia alguna respecto a la determinación de la obligación tributaria. **9.9.** Asimismo, en el procedimiento contencioso-

tributario, ha quedado demostrado que las observaciones efectuadas por la administración fueron recogidas por la demandante en su declaración jurada rectificatoria. En tal sentido, considerando que las resoluciones de determinación solo serán materia de controversia en la medida que la autodeterminación efectuada por el deudor tributario no coincida con la determinación efectuada por la administración tributaria; en el presente caso, la resolución de determinación emitida al finalizar el procedimiento de fiscalización no contiene concepto alguno que constituya materia de controversia pues no contiene reparo alguno. Por tanto, la recurrente ha demostrado que la sentencia de vista ha vulnerado las normas denunciadas. **9.10.** Cabe precisar que esta Sala Suprema, en reiterada jurisprudencia, ha señalado que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas dentro del procedimiento de fiscalización y en las que se recogieron las observaciones efectuadas por la administración tributaria, constituyen un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos. Por lo tanto, no existe concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario; consecuentemente, lo resuelto por las instancias de mérito es acorde a derecho y se encuentra en línea con lo señalado en esta resolución²³. **9.11.** Por todas las consideraciones antes expuestas, se debe declarar **fundadas** las infracciones normativas de naturaleza sustantiva denunciadas por la recurrente. **Actuación en sede de instancia. DÉCIMO.-** Corresponde **casar** la sentencia de vista y, actuando en sede de instancia, **confirmar** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número diez, del dieciocho de marzo de dos mil veintidós, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; **en consecuencia**, son válidas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019, la Resolución de Intendencia N° 0150140014817 y la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072. **III. DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado, además, por el artículo 397 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, **SE RESUELVE: PRIMERO.- DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la entidad demandante, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria**, presentado mediante escrito del diecisiete de enero de dos mil veinticuatro (folios 4396-4421). **SEGUNDO.- CASAR** la sentencia de vista emitida mediante resolución número veintiséis, del veintiocho de diciembre de dos mil veintitrés (folios 4370-4391), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima. **TERCERO.- ACTUAR en sede de instancia y CONFIRMAR** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número diez, del dieciocho de marzo de dos mil veintidós (folios 4110-4123), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; en consecuencia, son válidas la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10698-3-2019, la Resolución de Intendencia N° 0150140014817 y la Resolución de Determinación N° 012-003-0096072. **CUARTO.- DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la demandante, Empresa Siderúrgica del Perú Sociedad Anónima Abierta, con los codemandados Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. **Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Vera Lazo. SS. PROAÑO CUEVA, VERA LAZO, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, GUTIÉRREZ REMÓN**

⁷ Resolución recaída en el Expediente N° 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.

⁸ Constitución Política del Perú

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.

[...]

⁹ Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil

Artículo 197.- Valoración de la prueba

Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

¹⁰ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

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

¹¹ El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N° 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial *El Peruano*, ha puntualizado que:

[...] *el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.*

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional N° 7022-2006-PA/TC, del diecinueve de junio de dos mil siete, fundamentos 9 y 10.

¹³ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2011). La motivación de las resoluciones judiciales. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons; pp. 157-158.

¹⁴ GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires-Bogotá, Editorial Astrea; pp.189-190.

¹⁵ IGARTUA SALAVERRIA, Juan (2014). El razonamiento en las resoluciones judiciales. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.

¹⁶ TARUFFO, Michele (2006) La motivación de la sentencia civil. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁷ MARTÍNEZ, David (2007). Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa. Madrid, Marcial Pons; p. 39.

¹⁸ Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS

Artículo 29. Actividad probatoria.

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios.

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos (1977). Derecho financiero. Volumen 1. Buenos Aires, Depalma; p. 453.

²⁰ VILLEGAS, Héctor (2002). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Octava edición. Buenos Aires, Astrea, p. 395.

²¹ SEVILLANO, Sandra. M. (2019). Manual de derecho tributario. Código Tributario y principios generales. Segunda edición revisada y aumentada. Lima, PUCP; p. 75.

²² La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional (último párrafo de la norma IV del título preliminar del Código Tributario).

²³ 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.

²³ Sentencias de Casación N° 03158-2022-Lima, N° 026927-2023-Lima, entre otras.

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

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

³ DE PINA, Rafael (1940). Principios de derecho procesal civil. México D.F., Ediciones Jurídicas Hispano Americanas; p. 222.

⁴ Constitución Política del Perú

Artículo 139. Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

[...]

⁵ Código Procesal Civil

Artículo 122. Las resoluciones contienen:

[...]

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

⁶ Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

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