SENTENCIA CASACIÓN NO. 03158-2022 LIMA

EFECTOS DE LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA QUE INCORPORA LAS OBSERVACIONES DE LA SUNAT

GÁLVEZ & DOLORIER
ABOGADOS

Hechos

a) El contribuyente incluyó las ganancias por diferencias en cambio en el divisor a efecto de calcular el coeficiente de los Pagos a Cuenta (PAC) del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011.

b) Posteriormente, con fechas 18 de noviembre de 2011 y 07 de enero de 2014, la SUNAT inició procedimientos de fiscalización al contribuyente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 y 2011, respectivamente. En el marco de dichos procedimientos, la SUNAT observó el coeficiente calculado al considerar que no correspondía incluir las ganancias por diferencias en cambio en el divisor, lo que habría generado a su vez que se pague una obligación tributaria menor a la que correspondía.

c) Con la finalidad de evitar cualquier contingencia y la imposición de sanciones, el contribuyente presentó declaraciones rectificatorias por los periodos enero a diciembre del 2009 (10 de setiembre de 2013) y 2011 (07 de julio de 2015), en las que recogió las observaciones de la SUNAT y excluyó las ganancias por diferencias en cambio del divisor a efecto de calcular el coeficiente de los PAC.

Hechos

d) Como consecuencia de esto, el 27 de setiembre de 2013 fueron notificadas las Resoluciones de Determinación por los PAC de enero a diciembre de 2009, las cuales fueron emitidas por un valor de 0.00 al haber aceptado el contribuyente las observaciones de la SUNAT. Asimismo, el 31 de agosto de 2015 fueron notificadas las Resoluciones de Determinación por los PAC de enero a diciembre de 2011 por un valor de 0.00.

e) Ahora bien, con fecha 04 de diciembre de 2015, se publicó en el Diario Oficial El Peruano la RTF No. 11116-4-2015, la cual constituía precedente de observancia obligatoria. En dicha Resolución, el Tribunal Fiscal concluyó que las ganancias por diferencias en cambio debían ser consideradas en el divisor a efecto de calcular el coeficiente de los PAC del Impuesto a la Renta.

e) En virtud de este nuevo criterio jurisprudencial, el contribuyente procedió a impugnar las Resoluciones de Determinación por los PAC de los periodos enero a diciembre de 2009 y 2011.

Controversia

¿Existe materia controvertida cuando el contribuyente presenta declaraciones rectificatorias durante la fiscalización incorporando las observaciones de la SUNAT?

- La SUNAT y el Tribunal Fiscal(*) sostuvieron que no existe materia controvertida cuando el contribuyente presenta una declaración rectificatoria que recoge las observaciones planteadas en el marco del procedimiento de fiscalización.

- Para dichos órganos, la presentación de la declaración rectificatoria por parte del contribuyente no solo implica una aceptación de las referidas observaciones, sino también una modificación de su determinación tributaria acorde a tales observaciones. De esta manera, el contribuyente no puede cuestionar posteriormente los valores emitidos al concluir la fiscalización ya que estos no contenían reparo alguno pasible de controversia.

- Esta posición fue ratificada por la Corte Suprema.

GÁLVEZ & DOLORIER
ABOGADOS

(*) Nota: RTF Nro. 5427-9-2018

Sentencia Casación Nro. 03158-2022 LIMA

a) La Corte Suprema indicó que, concluido el procedimiento de fiscalización, los resultados de la Administración Tributaria pueden coincidir o no con lo determinado y declarado por el contribuyente. Así, en los casos que existe coincidencia en la determinación, esta se debe a dos razones: **(i)** desde un inicio, lo declarado por el contribuyente es conforme a derecho; o **(ii)** en el marco del procedimiento de fiscalización, el contribuyente rectificó su declaración jurada recogiendo las observaciones de la Administración Tributaria antes de la conclusión del procedimiento.

   Ahora bien, cuando exista coincidencia entre la determinación efectuada por el contribuyente y la Administración Tributaria como consecuencia de la presentación de una declaración rectificatoria, la emisión de los valores no implica acto de determinación alguno. En opinión de la Corte Suprema, las observaciones formuladas en tal caso no constituyen reparos ya que las mismas fueron aceptadas por el contribuyente mediante la presentación de la declaración rectificatoria, haciéndolas parte de su propia determinación.

   De esta manera, los valores emitidos al concluir la fiscalización solo tendrán como objetivo dar conclusión al referido procedimiento sin determinar obligación alguna.

Sentencia Casación Nro. 03158-2022 LIMA

b) La Corte Suprema precisó que la declaración jurada rectificatoria constituye un acto de voluntad plena del contribuyente que desplega sus efectos jurídicos. Siendo esto así, cuando se incorporen las observaciones formuladas por la Administración Tributaria mediante una declaración rectificatoria durante la fiscalización, los valores que se emitan al concluir dicho procedimiento no contendrán concepto alguno que sea materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

Lo antes expuesto es concordante con la doctrina de los actos propios, la cual obliga a los contribuyentes a aceptar las consecuencias que se desprendan de sus propios actos. De esta manera, para la Corte Suprema no resulta admisible que se cuestione un valor cuando previamente se aceptó las observaciones de la Administración Tributaria mediante declaración rectificatoria, ya que eso implicaría actuar en contra de sus propios actos o declaraciones.

Finalmente, la Corte Suprema indica que el criterio antes expuesto no representa una vulneración al derecho de defensa o a la verdad material ya que el mismo se sustenta en un acto propio del contribuyente, el cual es su propia declaración rectificatoria.

Otras consideraciones

¿Qué acciones deben tomar los contribuyentes frente a este nuevo precedente vinculante?

1. Debe presentarse declaraciones rectificatorias en el marco de una fiscalización recogiendo las observaciones de la SUNAT, en caso exista total certeza que no se cuestionarán las referidas observaciones.

2. Recordemos que en el caso analizado, la determinación inicial del contribuyente fue la correcta al incluir las ganancias por las diferencias en cambio en el divisor a efecto de calcular el coeficiente de los PAC, lo cual fue posteriormente confirmado por el Tribunal Fiscal en la RTF Nro. 11116-4-2015 de observancia obligatoria. En otras palabras, <u>siempre existe la posibilidad de obtener un resultado positivo al impugnar la determinación efectuada por la SUNAT</u>.

3. Si bien el acogimiento al Régimen de Gradualidad suele ser un incentivo para recoger las observaciones de la SUNAT durante la fiscalización, también se puede acceder a tal régimen una vez concluida la fiscalización y con la posibilidad de seguir cuestionando los reparos efectuados por dicho órgano.

Otras consideraciones

Habiendo presentado una declaración rectificatoria recogiendo las observaciones de la SUNAT, **¿es posible presentar declaraciones rectificatorias adicionales en las cuales revierta dicha acción?**

1. Si bien la Corte Suprema no se pronuncia sobre el tema, creemos que no existe restricción alguna a que un contribuyente pueda presentar una segunda declaración rectificatoria en la cual revierta su reconocimiento de las observaciones formuladas por la SUNAT.

2. Cabe recordar que el artículo 88° del Código Tributario establece que no surtirán efectos las declaraciones rectificatorias en las que se determina una menor obligación tributaria presentadas: **(i)** concluido el plazo para atender el requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario; o **(ii)** concluido el procedimiento de fiscalización.

3. De esta manera, los contribuyentes tendrán la facultad de presentar otra declaración rectificatoria revirtiendo su reconocimiento de las referidas observaciones siempre que no se encuentren en los supuestos antes señalados.

GÁLVEZ & DOLORIER
ABOGADOS

Equipo tributario de Galvez & Dolorier Abogados:

José Gálvez
Silvia Muñoz
Karina Arbulu
Martín Mantilla

Francis Gutiérrez
Eduardo Guerra
Karem Carrilllo
Alejandra Frisancho
Edson Gómez
Valentlina !Rosas
Helen Jáuregui

RANKED IN Chambers Latin America 2023

Gálvez & Dolorier Abogados

The LEGAL 500 LATIN AMERICA LEADING FIRM 2023

RANKED FIRM 2023 LEADERS LEAGUE