

**UNIVERSIDAD LA SALLE
ESCUELA DE POSGRADO**



**LIMITACIÓN AL DERECHO DE IMPUGNACIÓN Y ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN
DE GRADUALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA CASACIÓN
3158-2022.**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRA EN DERECHO
EMPRESARIAL**

AUTOR/A:

Tejada Zúñiga, Erika Janeth

ASESOR:

Dr. Corrales Otazú, Christian David

AREQUIPA – PERU

Setiembre, 2025

LIMITACIÓN AL DERECHO DE IMPUGNACIÓN Y ACOGIMIENTO AL RÉGIMEN DE GRADUALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA CASACIÓN 3158-2022.

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	3%
2	qdoc.tips Fuente de Internet	1%
3	lpderecho.pe Fuente de Internet	1%
4	scc.pj.gob.pe Fuente de Internet	<1%
5	repositorio.upla.edu.pe Fuente de Internet	<1%
6	Submitted to Universidad Cesar Vallejo Trabajo del estudiante	<1%
7	tesis.ucsm.edu.pe Fuente de Internet	<1%
8	Submitted to Pontificia Universidad Católica del Perú Trabajo del estudiante	<1%
9	booksdigital.jimdo.com Fuente de Internet	<1%
10	www.coursehero.com Fuente de Internet	<1%
11	revistas.pucp.edu.pe Fuente de Internet	<1%

12	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 27 (2011)", Brill, 2015 Publicación	<1 %
13	alicia.concytec.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
14	repositorio.ucp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
15	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 29 (2013)", Brill, 2016 Publicación	<1 %
16	repositorio.continental.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
17	Submitted to Universidad Argentina John F. Kennedy Trabajo del estudiante	<1 %
18	idoc.pub Fuente de Internet	<1 %
19	www.grafiati.com Fuente de Internet	<1 %
20	Submitted to uazuay Trabajo del estudiante	<1 %
21	repositorio.ucv.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
22	www.ambitoweb.com.ar Fuente de Internet	<1 %
23	spij.minjus.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
24	www.cgr.go.cr Fuente de Internet	<1 %

25	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 14 (1998)", Brill, 2001 Publicación	<1%
26	Marquez, Jaime Niltong Lara. "La indeterminación Normativa en el Derecho Tributario Peruano a través de Sus Casos de Lagunas y Antinomias.", Pontificia Universidad Católica del Perú - CENTRUM Católica (Peru), 2021 Publicación	<1%
27	tribunalsitestorage.blob.core.windows.net Fuente de Internet	<1%
28	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 38 (2022) (VOLUME I)", Brill, 2025 Publicación	<1%
29	pirhua.udep.edu.pe Fuente de Internet	<1%
30	www.secretariasenado.gov.co Fuente de Internet	<1%
31	repositorioinstitucional.buap.mx Fuente de Internet	<1%
32	www.ief.es Fuente de Internet	<1%
33	issuu.com Fuente de Internet	<1%
34	repositorio.uap.edu.pe Fuente de Internet	<1%
35	vdocumento.com Fuente de Internet	<1%
36	www.icnl.org Fuente de Internet	<1%

		<1 %
37	d1tribunaladministrativodelmagdalena.com Fuente de Internet	<1 %
38	observatorio.campus-virtual.org Fuente de Internet	<1 %
39	Submitted to Universidad Tecnologica del Peru Trabajo del estudiante	<1 %
40	pure.uvt.nl Fuente de Internet	<1 %
41	www.gordillo.com Fuente de Internet	<1 %
42	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 19 (2003)", Walter de Gruyter GmbH, 2007 Publicación	<1 %
43	apure.tsj.gob.ve Fuente de Internet	<1 %
44	ezproxybib.pucp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
45	prezi.com Fuente de Internet	<1 %
46	www.archivalencia.org Fuente de Internet	<1 %
47	www.elfisco.com Fuente de Internet	<1 %
48	www.pensionpolicyinternational.com Fuente de Internet	<1 %
49	www.rba.com.pe Fuente de Internet	<1 %

50	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 37 (2021) (VOLUME IV)", Brill, 2023 Publicación	<1%
51	Germania Vayas-Ortega, Mónica Espinoza-Guano, Marco Antonio Ríos Ponce, Juan Carlos Suárez-Pérez. "Chapter 5 Technological Elements Affecting SMEs: A Bibliometric and Theoretical Review", Springer Science and Business Media LLC, 2025 Publicación	<1%
52	aidca.org Fuente de Internet	<1%
53	expansion.mx Fuente de Internet	<1%
54	pt.scribd.com Fuente de Internet	<1%
55	repositorio.uladech.edu.pe Fuente de Internet	<1%
56	www.moyaangeler.es Fuente de Internet	<1%
57	www.wfanet.org Fuente de Internet	<1%
58	Eukeria Mashiri, Shewangu Dzomira, Dzingirai Canicio. "Transfer pricing auditing and tax forestalling by Multinational Corporations: A game theoretic approach", Cogent Business & Management, 2021 Publicación	<1%
59	Linares, Cesar Augusto Terrones. "Un Enfoque Utilitarista Benthamita De Temas Tributarios Aduaneros En politica	<1%

Jurisdiccional.", Pontificia Universidad Católica
del Perú - CENTRUM Católica (Peru), 2021

Publicación

60	Submitted to Universidad Nacional de Educación a Distancia Trabajo del estudiante	<1 %
61	acj.org.co Fuente de Internet	<1 %
62	derecho.usalca.cl Fuente de Internet	<1 %
63	repositorio.esan.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
64	repositorio.ujcm.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
65	repositorio.unh.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
66	revistas.udea.edu.co Fuente de Internet	<1 %
67	tesis.usat.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
68	www.computrabajo.cl Fuente de Internet	<1 %
69	www.cpcesla.org.ar Fuente de Internet	<1 %
70	www.defensoria.gov.ve Fuente de Internet	<1 %
71	www.diputados.gub.uy Fuente de Internet	<1 %
72	www.hacienda.go.cr Fuente de Internet	<1 %
73	www.mecon.gov.ar Fuente de Internet	<1 %

74	www.perezllorca.com Fuente de Internet	<1 %
75	www.perucontable.com Fuente de Internet	<1 %
76	" Duke Energy International Peru Investments No. 1 Ltd . Republic of Peru ", ICSID Reports, 2020 Publicación	<1 %
77	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 16 (2000)", Brill, 2004 Publicación	<1 %
78	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 24 (2008)", Brill, 2012 Publicación	<1 %
79	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 36 (2020) (VOLUME I)", Brill, 2022 Publicación	<1 %
80	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 5 (1989)", Brill, 1992 Publicación	<1 %
81	Gorjon Palenzuela, Juan Francisco. "La Reserva para Inversiones en Canarias: una vision critica desde la perspectiva juridica, economica y contable", Universidad de La Laguna (Canary Islands, Spain), 2022 Publicación	<1 %
82	Problema Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho. "Revista completa", Problema. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho, 2021	<1 %

Publicación

83	acaderc.biblio.unc.edu.ar Fuente de Internet	<1 %
84	backspace.uhemisferios.edu.ec Fuente de Internet	<1 %
85	biblioteca.uam.es Fuente de Internet	<1 %
86	es.slideshare.net Fuente de Internet	<1 %
87	noticias.eluniversal.com Fuente de Internet	<1 %
88	promotoresdefensores.blogspot.com Fuente de Internet	<1 %
89	publicaciones.uazuay.edu.ec Fuente de Internet	<1 %
90	renati.sunedu.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
91	repositorio.uncp.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
92	roderic.uv.es Fuente de Internet	<1 %
93	sumarios.org Fuente de Internet	<1 %
94	worldwidescience.org Fuente de Internet	<1 %
95	www.enfoquederecho.com Fuente de Internet	<1 %
96	www.fiscalcomunicacion.com Fuente de Internet	<1 %
97	www.iccat.int Fuente de Internet	<1 %

98	www.panoramaaudiovisual.com Fuente de Internet	<1 %
99	www.revistalex.org Fuente de Internet	<1 %
100	www.scribd.com Fuente de Internet	<1 %
101	www.tribunalconstitucional.gov.bo Fuente de Internet	<1 %
102	www.wipo.int Fuente de Internet	<1 %
103	www.wto.org Fuente de Internet	<1 %
104	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 4 (1988)", Brill, 1991 Publicación	<1 %
105	Francisco de la Cruz, Dayanna Cruz Quispe. "Soldados, víctimas y enemigos: el derecho del targeting y los niños asociados con grupos armados", Anuario Iberoamericano sobre Derecho Internacional Humanitario, 2022 Publicación	<1 %
106	Salas Ferro, Percy Carlos. "La plena jurisdicción en el proceso contencioso tributario.", Pontificia Universidad Católica del Perú - CENTRUM Católica (Peru), 2020 Publicación	<1 %
107	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 31 (2015)", Brill, 2017 Publicación	<1 %
108	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos	<1 %

Humanos, Volume 37 (2021) (VOLUME II)",
Brill, 2023

Publicación

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias

Apagado

Excluir bibliografía

Activo

RESUMEN

La presente investigación se justifica por la necesidad de examinar los efectos jurídicos que produce la Casación N.º 3158-2022, publicada en el Diario Oficial El Peruano, la cual redefine el alcance de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización y su incidencia en los derechos del contribuyente. Este precedente introduce una interpretación que podría restringir el derecho de impugnación y afectar el acceso al Régimen de Gradualidad, generando tensiones con los principios de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica. El estudio resulta relevante porque aborda una problemática reciente y poco desarrollada en la doctrina nacional, proponiendo criterios interpretativos coherentes con el Estado constitucional de derecho. El objetivo general consiste en analizar la limitación al derecho de impugnación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad en materia tributaria a partir del criterio jurisprudencial fijado por la Corte Suprema. La hipótesis plantea que el precedente amplía indebidamente los efectos de la rectificatoria, al considerarla un acto de voluntad plena, restringiendo el ejercicio de defensa y el acceso a beneficios sancionadores. En el plano teórico, la investigación se sustenta en los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad, buena fe y confianza legítima, y adopta un enfoque cualitativo basado en los métodos dogmático y exegético, complementado con la técnica de triangulación entre análisis jurisprudencial, doctrinal y entrevistas a abogados tributaristas. Los resultados evidencian que la rectificatoria no constituye un acto libre ni una renuncia tácita, pues suele presentarse bajo presión de la fiscalización. Asimismo, se determina que su presentación no condiciona el derecho de impugnar ni el acogimiento al Régimen de Gradualidad. En conclusión, la Casación N.º 3158-2022 debe interpretarse desde un enfoque garantista, preservando el equilibrio entre la potestad fiscalizadora y los derechos fundamentales del contribuyente.

Palabras clave: derecho de impugnación, régimen de gradualidad, legalidad tributaria

ABSTRACT

This research is justified by the need to examine the legal effects of Cassation No. 3158-2022, published in the Official Gazette El Peruano, which redefines the scope of the corrective affidavit filed during an audit and its impact on taxpayer rights. This precedent introduces an interpretation that could restrict the right to appeal and affect access to the Gradual Tax Return System, generating tensions with the principles of legality, due process, and legal certainty. The study is relevant because it addresses a recent and underdeveloped issue in national doctrine, proposing interpretive criteria consistent with the constitutional rule of law. The general objective is to analyze the limitation of the right to appeal and the use of the Gradual Tax Return System in tax matters based on the jurisprudential criteria established by the Supreme Court. The hypothesis is that the precedent unduly expands the effects of the corrective affidavit, considering it an act of full will, restricting the exercise of defense and access to sanctioning benefits. At the theoretical level, the research is based on the constitutional principles of legality, proportionality, good faith, and legitimate expectations, and adopts a qualitative approach based on dogmatic and exegetical methods, complemented by the triangulation technique of jurisprudential and doctrinal analysis and interviews with tax lawyers. The results show that the rectification does not constitute a free act or a tacit waiver, as it is usually submitted under pressure from the tax authorities. Furthermore, it is determined that its submission does not condition the right to appeal or the acceptance of the Graduality Regime. In conclusion, Cassation No. 3158-2022 must be interpreted from a guarantee-based perspective, preserving the balance between the tax auditing authority and the fundamental rights of the taxpayer.

Keywords: right to challenge, gradual regime, tax legality

ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	12
ÍNDICE	13
LISTA DE TABLAS	14
LISTA DE FIGURAS	15
INTRODUCCIÓN	16
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO	22
1.1.Antecedentes de estudio	22
1.2.Bases teóricas	26
CAPÍTULO II: DESARROLLO DEL PROBLEMA	45
CAPÍTULO III: DISCUSIÓN	71
CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	77

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: ¿Cuál es su apreciación general sobre la Sentencia de Casación N.º 3158-2022 en materia tributaria?	57
Tabla 2: ¿Considera que la declaración jurada rectificatoria constituye un acto de voluntad plena del contribuyente?	59
Tabla 3: ¿La presentación de la rectificatoria implica necesariamente aceptar las observaciones de la SUNAT?	60
Tabla 4: ¿Cree que al presentar la declaración jurada rectificatoria el contribuyente renuncia a su derecho de impugnación?	63
Tabla 5: ¿Cómo interpreta la teoría de los actos propios aplicada en esta casación?	64
Tabla 6: ¿Esta interpretación es compatible con el derecho constitucional al debido proceso administrativo?	65
Tabla 7: En la práctica, ¿qué riesgos supone este precedente para los contribuyentes sometidos a fiscalización?	66
Tabla 8: ¿Considera que debería existir una reforma normativa o jurisprudencial que aclare la relación entre la rectificatoria y el derecho de impugnación?	69

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Estructura lógica del razonamiento jurisprudencial de la Casación N.º 3158-2022 sobre los efectos de la rectificatoria.	45
Figura 2. Relación entre la teoría de los actos propios y el principio de legalidad tributaria.	47
Figura 3. Interacción entre la declaración jurada rectificatoria y el derecho de impugnación.	48
Figura 4. Tensiones interpretativas en la casación N° 3158-2022.....	50
Figura 5. Triangulación analítica entre jurisprudencia, doctrina y práctica profesional.	51
Figura 6. Naturaleza y efectos jurídicos de la declaración jurada rectificatoria en el marco del artículo 88 del TUO del Código Tributario.	53
Figura 7. Condiciones y efectos del Régimen de Gradualidad en materia sancionadora.	54
Figura 8. Interacción entre declaración rectificatoria, régimen de gradualidad y derecho de impugnación.....	56

INTRODUCCIÓN

El estudio que se presenta aborda una cuestión de alta sensibilidad jurídica y práctica para el sistema tributario peruano: la relación entre la declaración jurada rectificatoria presentada por el contribuyente durante un procedimiento de fiscalización y las consecuencias que de ella derivan en dos planos críticos, el derecho de impugnación de las resoluciones de determinación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad en materia sancionadora. El punto de partida es la Casación N.º 3158-2022 publicada en 2023 en el Diario Oficial El Peruano, en la que la Corte Suprema de Justicia sostiene que, si el contribuyente presenta una rectificatoria que acoge observaciones de la Administración Tributaria siempre que tales observaciones no constituyan reparos puramente formales, dicha rectificación constituye un acto de voluntad con plenos efectos jurídicos. En esa línea, la resolución de determinación que emita la Administración, al reproducir el contenido de la rectificatoria aceptada por el contribuyente, quedaría desprovista de controversia susceptible de impugnación, por ausencia de discrepancia material.

Este entendimiento judicial genera un cambio de paradigma respecto del equilibrio tradicional entre la potestad de fiscalización del Estado y las garantías del contribuyente. En términos prácticos, la tesis de la Corte apoyada en la teoría de los actos propios y en la protección de la buena fe y la confianza legítima puede traducirse en un estrechamiento del acceso al control contencioso-administrativo, al considerar “incoherente” que quien rectificó en sede fiscalizadora cuestione luego el mismo contenido en sede impugnatoria. El tema, sin embargo, no es neutro: el Derecho Tributario, por mandato constitucional, está regido por los principios de legalidad y seguridad jurídica, y el procedimiento administrativo tributario debe asegurar debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva. La pregunta que surge es si el razonamiento de la Casación N.º 3158-2022 armoniza o desbalancea ese sistema de garantías (Galvis, 2019).

La problemática adquiere una dimensión adicional al relacionarse con el Régimen de Gradualidad, mecanismo sancionador previsto en la normativa tributaria que concede reducciones de sanciones si el contribuyente corrige voluntariamente su comportamiento (por ejemplo, mediante rectificación o subsanación) bajo condiciones establecidas. La Casación

N.º 3158-2022 no se pronuncia expresamente sobre el vínculo entre rectificar para acceder a la gradualidad y eventualmente ver limitado el derecho de impugnar el fondo de la determinación. De allí surge un vacío interpretativo si puede el contribuyente quedar atrapado entre la exigencia práctica de rectificar para reducir sanciones y la pérdida de su expectativa de discutir aspectos sustantivos posteriormente. La tensión entre eficiencia administrativa y garantías del administrado parece alcanzada aquí con particular intensidad (Marín, 2018).

El procedimiento tributario no puede clausurar de plano la impugnación cuando existan argumentos sustanciales no incorporados en la rectificatoria, pues ello implicaría restringir injustificadamente el derecho de defensa y la tutela jurisdiccional efectiva. Asimismo, la aplicación de la teoría de los actos propios en materia tributaria requiere una interpretación restringida, dado que en las relaciones jurídico-tributarias predomina el principio de legalidad por sobre la autonomía de la voluntad. En ese sentido, el contribuyente no puede ser tratado como si hubiera renunciado voluntariamente a sus derechos en un contexto en que actúa bajo deberes normativos. Finalmente, se enfatiza que la teoría de los actos propios, aunque no positivizada expresamente en el Código Civil, encuentra sustento en el principio de buena fe, por lo que su aplicación al Derecho Tributario debe realizarse dentro de los límites constitucionales, evitando interpretaciones que desnaturalicen las garantías procesales del administrado (Arrasco, 2022).

En este marco, la problemática que motiva este estudio se centra en determinar si el criterio adoptado por la Casación N.º 3158-2022, al impedir la impugnación de resoluciones de determinación basadas en rectificatorias acogidas, vulnera el derecho del contribuyente a acceder al Régimen de Gradualidad sancionador y al derecho de defensa. A la vez, se busca precisar en qué condiciones doctrinales y jurídicas esa doctrina puede ser justificada o restringida para proteger la seguridad jurídica y la coherencia del sistema tributario en un Estado constitucional de derecho.

En este contexto, la investigación tiene como objetivo general analizar la limitación al derecho de impugnación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad en materia tributaria, a partir del criterio jurisprudencial establecido en la Casación N.º 3158-2022. De este propósito general se desprenden tres objetivos específicos: identificar los efectos jurídicos que produce la declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización; determinar si su

presentación puede generar una renuncia o restricción al derecho de acogerse al Régimen de Gradualidad en materia sancionadora; y examinar si implica una renuncia tácita al derecho de impugnación y a la obtención de un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de lo determinado.

En tal sentido la hipótesis plantea que: dado que las resoluciones de determinación emitidas dentro de un proceso de fiscalización adoptando las observaciones de la SUNAT no son definitivas, por lo que pueden ser impugnadas, es probable que el criterio adoptado por la Casación N.º 3158-2022 limite el derecho del contribuyente a acogerse al Régimen de Gradualidad en la aplicación de sanciones tributarias.

Desde el punto de vista metodológico, el trabajo adopta un enfoque cualitativo, idóneo para la comprensión profunda de fenómenos jurídicos complejos en los que prima la interpretación de textos normativos y decisiones judiciales, así como la valoración argumentativa de sus efectos prácticos. Desde la perspectiva de Padilla y Marroquín (2021), estos enfoques permiten una comprensión más matizada de las percepciones y experiencias en contextos específicos, adecuándose a aspectos que van más allá de los enfoques cuantitativos simples. El estudio, dentro de sus límites legales, se basa en el método dogmático, tal como lo plantea Perznieto (2020), con la finalidad de describirlo, sistematizarlo e interpretarlo el derecho positivo, y reconstruir su coherencia interna y sus límites. Este método se complementa con el método exegético, útil en Martínez (2023) para el análisis literal, sistemático y teleológico de las disposiciones legales y la jurisprudencia. Finalmente, se incorpora un componente fenomenológico en el sentido de Fuster (2019) a través de entrevistas semiestructuradas a abogados tributaristas, con el fin de reconstruir el sentido práctico.

La relevancia teórica de la investigación radica en que el objeto de estudio no ha sido desarrollado integralmente en la literatura nacional: existen trabajos sobre seguridad jurídica, legitimación procesal de la Administración, prescripción y capacidad contributiva en el sistema sancionador, pero no se ha tratado con profundidad la interacción específica entre rectificatoria, derecho de impugnación y Gradualidad bajo el nuevo estándar jurisprudencial. La contribución de este trabajo consiste en ordenar las piezas del sistema rectificatoria como autoliquidación complementaria, actos propios, control de legalidad, proporcionalidad sancionadora para proponer una lectura coherente con la Constitución y con los fines del

Derecho Tributario. En el plano práctico, el estudio ofrece criterios de actuación para contribuyentes y asesores al decidir cuándo rectificar, cómo documentarlo y qué reservas dejar a salvo, así como pautas para la Administración en el ejercicio de su discrecionalidad sancionadora y la motivación de sus actos.

El alcance del trabajo está delimitado al ordenamiento peruano y se concentra en el periodo 2023–2025, por tratarse del tiempo de vigencia e interpretación inmediata del precedente. La población documental está compuesta por la Casación N.º 3158-2022, y la doctrina nacional pertinente sobre actos propios, legalidad, debido proceso, seguridad jurídica y proporcionalidad en materia sancionadora. La población profesional está conformada por siete abogados tributaristas con experiencia en asesoría y litigación; se emplea un muestreo no probabilístico por conveniencia orientado a la saturación teórica, propio de estudios cualitativos en Derecho que laboran en un estudio jurídico. Los instrumentos de recolección de información son: primero, una ficha de análisis jurisprudencial aplicada a la Casación N.º 3158-2022; segundo, fichas de análisis doctrinal para las fuentes teóricas y legales; y tercero, una guía de entrevista semiestructurada dirigida a abogados, centrada en la valoración del precedente, el entendimiento práctico de la rectificatoria y su impacto en impugnación y Gradualidad.

El diseño es no experimental y transversal: no se manipulan variables ni se introducen condiciones controladas, y la información se recolecta y analiza en un corte temporal definido. El nivel de la investigación es descriptivo-explicativo. Es descriptivo en tanto caracteriza las instituciones y efectos jurídicos en juego y sistematiza el contenido del precedente; es explicativo porque indaga relaciones entre principios constitucionales y técnicas de aplicación actos propios, rectificatoria, Gradualidad, mostrando cómo y por qué el criterio jurisprudencial puede ampliar o restringir el espacio de defensa del contribuyente. El tipo de investigación es básico, pues su prioridad es ampliar el conocimiento doctrinal y jurisprudencial sin perseguir una aplicación inmediata, aunque con implicaciones prácticas previsibles para la actuación de las partes en procedimientos de fiscalización.

El tratamiento de la información sigue un análisis de contenido cualitativo. En la dimensión jurisprudencial, la ratio decidendi de la Casación N.º 3158-2022 se descompone en categorías (naturaleza de la rectificatoria como acto de voluntad, estándar de coherencia conductual,

límites al recurso) y se contrasta con los principios constitucionales aplicables. En la dimensión doctrinal, se identifican corrientes interpretativas y se examinan sus argumentos respecto a renunciaciones de derechos, actos propios y proporcionalidad sancionadora. En la dimensión empírica, las entrevistas se codifican temáticamente, con el fin de identificar convergencias y divergencias asociadas con la identificación dogmática y con la exegética, y se hace uso de la triangulación de fuentes para fortalecer la validez interna del estudio. El estudio se adhiere a las normas deontológicas de la investigación en relación al consentimiento informado, la confidencialidad y el uso responsable de la información.

En cuanto a las posibles aportaciones, se tiene frente a sí una delimitación conceptual de la resolución, así como de sus efectos jurídicos, en una primera aproximación, no deben ser asimilados a una renuncia tácita al recurso; un parámetro de compatibilidad razonable entre la teoría de los actos propios y el principio de legalidad y los límites que se derivan del debido proceso y la tutela procesal efectiva; un esquema sistemático de la gradualidad que, en contraposición, no la torna un incentivo perverso al que no se le pueda restringir el derecho de defensa; y las sugerencias de carácter interpretativo a los sujetos de derecho, tanto públicos como privados, que pretenden evitar litigios abusivos, la disposición administrativa, la incertidumbre como un mecanismo para la reducción de la carga tributaria de buena fe.

Finalmente, conviene subrayar dos limitaciones. Primero, la centralidad otorgada a un único precedente por su novedad e impacto obliga a reconocer que futuros desarrollos jurisprudenciales podrían matizar o reforzar sus alcances. Segundo, el alcance cualitativo y la muestra intencional de expertos no buscan representatividad estadística, sino comprensión teórica y práctica suficiente para explicar el fenómeno y proponer criterios de interpretación compatibles con el Estado constitucional de derecho.

Con estos fundamentos, la investigación avanza sobre una línea argumental clara: proteger el núcleo esencial del derecho de impugnación y el debido proceso frente a lecturas que, amparadas en la coherencia conductual, puedan desnaturalizar el papel de la rectificatoria en el sistema tributario; y, a la vez, reconocer la legítima finalidad de la fiscalización y la eficiencia que el ordenamiento persigue mediante mecanismos de corrección voluntaria como la Gradualidad. El resultado que se persigue es una propuesta interpretativa equilibrada, respetuosa de la legalidad y de la seguridad jurídica, que convierta a la Casación N.º 3158-

2022 en oportunidad para clarificar roles, reforzar garantías y mejorar la calidad de la actuación administrativa y la defensa del contribuyente.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1. Antecedentes de estudio

1.1.1. Antecedentes internacionales

Sari y Qibthiyyah (2022) en Indonesia tuvo como objetivo identificar los factores que explican la alta tasa de derrotas de la administración tributaria en los litigios ante el Tribunal Fiscal, analizando la efectividad del sistema de resolución de controversias y la solidez de los argumentos de la autoridad tributaria. Mediante métodos empíricos y cuantitativos, los autores aplicaron modelos logit y de probabilidad lineal a una muestra de resoluciones judiciales obtenida mediante muestreo aleatorio simple, triplicando cuantitativamente el tamaño mínimo de muestra requerido. La información se extrajo de bases de datos judiciales y las variables incluyeron el tipo de impuesto, la duración del litigio, el número de representantes de la autoridad tributaria y los documentos presentados en las etapas de auditoría, objeción y apelación. Los resultados mostraron que el tipo de impuesto, la duración del proceso y el número de representantes fiscales tuvieron un impacto negativo en la resolución de los casos, al evidenciar la incompetencia estratégica de la estrategia litigiosa y la falta de fundamento en las decisiones de la administración tributaria. Los hallazgos muestran que la falta de coherencia en la actuación de la autoridad tributaria impacta en forma negativa su defensa y su posición frente al contribuyente; asimismo, se afecta la calidad del control jurisdiccional. El estudio destaca la necesidad de resolver mejor la problemática de la insuficiente constitución de los elementos de hecho y de derecho que sustentan los actos administrativos, en virtud de dar respuesta a la comprensión de decisiones que sean justas y razonadas. De esta forma, la relevancia de este estudio en esta investigación radica en el hecho de conocer cómo la actuación, en forma de errores o en contradicción de la administración, puede afectar el ejercicio del derecho de defensa y la seguridad jurídica que, principalmente, guarda relación con el estudio de caso de la Casación N.º 3158-2022 en el Perú.

Pickstone (2022) es el estudio del ordenamiento suizo en relación a la resolución de controversias tributarias y los mecanismos que se disponen para garantizar el derecho de defensa del contribuyente ante actos administrativos. Desde un enfoque comparativo y descriptivo, analiza

la normativa a nivel federal y la práctica administrativa, para luego abordar la jurisprudencia del Tribunal Federal, utilizando el derecho y la doctrina sobre abuso del derecho, propiedad beneficiaria y BEPS. La investigación destaca la estructura federal descentralizada que permite una administración tributaria eficiente en los tres niveles (Confederación, cantones y comunas), con una reclamación administrativa ágil ante la propia autoridad y posterior revisión judicial escalonada. Asimismo, resalta la existencia de procedimientos alternativos como los tax rulings, que generan seguridad jurídica mediante la aplicación del principio de buena fe. En conclusión, Suiza ofrece un modelo garantista y progresivo, donde la autoliquidación o rectificación no implican renuncia al recurso, constituyendo un referente comparado frente al tratamiento restrictivo observado en la Casación N.º 3158-2022 del Perú sobre los efectos de la declaración rectificatoria en el derecho de impugnación y el Régimen de Gradualidad.

Collins et al. (2022) tuvo como objetivo analizar los principales temas y tendencias en disputas tributarias en el Reino Unido durante el año 2022, enfocándose en procesos de auditoría, objeciones, apelaciones y recursos administrativos. Utiliza una metodología descriptiva y documental, en la que explora la práctica de HMRC (la autoridad tributaria británica), revisando procedimientos públicos, casos relevantes y guías administrativas. La población no es cuantitativa, sino que se basa en casos seleccionados, informes oficiales y artículos doctrinales. Los instrumentos consisten en revisión de documentos normativos, guías de HMRC, decisiones del Tribunal Tributario británico y análisis crítico de la práctica contenciosa fiscal. Entre los resultados destaca que la complejidad normativa, las capacidades de fiscalización de HMRC, los plazos prolongados y las objeciones técnicas formales son factores que intensifican las controversias; también se señala que el uso de recursos administrativos tempranos puede reducir el costo y el conflicto en etapas judiciales. En conclusión, el autor subraya que la eficiencia en los procesos, transparencia y previsibilidad de la actuación administrativa son claves para preservar el derecho de impugnación.

1.1.2. Antecedentes nacionales

Albañil (2021) en su estudio tuvo como propósito determinar si la forma de regulación de la presentación de la declaración jurada rectificatoria dentro del plazo de prescripción, según el Código Tributario peruano, vulnera el principio de seguridad jurídica. Se empleó un enfoque cualitativo, con un método de análisis documental basado en la revisión de normas jurídicas,

doctrina especializada, resoluciones del Tribunal Fiscal y pronunciamientos de la SUNAT. Los sujetos de estudio fueron los deudores tributarios, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, como entidad que resuelve controversias en materia tributaria. Entre las técnicas empleadas se incluyeron el análisis documental y entrevistas a expertos. Los resultados mostraron que la actual regulación del artículo 88 del Código Tributario no establece reglas claras sobre el plazo para presentar una declaración rectificatoria, lo cual genera ambigüedad en su aplicación práctica. Asimismo, se concluyó que la expresión “dentro del plazo de prescripción” resulta insuficiente, ya que no determina con precisión a qué acción prescriptiva se refiere ni las fechas de inicio o término, afectando la previsibilidad y certeza jurídica exigida por el principio de seguridad jurídica. En consecuencia, se evidenció la necesidad de una modificación normativa que establezca un plazo expreso e inequívoco que garantice la correcta aplicación del derecho tributario.

Bardales (2021) tiene por objetivo delimitar los alcances de la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria (SUNAT) para impugnar resoluciones del Tribunal Fiscal, a partir de la evolución normativa del artículo 157 del Código Tributario y su relación con la LPAG y la LPCA. Con una metodología dogmática de análisis histórico-evolutivo, sistemático, literal, funcional y constitucional, el estudio examina cambios legislativos (D. Leg. 981, D. Leg. 1121, entre otros) y fija criterios sobre la naturaleza extraordinaria de la legitimación de SUNAT: solo procede cuando la RTF incurre en causales de nulidad del art. 10 de la LPAG, excluyéndose diferencias interpretativas o valoraciones probatorias. Entre los principales resultados, se precisa que la Administración no es titular de la relación material y, por ende, su legitimación es excepcional, taxativa y restrictiva; las pretensiones habilitadas son de nulidad (control de legalidad), no de plena jurisdicción; y no se requiere hoy autorización previa del MEF para demandar, aunque ello no altera el carácter limitado de su acción. En conclusión, se consolida un estándar garantista del proceso contencioso-administrativo tributario, acotando el poder impugnatorio de la Administración y reforzando la seguridad jurídica del contribuyente, lo que resulta pertinente para estudios sobre derecho de impugnación y efectos de actuaciones previas en sede administrativa.

El Tribunal Fiscal (2023), mediante la Resolución N.º 09086-1-2023, constituye un precedente relevante para el análisis de los efectos de la declaración jurada rectificatoria en el régimen sancionador tributario. Este pronunciamiento, emitido en aplicación del artículo 154 del Código

Tributario, establece que la presentación de una declaración rectificatoria que surte efectos y modifica valores dentro de los límites previstos por la normativa como operaciones menores a media UIT puede excluir la imposición de sanciones cuando se configura una causal de discrecionalidad. Metodológicamente, este antecedente se ubica dentro del análisis documental, pues permite identificar criterios interpretativos emitidos por el máximo órgano resolutorio en materia tributaria respecto a los efectos jurídicos de la rectificatoria. Los resultados del fallo precisan que la Administración Tributaria puede aplicar la Resolución de Superintendencia N.º 006-2016/SUNAT/600000 para exonerar de sanción a los contribuyentes que rectifican voluntariamente sus declaraciones dentro de los márgenes legales.

1.1.3. Antecedentes locales

Goyzueta et al. (2025) desarrollaron una investigación cualitativa orientada a identificar los factores que influyen en la cultura tributaria de los generadores de renta de cuarta categoría en el distrito de Arequipa durante 2023. A través de entrevistas a cuarenta y ocho participantes y utilizando el método de categorización, los autores concluyeron que la cultura tributaria está condicionada tanto por el nivel de conocimiento normativo como por las percepciones ideológicas de los contribuyentes respecto al uso de los recursos recaudados por el Estado. Asimismo, se evidenció que el grado de control ejercido por la Administración Tributaria incide en el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, lo que refleja la importancia de una regulación clara y de políticas comunicacionales efectivas. Este contexto está relacionado con el presente estudio ya que ambos analizan la relación entre el acto del contribuyente y la respuesta de la Administración bajo criterios legales. Permite definir específicamente hasta qué punto las acciones u omisiones del contribuyente (es decir, la declaración de una declaración de impuestos o una enmienda a la declaración de impuestos) pueden llevar a consecuencias legales respecto al derecho del contribuyente a impugnar, o al derecho a beneficiarse de la ley de amnistía, evidenciando así presentación la necesidad de la uniformidad de criterios legales que fortalezcan la certeza jurídica y la confianza del contribuyente en el sistema tributario

Delgado (2020) en su estudio titulada Principio de capacidad contributiva en el sistema sancionador tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019, donde el estudio, en general, buscó analizar el impacto del llamado principio de capacidad contributiva en la determinación de las sanciones financieras

impuestas por las autoridades fiscales en relación con el cierre de empresas unipersonales. Es un estudio de enfoque mixto que utilizó la observación documental y la encuesta como instrumentos de investigación, donde se enviaron encuestas a las autoridades fiscales (SUNAT) y contribuyentes bajo el régimen de comisionistas que descontinuaron sus actividades económicas. También se observa que los criterios legales actuales no reflejan la verdadera capacidad económica del contribuyente, lo que genera una sanción desproporcionada y también un incumplimiento del principio de igualdad. Los resultados evidenciaron la necesidad de reformular el marco sancionador tributario a partir de la aplicación del principio de capacidad contributiva, con miras a garantizar un trato equitativo en la potestad punitiva del Estado. Este estudio se conecta con la tesis actual ya que aborda el sistema sancionador desde una perspectiva interdisciplinaria y de proporcionalidad, lo que proporciona argumentos pertinentes para analizar los efectos de la declaración rectificativa en el sistema escalonado, así como sus efectos en el derecho del contribuyente a impugnar.

En conclusión, con base en la revisión de los documentos disponibles dentro del país, los documentos disponibles internacionalmente y los documentos disponibles localmente, cabe señalar que no existen estudios previos que analicen específicamente los efectos jurídicos de la declaración jurada rectificativa con respecto al derecho de impugnación y el sistema sancionador tributario en Perú. Si bien algunos antecedentes analizan aspectos vinculados a la seguridad jurídica, la potestad impugnatoria o la capacidad contributiva, ninguno desarrolla de forma integral la problemática desde la interacción entre la rectificatoria, la gradualidad y el principio de legalidad.

1.2. Bases teóricas

1.2.1. Marco constitucional y principios

El principio de legalidad tributaria constituye un pilar esencial del marco constitucional peruano, estableciendo que los tributos sólo pueden ser creados, modificados o derogados por ley o decreto legislativo cuando exista delegación expresa, conforme al artículo 74 de la Constitución. Este principio sobre restricciones legales establece que todos los elementos fundamentales de la obligación tributaria (hecho imponible, sujetos jurídicos, sanciones, exenciones, etc.) deben estar preregulados en la ley sin delegaciones irrestrictas al Poder (Medrano, 2014).

En derecho tributario, ese requisito protege al contribuyente de acciones arbitrarias y garantiza

que la administración no pueda ejercer poderes que excedan los límites que la ley le ha otorgado.

La legalidad y debido proceso en el derecho administrativo tributario constituyen un límite al ejercicio de la potestad fiscal. Este principio significa que toda actuación de la administración tiene que estar rodeada de un mínimo de garantías: derecho a ser oído, debida motivación, derecho de defensa y derecho a recurrir, dentro de un recurso administrativo, las decisiones. Los autores tributarios destacan que el debido proceso es una confluencia de la constitución y que su falta opera una vulneración de derechos fundamentales que asisten al contribuyente (Gamba, 2006).

La falta de un derecho efectivo de defensa que el contribuyente tiene, la doctrina actual sostiene que, por el debido proceso, el contribuyente debe contar con una posibilidad cierta de impugnar los resultados de la auditoría, aunque haya presentado una declaración rectificativa.

La buena fe y confianza legítima son principios que operan de manera doctrinal para la aplicación de la teoría de la autocontradicción en derecho tributario. Aunque este principio no está expresamente indicado dentro del Código Tributario, su reconocimiento constitucional lo convierte en obligatorio para que la administración actúe de manera consistente y predecible. En este sentido, el Tribunal Constitucional (2006) a través del centro de estudios constitucionales afirmó que la administración no puede ignorar su propia conducta razonable si creó expectativas legítimas en el contribuyente.

Sin embargo, la aplicación de este principio en el contexto de la Casación 3158-2022 debe prescindir de las fronteras del derecho y del derecho de apelación, de modo que la rectificatoria no opere como un mecanismo para la extinción arbitraria de controversias.

a. Principio de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria

En el derecho tributario, la legalidad es principio que expresa, dentro de otras, una de las manifestaciones más relevantes del estado de derecho. Establece que los impuestos no pueden ser creados, modificados o abolidos de otro modo que no sea por ley o norma de nivel comparable, no por ninguna decisión discrecional de la Administración. En Perú, este principio se materializa constitucionalmente en el artículo 74 de la Constitución, que establece que los impuestos solo pueden ser establecidos por ley o por decreto legislativo con delegación expresa, lo que limita el poder tributario del Ejecutivo (Chávez, 2023). Este requisito busca garantizar la previsibilidad y evitar la arbitrariedad por parte de la Administración en la imposición de una obligación tributaria.

Junto con el principio de legalidad, la seguridad jurídica funciona como un complemento garantista: el contribuyente debe tener la certeza de que las leyes tributarias, como regla, no serán modificadas de forma retroactiva o de manera arbitraria, y que el Estado se adherirá a la situación legal cuando corresponda de manera lícita. Según Gazzo (1993), la ausencia de seguridad jurídica, por ejemplo, cambios frecuentes, interpretaciones contradictorias o actos administrativos imprevisibles erosiona la confianza del contribuyente en el sistema tributario, afectando la inversión y el cumplimiento voluntario. En este sentido, la seguridad jurídica funciona como límite interno a la discrecionalidad administrativa.

En este contexto este principio cobra especial importancia frente a la Casación N.º 3158-2022: si la Corte interpreta que la rectificatoria acoge observaciones y clausura la posibilidad de impugnación, ello debe hacerse dentro de los márgenes de legalidad y sin vulnerar la seguridad jurídica del administrado. Cualquier interpretación que transforme la rectificatoria en un mecanismo obligado para renunciar al derecho de defensa atentaría contra esos principios constitucionales. De allí se desprende una tensión clínica entre aplicar coherencia conductual (actos propios) y respetar la legalidad y la previsibilidad tributaria.

b. Debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva en sede administrativa y judicial

El principio del debido proceso es una garantía constitucional que rige tanto en el ámbito administrativo como en el judicial: todo ciudadano debe ser oído, recibir motivación formal, tener acceso a medios probatorios y contar con un mecanismo de impugnación. En materia tributaria, este principio impone que el procedimiento fiscalizador respete etapas mínimas de contradicción y defensa, de modo que la autoridad no actúe sin permitir que el contribuyente presente sus argumentos (Tapia, 2005). Este estándar evita decisiones unilaterales que lesionen derechos fundamentales del administrado.

Complementariamente, la tutela jurisdiccional efectiva implica que una autoridad independiente pueda revisar las decisiones tributarias y garantizar la protección real de los derechos del contribuyente. En muchos casos, el acceso al juez o tribunal debe permitir valorar no solo formalidades, sino también el fondo de las controversias (Flores, 2017). En el contexto tributario, esta tutela se hace particularmente relevante para supervisar si la Administración ha

respetado límites legales, motivaciones y razonabilidad en sus actos. El procedimiento administrativo tributario no puede sustituir una instancia jurisdiccional que examine legalidad y constitucionalidad de lo decidido.

La aplicación de estos principios exige que la limitación al derecho de impugnación cuando se plantea en función de rectificatoria aceptada no vulnere el derecho del contribuyente a interponer recurso, ni impida que se examine el fondo de la decisión fiscal. Si la rectificatoria se acepta como clausura de controversia, debe garantizarse que el administrado haya tenido oportunidad real de debatir los argumentos y, de ser necesario, acudir a instancia jurisdiccional para que se examine la conformidad con la Constitución y con la ley.

c. Principio de buena fe y confianza legítima

El principio de buena fe y la idea de confianza legítima constituyen garantías jurídicas por las cuales la Administración debe actuar con coherencia, lealtad y respeto a las expectativas razonables generadas en los administrados. En materia tributaria, la buena fe impide que el Estado adopte medidas que sorprendan al contribuyente con interpretaciones retroactivas, cambiantes o abusivas. La obligación tributaria, al ser ex lege, debe llevarse a cabo con transparencia y salvaguardias para aquellos interesados que actúan de buena fe y cumplen con las reglas de conducta establecidas (Huapaya et al, 2023).

Este principio es particularmente relevante cuando el contribuyente se ha acogido a un régimen de rectificación aceptado o ha sido inducido a corregir las observaciones de la Administración. En tales casos, la legítima confianza exige que no exista expectativa de una interpretación adversa que implique ocultar tácitamente una penalización al ejercicio de derechos. Por ejemplo, en Perú, la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 27444) establece que la Administración debe proporcionar al administrado información verificable, completa y fidedigna, en cumplimiento de las obligaciones derivadas del deber de buena fe (Comexperú, 2025). Esa exigencia obliga a que la SUNAT o cualquier órgano tributario no reinterprete normativamente lo ya admitido sin advertencia previa y motivada.

Aplicando esto al caso de la Casación 3158-2022, debe garantizarse que la rectificatoria aceptada no se convierta en una trampa normativa para exigir renunciaciones tácitas o limitar el derecho de impugnación sin fundamento razonado. La Corte, al fundamentar que no cabe controversia tras la rectificatoria, debe respetar los límites impuestos por la confianza legítima y la coherencia

administrativa, de modo que el contribuyente no se vea perjudicado por interpretaciones contradictorias que vulneren su seguridad jurídica.

1.2.2. Teoría de los actos propios en derecho tributario

La teoría de los actos propios constituye un principio general del derecho que busca preservar la coherencia y la buena fe en las relaciones jurídicas. Este principio se basa en el aforismo latino *venire contra factum proprium non valet*, que impide a una persona adoptar una conducta contradictoria respecto a sus actos anteriores, cuando estos han generado una expectativa legítima o confianza en otra parte. En el ámbito del Derecho Tributario, esta teoría adquiere especial relevancia por la naturaleza pública de la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente, en la que la actuación coherente es un presupuesto del respeto a la buena fe y a la seguridad jurídica. Como afirma Flores (2017), estas funciones ayudan a asegurar la consistencia de las relaciones que están estructuradas por el sistema tributario y su previsibilidad al prevenir que las partes, especialmente el Estado, actúen de manera inconsistente y arbitraria con sus propios actos.

La doctrina tributaria contemporánea reconoce que la aplicación de los actos propios tiene ciertos matices que son diferentes del derecho privado, ya que el contribuyente actúa bajo obligaciones legales y la Administración bajo poderes regulados. Por lo tanto, la coherencia de los actos debe ser examinada dentro del contexto de la ley, y no como criterios autónomos, como un principio independiente para crear obligaciones o sus renunciaciones. En materia tributaria, como argumenta Saltos (2017), la aplicación de este principio solo es válida si es para proteger la expectativa legítima del contribuyente con respecto a las acciones del Estado, y no para sancionar al contribuyente que, dentro de la ley, tiene derecho a ejercer sus derechos procesales. En este sentido, la doctrina, como tiene que ser, aboga por que no puede ser el caso de que esta teoría funcione como una restricción ilimitada del derecho a la defensa, sino más bien como una herramienta interpretativa que procura mantener la coherencia.

Por último, las teorías de los actos propios equilibran la posición de buena fe y el principio del Estado de derecho. Como señalan Huapaya et al. (2023), debe ser cuidadosa en el ámbito tributario porque las decisiones de la Administración están limitadas por la ley y el debido proceso. Por lo tanto, no puede haber una interpretación en la que el contribuyente renuncie tácitamente y, sin una disposición expresa y voluntaria, no se puede ver al contribuyente renunciando a derechos para

mitigar el proceso, o al derecho de apelación, mediante la mera corrección de su declaración, o al aceptar una observación a algunos de los temas planteados. En definitiva, la teoría de los actos propios es un instrumento adicional del sistema legal para proporcionar una medida de certeza y previsibilidad legal y normativa a las acciones tributarias, sin, sin embargo, desplazar los principios constitucionales y los derechos que emanan de los sistemas legales.

a. Fundamento, requisitos y límites de aplicación

La teoría de los actos propios se plantea como un principio general del derecho que establece que una persona está prohibida de participar en una conducta que contradiga comportamientos anteriores cuando esos comportamientos, en una posición razonable, generan confianza en otros que participan en esa conducta. Este principio proviene del aforismo latino *venire contra factum proprium non valet*, y tiene la intención de mantener la coherencia legal y la buena fe en las relaciones jurídicas (Fernández, 2019). En el ámbito tributario de este principio busca garantizar que la conducta del contribuyente debe ser coherente con la conducta de la administración tributaria, evitando así disparidades que puedan generar controversia. Este principio es, como ha señalado Salto (2017), un mecanismo de control de la arbitrariedad, ya que impide que una parte frustré el orden legal ya la otra parte simplemente cambiando su posición en beneficio propio.

En cuanto a la validez de la teoría, la doctrina menciona tres condiciones que son esenciales: en primer lugar, existencia de un comportamiento anterior que sea real y de forma voluntaria. En segundo lugar, se debe dar una incongruencia entre el citado comportamiento y algún comportamiento que sea posterior. En tercer lugar, se debe de dar un cambio que afecte en forma negativa la confianza legítima que una persona tenga. En el contexto tributario, estos factores significan que un contribuyente que voluntariamente presentó una corrección y recibió las objeciones de la Administración no puede luego impugnar esos mismos puntos sin contradecir su comportamiento anterior. Por lo que esta teoría no puede funcionar en términos automáticos y de manera aislada, la justificación de esta debe ser una reflexión profunda de la conducta, del tiempo, de la actividad y de sus efectos jurídicos. La Administración Tributaria y los contribuyentes están sujetos a deberes de coherencia, pero dentro de los márgenes que la ley expresamente reconoce, sin convertir la doctrina en una fuente de obligaciones autónoma (Huapaya et al, 2023),

Pese a su utilidad práctica, la teoría de los actos propios encuentra límites claros derivados del principio de legalidad y del respeto a los derechos fundamentales. Fernández (2019) sostiene que

este principio debe aplicarse de forma excepcional en materia pública, ya que el interés general y las normas imperativas restringen la libertad de las partes para modificar los efectos de los actos administrativos o tributarios. En ese sentido, la teoría no puede justificar la renuncia tácita a derechos o recursos legalmente reconocidos, ni impedir el ejercicio de garantías procesales. De este modo, el principio de coherencia debe entenderse como un instrumento auxiliar de interpretación, y no como un sustituto del marco normativo, asegurando siempre la primacía de la ley y la preservación de la seguridad jurídica.

b. Compatibilidad con el principio de legalidad y los derechos fundamentales

En el ámbito del derecho tributario, la compatibilidad de la teoría de los actos autoderrotantes y el principio de legalidad es uno de los temas más controvertidos dentro del dominio. La legalidad, en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, establece que nadie está obligado a pagar impuestos en ausencia de una ley con rango de norma legal que cree o regule un impuesto. Así, ni las acciones del contribuyente ni las decisiones de la administración pueden dar lugar a obligaciones o restricciones que no estén expresamente indicadas en la ley (Huapaya et al., 2023). Así, no se puede afirmar que la teoría de los actos autoderrotantes altere el derecho sustantivo o procesal del sistema tributario. Como señala Flores (2017), el cumplimiento estricto de la ley es el protector de la previsibilidad jurídica, y es una barrera fuerte contra una interpretación excesivamente amplia que socave la certeza y confianza jurídica dentro del sistema.

En análisis de derechos fundamentales, la doctrina sostiene que cada vez que se decida la aplicación de actos incondicionales, se pueden afectar derechos fundamentales como el debido proceso, la tutela judicial efectiva, el derecho de defensa, entre otros. La Corte Constitucional Peruana ha sentado jurisprudencia al establecer que conglomerarse o acumularse en una conducta para ser consistente, no puede ser excusa para sistemáticamente ignorar derechos fundamentales (Tribunal Constitucional, 2006). En esta lógica, si la conducta de un contribuyente es considerada por la Administración para operar una denegatoria de un recurso o para cerrar una apelación, la conducta de la Administración debe ser no solo estrictamente proporcional, sino también motivada, es decir, no se pueden establecer interpretaciones que reduzcan el acceso a la justicia. Ello, en otros términos, limitaría el principio de la prohibición de la arbitrariedad, que consagra que no puede haber actos administrativos sin suficiente y adecuado sustento legal.

En consecuencia, la teoría de los actos autoderrotantes también debería aplicarse con el principio de legalidad y derechos fundamentales, ya que en el derecho tributario se reconoce que el interés público está por encima de la libre voluntad. Como advierte Saltos (2017), el equilibrio entre coherencia y legalidad, en este contexto, exige que un comportamiento contradictorio no sea castigado automáticamente, y que tal comportamiento deba imponerse con el principio de certeza jurídica y la salvaguarda del contribuyente. En resumen, la doctrina no debe interpretarse como un medio para invadir los derechos del individuo, sino como un criterio interpretativo subordinado al marco legal y a los principios constitucionales que rigen el poder tributario del Estado.

1.2.3. Rectificatoria

Una declaración jurada rectificatoria es el medio por el cual un contribuyente altera una autoliquidación, con el fin de enmendar los errores materiales o interpretativos que afectan el impuesto a pagar. En el sistema tributario peruano, este es un método regulado en el Artículo 88 del Código Tributario, que reconoce la posibilidad de corregir declaraciones tributarias siempre que la declaración no haya sido determinada, el rectificador es una manifestación del principio de verdad material, que trata de garantizar que la obligación tributaria refleja la verdadera capacidad de pago del contribuyente. Sin embargo, este método tributario debe realizarse bajo el estado de derecho y de buena fe para no ser utilizado con multas de demora o fraude (Huapaya et al., 2023)

Desde un punto de vista doctrinal, la Rectificatoria no puede considerarse como un acto de libre albedrío en un sentido contractual, sino como una manifestación legal de voluntad bajo una norma imperativa. En el ámbito del derecho tributario, el principio de voluntad autónoma no opera en su totalidad, dado que la relación jurídica tributaria está constreñida y modelada por principios de derecho público que orientan el comportamiento del sujeto pasivo en el cumplimiento del objetivo de bien público (Flores, 2017). En este orden de ideas, cualquier rectificación debe ser estudiada desde la perspectiva de la norma y no únicamente desde la voluntad del declarante.

Por ese motivo, la interpretación jurídica que le atribuye a la rectificación el efecto de su renuncia, por la vía de la implicación, a derechos como el derecho de impugnación, deberá ser analizada con el detenimiento que le corresponde, teniendo en cuenta el principio de legalidad.

Asimismo, la Corte Suprema, al considerar el Caso No. 3158-2022, ha entendido que la presentación de una rectificación durante la auditoría puede implicar la aceptación de las críticas realizadas por la Administración y las consecuencias legales de las mismas. Sin embargo, esta

perspectiva presenta dificultades respecto al debido proceso, ya que puede cerrar efectivamente el acceso del contribuyente a las revisiones administrativas y judiciales. Como sostiene Saltos (2017), el principio de certeza jurídica exige que las acciones administrativas de las autoridades públicas se conformen dentro de un marco legal suficientemente definido, impartiendo un grado razonable de previsibilidad, con el fin de evitar que las consecuencias administrativas sean desproporcionadas con respecto a los hechos subyacentes del caso. Así, la rectificación debe entenderse como un medio de corrección, no como una forma de socavar los derechos fundamentales del contribuyente.

1.2.4. Gradualidad

El Régimen de Gradualidad es una política de mitigación que reconoce la conducta colaborativa del contribuyente. En el Perú dicha política es desarrollada por las resoluciones de la SUNAT en ejercicio de la potestad que le concede el Código Tributario. La gradualidad consiste en la oportunidad de las correcciones, más que en la represión, y se aplica para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Lo que permite la aplicación de dicha política es el principio de equidad y razonabilidad, en virtud de la cual, la pena debe ser proporcional a la gravedad de la infracción y al nivel de colaboración que tenga el contribuyente (Huapaya et al, 2023).

Desde el ámbito legal y constitucional, el principio de Gradualidad se vincula con la capacidad contributiva y la tributación justa. El régimen sancionador no puede ignorar las condiciones económicas del administrado o imponer sanciones que sean confiscatorias y desproporcionadas. Esta visión establece que el poder punitivo del Estado se va a ejercitar, dentro de márgenes razonables, sin perder de vista el principio de equidad (Delgado 2020). Así es como la Gradualidad opera como un Mecanismo de Equidad, asegurando que la reacción del Estado sea proporcionada y acorde a la finalidad pedagógica que persiguen las sanciones tributarias.

Sin embargo, si, sobre la base de la interpretación estricta, el solicitante asume que la revisión que acepta comentarios de la Administración es una renuncia tácita al derecho a impugnar, eso puede socavar el propósito de este régimen, como señala Flores (2017): Los principios tributarios deben aplicarse de manera armónica, sin que la eficiencia administrativa sobrepase los derechos del contribuyente. La gradualidad debe permanecer como un incentivo legítimo para la autocorrección, en lugar de ser utilizada como un instrumento coercitivo que impide la defensa de

los derechos o la legalidad de los actos de la administración.

1.2.5. Efectos de la declaración jurada rectificatoria sobre el derecho de impugnación

La declaración jurada rectificatoria, como instrumento del Artículo 88 del Código Tributario, es una expresión correctiva unilateral mediante la cual el contribuyente rectifica los errores y/o discrepancias de la declaración original. Su función principal es garantizar la exactitud de la autoliquidación tributaria y permitir al administrado cumplir adecuadamente con su deber de contribuir, dentro del marco del principio de legalidad. Según Huapaya et al. (2023), la declaración rectificatoria forma parte del ejercicio de la potestad tributaria compartida entre la Administración y el contribuyente, en tanto este último determina inicialmente la obligación y puede modificarla mientras no exista un acto firme. Sin embargo, la presentación de una rectificatoria durante un procedimiento de fiscalización puede tener efectos complejos: puede implicar la aceptación de observaciones de la Administración y, por tanto, limitar la posibilidad de impugnar posteriormente lo que fue reconocido voluntariamente.

En la doctrina tributaria comparada, Flores (2017) sostiene que todo procedimiento tributario debe regirse por los principios de buena fe, legalidad y seguridad jurídica, lo que impide que un acto del contribuyente sea interpretado como renuncia automática a sus derechos si no existe manifestación clara e inequívoca en ese sentido. Así, la aceptación de observaciones mediante una rectificatoria no debería interpretarse como un acto irrevocable, salvo que se cumplan los requisitos de conocimiento, libertad y ausencia de coacción. Esta perspectiva doctrinal coincide con lo señalado por Saltos (2017), quien advierte que en los procedimientos administrativos la seguridad jurídica exige previsibilidad y coherencia, de modo que cualquier limitación al derecho de defensa o impugnación debe estar expresamente prevista por ley. De ello se desprende que la interpretación extensiva de los efectos de la rectificatoria podría vulnerar garantías constitucionales.

La jurisprudencia nacional, en particular la Casación N.º 3158-2022, ha introducido un nuevo estándar al señalar que la declaración rectificatoria que acoge las observaciones de la SUNAT constituye un acto de voluntad pleno, lo que impediría impugnar el fondo de la resolución de determinación que se emita posteriormente. Este criterio, sustentado en la teoría de los actos propios, busca preservar la coherencia conductual del contribuyente; sin embargo, diversos especialistas advierten que su aplicación irrestricta puede generar un vacío de tutela jurisdiccional efectiva. Según el Tribunal Constitucional (2006) mediante el Centro de Estudios

Constitucionales, el debido proceso y la seguridad jurídica deben primar sobre cualquier interpretación que restrinja derechos procesales sin base normativa expresa. En consecuencia, los efectos de la declaración rectificatoria sobre el derecho de impugnación deben evaluarse conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad, reconociendo que el contribuyente mantiene su facultad de cuestionar aspectos no comprendidos o debatidos al momento de la rectificación.

a. Naturaleza jurídica de la declaración rectificatoria y su acto de voluntad

La declaración jurada rectificatoria puede concebirse como un acto de voluntad del contribuyente que modifica la declaración original con el fin de corregir errores o aceptar observaciones que previamente se habían planteado por la autoridad fiscalizadora. En ese sentido, la Corte Suprema, en la Casación N.º 03158-2022, sostiene que la rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria, puede constituir una manifestación plena de voluntad con efectos jurídicos respecto a esas observaciones (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022). De este modo, la rectificatoria adquiere carácter vinculante cuando se ajusta a los requisitos legales y coincide con lo que la autoridad propone.

No obstante, la rectificatoria no es un acto libre sin límites: debe estar sujeta a las condiciones prescritas por el Código Tributario y las normas que regulan su ejercicio. Por ejemplo, la Resolución de Superintendencia N.º 102-97-SUNAT regula la presentación de declaraciones rectificatorias en cuanto a su forma y condiciones, señalando que “la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, vencido el cual podrá presentarse una declaración rectificatoria, la misma que deberá efectuarse en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, 1997). Esto implica que el acto voluntario tiene caracteres legales determinados y no puede exceder los límites impuestos por el ordenamiento tributario.

Desde la doctrina técnica se advierte que la rectificatoria solo deviene “acto de voluntad” con efectos definitivos si se integra dentro del procedimiento fiscal y no afecta derechos de terceros ni elementos esenciales de la obligación tributaria. Se precisa que en base a Arbañil (2021) la rectificatoria, si bien modifica la manifestación del contribuyente, no convierte automáticamente a la resolución de determinación en un acto intocable: la autoridad puede corregir inexactitudes

contenidas en las declaraciones rectificatorias incluso después de su presentación. Este enfoque evita que la rectificatoria se asuma como una barrera absoluta frente al ejercicio de impugnaciones posteriores, protegiendo el derecho de defensa.

b. Estándares doctrinales sobre renuncia válida al recurso y sus cautelas

La doctrina tributaria coincide en que para que exista una renuncia válida al derecho de impugnación (o recurso) debe tratarse de una manifestación expresa, informada, voluntaria y no ambigua del contribuyente, bajo condiciones que garanticen que sabe de lo que renuncia. En el ámbito tributario, no basta con una conducta pasiva o tácita; muchas doctrinas sostienen que la renuncia tácita no es admisible salvo en supuestos expresamente previstos por la ley. En el Perú, algunos artículos y pronunciamientos indican que “no resulta aplicable en materia tributaria la renuncia tácita” en situaciones no normadas (Observatorio de Jurisprudencia Civil, 2024). Esta exigencia doctrinal refleja la cautela requerida para que no se vulneren las garantías procesales del administrado.

Una cautela doctrinal importante radica en que la renuncia válida no puede abarcar aspectos esenciales que el contribuyente no conocía o no pudo prever, pues ello contravendría el principio de tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso. En ese sentido, aunque la Corte puede interpretar que una rectificatoria implica aceptación de reparos, debe asegurarse que el contribuyente tuvo acceso completo a la información, oportunidad para debatir y conocer las consecuencias legales. La Casación N.º 03158-2022 alude a que la declaración jurada rectificatoria en la que se recogen observaciones constituye una manifestación plena de la voluntad del contribuyente, y por lo tanto no sería admisible que luego cuestione esos puntos; pero este estándar solo es legítimo si se cumple con las garantías procesales adecuadas (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022).

Además, la renuncia válida debe someterse al test de proporcionalidad: no debe imponerse una barrera excesiva que impida la impugnación de decisiones gravosas o sustanciales. Si la renuncia tácita al recurso se usa como mecanismo para impedir el control judicial o administrativo del fondo del asunto, se corre el riesgo de sacrificar el derecho de defensa en aras de la eficiencia administrativa. En materia tributaria, muchos autores advierten que la renuncia tácita debe estar limitada a situaciones en que el contribuyente conoce claramente su intención y no afecta derechos no renunciables. Por ello, cualquier norma o criterio jurisprudencial que busque asumir la renuncia

tácita debe estar acompañado de motivación explícita y de salvaguardas procesales adicionales.

1.2.6. Régimen de Gradualidad en el sistema sancionador tributario

El régimen de gradualidad en el sistema de sanciones tributarias tiene como objetivo fomentar el comportamiento cooperativo de los contribuyentes mediante la reducción de sanciones cuando los contribuyentes remedian voluntariamente la infracción o regularizan la situación en la oficina antes de que se tome una acción coercitiva. Según Huapaya et al. (2023), este régimen está destinado a estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. El régimen de gradualidad aún actúa sobre la función preventiva del derecho sancionador en lugar de su función punitiva. Por lo tanto, es un instrumento de pedagogía fiscal que mejora la cultura del cumplimiento y reduce la litigiosidad de los contribuyentes con la administración tributaria. En este sentido, la política de gradualidad se ajusta a los principios de subsidiariedad y razonabilidad en la política sancionadora, lo que asegura que las sanciones tengan en cuenta no solo la infracción, sino también la acción correctiva del contribuyente.

Desde la perspectiva constitucional, se aboga por un tipo muy específico de gradualidad bajo los principios de equidad y capacidad de pago de impuestos, debido al reconocimiento de diferentes situaciones en las que se cometen actos infractores con mala fe o negligencia en comparación con aquellas en que se cometen actos infractores y luego el infractor se da cuenta de un error y procede a corregirlo. Según Delgado (2020), argumenta que los sistemas punitivos deben considerar las verdaderas capacidades económicas del contribuyente al determinar el castigo, ya que regímenes punitivos excesivos podrían resultar en la inactividad de un sector económico y, además, desincentivar el cumplimiento voluntario. Así, el objeto de toda la estructura del sistema es mejorar la capacidad del contribuyente para sostener la actividad económica de tal manera que las sanciones punitivas no incapaciten la viabilidad económica del contribuyente.

Asimismo, el diseño e implantación de la gradualidad del sistema deben estar enmarcados por el principio de legalidad y tipificación, lo que significa que tanto las condiciones como los beneficios deben estar expresamente regulados por una norma legal superior. La imposición de sanciones administrativas discrecionales, como señala Flores (2017), no debe resultar en arbitrariedad, sino que debe estar regulada dentro de los límites del principio de legalidad que exige un marco claro y predecible. Así, la discreción administrativa no oficial no debe resultar en un ejercicio arbitrario o dispar de poderes que afecte negativamente la certeza jurídica del

contribuyente. En consecuencia, la SUNAT solo puede ofrecer reducciones de sanciones según lo permitido por el sistema jurídico político-administrativo, para evitar decisiones arbitrarias y dispares que afectarían negativamente la certeza jurídica del contribuyente.

a. Finalidad y naturaleza del régimen sancionador tributario

La finalidad del régimen de sanciones tributarias no es simplemente castigar violaciones, sino asegurar el cumplimiento de la obligación de participar en la financiación del gasto público. Huapaya et al. (2023) señalan que el sistema punitivo debe ser considerado como una herramienta correctiva y preventiva en lugar de un mecanismo de recaudación. En este sentido, el uso del sistema de gradualidad significa que se alienta al contribuyente administrado a regularizar voluntariamente su situación sin necesidad de imponer una sanción total, promoviendo así una relación cooperativa con el estado. Esto demuestra un avance hacia un modelo de justicia fiscal en el sistema tributario, en el cual la sanción no es solo punitiva, sino educativa y restaurativa.

Desde el punto de vista doctrinal, Delgado (2020) señala que el objetivo de un régimen sancionador debe centrarse en el resguardo del orden en materia tributaria el cual debe ser moldeado a través de sanciones que sean proporcionales, en cuanto a la ofensiva ya las condiciones personales del infractor. Así, la gradualidad tiene un papel de control que permite que la respuesta del Estado se ajuste al nivel de colaboración que el contribuyente tenga con la administración tributaria. Por ejemplo, el sistema busca el cumplimiento y no la sanción en sí, lo que se evidencia en la reducción del nivel de sanciones cuando existe subsanación. Este objetivo se alinea con el principio de razonabilidad que establece la constitución, en cuanto al ejercicio de la sanción.

Por último, el régimen sancionador tributario de incorpora la gradualidad, da al sistema tributario mayor legitimidad y hace que la confianza en la administración tributaria se profundice. Como señala Flores (2017) un sancionador que no distingue, y que no señala incentivos a la corrección espontánea, actúa en razón de un efecto disuasorio negativo, que desestimula la conducta de colaboración en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En contraposición a esto un sistema que se hace cargo de la voluntad de cumplir con la obligación tributaria, potencia la justicia tributaria, y, por lo tanto, el sistema debe ser percibido como justo y legítimo, lo que es fundamental en un Estado de derecho constitucional.

b. Condiciones para acogerse al beneficio y sus límites legales

Incorporar el Régimen de Gradualidad implica cumplir con ciertos requisitos legales que determinan la validez y eficacia de este beneficio. Según Flores (2017), este beneficio es una de las expresiones del principio de buena fe y certeza jurídica, ya que permite a los contribuyentes anticipar el resultado de su comportamiento y confiar en un marco adjudicativo de sanciones claras y predecibles. La gradualidad, por lo tanto, debe aplicarse a parámetros definitivos (los criterios deben ser objetivos y proporcionales), de tal manera que se elimina la posibilidad de que sea arbitrario o selectivo. La certeza regulatoria minimiza las sanciones a criterios objetivamente proporcionales y la consolidación de la expectativa del contribuyente sobre la estabilidad del sistema tributario.

Continuando con esta misma línea de pensamiento, Huapaya et al. (2023) indican que la oportunidad que se le da al contribuyente para rectificar su infracción es un factor decisivo para acceder al. Cuanto antes sea la corrección o enmienda voluntaria, mayor será el porcentaje de reducción aplicable, lo que refleja una lógica de incentivación hacia la autorregulación. Este marco tiene como objetivo disminuir la litigiosidad, promoviendo una línea colaborativa de interacción entre el contribuyente y la Administración, y mejorando el uso de los fondos públicos destinados a la supervisión tributaria y la sanción. Sin embargo, la eficacia de este mecanismo depende de la existencia de reglas claras y coherentes que eviten un trato diferente de situaciones comparables.

Por otro lado, Delgado (2020) advierte que los límites de la Gradualidad están determinados por los principios de legalidad y proporcionalidad. La Administración no puede ampliar, restringir ni interpretar de manera extensiva los beneficios que el legislador ha previsto, pues toda exoneración o reducción de sanción debe emanar de una disposición expresa. Un ejercicio discrecional que altere las condiciones del beneficio atentaría contra la igualdad y previsibilidad que rigen el Derecho Tributario. En consecuencia, el acogimiento a la Gradualidad requiere del cumplimiento estricto de los supuestos normativos, preservando la coherencia del sistema sancionador y evitando que la discrecionalidad administrativa derive en arbitrariedad jurídica.

c. Principio de proporcionalidad y capacidad contributiva en la reducción de sanciones

El principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria exige que las sanciones guarden relación razonable con la gravedad de la infracción y la capacidad económica del contribuyente, la potestad sancionadora de la Administración debe ejercerse conforme a los límites que impone la equidad fiscal, evitando sanciones desmedidas que desconozcan la realidad

económica del infractor. La proporcionalidad actúa, así, como una garantía frente al exceso punitivo del Estado y un instrumento para asegurar la justicia tributaria, de modo que las sanciones se adapten al grado de culpabilidad y a la afectación de la recaudación (Ferreiro, 2006).

Además, la capacidad de contribuir económicamente actúa como un criterio fundamental para evaluar la legitimidad de la imposición de sanciones relacionadas con impuestos, este principio busca asegurar que cualquier imposición de impuestos o sanciones sea proporcional a la riqueza real del contribuyente, previniendo que el sistema punitivo tenga efectos confiscatorios o cree desincentivos para que los contribuyentes operen formalmente. En esa línea, el autor sostiene que la aplicación de sanciones debe ajustarse no solo a la infracción, sino también a la situación económica del administrado, a fin de no vulnerar la justicia material que subyace al sistema tributario (Melgar, 2024).

La proporcionalidad en el régimen de gradualidad se relaciona con la función correctiva y no meramente punitiva del Derecho Tributario. Desde esta perspectiva, la reducción de sanciones por rectificación voluntaria o colaboración temprana constituye una manifestación concreta del principio de capacidad contributiva, en tanto permite adecuar la respuesta estatal a la conducta y posibilidades del infractor. De esta manera, la aplicación equilibrada de la gradualidad contribuye a reforzar la legitimidad del sistema sancionador y promueve una cultura de cumplimiento basada en la buena fe y la razonabilidad (García, 2002).

1.2.7. La Casación N.° 3158-2022 como criterio jurisprudencial

La Casación N.° 3158-2022 representa un precedente relevante en materia tributaria al redefinir la naturaleza jurídica de la declaración jurada rectificatoria y sus efectos sobre el derecho de impugnación. Este fallo de la Corte Suprema peruana establece que la presentación de una rectificatoria durante la fiscalización constituye un acto de voluntad con plenos efectos jurídicos, lo que podría limitar la posibilidad de cuestionar posteriormente la determinación basada en ella. Según el Tribunal Constitucional (2006) a través del Centro de Estudios Constitucionales, la jurisprudencia cumple un papel integrador en el sistema legal al interpretar y ajustar las normas a la constitución; Sin embargo, esto debe ejercerse con cautela para que la jurisprudencia no reemplace el papel del legislador. En este sentido, la Casación 3158-2022 amplía la interpretación del autocontrato dentro del dominio de la legalidad tributaria que está estrictamente regulada.

Desde una perspectiva doctrinal, Huapaya et al. (2023) argumentan que la jurisprudencia

tributaria debe interpretarse en armonía con la mala fe y la seguridad jurídica, porque cualquier desviación o exceso interpretativo podría generar incertidumbre para los contribuyentes. La Corte Suprema, al afirmar que el rectificador implica aceptación de la determinación, introduce una lectura que limitaría el derecho a la defensa, violando así la Constitución Política del Perú, artículo 139, párrafo 3. Por lo tanto, es necesario delinear los límites del precedente y especificar en qué casos el rectificador es una renuncia válida del recurso.

Por último, Marín (2018) enfatiza que el valor normativo de los precedentes judiciales debe evaluarse en función de su coherencia con los principios estructurales del Derecho Tributario. La jurisprudencia que restringe el acceso a impugnar litigios sin fundamentos normativos expresos podría violar la protección jurisdiccional efectiva y el principio de legalidad. De esta manera, la Casación N°3158-2022 se convierte en un punto de inflexión que exige una evaluación de cómo la Sala equilibra la coherencia conductual del contribuyente con su derecho constitucional a impugnar la legalidad de los actos administrativos.

a. Ratio decidendi y alcance práctico de la sentencia

La ratio decidendi de la Casación N. 3158-2022 radica en la consideración de la rectificación de la declaración de forma como una manifestación de plena voluntad, que prohíbe la controversia subsiguiente respecto al contenido aceptado. razonamiento está respaldado por la teoría de los propios actos, que establece que uno no puede actuar en contra de su conducta previa cuando esa conducta crea expectativas legítimas. Sin embargo, como indicó Flores (2017), el ámbito de la tributación es sensible respecto a la aplicación de este principio, ya que las acciones del contribuyente estarían subordinadas al principio de legalidad y a la supervisión administrativa. La ratio en este sentido transforma un acto de mero cumplimiento formal en un acto de renuncia procesal, lo que tiene importantes implicaciones para la defensa del contribuyente.

En este sentido, el derecho a impugnar está paradójicamente restringido, creando un efecto de espiral ascendente. Las acciones del contribuyente, como las que se cuestionan, como sostienen Goyzueta et al. (2025), deben ser apreciadas en el ámbito del deber de colaboración, lo que no significa que se le quite el derecho. El Tribunal, al asumir que la rectificación es, por todos los medios, un cumplimiento total, introduce una ficción legal que no siempre refleja la verdadera intención del administrad Así, el alcance práctico del fallo podría incentivar a los contribuyentes a evitar rectificar, incluso en casos de error, para no ver restringida su defensa.

Por otra parte, Bardales (2021) sostiene que la jurisprudencia debe interpretarse conforme al principio *pro actione*, es decir, favoreciendo el acceso al control jurisdiccional antes que restringirlo. Desde esta perspectiva, la ratio de la Casación 3158-2022 podría ser incompatible con la finalidad garantista del proceso contencioso tributario. El fallo, aunque busca coherencia en la conducta procesal, termina afectando la seguridad jurídica y la confianza en la actuación de la Administración, por lo que su aplicación requiere una lectura restrictiva y conforme a los derechos fundamentales.

b. Tensiones interpretativas con el derecho de impugnación y el Régimen de Gradualidad

La Casación N.º 3158-2022 genera tensiones interpretativas al confluir dos instituciones con fines distintos: el derecho de impugnación y el Régimen de Gradualidad. El primero garantiza el control judicial de los actos administrativos, mientras que el segundo incentiva la corrección voluntaria del contribuyente mediante beneficios sancionadores. Como advierte Delgado (2020), la interacción entre ambos mecanismos debe respetar los límites de la capacidad contributiva y el principio de proporcionalidad. Una interpretación que vincule la rectificación con la pérdida del derecho de impugnar podría desincentivar el uso del régimen y vulnerar los principios constitucionales.

Además, Melgar (2024) sostiene que la proporcionalidad tributaria requiere equilibrar la potestad sancionadora del Estado con la protección de los derechos del administrado. En el caso peruano, la jurisprudencia analizada podría romper ese equilibrio al condicionar el acceso al beneficio de gradualidad a la renuncia implícita de impugnación. Esta tensión evidencia la necesidad de una doctrina unificada que establezca claramente cuándo una rectificatoria constituye una aceptación sustantiva y cuándo se limita a corregir aspectos formales sin efectos renunciatorios.

Por último, Galvis (2019) advierte que la función de la jurisprudencia en el derecho tributario no es crear deberes o restricciones que la ley no prevé, sino guiar la aplicación de la ley hacia los ideales de justicia tributaria y certeza jurídica. En el caso de la Ley 3158-2022, al ampliar el alcance del acto de rectificación, la jurisprudencia introduce una interpretación que puede tener un impacto en la naturaleza no tan previsible del sistema. En este sentido, las tensiones interpretativas muestran la necesidad de ajustar la coherencia del precedente con el propósito de la auditoría y con los derechos de defensa del deudor para garantizar que la eficiencia administrativa no traspase

los derechos constitucionales.

CAPÍTULO II: DESARROLLO DEL PROBLEMA

A continuación, se presentan los resultados obtenidos a partir del análisis jurisprudencial, doctrinal y empírico, siguiendo la metodología cualitativa definida en la investigación. El propósito es examinar cómo los distintos enfoques normativo, interpretativo y práctico permiten comprender los efectos jurídicos de la Casación N.º 3158-2022, así como las implicancias que esta decisión genera en el ejercicio del derecho de impugnación y en la aplicación del Régimen de Gradualidad. La información fue organizada y analizada mediante el uso de fichas de análisis documental y doctrinal, junto con entrevistas semiestructuradas dirigidas a abogados tributaristas con experiencia. De esta manera, el análisis se desarrolla de manera integral, contrastando la interpretación judicial con la posición de la doctrina y la experiencia profesional de los operadores del Derecho.

Respecto al primer objetivo específico: Establecer los efectos jurídicos que produce la presentación de una declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización, conforme al criterio jurisprudencial fijado en la Casación N.º 3158-2022.

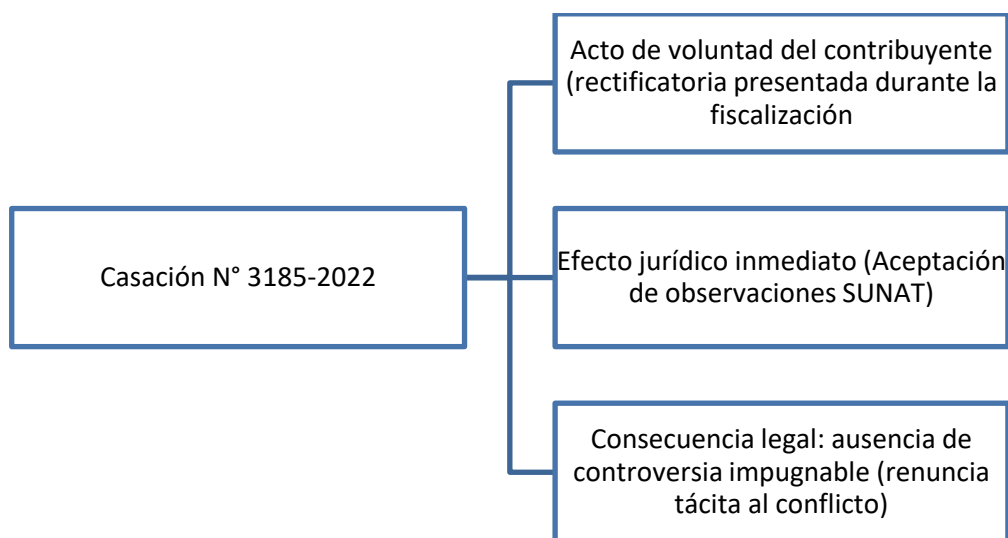


Figura 1. Estructura lógica del razonamiento jurisprudencial de la Casación N.º 3158-2022 sobre los efectos de la rectificatoria.

En la Figura 1 se representa la secuencia argumentativa asumida por la Corte Suprema al resolver la Casación N.º 3158-2022. El análisis parte de considerar la declaración jurada

rectificatoria como un acto de voluntad del contribuyente, emitido dentro del procedimiento de fiscalización, mediante el cual este acepta las observaciones formuladas por la Administración Tributaria. Desde esta perspectiva, la rectificatoria es concebida no solo como un acto formal de corrección, sino como una manifestación expresa de consentimiento respecto del criterio de la SUNAT. Esta interpretación desplaza su naturaleza tradicional de autoliquidación complementaria para dotarla de efectos jurídicos inmediatos, atribuyendo al contribuyente una posición de conformidad material con el reparo fiscal, incluso en aquellos casos donde la aceptación responde a razones de conveniencia o reducción de riesgos sancionadores.

El segundo elemento que se desprende del razonamiento judicial según se observa en la figura es el efecto jurídico inmediato, consistente en la aceptación de las observaciones formuladas por la SUNAT. El acto de fiscalización se consolida en base a la presentación de la rectificatoria. Esto se entiende como un supuesto de acuerdo tácito entre la Administración y el administrado, el cual se entiende que no dará lugar a ningún tipo de controversia en el futuro. La Corte, de acuerdo a la teoría de los actos propios, entiende que el que rectifica no puede impugnar, al menos en el futuro, lo que haya aceptado, pues de lo contrario, su declaración sería incongruente con el deber de actuar de buena fe. La conclusión, sin embargo, genera fricción con los principios del derecho tributario, ya que la aceptación de la corrección no equivale a una renuncia voluntaria o consciente de los derechos a defender y impugnar, que son constitucionales y no pueden ser disminuidos por conductas supuestamente voluntarias en el austero embudo de una auditoría.

La figura muestra que la consecuencia legal derivada de este razonamiento es la falta de una controversia apelable, lo que en la práctica se traduce en un retiro tácito del conflicto. Este resultado es el núcleo del debate legal aquí presente, porque si se adopta ampliamente, cerraría de manera efectiva el acceso del contribuyente al mecanismo de revisión judicial cuando puede haber cuestiones fundamentales que no se han abordado en la enmienda. Así, la Casación No. 3158-2022 establece un precedente que cambia la línea de demarcación entre la supervisión fiscal y la defensa, cambiando la línea de protección a ser de un enfoque de consistencia conductual. Por lo tanto, el análisis muestra que el criterio jurisprudencial, en su formulación actual, es probable que socave el equilibrio entre la supervisión fiscal del estado, por un lado, y los derechos fundamentales. Por otro lado, es probable que socave los principios subyacentes del equilibrio de la certeza jurídica y el derecho a un acceso efectivo al derecho de apelación.

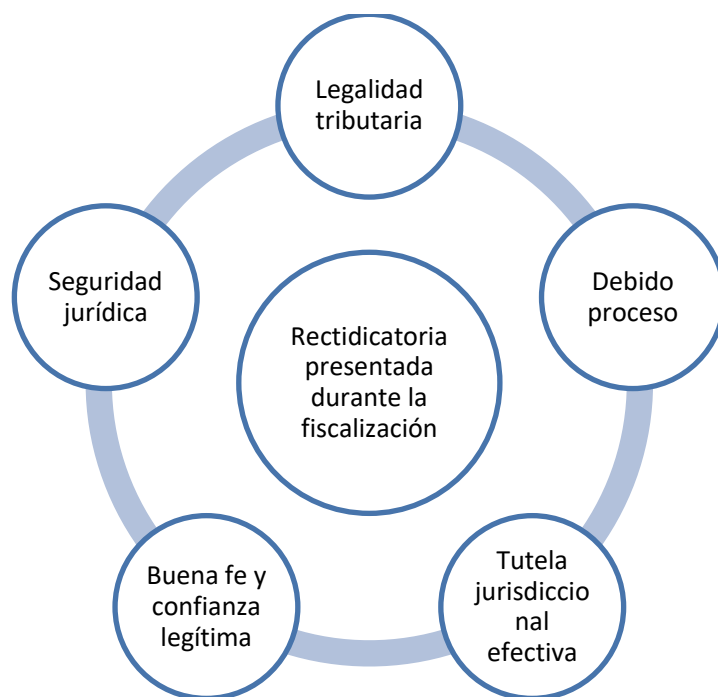


Figura 2. Relación entre la teoría de los actos propios y el principio de legalidad tributaria.

Se detalla la interrelación entre la rectificatoria presentada durante la fiscalización y los principios constitucionales y tributarios que delimitan su validez e interpretación. En la Casación N.º 3158-2022, la Corte Suprema considera que dicha rectificación constituye un acto de voluntad del contribuyente con efectos jurídicos plenos. Sin embargo, este reconocimiento de la “voluntariedad” no puede ser examinado de forma aislada, ya que se encuentra condicionado por el principio de legalidad tributaria, que impone que toda obligación, determinación o sanción derive exclusivamente de la ley. En este sentido, la rectificatoria, aun siendo un acto emanado del contribuyente, no puede interpretarse como una renuncia a derechos procesales si dicha consecuencia no está expresamente prevista en el marco normativo.

Asimismo, el debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva establecen límites al alcance de la teoría de los actos propios cuando esta se aplica en el ámbito tributario. La aceptación de observaciones formuladas por la Administración no puede implicar, por sí sola, la pérdida del derecho a impugnar o a discutir la validez de la determinación, en tanto el contribuyente actúa dentro de un procedimiento reglado. La Corte, al sostener que la rectificación equivale a un acto de aceptación con efectos vinculantes, introduce una tensión interpretativa entre la coherencia conductual y la protección de garantías procesales. Esta tensión exige evaluar si la actuación del

contribuyente realmente expresa una voluntad libre e informada, o si responde al cumplimiento de un deber administrativo derivado de la fiscalización.

Finalmente, se muestra cómo la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica deben actuar como principios de equilibrio frente a la interpretación restrictiva de los derechos del contribuyente. Si bien la teoría de los actos propios busca preservar la coherencia de las conductas, en materia tributaria su aplicación debe ser prudente para no desvirtuar la finalidad garantista del sistema jurídico. La seguridad jurídica exige que las consecuencias derivadas de la rectificatoria sean previsibles, proporcionales y compatibles con el marco legal. En conclusión, la figura evidencia que la rectificatoria no puede considerarse un acto puramente voluntario, sino una actuación regulada cuyo efecto jurídico debe armonizar con los principios de legalidad, debido proceso y tutela efectiva, evitando que la interpretación jurisprudencial genere desequilibrios en las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

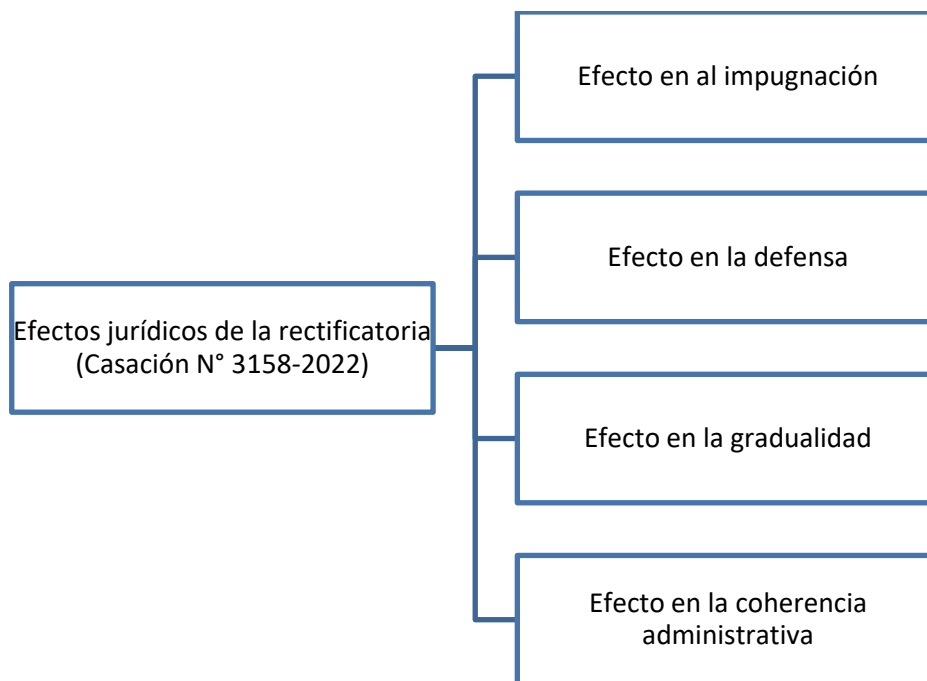


Figura 3. Interacción entre la declaración jurada rectificatoria y el derecho de impugnación.

Se pueden considerar los efectos principales que conlleva la ‘declaración jurada rectificativa’ basado en la jurisprudencia establecida en el expediente N.º 3158-2022. Desde una perspectiva de

teoría de sistemas, las declaraciones rectificatorias no solo tienen efectos inmediatos en la determinación tributaria, sino que también tienen repercusiones en varias otras dimensiones de los procedimientos administrativos. La interpretación que estaba adoptando el Tribunal significaba que, al aceptar las observaciones realizadas por la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria), era una manifestación de la voluntad del contribuyente, lo que afecta su capacidad para impugnar, defenderse o incluso obtener beneficios de los mecanismos sancionatorios. Así, esta figura resume cómo las fusiones pueden trascender el derecho sustantivo y procesal con solo una rectificación.

Además, el efecto más inmediato es sobre el derecho a apelar, debido a que el ejercicio de una rectificación se entiende como la eliminación de la controversia material, y por lo tanto restringe el derecho a presentar recursos administrativos. También tiene este efecto sobre el derecho de defensa, ya que tiende a restringir el alcance y los fundamentos de la respuesta que el contribuyente puede ejercer contra la acción de determinación, que proviene de la propia rectificación del contribuyente. En segundo lugar, el impacto está en el Régimen de Gradualidad.

. Esto se debe a que la reducción de sanciones es una oferta que la rectificación es una condición intercambiable por la que optar. Sin embargo, con este mismo acto, también podría interpretarse como una renuncia tácita a cuestionamientos posteriores, lo que crea un desequilibrio entre los incentivos a la corrección voluntaria y la protección de las garantías procedimentales.

Finalmente, la figura resume el efecto en la coherencia de la administración, señalando que la SUNAT, al aceptar la rectificación, debe ser consistente al emitir resoluciones posteriores; de lo contrario, un enfoque contradictorio violaría los principios de legalidad, buena fe y expectativas legítimas. Se deduce que la figura demuestra que los efectos legales de la rectificación son variados y, en muchos aspectos, interrelacionados, subrayando la necesidad de un enfoque integral en el razonamiento, despojado de atajos interpretativos que, en nombre de la eficiencia, infrinjan los derechos fundamentales del contribuyente y alteren el equilibrio del sistema tributario.

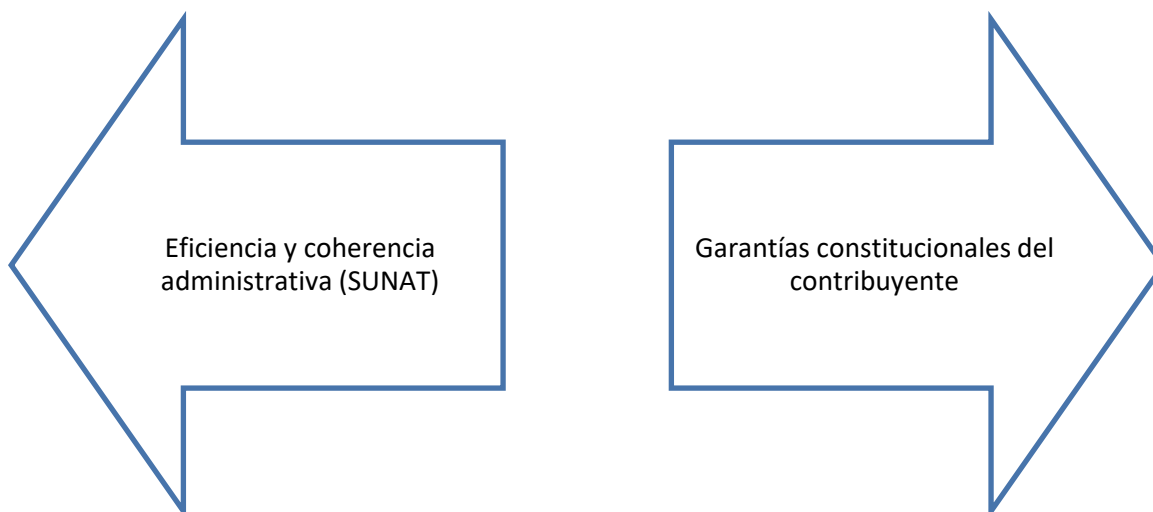


Figura 4. Tensiones interpretativas en la casación N° 3158-2022

La tensión interpretativa central identificada en la Casación N.º 3158-2022: el balance entre la eficiencia y la coherencia administrativa de la SUNAT y la esfera de sus derechos constitucionales como contribuyente. Esta tensión sintetiza los problemas jurídicos que surgen en el momento en que la Administración busca lograr la lógica de su actuación y la eficiencia de los procesos en su control fiscalizador, sin menoscabo de derechos fundamentales como el debido proceso, la tutela jurisdiccional efectiva y la seguridad jurídica. Desde esta perspectiva, la figura manifiesta cómo la Corte Suprema, al resolver el caso, se coloca en un punto medio entre la defensa de la lógica de instaurar un orden y la defensa de la coherencia de un sistema tributario, y la defensa de la disponibilidad de derechos a la defensa.

Para establecer la eficiencia de la Administración, el fallo busca prevenir que el contribuyente realice comportamientos contradictorios al corregir voluntariamente para aceptar observaciones infractoras de la SUNAT y luego oponerse a la misma determinación. Esta perspectiva mejora la estabilidad y la previsibilidad respecto a la gestión de los asuntos tributarios, fortaleciendo la posición de la Administración y el principio de autocontradicción. Sin embargo, tal aplicación estricta puede equivaler a una infracción del derecho a impugnar, especialmente en el caso en que las correcciones se originen en el cumplimiento de una obligación, y no provengan de una aceptación voluntaria, o debido a presiones derivadas de procedimientos de control.

Por el contrario, la perspectiva de las garantías constitucionales del contribuyente sugiere que, donde persisten disputas materiales o viciadas de legalidad, la interpretación debería permitir que

el derecho a impugnar decisiones se mantenga intacto. Negar este derecho implicaría debilitar el principio de tutela efectiva y desnaturalizar el carácter garantista del Derecho Tributario. Por ello, la figura evidencia que la verdadera complejidad de la Casación N.º 3158-2022 radica en armonizar ambos planos: permitir una actuación administrativa coherente y eficaz, pero sin sacrificar las garantías sustantivas y procesales que amparan al contribuyente dentro de un Estado constitucional de derecho.

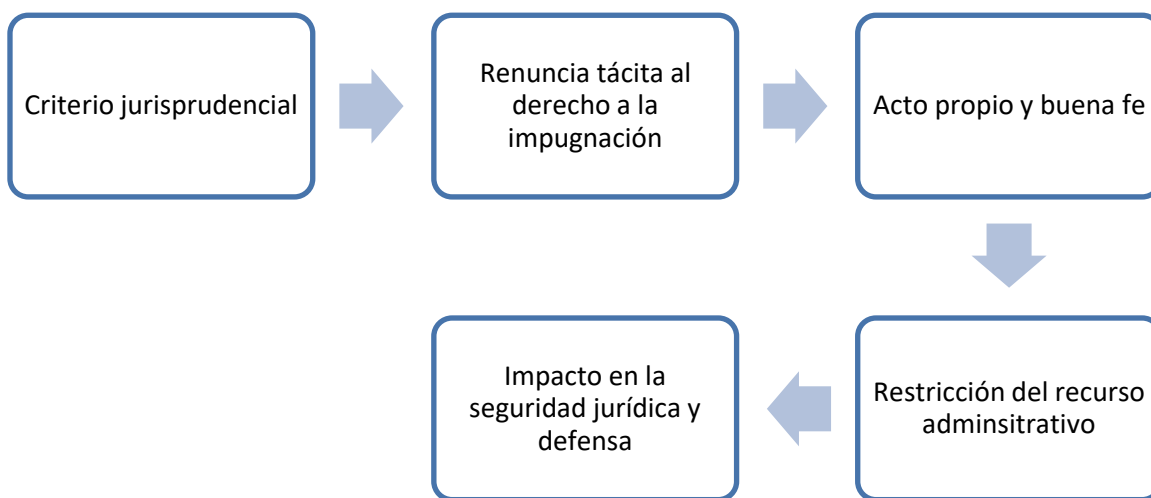


Figura 5. Triangulación analítica entre jurisprudencia, doctrina y práctica profesional.

Se demuestra a triangulación analítica entre la jurisprudencia, la doctrina y la práctica profesional, permitiendo visualizar cómo el criterio fijado en la Casación N.º 3158-2022 produce una cadena de consecuencias jurídicas que se proyectan sobre el sistema tributario. El punto de partida es el criterio jurisprudencial, que asume que la rectificatoria constituye un acto de voluntad pleno y coherente del contribuyente. Desde esta premisa, se genera una renuncia tácita al derecho de impugnación, bajo el argumento de que quien rectifica y acepta observaciones no puede luego adoptar una postura contradictoria. La figura evidencia que esta interpretación traslada el centro del debate hacia la tensión entre la autonomía del contribuyente y los límites derivados de su deber de colaboración en el procedimiento de fiscalización.

En el segundo nivel, la figura vincula esta renuncia tácita con la teoría de los actos propios y el principio de buena fe, conceptos empleados por la Corte Suprema para justificar la restricción del

recurso administrativo. Esto implica que la administración puede entender que no son admisibles los recursos que objetan resoluciones que se limitan a reproducir las modificaciones. No obstante, esto debe matizarse dado que en materia tributaria el ejercicio de derechos no puede estar supeditado a acciones que son elípticas, cuando el auditado se encuentra en situación de vulnerabilidad. Así, esta figura debe ser reconocida como representativa del hecho que la aplicación estricta del mismo acto puede traer como consecuencia una afectación desmedida de la defensa en juicio, afectando así los principios de legalidad, de debido proceso y de la defensa misma.

Finalmente, se debe advertir que esta cadena de interpretación tiene como consecuencia directa la disminución del principio de legalidad y la tutela del contribuyente, pues genera una situación de incertidumbre respecto a los confines de las actuaciones del contribuyente en el curso del procedimiento administrativo fiscal. Desde una perspectiva doctrinal y profesional, la triangulación lleva a la conclusión de que el criterio jurisprudencial requiere una interpretación que sea compatible con la Constitución, para que la buena fe y la coherencia no se conviertan en mecanismos para renunciar a derechos. Así, el análisis demuestra la preocupación por equilibrar el objetivo de orden y eficiencia administrativa con la protección de los derechos fundamentales que sustentan el Derecho Tributario en un estado social y democrático de derecho.

En conjunto, podemos ver sistémicamente cómo la Casación N.º 3158-2022 está redefiniendo la estructura del procedimiento de fiscalización al atribuir a la rectificatoria la naturaleza de actos de voluntad con pleno efecto jurídico. Esta interpretación produce una cadena lógica desde la aceptación de las observaciones por parte de la SUNAT hasta la renuncia tácita de la controversia que genera un desequilibrio entre la eficiencia administrativa del estado y las garantías constitucionales del contribuyente. Además, las figuras muestran dónde el razonamiento jurisprudencial tiene un impacto en las múltiples dimensiones del derecho a impugnar, a defender, a la coherencia institucional y a la aplicación del Régimen de Gradualidad. A través de la triangulación entre jurisprudencia, doctrina y práctica profesional, se demuestra que la aplicación amplia de la teoría de los actos propios puede derivar en una restricción indebida del control de legalidad, afectando la seguridad jurídica. En consecuencia, los esquemas analizados confirman que los efectos jurídicos de la rectificatoria deben interpretarse dentro de los límites constitucionales del debido proceso y del principio de legalidad tributaria, garantizando un

equilibrio entre el deber de colaboración y el ejercicio pleno del derecho de defensa.

Respecto al segundo objetivo específico: Determinar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria genera para el contribuyente la renuncia o limitación a su derecho de acogerse al Régimen de Gradualidad en materia sancionadora, conforme a la interpretación establecida por la Casación N.º 3158-2022.

El punto de partida normativo es el artículo 88 del TUO del Código Tributario, que reconoce la declaración jurada (y su rectificatoria) como acto mediante el cual el deudor comunica hechos tributarios a la Administración. La rectificatoria, en tanto enmienda de la autoliquidación, surte efectos conforme a las reglas del propio artículo 88, sin que ello suponga per se una renuncia a otros derechos procedimentales o sancionadores; su función es corregir la base declarativa, no disponer de garantías.

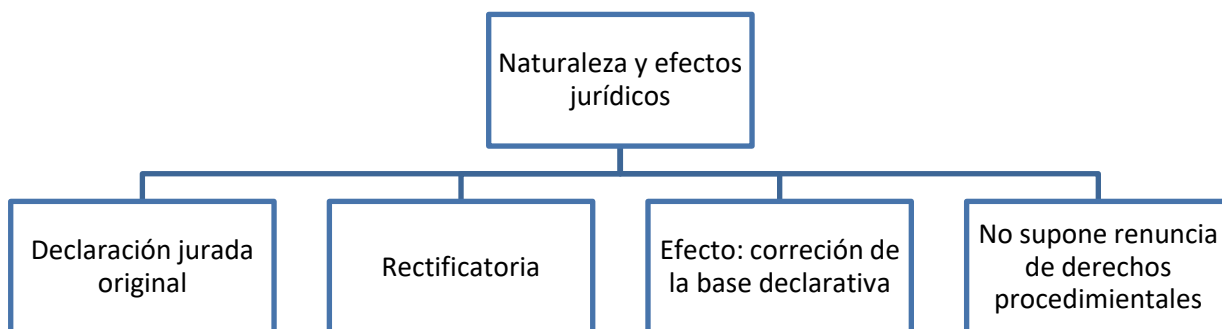


Figura 6. Naturaleza y efectos jurídicos de la declaración jurada rectificatoria en el marco del artículo 88 del TUO del Código Tributario.

Bajo esa premisa, el Régimen de Gradualidad se estructura en resoluciones de SUNAT que establecen porcentajes de rebaja y condiciones (p. ej., pago, subsanación, oportunidad). El diseño no está pensado como “premio por renunciar”, sino como incentivo de cumplimiento. Si bien la Resolución de Superintendencia N.º 063-2007/SUNAT (y su desarrollo en normas posteriores) fijó lineamientos para infracciones y reducciones, su lógica es condicionar la reducción al

comportamiento subsanador y a la oportunidad, no a la abdicación del derecho de impugnar (González y Velásquez, 2018).

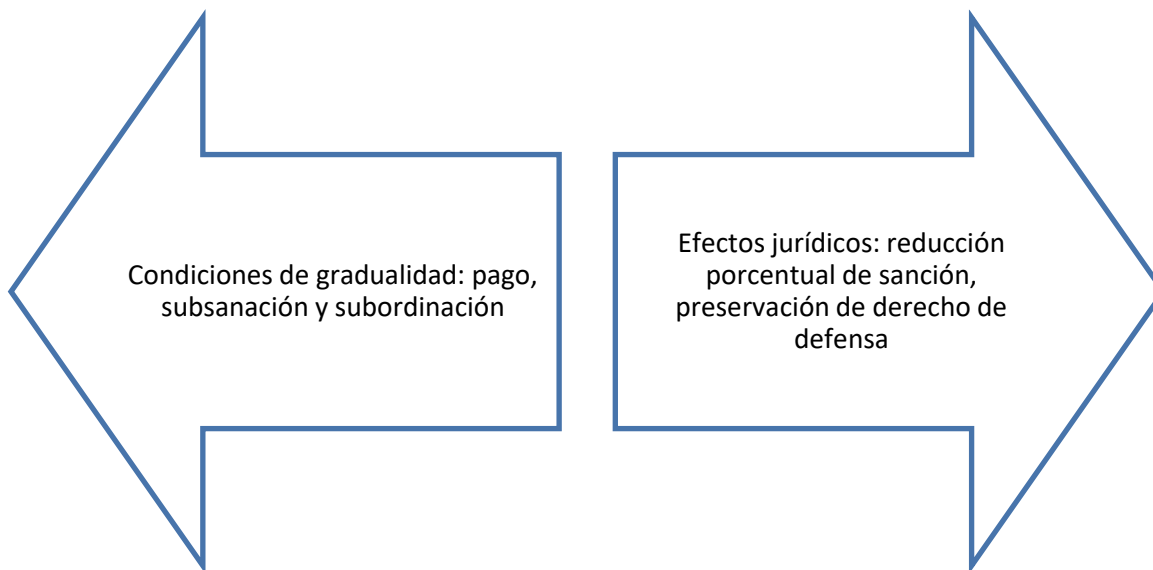


Figura 7. Condiciones y efectos del Régimen de Gradualidad en materia sancionadora.

A esto se suma la facultad discrecional para no sancionar en ciertos supuestos de baja cuantía o cumplimiento oportuno. La RSNAO N.º 006-2016-SUNAT/600000 dispuso un criterio de discrecionalidad para no sancionar determinadas infracciones vinculadas a la presentación de declaraciones, especialmente cuando el costo administrativo supera el beneficio y cuando existen subsanaciones de escasa materialidad. Este estándar refuerza que el sistema sancionador persigue eficiencia y corrección, no la extinción de garantías del administrado por el solo hecho de rectificar.

En ese marco, la Casación N.º 3158-2022 introduce un efecto jurídico adicional al calificar la rectificatoria presentada en fiscalización (que acoge observaciones de SUNAT no meramente formales) como acto de voluntad que “desactiva” la controversia, con la consecuencia práctica de limitar la impugnación de la resolución de determinación posterior en cuanto reproduce la rectificación. El problema es el arrastre de ese efecto hacia el terreno sancionador: si rectificar para acceder a gradualidad se interpreta como acto que cierra la discusión de fondo, el contribuyente pagaría el precio de la reducción con la pérdida de su expectativa impugnatoria (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022).

Doctrinalmente, diversos autores peruano-latinoamericanos advierten que la buena fe y la confianza legítima operan como límites a la potestad administrativa, no como herramientas para

restringir derechos de defensa. La confianza legítima exige previsibilidad y proporcionalidad de las cargas impuestas al contribuyente (Rodríguez, 2013). Por su parte, la teoría de los actos propios (*venire contra factum proprium*) impide comportamientos contradictorios cuando generan expectativas razonables, pero no puede anteponerse al principio de legalidad ni convertirse en fuente de renuncia tácita de derechos fundamentales (Bascuñán, 2011). Traslado al caso, rectificar para cumplir una condición de gradualidad no debería equivaler a renunciar a discutir la corrección de la determinación.

En el diseño del régimen sancionador peruano, la gradualidad se articula con los artículos 165 y 166 del TUO del Código Tributario (principios y fines sancionadores, márgenes de reducción y criterios de proporcionalidad) y con tablas de infracciones donde se especifican porcentajes de reducción si hay subsanación o pago en etapas definidas. Nada en esas bases habilita, de modo general, a condicionar la reducción a la renuncia del recurso; lo que se exige es corregir y/o pagar bajo ciertas oportunidades y condiciones, preservando la legalidad y el debido proceso (González y Velásquez, 2018).

Incluso la tendencia administrativa a utilizar discrecionalidad para no sancionar como en la RSNAO 006-2016-SUNAT/600000 confirma una racionalidad de eficiencia: se corrige y no se sanciona si la infracción es menor o si se subsana de modo diligente. Esta racionalidad no se asimila a un intercambio de subsanación por renuncia. De hecho, la propia resolución al ceñirse a tipologías y cuantías— muestra que la regla es incentivar la corrección, no trocarla por derechos procedimentales (SUNAT, 2016).

Desde una óptica sistémica, el artículo 88 (rectificatoria) regula el qué y cómo de la corrección; las resoluciones de gradualidad regulan el cuánto (porcentaje de reducción) y el cuándo (oportunidad). La Casación 3158-2022 añade un componente sobre el efecto impugnatorio, pero no modifica el régimen de gradualidad. Por ello, una lectura armónica sugiere que la rectificatoria puede habilitar la gradualidad sin implicar renuncia; sólo cerraría la controversia cuando la rectificación manifiesta una adhesión integral y libre a la pretensión fiscal, con motivación suficiente y ausencia de vicios. Cualquier extensión automática hacia el terreno sancionador tensionaría legalidad y proporcionalidad.

A nivel comparado, los sistemas suizo y británico muestran que la rectificación o la autoliquidación complementaria no se equiparan por sí mismas a renunciaciones de recurso, y las rebajas

sancionadoras se fundan en la colaboración y la oportunidad, preservando el derecho a revisión (Quiñones et al, 2025). Tales referentes refuerzan la idea de que la gradualidad debe coexistir con la impugnación cuando existen cuestiones de legalidad o constitucionalidad pendientes.

En suma, la pregunta clave del objetivo si la rectificatoria genera renuncia o limitación al derecho de acogerse a la gradualidad debe responderse diferenciando planos: primero, declarativo (art. 88), segundo, sancionador (resoluciones de gradualidad y discrecionalidad); y, tercero impugnatorio (alcance de la Casación 3158-2022).

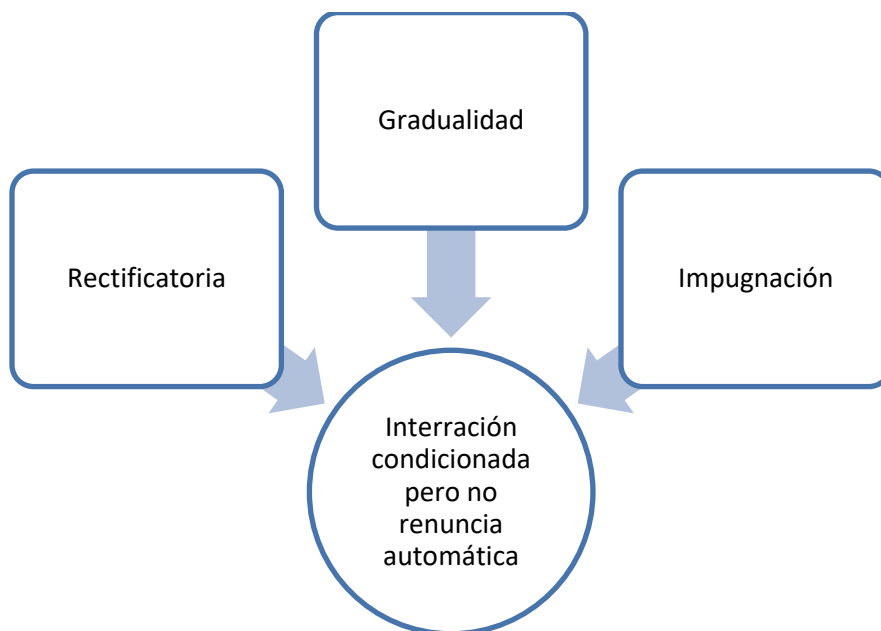


Figura 8. Interacción entre declaración rectificatoria, régimen de gradualidad y derecho de impugnación.

En el plano sancionador, la rectificatoria opera como condición de reducción, no como renuncia. En el plano impugnatorio, el alcance de la Casación exige cautelas: cuando la rectificatoria acoge integralmente la observación de SUNAT con contenido no formal, podría reducir el margen de controversia; pero ello no equivale a impedir el análisis de cuestiones de legalidad que subsistan, ni mucho menos a condicionar la gradualidad a una renuncia general.

El principio de proporcionalidad que rige el ius puniendi tributario impone que los incentivos (gradualidad) no se transformen en desincentivos a la defensa. Si el contribuyente percibe que rectificar para acceder a la rebaja implica cerrar la discusión de fondo, se desnaturaliza el objetivo del régimen y se erosiona la confianza legítima en la actuación estatal (Santos de Aragão, 2010). Por ello, una interpretación garantista y coherente con la legalidad debe afirmar que la rectificatoria

habilita la gradualidad, pero no la sujeta a una renuncia implícita del derecho de impugnación.

En suma, la declaración jurada rectificatoria habilita la aplicación del Régimen de Gradualidad como condición de reducción de sanciones, pero no implica de manera automática la renuncia al derecho de impugnación. El efecto impugnatorio derivado de la Casación N.º 3158-2022 debe interpretarse con cautela y solo opera en casos en que la rectificatoria manifiesta una adhesión integral y libre a la pretensión fiscal. Por tanto, una lectura coherente con la legalidad, la proporcionalidad y el principio de confianza legítima conduce a afirmar que la rectificatoria puede coexistir con el ejercicio de defensa y el derecho de impugnar, sin que la gradualidad se convierta en un mecanismo de renuncia tácita.

Respecto al tercer objetivo específico: Analizar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria implica, para el contribuyente, la renuncia a su derecho de impugnación y a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de lo determinado, de acuerdo con el precedente fijado por la Casación N.º 3158-2022.

Tabla 1:

¿Cuál es su apreciación general sobre la Sentencia de Casación N.º 3158-2022 en materia tributaria?

Participante 1:	Considero que esta casación marca un antes y un después en la interpretación del artículo 88 del Código Tributario, porque extiende los efectos de la rectificatoria más allá de su propósito técnico.
Participante 2:	A mi parecer, el fallo intenta reforzar la coherencia del contribuyente, pero lo hace a costa de restringir la impugnación, lo que genera un desequilibrio con el debido proceso.
Participante 3:	Desde mi experiencia, la decisión busca proteger la buena fe administrativa, aunque termina limitando derechos que deberían ser irrenunciables.
Participante 4:	Creo que la Corte quiso unificar criterios, pero lo hizo sin ponderar adecuadamente los principios constitucionales involucrados.

Entiendo la intención de dotar de certeza a los actos tributarios,

Participante 5: pero considero que la sentencia incurre en una sobrevaloración del consentimiento del contribuyente.

Pienso que la casación se apoya demasiado en la teoría de los actos

Participante 6: propios, trasladando un principio civil a un ámbito público donde rige la legalidad estricta.

En mi opinión, se trata de un precedente que, aunque busca

Participante 7: eficiencia procesal, puede vulnerar la tutela jurisdiccional efectiva.

Se advierte que la Casación N.º 3158-2022 introduce un cambio relevante en la interpretación del artículo 88 del Código Tributario, al conferir a la declaración jurada rectificatoria efectos jurídicos que exceden su naturaleza técnica. Los entrevistados coinciden en que este precedente extiende los alcances de la voluntad del contribuyente, tratándola como un acto inequívoco de aceptación frente a los reparos de la Administración, cuando en realidad puede responder a un contexto de cumplimiento forzoso o preventivo. Mientras algunos abogados reconocen la intención de la Corte de fortalecer la consistencia conductual y la buena fe en las relaciones fiscales, la mayoría advierte que esto se logra a expensas de restringir el derecho a impugnar, impactando negativamente principios fundamentales como la legalidad, el debido proceso y la protección judicial efectiva. Desde esta perspectiva, el fallo corre el riesgo de equiparar la acción correctiva con un abandono implícito de los derechos procesales, lo que va en contra de la naturaleza imperativa del Derecho Tributario, donde la autonomía de la voluntad del contribuyente está restringida por el principio de legalidad.

En este sentido, la mayoría de expertos concuerda que la teoría de los propios actos, tal y como ha sido aplicada por la Corte Suprema, no puede ser asimilada de forma automática de la esfera civil al ámbito tributario, por cuanto este se enfrenta a restricciones de orden público, y no a la libre disposición de las partes. La asimilación entre la coherencia y la renuncia, respecto de los efectos que se pueden producir en la sede de fiscalización por la rectificatoria, resulta en un problema de duda razonable, en especial, si se parte de la base que el deudor tributario se encuentra en una situación de cumplimiento normativo, y no en una situación de libertad contractual. En

consecuencia, el precedente que se ha analizado, a pesar de que se proponga con la finalidad de fortalecer la certidumbre de actuación administrativa, probablemente desbalanceará el sistema de garantías, al restringir la atribución de cuestionar reparos subsiguientes, constituyéndose en un principio que privilegia la eficiencia administrativa en desmedro de los derechos de defensa. Este hallazgo sirve como soporte a la hipótesis central de la investigación; la casación analizada genera una tensión entre el orden y la defensa de los derechos que, en este caso, debe ser resuelta de forma primaria, en relación con el principio de tutela efectiva y el ordenamiento jurídico en favor del deudor tributario, que es el objetivo de esta investigación.

Tabla 2:

¿Considera que la declaración jurada rectificatoria constituye un acto de voluntad plena del contribuyente?

Participante 1:	No necesariamente; muchas veces el contribuyente rectifica bajo presión de una fiscalización, sin libertad plena para decidir.
Participante 2:	En la práctica, la rectificación responde más a una estrategia de defensa que a un acto de voluntad absoluta.
Participante 3:	Creo que es un acto voluntario, pero condicionado, porque el contribuyente busca evitar sanciones o mayores reparos.
Participante 4:	Para mí, no puede considerarse una manifestación libre si existe coacción implícita por parte de la Administración.
Participante 5:	Desde la óptica jurídica, es un acto unilateral del contribuyente, pero no siempre consciente de sus efectos jurídicos.
Participante 6:	No comparto que sea un acto de voluntad plena, porque el procedimiento de fiscalización genera asimetría entre las partes.
Participante 7:	En mi experiencia, el contribuyente muchas veces firma la rectificación sin entender que luego no podría impugnar.

Existe un amplio consenso en que las declaraciones juradas corregidas no pueden considerarse actos completamente voluntarios, ya que estas declaraciones a menudo se presentan en el marco de un escrutinio administrativo donde el contribuyente está sujeto a presión o coerción

administrativa. Los participantes de las entrevistas destacan el hecho de que la acción correctiva no es incondicional o voluntariamente una aceptación de las correcciones de la SUNAT, sino más bien una acción motivada de manera estratégica o defensiva ante la amenaza de una sanción o un impacto económico mayor. Este hallazgo llama la atención sobre la asimetría estructural existente entre la Administración y el contribuyente, este último de los cuales no tiene la misma experiencia técnica, legal y coercitiva, lo que impide cualquier discusión sobre la voluntad pura o autónoma. Por lo tanto, conceptualizar la corrección como una expresión de voluntad, como se sugiere en la directriz legal N.º 3158-2022, es desestimar las condiciones materiales y psicológicas dentro de las cuales actúa un contribuyente durante una auditoría fiscal.

Desde una perspectiva de garantías legales, esta interpretación es problemática porque confunde el cumplimiento forzado con el cumplimiento voluntario, distorsionando así el principio de legalidad que es un componente esencial del derecho tributario. Los participantes señalan que la voluntad del contribuyente es al menos una voluntad que debe cooperar con la Administración, y que el contexto coercitivo del procedimiento fiscal debería excluir una aceptación voluntaria de las observaciones fiscales. Así, asumir la rectificación como un acto de voluntad puede conducir a consecuencias legales desproporcionadas, como la renuncia tácita al derecho de impugnar o la exclusión de los Beneficios del Cumplimiento Gradual. Estos resultados respaldan que los tribunales deberían adoptar una posición más restrictiva sobre la doctrina de los actos jurídicos, o al menos aplicarla de manera que las únicas situaciones donde debería aplicarse sean aquellas de una contradicción clara y consciente, para que no se utilice para castigar acciones que son consecuencia de la presión administrativa.

Tabla 3:

¿La presentación de la rectificatoria implica necesariamente aceptar las observaciones de la SUNAT?

Participante 1:	En mi experiencia, no siempre; a veces se rectifica solo para corregir aspectos formales sin aceptar el fondo de la observación.
Participante 2:	Personalmente creo que no debe interpretarse como aceptación automática, porque puede haber una rectificación parcial o preventiva.
Participante 3:	Considero que la rectificación debería entenderse como una subsanación técnica, no como reconocimiento pleno de la posición de

SUNAT.

Participante 4:	He visto casos donde el contribuyente rectifica para evitar una sanción, pero mantiene su discrepancia jurídica sobre el fondo.
Participante 5:	Para mí, la aceptación debe ser expresa y no puede presumirse del simple acto de rectificar.
Participante 6:	No toda rectificatoria implica rendirse ante la Administración; muchas veces es un acto prudente para reducir contingencias.
Participante 7:	En la práctica, el contribuyente puede acoger ciertas observaciones sin aceptar la totalidad del reparo fiscal.

Existe un consenso entre los expertos de que la presentación de una declaración rectificatoria no puede entenderse como una aceptación incondicional de las observaciones realizadas por la SUNAT. Los participantes argumentan que el acto de rectificación puede ser el resultado de diferentes motivaciones, como corregir errores formales, mitigar el riesgo de sanciones punitivas o estrategias preventivas contra contingencias futuras, pero que tales motivaciones no implican necesariamente la asunción de la dudosa validez legal de las observaciones realizadas. En particular, algunos encuestados señalan que hay rectificaciones parciales o condicionadas, donde el contribuyente acepta algunos aspectos técnicos, pero mantiene la disputa en contravención del tema principal, lo que socava la noción de aceptar completamente o de manera absoluta la disputa. En consecuencia, equiparar la rectificación a una adhesión incondicional a la posición de la Administración distorsiona su naturaleza jurídica, que está orientada a corregir la base declarativa y no a renunciar a la defensa.

Desde una perspectiva garantista, el acto de rectificación debe entenderse de manera coherente con el principio de legalidad y el derecho de defensa, en el que no existen inferencias automáticas que resulten en renunciaciones tácitas. Tal como enfatizan los entrevistados, la aceptación debe ser expresa y voluntaria, nunca presumida del simple hecho de presentar una rectificatoria. En el marco de la Casación N.º 3158-2022, aplicar una presunción de aceptación plena resulta riesgoso, pues podría convertir un acto técnico de corrección en un reconocimiento total del reparo fiscal, afectando el equilibrio procesal y la posibilidad del contribuyente de discutir la legalidad del acto determinativo. Así, los hallazgos confirman que la rectificatoria es un instrumento de subsanación, no de rendición, y que su correcta interpretación requiere distinguir entre el ámbito declarativo, sancionador y contencioso, preservando los derechos constitucionales que amparan al

administrado.

Tabla 4:

¿Cree que al presentar la declaración jurada rectificatoria el contribuyente renuncia a su derecho de impugnación?

Participante 1:	En principio no, porque la renuncia a un derecho fundamental debe ser expresa y no puede presumirse.
Participante 2:	En mi opinión, el fallo confunde coherencia con renuncia, lo cual es un error jurídico.
Participante 3:	Considero que impugnar sigue siendo legítimo si el contribuyente demuestra que su rectificación fue inducida.
Participante 4:	Desde la perspectiva del debido proceso, la rectificación no debería cerrar la vía impugnatoria.
Participante 5:	En la práctica, muchas veces se presenta la rectificatoria para evitar sanciones, no para renunciar a defenderse.
Participante 6:	Creo que el precedente 3158-2022 limita indebidamente el acceso al recurso.
Participante 7:	Renunciar al derecho de impugnar por rectificar es incompatible con el principio de tutela jurisdiccional efectiva.

Se puede apreciar un consenso mayoritario entre los especialistas respecto a que la presentación de una declaración jurada rectificatoria no constituye una renuncia al derecho de impugnación, salvo que exista una manifestación expresa, libre e informada en ese sentido. Los abogados entrevistados sostienen que el fallo de la Casación N.º 3158-2022 incurre en una confusión conceptual al equiparar la coherencia conductual con una renuncia tácita, lo que desnaturaliza la esencia del derecho de defensa. Para los expertos, la rectificación responde a un acto técnico o estratégico en muchos casos condicionado por la fiscalización o por la búsqueda de acceder al régimen de gradualidad no a un acto de disposición de garantías fundamentales. Este punto es crucial, pues en el ámbito tributario rige el principio de legalidad y no la autonomía de la voluntad, por lo que el contribuyente actúa dentro de un marco normativo obligatorio, sin plena libertad para renunciar a sus derechos.

En esa línea, los participantes remarcan que el derecho de impugnar es una manifestación del

debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva, ambos reconocidos en la Constitución y en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Por tanto, ninguna actuación administrativa o judicial puede restringirlo por inferencias conductuales, como interpretar que rectificar equivale a desistir. Si bien la Corte Suprema en la Casación 3158-2022 pretende evitar comportamientos contradictorios del contribuyente, los entrevistados advierten que dicha finalidad no puede alcanzarse a costa del derecho de defensa. En conclusión, los resultados respaldan una lectura garantista del precedente: la coherencia procesal debe aplicarse con cautela, y nunca como fundamento para eliminar la posibilidad de impugnar actos que el contribuyente considere ilegales o desproporcionados.

Tabla 5:

¿Cómo interpreta la teoría de los actos propios aplicada en esta casación?

Participante 1:	La entiendo como un intento de exigir coherencia al contribuyente, pero aplicada de forma excesiva.
Participante 2:	Para mí, la Corte trasladó una figura civil a un ámbito público donde no encaja del todo.
Participante 3:	Creo que se usó para justificar la imposibilidad de impugnar, lo que distorsiona su sentido original.
Participante 4:	En materia tributaria, la teoría de los actos propios debe ceder ante el principio de legalidad.
Participante 5:	En mi experiencia, este principio no puede limitar derechos procesales, sino solo impedir contradicciones dolosas.
Participante 6:	Me parece que la Corte la utilizó como argumento de cierre, sin ponderar las circunstancias reales del contribuyente.
Participante 7:	La aplicación de esta teoría debería ser excepcional en el ámbito tributario.

Existe una visión crítica frente al uso de la teoría de los actos propios en la Casación N.º 3158-2022. Gran parte de los participantes coinciden en que la Corte Suprema mueve una figura teorizada en el sector privado del derecho al sector público del derecho tributario, donde tal aplicación debería ser rara y cuidadosamente especificada. En consecuencia, si la teoría fue

diseñada para castigar la contradicción voluntaria en el contexto privado, pierde relevancia en el derecho público donde se utiliza para restringir derechos fundamentales como los derechos constitucionales de acceso a los tribunales o debido proceso. Los abogados argumentan que, en materia fiscal, el principio de legalidad prevalece sobre la coherencia de comportamiento, ya que el contribuyente no opera en un plano de igualdad o libre albedrío, sino dentro de un conjunto de obligaciones y cargas prescritas por la ley.

Los entrevistados también advierten que la Corte hace un uso instrumental del principio para justificar el rechazo del recurso, siendo la supervisión coercitiva o la complejidad técnica de las observaciones que se presentan ante la Corte una mera reflexión posterior. Este uso del principio, afirman los expertos, distorsiona el razonamiento de la teoría del abuso de derechos, para defender la buena fe de una parte en lugar de castigar la buena fe y la objeción. En resumen, las consecuencias anticipadas de la doctrina en el ámbito fiscal pueden ser solo de aplicaciones restringidas y subordinadas del principio constitucional para que no se conviertan en una fachada que limite un derecho al control judicial o un derecho a la defensa.

Tabla 6:

¿Esta interpretación es compatible con el derecho constitucional al debido proceso administrativo?

Participante 1:	Desde mi punto de vista, no lo es, porque cercena la posibilidad de revisión.
Participante 2:	Considero que restringe el derecho de defensa al impedir que se cuestione una determinación influenciada por SUNAT.
Participante 3:	En realidad, el debido proceso implica que toda resolución pueda ser revisada en sede impugnatoria.
Participante 4:	Si el contribuyente rectifica bajo fiscalización, no hay consentimiento libre y por tanto debe conservar su derecho al recurso.
Participante 5:	Para mí, la compatibilidad con el debido proceso es parcial, porque depende del contexto de la rectificación.
Participante 6:	En general, creo que la sentencia limita injustificadamente una garantía constitucional.

Participante 7: El fallo debió prever supuestos en los que la rectificatoria no impida impugnar.

Los especialistas coinciden en la interpretación de la Casación N° 3158-2022 y su relación con el debido proceso administrativo constitucional. La mayoría reconoce que esta interpretación limita el derecho a la defensa y el derecho a la revisión judicial, ambos fundamentales para el Estado de derecho constitucional. Si la acción correctiva tomada en un contexto de supervisión se interpreta como una aceptación final, el contribuyente queda incapacitado para impugnar la acción administrativa subsiguiente, incluso cuando la decisión se basa en presiones irracionales o interpretaciones arbitrarias por parte de la Administración. En este sentido, los abogados argumentan que el supuesto abandono del derecho de apelación como resultado de acciones correctivas va en contra del principio de legalidad, así como del artículo 139, párrafo 3 de la Constitución peruana, que establece que toda persona tiene derecho a apelar actos administrativos.

Por otro lado, algunos participantes matizan que la compatibilidad podría considerarse solo en casos donde la rectificación haya sido plenamente libre, consciente y voluntaria, es decir, cuando el contribuyente reconoce sin dudas la procedencia de la observación. Sin embargo, en la práctica, tal escenario es excepcional, pues la fiscalización introduce una asimetría estructural entre la Administración y el administrado, que impide hablar de consentimiento genuino. En suma, se coincide en que el precedente debería ser reinterpretado o complementado con criterios garantistas.

Tabla 7:

En la práctica, ¿qué riesgos supone este precedente para los contribuyentes sometidos a fiscalización?

Participante 1:	El principal riesgo es que el contribuyente pierda el derecho de defensa sin saberlo.
Participante 2:	Se genera temor a rectificar, incluso cuando la observación es válida, por miedo a perder recursos posteriores.
Participante 3:	Podría aumentar la litigiosidad, porque los contribuyentes evitarán corregir voluntariamente.
Participante 4:	El precedente introduce inseguridad sobre cuándo una rectificatoria se considera aceptación plena.

En la práctica, puede llevar a la Administración a usar la

Participante 5: rectificatoria como instrumento de cierre.

Los abogados debemos advertir a los clientes de los posibles

Participante 6: efectos no previstos que pueden derivarse de sus decisiones o actuaciones frente a la Administración Tributaria

Creo que se rompe la finalidad del principio de gradualidad como

Participante 7: incentivo de cumplimiento.

Se coincide en que la Casación N.º 3158-2022 introduce riesgos significativos para los contribuyentes en procesos de fiscalización, especialmente porque pueden perder su derecho de defensa sin plena conciencia de ello. La posibilidad de que una declaración jurada rectificatoria sea interpretada como aceptación total de las observaciones de la SUNAT genera un efecto disuasorio: muchos contribuyentes preferirán no rectificar, aun reconociendo errores, por temor a que se les cierre la vía impugnatoria. Esto, paradójicamente, va en contra del propósito de eficiencia y colaboración que busca el sistema tributario, al incentivar una actitud defensiva y litigiosa. De manera similar, los especialistas advierten que este precedente incrementa la incertidumbre legal, ya que no establece claramente cuándo una rectificación puede constituir una aceptación de una reclamación en un sentido pleno, ni cómo puede ser conceptualmente diferenciada de una enmienda correctiva técnica pura o de una enmienda correctiva de naturaleza preventiva.

En este contexto, los expertos coinciden en que la aplicación de este criterio puede distorsionar el sistema de gradualidad, que ha sido concebido como un sistema de fomento del cumplimiento voluntario, por lo tanto, no como una trampa que pueda restringir derechos fundamentales. Si los contribuyentes asocian una rectificación con la pérdida del derecho a impugnar una acción administrativa o una inacción administrativa, quiebra la racionalidad del sistema legal de confianza legítima y proporcionalidad que debe regir el poder sancionador. Por lo tanto, destacan la necesidad de revisar o calificar este precedente legal para evitar que sea mal utilizado por la Administración como un mecanismo de cierre, garantizando que las rectificaciones permanezcan de naturaleza técnica y correctiva, y no se conviertan en una renuncia implícita de derechos.

Tabla 8:

¿Considera que debería existir una reforma normativa o jurisprudencial que aclare la relación entre la rectificatoria y el derecho de impugnación?

Participante 1:	Sí, sin duda, para precisar que la rectificatoria no implica renuncia al recurso.
Participante 2:	Creo que una reforma ayudaría a delimitar claramente los efectos jurídicos del acto.
Participante 3:	Debería incorporarse una disposición expresa en el artículo 88 del TUO del Código Tributario.
Participante 4:	También sería útil una directiva de SUNAT que diferencie entre rectificación voluntaria e inducida.
Participante 5:	En mi opinión, el Tribunal Fiscal debería emitir un precedente vinculante que aclare este tema.
Participante 6:	Una reforma jurisprudencial permitiría restablecer el equilibrio entre legalidad y coherencia.
Participante 7:	Considero necesario unificar criterios entre SUNAT, el Tribunal y la Corte Suprema.

una necesidad de una reforma normativa o jurisprudencial que aclare los efectos de la declaración jurada rectificatoria en relación con el derecho a impugnarla. La mayoría de los autores sostiene que el artículo 88 del TUO del Código Tributario debería incorporar una disposición que establezca que la rectificación permanece inhabilitada, a menos que el contribuyente evidencie una manifestación inequívoca y voluntaria. Esta aclaración evitaría el tipo de dudas que persisten después de la Casación N.º 3158-2022 al atribuir una intención que no es claramente rectificadora. Además, la SUNAT debería emitir una directriz interpretativa para separar las rectificaciones voluntarias (espontáneas) de las inducidas (durante la auditoría) para garantizar la transparencia y la previsibilidad en la acción administrativa.

Además, los abogados enfatizan la utilidad de que el Tribunal Fiscal establezca un precedente o una directiva uniforme sobre este punto para asegurar la coherencia entre los órganos del Sistema Tributario. La unificación de criterios entre la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema

permitirá restaurar el equilibrio entre el principio de legalidad y la exigencia de coherencia conductual del contribuyente. Sin duda, una reforma bien diseñada ayudaría a fortalecer la seguridad jurídica, en el sentido de que el uso de una rectificación como herramienta técnica de remediación no debería convertirse en un abandono tácito de derechos fundamentales, como la defensa o el control jurisdiccional efectivo.

Las respuestas de las entrevistas muestran una preocupación por los impactos negativos de la Casación N.º 3158-2022 en relación con el derecho de apelación y el principio de legalidad. Todos coinciden en que el declarativo correctivo juramentado no debe entenderse como un acto de plena voluntad o una aceptación automática de las observaciones de SUNAT, ya que generalmente se presenta bajo condiciones de presión procesal o desequilibrio. También advierten que equiparar la rectificación con una renuncia implícita al recurso infringe el debido proceso y la protección judicial efectiva, lo que resulta en riesgos prácticos como derechos perdidos o inseguridad jurídica. La aplicación extensiva de la teoría de los actos propios se percibe como una traslación indebida desde el ámbito civil, que desnaturaliza las garantías del contribuyente. En consecuencia, los entrevistados recomiendan una reforma normativa o jurisprudencial que delimite expresamente los efectos de la rectificatoria, reafirmando su carácter técnico y preservando el acceso a la defensa, en coherencia con los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario peruano.

CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

La discusión se orienta a analizar críticamente los efectos jurídicos y prácticos derivados del criterio sentado en la Casación N.º 3158-2022 sobre la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización y su impacto en dos planos: el derecho de impugnación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad. A partir del análisis jurisprudencial, análisis doctrinal, normativo y la evidencia, se contrastan los avances (mayor coherencia conductual exigida al contribuyente, previsibilidad en la actuación administrativa) con las tensiones detectadas (posible restricción del acceso al recurso, riesgos de convertir la rectificación en renuncia tácita, efectos indeseados sobre la finalidad incentivadora de la gradualidad).

En tal sentido en relación con el objetivo establecer los efectos jurídicos que produce la presentación de una declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización, conforme al criterio jurisprudencial fijado en la Casación N.º 3158-2022, se observa que la Casación N.º 3158-2022 introduce un cambio sustancial en la interpretación de la declaración jurada rectificatoria, al considerar que esta constituye un acto de voluntad plena del contribuyente con efectos jurídicos inmediatos. No obstante, las entrevistas a abogados tributaristas evidencian que dicha voluntad no es absoluta, pues la rectificación suele efectuarse bajo presión de la fiscalización, lo cual impide catalogarla como una manifestación libre o consciente. Esta evidencia concuerda con Sari y Qibthiyah (2022) que explican que las contradicciones en la actuación de las administraciones tributarias afectan su legitimidad y atentan el derecho de defensa, de esta forma, consolidando el control jurisdiccional. En la misma línea, la posible y estricta aplicación de la teoría de los actos propios en el Perú, en cuanto a la legalidad del acto, puede hacer que un acto meramente técnico, la subsanación, se confunda con una renuncia tácita al derecho de impugnar. Esto da a entender que la Corte Suprema al enfocarse en la actitud de los contribuyentes no obvia el respeto al sistema de ordenación de los procesos ni al derecho a una tutela jurisdiccional, que son principios que deben ser garantizados en materia de tributación en un país de orden constitucional.

En adición, la divergencia con Pickstone (2022) evidencia que contradicción con sistemas garantistas, en el caso de Suiza, se entiende la rectificación como una renuncia de orden jurídico. Esto permite la contradicción entre colaboración y defensa. Para el caso de la presente tesis, esta

respuesta justifica la afirmación de que el sistema de Derecho Tributario en el Perú no puede dejar de lado en su funcionamiento, la eficiencia en la disciplina administrativa y la observancia de los derechos y principios constitucionales, debiendo evitar que la rectificatoria se interprete como una aceptación tácita o renuncia al derecho de recurso.

En consecuencia, los hallazgos de este estudio confirman que la Casación N.º 3158-2022 reconfigura los límites entre fiscalización y defensa, afectando la seguridad jurídica y generando un precedente que requiere reinterpretación conforme a la legalidad, la buena fe y la confianza legítima, en línea con el enfoque garantista defendido en la presente investigación.

Respecto al segundo objetivo específico determinar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria genera para el contribuyente la renuncia o limitación a su derecho de acogerse al Régimen de Gradualidad en materia sancionadora, conforme a la interpretación establecida por la Casación N.º 3158-2022, los hallazgos doctrinales, jurisprudenciales y empíricos evidencian que la rectificatoria constituye un acto técnico orientado a la corrección de la base declarativa, pero no puede interpretarse como manifestación de voluntad que implique renuncia a garantías sancionadoras o procedimentales. En concordancia con lo señalado por Albañil (2021), la falta de claridad normativa del artículo 88 del TUO del Código Tributario genera ambigüedad sobre los efectos de la rectificación, debilitando la seguridad jurídica y favoreciendo interpretaciones amplias como las que asume la Casación N.º 3158-2022. Los entrevistados, en línea con este planteamiento, coinciden en que el contribuyente rectifica bajo la presión de la fiscalización, por lo que carece de libertad plena para asumir los efectos jurídicos que la Corte le atribuye. Así, sostener que la rectificatoria activa automáticamente la renuncia a beneficios sancionadores o derechos de defensa contradice el principio de proporcionalidad y la finalidad del Régimen de Gradualidad, que busca incentivar el cumplimiento voluntario y no castigar la colaboración.

En contraste, los antecedentes comparados respaldan una interpretación garantista. Collins et al. (2022) destacan que en el Reino Unido la preservación del derecho de impugnación se asocia a la eficiencia y transparencia administrativa, lo cual garantiza que la rectificación voluntaria no limite el acceso a recursos. De manera similar, Pickstone (2022) y Quiñones et al. (2025) muestran que los sistemas suizo y británico reconocen la rectificación como un acto de colaboración, no como renuncia implícita, asegurando que los incentivos sancionadores (rebajas o exoneraciones) coexistan con el derecho a revisión y recurso. En el contexto peruano, la Casación 3158-2022, al

extender los efectos de la rectificatoria al ámbito sancionador, desnaturaliza el propósito del Régimen de Gradualidad, pues convierte el cumplimiento en un acto riesgoso que podría limitar el derecho de impugnación. Por tanto, los resultados demuestran que la aplicación automática de la teoría de los actos propios en este contexto vulnera la racionalidad del ius puniendi tributario, generando una distorsión entre eficiencia y garantía. De ahí que se requiera una interpretación armónica que preserve la legalidad, la confianza legítima y el equilibrio entre corrección voluntaria y derecho de defensa.

Respecto al objetivo específico tres analizar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria implica, para el contribuyente, la renuncia a su derecho de impugnación y a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de lo determinado, según la Casación N.º 3158-2022, los hallazgos triangulados muestran que el razonamiento de la Corte, al atribuir a la rectificatoria un valor de aceptación sustantiva, tiende a restringir la apertura del debate de legalidad en sede impugnatoria. Las respuestas de los especialistas revelan que la rectificación suele presentarse bajo presión fiscalizadora y por incentivos de gradualidad, por lo que no puede asimilarse automáticamente a una renuncia informada a la revisión de fondo. En términos de sistema, Bardales (2021) resalta que, incluso para la propia Administración, el poder impugnatorio es excepcional y tasado (control de legalidad), estándar que refuerza la idea de que el proceso contencioso-administrativo tributario se ordena a garantizar revisión y control, no a cerrarlos por inferencias conductuales. En la misma línea garantista, el precedente del Tribunal Fiscal 09086-1-2023 evidencia que cuando la rectificación es voluntaria y de escasa materialidad, el sistema favorece eficiencia y corrección (incluso no sancionar) sin traducir ello en pérdida de derechos, lo que desautoriza la lectura de la rectificatoria como acto de renuncia al pronunciamiento de fondo. Así, la casación, aplicada sin matices, desbalancea el modelo: incentiva la corrección, pero penaliza la defensa, tensionando legalidad, debido proceso y tutela efectiva.

En clave comparada (con lo ya desarrollado para RU y Suiza), las buenas prácticas privilegian coherencia y transparencia sin sacrificar la revisión posterior, lo que confirma que la rectificación no debe operar como barrera al pronunciamiento de mérito. Por tanto, los resultados sostienen una lectura restrictiva de la teoría de los actos propios en tributario y exigen criterios de salvaguarda: distinguir rectificatorias formales, parciales de adhesiones plenas y libres, y preservar el acceso al control de legalidad cuando subsistan dudas razonables o vicios en la determinación.

Respecto al objetivo general Los resultados muestran que la Casación N.º 3158-2022 desplaza el equilibrio entre fiscalización y garantías al atribuir a la rectificatoria un valor de adhesión sustantiva que apaga la controversia. Empíricamente, los abogados coinciden en que la rectificación suele emitirse bajo presión y asimetría; ese patrón se alinea con Goyzueta et al. (2025), quienes evidencian que el grado de control de la Administración y la claridad comunicacional condicionan la conducta del contribuyente, reforzando la necesidad de reglas previsibles para no convertir la corrección en renuncia. A nivel interno, Delgado (2020) muestra que el sistema sancionador debe respetar proporcionalidad y capacidad contributiva; llevar la teoría de actos propios hasta cerrar el recurso por rectificar desnaturaliza esa racionalidad sancionadora. Finalmente, criterios prueban que el diseño peruano incentiva la subsanación sin exigir abdicación de derechos, lo que contrasta con una lectura expansiva de la casación.

CONCLUSIONES

En primer lugar, se concluye que la Casación N.º 3158-2022 atribuye a la declaración jurada rectificatoria un efecto jurídico que excede su función técnica, al considerarla un acto de voluntad plena del contribuyente. Sin embargo, los resultados demuestran que dicha voluntad se encuentra condicionada por el contexto de fiscalización, por lo que no puede entenderse como una aceptación libre ni como una renuncia al derecho de impugnación. En consecuencia, la aplicación extensiva de la teoría de los actos propios genera tensiones con los principios de legalidad y debido proceso, afectando la seguridad jurídica. Por ello, los efectos de la rectificatoria deben interpretarse dentro de un marco garantista que preserve el equilibrio entre la potestad fiscalizadora del Estado y el derecho de defensa del contribuyente.

En segundo lugar, se concluye que la presentación de la declaración jurada rectificatoria no genera una renuncia ni limitación al derecho del contribuyente de acogerse al Régimen de Gradualidad, puesto que su función es estrictamente técnica y se orienta a corregir la base declarativa, no a disponer de garantías sancionadoras o procesales. La Casación N.º 3158-2022 amplía indebidamente los efectos de la rectificatoria al interpretarla como un acto de voluntad plena, lo que tensiona los principios de legalidad, proporcionalidad y buena fe administrativa. A la luz de los resultados y de la doctrina comparada, se afirma que la rectificación debe entenderse únicamente como un requisito habilitante para acceder a reducciones de sanción, mas no como una renuncia tácita al derecho de impugnar ni al control de legalidad de los actos tributarios.

Asimismo, se concluye que la presentación de la declaración jurada rectificatoria no implica, por sí misma, la renuncia del contribuyente a su derecho de impugnación ni a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de la determinación tributaria. La lectura amplia asumida por la Casación N.º 3158-2022 solo podría operar de manera excepcional cuando exista una adhesión integral, libre e informada a la pretensión fiscal, lo que no constituye la regla general en contextos de fiscalización. Por tanto, debe prevalecer una interpretación acorde con los principios de legalidad, debido proceso y proporcionalidad.

Finalmente, se concluye que, a la luz de los resultados integrales, el criterio establecido por la Casación N.º 3158-2022 no justifica que la rectificatoria presentada en fiscalización limite por regla general el derecho de impugnación ni condicione el acogimiento al Régimen de Gradualidad

a una renuncia implícita. Su efecto restrictivo solo sería constitucionalmente compatible en supuestos excepcionales, cuando la adhesión del contribuyente sea plena, libre, informada y debidamente motivada. En los demás casos, debe mantenerse la coexistencia entre la corrección voluntaria y el pleno acceso al control de legalidad, en coherencia con los principios de legalidad, debido proceso, proporcionalidad y confianza legítima.

BIBLIOGRAFÍA

- Arbañil, B. (2021). La presentación de la declaración rectificatoria dentro del plazo de prescripción según el Código Tributario y la vulneración del principio de seguridad jurídica [Tesis de Maestría, Universidad Católica San Toribio de Mogrovejo].
- Arrasco, E. (2022). ¿Por qué no se ha incluido la teoría de los actos propios en la codificación civil peruana, argentina, colombiana y chilena? <https://lpderecho.pe/por-que-no-se-ha-incluido-la-teoria-de-los-actos-propios-en-la-codificacion-civil-peruana-argentina-colombiana-y-chilena>
- Bardales, P. (2021). Breves notas en torno a la legitimidad para obrar activa de la Administración tributaria y el artículo 157 del Código Tributario. *Ius Et Veritas*, (63). <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202102.013>
- Bascuñán, A. (2011). Teoría de los actos propios en el derecho. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 24(2), 9–34. <https://doi.org/10.4067/S0718-09502011000200001>
- Chávez, Á. . (2023). Análisis de la norma IX del código tributario. Integración jurídica. *Giuristi: Revista De Derecho Corporativo*, 4(8), 60–86. <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2023.v4n8.04>
- Collins, J., Walsh, S. & Boyd, C. (2022). Contentious tax: procedure and practice in 2022. DLA Piper / Tax Journal.
- Comexperú. (2025). La SUNAT debe velar por los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. <https://www.comexperu.org.pe/articulo/la-sunat-debe-velar-por-los-principios-de-seguridad-juridica-y-confianza-legitima>
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2022). Casación N.º 03158-2022. Sentencia sobre declaración jurada rectificatoria en procedimiento de fiscalización.
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2022). Casación N.º 03158-2022. Sentencia sobre declaración jurada rectificatoria en procedimiento de fiscalización.
- Delgado Palza, R. G. (2020). Principio de capacidad contributiva en el sistema sancionador tributario y su implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019 [Tesis de maestría, Universidad Católica de Santa María].
- Delgado, R. (2020). *Principio de capacidad contributiva en el sistema sancionador tributario y su*

- implicancia en la deserción de las empresas unipersonales comisionistas en Arequipa en el 2019* [Tesis de maestría, Universidad Católica de Santa María].
- Fernández, C. (2019). *La teoría de los actos propios y su aplicación en la legislación peruana*. Universidad Femenina del Sagrado Corazón.
- Flores, G. (2017). *Principios, procedimientos y procesos tributarios*. Revista de Derecho Tributario, 2.
- Fuster, D. (2019). Qualitative Research: Hermeneutical Phenomenological Method. *Propósitos y representaciones*.
- Galvis Arteaga, J. A. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista de derecho Fiscal*, (14), 121–142. <https://doi.org/10.18601/16926722.n14.06>
- Gamba, C. (2006). *El “Debido Procedimiento Administrativo” en el ámbito tributario*. *Derecho & Sociedad*, (27), 48-61.
- García, M. (2002). El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. En *Biblioteca Jurídica Virtual* (Capítulos). Universidad Nacional Autónoma de México.
- Gazzo, J. (1993). *La seguridad jurídica en el Derecho Tributario*. Revista *Ius et Veritas*.
- González, C., & Velásquez, J. (2018). *Circulares y discrecionalidad en el ámbito tributario: En torno a los límites de la facultad discrecional de SUNAT para aplicar sanciones tributarias*. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.
- Goyzueta, A., Obregón, J., & Rea, Y. (2025). Factores que influyen en la cultura tributaria de los generadores de renta de cuarta categoría en el distrito de Arequipa en el año 2023 [Tesis de Maestría, Universidad Continental].
- Goyzueta, A., Obregón J. M., & Rea, Y. (2025). *Factores que influyen en la cultura tributaria de los generadores de renta de cuarta categoría en el distrito de Arequipa en el año 2023* [Tesis de maestría, Universidad Continental].
- Huapaya Garriazo, P. J., Llaque Sánchez, F. R., Mares Ruíz, C., Ruiz Colmenares, M., & Sebastián Rodríguez, F. (2023). *Manual de derecho tributario: Parte general* (Tomo 1). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).
- Marín F. (2018). *La doctrina de los actos propios en derecho tributario*. Thomson Reuters –

- Civitas.
- Marín, D. (2018). *La doctrina de los actos propios en derecho tributario* (1.^a ed.; Libro + E-book). Civitas.
- Martínez, I. (2023). Sobre los métodos de la investigación jurídica. *Revista chilena de derecho y ciencia política*, 14.
- Medrano C., H. (1995). *Declinación del principio de legalidad en Derecho Tributario: una constatación objetiva*. *Ius Et Veritas*, 5(10), 197-201.
- Melgar, P. (2024). *Más allá de la capacidad contributiva: una mirada a la proporcionalidad tributaria en los derechos tributarios en México*. *Nomos: Procesalismo Estratégico*, 1(2). <https://doi.org/10.29105/nomos.v1i2.14>
- Observatorio de Jurisprudencia Civil. (2024). *No resulta aplicable en materia tributaria la renuncia tácita de la prescripción ganada del Código Civil por principio de especialidad [Casación 16509-2018, Lima]*. <https://lpderecho.pe/no-resulta-aplicable-materia-tributaria-renuncia-tacita-prescripcion-ganada-codigo-civil-principio-especialidad-casacion-16509-2018-lima>
- Padilla, C., & Marroquin, C. (2021). Research Approaches in Dentistry: Quantitative, Qualitative and Mixed. *Revista Estomatológica Herediana*, 31(4)
- Perznieto, L. (2020). La dogmática jurídica, con especial referencia al derecho internacional privado. *Revistas Jurídicas UNAM*.
- Pickstone, D. (2022). *The Tax Disputes and Litigation Review* (10th ed.). Law Business Research Ltd.
- Quiñones, N., González de Frutos, U., & Uribe, E. (2025). *Dispute Resolution for International Tax: Reflections on Arbitration, the Mutual Agreement Procedure, and Mediation*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Retrieved from https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2025_Dispute_Resolution.pdf ciat.org
- Rodríguez, J. (2013). El principio general del derecho de confianza legítima [The principle of legitimate expectations]. *Ciencia Jurídica*, 1(4), 59–79. Universidad de Guanajuato, División de Derecho, Política y Gobierno, Departamento de Derecho.
- Salto, M. (2017). *Los principios generales del derecho tributario según la Constitución de Ecuador*. *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG*

- Santos de Aragão, A. (2010). *Teoría de las autolimitaciones administrativas: actos propios, confianza legítima y contradicción entre órganos administrativos*. Círculo de Derecho Administrativo.
- Sari, M., & Qibthiyyah, R. (2022). Examining the factors that affect the loss of tax disputes in the Tax Court. *GATR Accounting and Finance Review*, 7(2), 97–112. [https://doi.org/10.35609/afr.2022.7.2\(3\)](https://doi.org/10.35609/afr.2022.7.2(3))
- SUNAT. (2016). RSNAO N.º 006-2016-SUNAT/600000: Criterios de discrecionalidad para no sancionar. <https://www.sunat.gob.pe>
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (1997). *Resolución de Superintendencia N.º 102-97-SUNAT, que regula la presentación de declaraciones sustitutorias o rectificatorias referidas a la determinación de la obligación tributaria*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Tapia, J. (2005). Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los Contribuyentes. *Revista Chilena de Derecho* 2(32)
- Tribunal Constitucional. (2006). *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Centro de Estudios Constitucionales del Tribunal Constitucional y Gaceta Jurídica
- Tribunal Fiscal. (2023). *Resolución N.º 09086-1-2023 [Jurisprudencia de observancia obligatoria]*. Diario Oficial *El Peruano*.

ANEXOS

Anexo 1: Matriz de consistencia

Preguntas De Investigación	Objetivos De Investigación	Hipótesis	Categorías	Sub Categorías	Instrumento	Metodología
Pregunta general:	Objetivo general					
¿De qué manera la limitación al derecho de impugnación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad en materia tributaria se configuran a partir del criterio jurisprudencial establecido en la Casación N.º 3158-2022?	Analizar la limitación al derecho de impugnación y el acogimiento al Régimen de Gradualidad en materia tributaria, a partir del criterio jurisprudencial establecido en la Casación N.º 3158-2022.		Derecho de impugnación	Teoría de los actos propios Efectos de la rectificatoria	Guía de entrevista	Enfoque Cualitativo Tipo de investigación Básica (teórica) Diseño No experimental – transversal
Preguntas específicas	Objetivos específicos					
¿Qué efectos jurídicos produce la presentación de una declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización, conforme al criterio jurisprudencial fijado en la Casación N.º 3158-2022?	Establecer los efectos jurídicos que produce la presentación de una declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización, conforme al criterio jurisprudencial fijado en la Casación N.º 3158-2022.	Dado que las resoluciones de determinación emitidas dentro de un proceso de fiscalización adoptando las observaciones de la SUNAT no son definitivas, por lo que pueden ser impugnadas, es probable que el criterio adoptado por la Casación N.º 3158-2022 limite el derecho del			Ficha de análisis jurisprudencial	Nivel de investigación Descriptivo – Explicativo Métodos Dogmático (análisis jurídico sistemático y normativo).
¿De qué manera la presentación de la declaración jurada rectificatoria puede generar para el contribuyente la renuncia o limitación a su derecho de acogerse al Régimen de Gradualidad en materia sancionadora,	Determinar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria genera para el contribuyente la renuncia o limitación a su derecho de acogerse al Régimen de Gradualidad en materia		Régimen de gradualidad	Naturaleza del régimen		Exegético (interpretación literal, sistemática y teleológica de

conforme a la interpretación establecida por la Casación N.º 3158-2022?	sancionadora, conforme a la interpretación establecida por la Casación N.º 3158-2022.	contribuyente a acogerse al Régimen de Gradualidad en la aplicación de sanciones tributarias.		Renuncia o limitación rectificatoria		normas). Fenomenológico (comprensión de percepciones y experiencias de los abogados).
¿Cómo la presentación de la declaración jurada rectificatoria podría implicar, para el contribuyente, la renuncia a su derecho de impugnación y a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de lo determinado, según el precedente fijado por la Casación N.º 3158-2022?	Analizar si la presentación de la declaración jurada rectificatoria implica, para el contribuyente, la renuncia a su derecho de impugnación y a obtener un pronunciamiento de fondo sobre la legalidad o constitucionalidad de lo determinado, de acuerdo con el precedente fijado por la Casación N.º 3158-2022.				Ficha de análisis doctrinal	

Anexo 2: Instrumentos de recolección de datos
Entrevista Dirigida A Abogados

Estimado(a) abogado(a):

Reciba un cordial saludo. La presente entrevista forma parte del trabajo de investigación titulado “Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la Casación 3158-2022”, desarrollado como parte de la tesis para optar el grado académico de Maestro en Derecho Empresarial.

El objetivo de esta entrevista es recoger su valiosa opinión profesional y experiencia en el ámbito del derecho tributario respecto a la problemática de la declaración jurada rectificatoria y sus efectos sobre el derecho de impugnación, particularmente a la luz de la Sentencia de Casación N.º 3158-2022. Su participación contribuirá significativamente al análisis doctrinal y práctico del tema, permitiendo identificar posibles limitaciones al derecho de defensa de los contribuyentes y evaluar la coherencia del precedente con el marco constitucional vigente.

La información recogida será tratada con estricta confidencialidad y utilizada exclusivamente con fines académicos. Agradezco de antemano el tiempo brindado y su disposición para contribuir al desarrollo de esta investigación.

Preguntas de la entrevista

- 1. ¿Cuál es su apreciación general sobre la Sentencia de Casación N.º 3158-2022 en materia tributaria?**

- 2. ¿Considera que la declaración jurada rectificatoria constituye un acto de voluntad plena del contribuyente?**

- 3. ¿La presentación de la rectificatoria implica necesariamente aceptar las observaciones de la SUNAT?**

- 4. ¿Cree que al presentar la declaración jurada rectificatoria el contribuyente renuncia a su derecho de impugnación?**

- 5. ¿Cómo interpreta la teoría de los actos propios aplicada en esta casación?**

- 6. ¿Esta interpretación es compatible con el derecho constitucional al debido proceso administrativo?**

- 7. En la práctica, ¿qué riesgos supone este precedente para los contribuyentes sometidos a fiscalización?**

- 8. ¿Considera que debería existir una reforma normativa o jurisprudencial que aclare la relación entre la rectificatoria y el derecho de impugnación?**

Ficha De Análisis Documental Jurisprudencial

Sección	Descripción	
Referencia del documento	Tipo de ficha:	
	Fuente:	
	Órgano emisor:	
	Materia:	
Descripción general del documento	Resumen:	
	Contexto:	
Problema jurídico central	Relación con el problema de investigación:	
Fundamentos jurídicos principales	Consignar:	
Principios o normas aplicadas	Detalle:	
Interpretación jurisprudencial	Comprensión:	
Apreciación crítica	Coherencia:	
Conclusión analítica	Síntesis:	
Valor interpretativo	Implicancia	

Ficha De Análisis Doctrinal/Normativo

Sección	Descripción	
Referencia del documento	Tipo de ficha:	
	Fuente:	
	Autor o entidad emisora:	
	Año/Publicación:	
	Tema analizado:	
Planteamiento central del autor o norma	Tesis o posición principal:	
Argumentos y fundamentos relevantes	Relevancia jurídica:	
Enfoque doctrinal o corriente teórica	Enfoque teórico	
Relación con el problema de investigación	Conexión temática:	
Valoración crítica del investigador	Juicio académico:	
Conclusión del análisis doctrinal o normativo	Aporte clave:	

Anexo 3: Validación de instrumentos

REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Guía de entrevista

1.4. Nombre del experto: Miguel Ángel Zuñiga Marino

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
1. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado					2
2. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas					2
3. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos					2
4. Organización	Existe una organización lógica					2
5. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
6. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
7. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio					2
8. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores				1.5	
9. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio				1.5	
10. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información				1.5	
SUBTOTAL					4.5	14
TOTAL						18.5

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Miguel Ángel Zuñiga Marino
Título profesional/Especialidad	Abogado
Grado Académico	Doctor
Mención	Derecho



REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Ficha de análisis jurisprudencial

1.4. Nombre del experto: Alexander Joao Peñaloza Mamani

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
4. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado					2
5. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas					2
6. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos					2
11. Organización	Existe una organización lógica					2
12. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
13. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
14. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio					2
15. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores					2
16. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio					2
17. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información					2
SUBTOTAL						20
TOTAL						20

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Alexander Joao Peñaloza Mamani
Título profesional/Especialidad	Abogado
Grado Académico	Magister
Mención	Derecho de empresa



REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Ficha de análisis doctrinal

1.4. Nombre del experto: Katia Scarlet Reyes Loaiza

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
7. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado					2
8. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas					2
9. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos					2
18. Organización	Existe una organización lógica					2
19. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
20. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
21. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio				1.5	
22. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores				1.5	
23. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio				1.5	
24. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información				1.5	
SUBTOTAL					4.5	14
TOTAL						18.5

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Katia Scarlet Reyes Loaiza
Título profesional/Especialidad	Abogada
Grado Académico	Doctora
Mención	Derecho



REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Ficha de análisis jurisprudencial

1.4. Nombre del experto: Katia Scarlet Reyes Loaiza

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
10. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado					2
11. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas					2
12. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos					2
25. Organización	Existe una organización lógica					2
26. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
27. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
28. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio					2
29. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores					2
30. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio					2
31. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información					2
SUBTOTAL						20
TOTAL						20

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Katia Scarlet Reyes Loaiza
Título profesional/Especialidad	Abogada
Grado Académico	Doctora
Mención	Derecho



REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Ficha de análisis doctrinal

1.4. Nombre del experto: Alexander Joao Peñaloza Mamani

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
13. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado				1.5	
14. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas				1.5	
15. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos				1.5	
32. Organización	Existe una organización lógica				1.5	
33. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
34. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
35. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio					2
36. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores					2
37. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio					2
38. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información					2
SUBTOTAL					6	12
TOTAL						18

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Alexander Joao Peñaloza Mamani
Título profesional/Especialidad	Abogado
Grado Académico	Magister
Mención	Derecho de empresa



REPORTE DE VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

I. DATOS GENERALES

1.1. Título de investigación: Limitación al derecho de impugnación y acogimiento al régimen de gradualidad en materia tributaria. Análisis de la casación 3158-2022.

1.2. Autores de la investigación: Erika Janeth Tejada Zúñiga

1.3. Nombre del instrumento: Guía de entrevista

1.4. Nombre del experto: Katia Scarlet Reyes Loaiza

1.5. Área de desempeño laboral: Docente Universitario

II. CRITERIOS DE EVALUACIÓN DEL INSTRUMENTO

Indicadores de evaluación del instrumento	Valoración cualitativa	Deficiente	Regular	Bueno	Muy bueno	Excelente
	Valoración cuantitativa	0	0.5	1	1.5	2
16. Claridad	Esta formulado con lenguaje apropiado					2
17. Objetividad	Permite recabar datos o conductas observadas					2
18. Actualidad	Corresponde al estado actual de los conocimientos					2
39. Organización	Existe una organización lógica					2
40. Suficiencia	Evalúa las dimensiones de la variable en cantidad y calidad					2
41. Intencionalidad	Adecuado para alcanzar los objetivos del estudio					2
42. Consistencia	Basado en el aspecto teórico científico y del tema del estudio					2
43. Coherencia	Con las variables, dimensiones e indicadores					2
44. Metodología	Responde al método, tipo diseño, y enfoque del estudio					2
45. Conveniencia	Permite un adecuado levantamiento de la información					2
SUBTOTAL						20
TOTAL						20

Criterios de evaluación	Valoración cuantitativa	Valoración cualitativa	Opinión de aplicabilidad
	17-20	Aprobado	Valido-Aplicar
	11-16	Observado	No valido- subsanar
	0-10	Rechazado	No valido- Replantear

1.6. Criterio de validación del experto: Procede su aplicación SI (X) NO ()

Nombres y Apellidos	Katia Scarlet Reyes Loaiza
Título profesional/Especialidad	Abogada
Grado Académico	Doctora
Mención	Derecho

