



FACULTAD DE DERECHO
SECCIÓN DE POSGRADO

**REFORMA DEL PRINCIPIO DE INMUTABILIDAD DE LOS
ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS. HACIA UNA NUEVA
DIMENSIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO**

PRESENTADA POR

FELIPE EDUARDO IANNAZONE SILVA

ASESOR

JULIO BALTAZAR DURAND CARRIÓN

TESIS

PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE DOCTOR EN DERECHO

LIMA – PERÚ

2020



CC BY-NC-SA

Reconocimiento – No comercial – Compartir igual

El autor permite transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra con fines no comerciales, siempre y cuando se reconozca la autoría y las nuevas creaciones estén bajo una licencia con los mismos términos.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO

**REFORMA DEL PRINCIPIO DE INMUTABILIDAD DE LOS ACTOS
ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS. HACIA UNA NUEVA DIMENSIÓN DEL
DERECHO TRIBUTARIO PERUANO.**

TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADEMICO DE DOCTOR EN DERECHO

Presentado por:

MG. FELIPE EDUARDO IANNAZONE SILVA

Asesor:

DR. JULIO BALTAZAR DURAND CARRIÓN

Lima, Perú

2020

ÍNDICE DE CONTENIDOS

	Página
RESUMEN-ABSTRACT	8
INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO	31
1.1 Antecedentes de la investigación	31
1.2 Bases teóricas	35
1.3 Definición y desarrollo de términos vinculados	40
1.3.1 Acto administrativo	40
1.3.1.1 Acto administrativo, aspectos generales	40
1.3.1.2 Acto administrativo en el ordenamiento jurídico nacional, aspectos históricos.	41
1.3.1.3 Acto administrativo y acto administrativo tributario	46
1.3.1.4 Acto y actuaciones de la Administración Tributaria	54
1.3.2 Validez de los actos administrativos	59
1.3.2.1 De los actos administrativos en general	59
1.3.2.2 De los actos de la administración tributaria en particular.	61
1.3.3 Nulidad y anulabilidad de los actos de la administración	69
1.3.4 Revocación de los actos administrativos	77
1.3.4.1 La revocatoria o modificación y la nulidad de los	77

actos administrativos	
1.3.4.2 Revisión de los actos de la administración en general y la revocatoria	80
1.3.4.3 La revocatoria de los actos administrativos conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General.	84
1.3.5 Administración Tributaria	93
1.3.6 Notificación del acto administrativo tributario	93
1.3.6.1 Notificación del acto administrativo tributario, aspectos básicos	93
1.3.6.2 Eficacia del acto administrativo y notificación de los actos de la administración en general.	95
1.3.6.3 Notificación de los actos de la administración tributaria en particular	98
1.3.7 Derecho tributario	103
1.3.8 Estado Social y Democrático de Derecho	103
1.3.9 Procedimiento para la emisión de los actos administrativos	103
1.3.9.1 El procedimiento administrativo general	103
1.3.9.2 Procedimiento administrativo tributario especial de oficio	108
1.3.9.3 Procedimientos tributarios	110
1.3.9.4 Procedimiento de determinación definitiva de la obligación tributaria	112
1.3.10 Procedimiento de fiscalización de la SUNAT	121
1.3.11 Carácter de la fiscalización parcial	121
1.3.12 Resolución de Determinación	121
1.3.13 Resolución de Multa (tributaria)	123
1.3.14 Discrecionalidad de la administración tributaria	123

1.3.15 Principios jurídicos y actos administrativos	123
1.3.15.1 La seguridad jurídica	123
1.3.15.2 El principio de igualdad e igualdad en la ley	133
1.3.15.3 El deber de contribuir	137
1.3.15.4 La confianza legítima	147
1.3.15.5 La inmutabilidad del acto administrativo en el campo administrativo general.	159
1.3.15.6 La inmutabilidad del acto administrativo en el campo tributario en especial.	169
1.3.16 Globalización y procedimientos administrativos	179
1.3.16.1 Perú, OCDE, Foro Global y Marco Inclusivo	179
1.3.16.2 Plan BEPS	187
1.3.17 Enfoque sistémico de la temática en investigación y opinión de los operadores jurídicos	190
1.3.17.1 Marco macroeconómico multianual	190
1.3.17.2 Enfoque sistémico y argumento de autoridad	196
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	204
2.1 Diseño metodológico	204
2.2 Diseño muestral	205
2.3 Técnicas de recolección de datos	206
2.4 Técnicas de procesamiento de la información	206
CAPÍTULO III: RESULTADOS	208
3.1 Excepciones legales expresas a la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria.	208

3.1.1 Aspectos generales de la facultad de revisión	208
3.1.2 Antecedentes normativos y jurisprudenciales	210
3.1.3 Sistema normativo vigente, normativa general tributaria	218
3.1.4 Normativa relativa a los procedimientos de fiscalización tributaria.	229
3.1.5 Otros supuestos de revisión de actos administrativos	231
3.2 Excepciones no expresas a la irrevisibilidad de los actos de la administración	248
3.2.1 Excepciones a la irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria que afectan la determinación definitiva de la obligación tributaria.	248
3.2.1.1 Revisión de los actos administrativos a partir de una solicitud no contenciosa de devolución.	248
3.2.1.2 Trámite de compensación de tributos posterior a las resoluciones de determinación sobre el mismo periodo y tributo.	252
3.2.2 Revisión de los actos de la Administración Tributaria sujeta a límites o parámetros.	254
3.2.3 Necesidad de revisión de los actos firmes de determinación de la obligación tributaria por afectación de otros actos administrativos vinculados sustancialmente	260
3.3 La revisión del acto de la administración tributaria a través de los recursos impugnatorios	266
3.3.1 Revisión de los actos y recursos impugnatorios ordinarios	266
3.3.2 Revisión de los actos y recursos impugnatorios ordinarios: impugnación parcial de la cuantificación de la deuda tributaria respecto al objeto.	269

3.3.3	La no univocidad de los pronunciamientos de revocación y de nulidad de los actos administrativos en sede administrativa y judicial.	273
3.3.3.1	Aspectos generales	273
3.3.3.2	Revocatoria dejando sin efecto total del acto administrativo impugnado	277
3.3.3.3	Alcance sustantivo de la nulidad de los actos de la Administración Tributaria conforme a la Corte Superior de Justicia de Lima. Revocatoria según el Poder Judicial.	279
3.3.3.4	Revocatoria por tema de fondo conforme a la Corte Suprema de Justicia de la República. Revocatoria según el Poder Judicial	284
3.4	La posibilidad de reforma peyorativa en el campo tributario.	287
3.5	La aparente revisión de actos administrativos y estructura del procedimiento administrativo del que provienen	304
3.6	La errónea invocación de la nulidad de los actos administrativos por temas de fondo o sustantivos y la revisión de los actos de la administración.	308
3.7	El procedimiento administrativo sancionador tributario y la discrecionalidad	315
3.7.1	Discrecionalidad en la determinación y aplicación de sanciones administrativas.	315
3.7.2	Discrecionalidad y gradualidad	323
3.7.3	Las instrucciones internas y sus efectos jurídicos	325
3.7.4	Los actos administrativos dictados en contra de instrucción interna y sus efectos jurídicos	334
3.7.5	Imposibilidad legal de revocar los actos administrativos de sanción	337
3.7.6	La discrecionalidad reglada y el principio de igualdad en la aplicación de sanciones	339

3.8 La dualidad de criterios de la administración tributaria y efectos jurídicos	341
3.8.1 Los precedentes administrativos	341
3.8.2 La importancia de establecer un criterio	344
3.8.3 Criterios expresos y criterios tácitos	347
3.8.4 Efectos jurídicos de los “criterios tácitos” de la Administración Tributaria	367
3.8.5 La necesidad de revocar de oficio los actos de la administración tributaria dictados en dualidad de criterio	373
CAPÍTULO IV : DISCUSIÓN	374
CONCLUSIONES	386
RECOMENDACIONES	392
FUENTES DE INFORMACIÓN	396
ANEXOS	415

RESUMEN - ABSTRACT

Por su presunción de validez los actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias (incluso de tipo definitivo) no deben ser revisados a iniciativa de la propia administración salvo que exista una causal legal que lo habilite. En materia tributaria dichas causales son especiales y la realidad las ha sobrepasado. Aun subsiste la reforma peyorativa (que merece ser revisada para evitar su inutilidad) y la posibilidad de revisar los actos de la Administración Tributaria invocando causales no expresas en la ley, así como causales que tienen que aplicarse conforme a los efectos de los tratados internacionales. Se refuerza la irrevisibilidad del acto producto de la fiscalización pero persiste, sobre la base del deber de contribuir, la necesidad de invocar causales extra legales con contenido valioso para afectar el carácter de integral, único y definitivo de la fiscalización tributaria. La demora en la atención de las impugnaciones ha creado la posibilidad de revisar parcialmente los actos administrativos para retirar de ellos el efecto de los intereses moratorios. La incorporación de nuevos principios al ordenamiento legal, como el de la confianza legítima, genera a la Administración Tributaria el reto de ser consistentes incluso en sus comportamientos materiales incluyendo a aquellos que se consideran de contenido esencialmente discrecional. Se propone el sinceramiento del ordenamiento legal para tener claras las reglas de revisión de los actos que permita garantizar a los contribuyentes en general el respeto a la seguridad jurídica, a la igualdad y al deber de contribuir, como garantías de los derechos fundamentales de los operadores del mercado.

SUMMARY

Due to its presumption of validity, administrative acts that determine tax obligations must not be reviewed at the discretion of the administration itself, unless there is a legal reason that enables it. In tax matters, these causes are special and reality has surpassed them. Still remains a pejorative reform (which should be reviewed to avoid futility) and the possibility of reviewing acts of the tax authorities on grounds that do not express the law and causes that have to be applied under the effects of international treaties.

The irreversibility of the proceeding act of the audit is reinforced but it persists, on the basis of the duty to contribute, the need to invoke extralegal causes with valuable content to affect the integral, unique and definitive nature of the tax audit.

The delay in dealing with the challenges has created the possibility of partially reviewing the administrative acts to remove from them the effect of default interest.

The incorporation of new principles to the legal system, such as the one of legitimate trust, generates the Tax Administration the challenge of being consistent, even in its material behaviors, including those that are considered to have essentially discretionary content.

It is a proposal to clarify the legal order to be clear about the rules for reviewing of the acts that will allow taxpayers to be guaranteed - in general - respect for legal security, equality and the duty to contribute, as guarantees of the fundamental rights of the market operators.

INTRODUCCIÓN

Descripción de la situación problemática:

Los actos administrativos¹ constituyen el producto o resultado formal (dentro de la etapa del proceso que corresponda) del conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades públicas que producen efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados. Cumplidos los requisitos de validez pertinentes² gozan de existencia jurídica y la entidad responsable, como consecuencia de la presunción de validez del acto así como de su ejecutoriedad³, deberá obrar en consecuencia del mismo y no negar ni aminorar sus efectos jurídicos. ¿La presunción de validez “dispensa a la autoridad emisora de demostrar su validez, o seguir algún proceso confirmatorio, consultivo o declarativo en el mismo sentido, aun cuando alguien pusiera en duda o pretendiera su invalidez”? y ¿al interior de la entidad emisora del acto administrativo debería existir la posibilidad de su cuestionamiento o reevaluación de los temas de fondo en él contenidos?

Por excepción la ley establecerá la forma de romper con el principio de inmutabilidad o de irrevisibilidad de los actos administrativos y las razones para ello deberán ser totalmente valiosas ¿o será suficiente que la ley simplemente lo

¹ Definidos por la normativa nacional como “...las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”, párrafo 1.1 del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Sistematizada la Ley N° 27444 y el Decreto Legislativo N° 1272), aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS publicado el 20 de marzo de 2017, en adelante TUO de la LPAG.

² “Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico” (Artículo 8 del TUO de la LPAG).

³ Artículos 9 y 201 del TUO de la LPAG.

indique?. El que la Administración Tributaria pueda revisar la legalidad de sus actos resulta siendo una garantía sumada a la existencia de un Tribunal Fiscal revisor, sin embargo hay algunos temas que merecen ser analizados ya que también nuestra Constitución no apoya el que se deba recaudar sin importar el costo de cumplir ese fin. En nuestra realidad jurídica normativa, la ley general y la ley tributaria especial no son uniformes en el tratamiento de este tema y además la realidad estaría desbordando el listado de causales taxativas que facultan quebrar el principio de inmutabilidad o irrevisibilidad a iniciativa de la propia entidad emisora del acto. El Derecho Tributario nacional se torna especial pues aparte de reconocer de manera amplia una gama diversa de causales expresas de revisión del acto administrativo tributario ha dado lugar a la aparición de nuevos supuestos de revisión del acto que son plausibles gracias a la ponderación que se pueda hacer con relación al deber de contribuir. En la ley general⁴ no existe la preocupación de esta última ponderación, se protege el derecho del administrado en especial ¿y por qué ello no es posible en el ámbito tributario?. Si la ley general fuere la aplicable a todo el campo administrativo o procedimental administrativo tributario mucho de los temas que desarrollaremos estarían solucionados, pero ello no es así. Incluso el Tribunal Fiscal⁵ y la misma SUNAT⁶ desde la vigencia de la ley general (octubre de 2001) han sido bastante tímidos en recurrir a ella e

⁴ Entiéndase en nuestro entorno a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444 y normas modificatorias, contenidas en el TUO de la LPAG.

⁵ No solo la timidez en recurrir a las normas generales sino también hemos visto que el Tribunal Fiscal encuentra la forma de "saltarse con una garrocha" la discusión sobre la aplicación de determinados principios o conceptos complejos pero fundamentales para la búsqueda del equilibrio de las relaciones con el administrado. Veremos más adelante por ejemplo el caso de la resolución del Tribunal Fiscal N° 02974-8-2015 en la que, a partir de lo manifestado por el apelante, se invocó el principio de confianza legítima, pues el Tribunal Constitucional ya la estaba desarrollando. Sin embargo en el caso concreto el Tribunal Fiscal, ya que las circunstancias fácticas habían variado en el tiempo (una asociación que varió los fines estatutarios) se limitó a señalar ello y evitó desarrollar la aplicación o no de la confianza legítima en el campo tributario. A ello hay que sumar, en un contexto distinto que desarrollaremos también más adelante, que para evitar pronunciarse sobre la aplicación obligatoria de las instrucciones de discrecionalidad en materia sancionatoria administrativa tributaria siempre encontró alguna circunstancia fáctica el Tribunal Fiscal para evitar el pronunciamiento de fondo.

⁶ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT, antes y en adelante SUNAT.

incluso han demandado la expedición de normas con rango de ley que expresamente señalen que algunas instituciones jurídicas de la ley general resultan aplicables al campo tributario⁷ y en caso del Tribunal Fiscal han llamado a Sala Plena (preparando una resolución de observancia obligatoria) para respaldar los pronunciamientos que las salas proyectaban⁸. Ha habido casos también de algunas salas de resolver invocando a ultranza la afectación al debido procedimiento administrativo (principio contenido en la ley general) a favor del contribuyente, a pesar que se pronunciaban sobre actos preparatorios o intermedios dentro del procedimiento administrativo de fiscalización, como también ha habido el cambio de criterio sobre este último aspecto comentado⁹. Acercarse a los principios que inspiran la ley general es una constante, independientemente de la forma que se adopte, que determina la existencia de una aproximación a la línea de pensamiento jurídico que vamos a plantear.

⁷ Por ejemplo el Artículo 51 del Decreto Legislativo N° 953 (publicado el 5 de febrero de 2004) sustituyó el texto del Artículo 110° del Código Tributario señalando, entre otros, que “Los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro o mediante la reclamación prevista en el Artículo 163° del presente Código, según corresponda, con excepción de la nulidad del remate de bienes embargados en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, que será planteada en dicho procedimiento” cuando ya la LPAG había establecido en su el Párrafo 11.1 del Artículo 11 que “Los administrados plantean la nulidad de los actos administrativos que les conciernan por medio de los recursos administrativos previstos en el Título III Capítulo II de la presente Ley” y la SUNAT internamente ya se había pronunciado por su aplicación en el campo tributario en tanto no existía un recurso de nulidad independiente a los recursos que la ley prevé a los administrados.

⁸ Ya la LPAG en el Párrafo 13.2 del Artículo 13 había establecido que “La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ...” y al no haber tratamiento especial en materia tributaria administrativa debía ser de plena aplicación, sin embargo se tuvo que esperar la Resolución del Tribunal Fiscal N°000148-1-2004 de fecha 14 de enero de 2004, de observancia obligatoria para que se reconozca el efecto de nulidad en un resultado del requerimiento solo en el extremo que corresponda, no afectando lo demás (EN: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/1/2004_1_00148.pdf consultado el 30 de octubre de 2019).

⁹ Sobre estos hechos, el Tribunal Fiscal, con base en el punto 1.11 del numeral 1 artículo IV del Título Preliminar (principio de verdad material) y el artículo 3° (contenido de los actos administrativos) de la LPAG -N° 27444, señala que resulta intrínseco a las garantías mínimas de un debido procedimiento que en la fiscalización la administración tributaria comunique al contribuyente las observaciones y reparos detectados, el detalle, los hechos que lo motivan y la base legal correspondiente, así como que solicite expresamente que formule los argumentos, presente y exhiba la documentación sustentatoria para desvirtuar dichas observaciones y reparos, con la finalidad de que el contribuyente pueda ejercer debida y oportunamente su derecho de defensa en la instancia pertinente (RTF 13084-8-2012 de 8 de octubre de 2012); para luego decir en la Resolución de observancia obligatoria N° 01918-Q-2016 que «...no importa el contenido de un requerimiento, carta o esquila emitida y notificada por la Administración puesto que por sí solos, dichos documentos no tienen efectos jurídicos sobre los administrados, sino hasta que se emita un acto administrativo que se sustente en estos. En tal sentido, si alguna actuación de la Administración no es tomada como fundamento de un acto administrativo no surtirá efectos frente a éstos y no afectará su esfera jurídica»

Vamos anotando que en el presente trabajo nos concentramos en traer los conceptos y principios generales del ordenamiento legal administrativo pues la seguridad jurídica y predictibilidad lo exigen, salvo cuando desarrollemos la facultad de reexamen o reforma peyorativa y el efecto de la fiscalización definitiva en los que ponderaremos y posiblemente privilegiaremos al deber de contribuir.

La ley es la que abre la posibilidad de revisión del acto administrativo de oficio a través del establecimiento de causales de nulidad y de revocación del mismo que en el campo del Derecho Tributario tiene contenido y requisitos distintos a los que se encuentran contenidos en el campo del Derecho Administrativo en general.

Cuando es el administrado quien a través de los recursos administrativos que la ley le faculta o cuando ejercita su derecho de impugnación también se habilita la posibilidad de revisión de acto, pero a solicitud del mismo administrado¹⁰, y con la contingencia que opere la reforma peyorativa en contra de él. Esta reforma peyorativa solo se permite en el campo de los recursos impugnatorios de tipo tributario a través de la figura legal del reexamen, estando proscrita en otras ramas del derecho y configura una clara revisión de oficio del acto de la administración.

¹⁰ La realidad problemática que desarrollaremos no comprende la modificación, sustitución, complementación o revocación de los actos de la administración tributaria producto de la evaluación de pruebas o producto de la recalificación de los hechos o producto de la interpretación de la ley tributaria que se da como consecuencia de la evaluación de los distintos recursos impugnatorios que puede presentar el administrado, salvo el caso de la reforma peyorativa como aspecto peculiar del campo procedimental tributario administrativo.

En el campo tributario nacional, desde las reformas legislativas de los años 2007 y 2012, se ha venido reforzado el concepto de irrevisibilidad de los actos administrativos en especial de aquellos que se emiten como consecuencia de la realización de un procedimiento administrativo de fiscalización de tipo tributario, ¿a pesar de dicho esfuerzo habrá causales de revisión que no están expresamente listadas y que afecten el carácter de integral, única y definitiva de la fiscalización tributaria? y ¿habrá otras causales que merezcan ser incorporadas en el ordenamiento jurídico en tanto, por ejemplo, por la demora en la atención de los expedientes administrativos o judiciales podrían originar en el contribuyente y contra el Estado una liberación de obligaciones tributarias no querida por el sistema?.

Si en realidades legislativas extranjeras incluso la institución de la prescripción viene cediendo en materia tributaria, mucho más fácil será que ceda la institución de la inmutabilidad del acto de la Administración Tributaria.

Hay circunstancias en las que incluso las normas se preparan para enervar situaciones que, en el siglo pasado, al considerarse prescritas reclamaban su intangibilidad frente al accionar de la administración. Es lo que se conoce como el “efecto retrospectivo”, que plantea problemas respecto a la seguridad jurídica en especial cuando se abordan operaciones en fraude de ley realizadas en periodos prescritos y que siguen surtiendo efecto en ejercicios gravables no prescritos. “Así, se emplea el término “retroactivo” en los casos en los que la nueva norma se aplica a hechos ocurridos con anterioridad a su publicación y el término

“retrospectivo” en las situaciones en las que la nueva norma tiene efecto inmediato sin régimen transitorio (*without grandfathering*) sobre situaciones existentes, siendo como tal aplicable a las consecuencias futuras de transacciones o hechos que ya se habían producido con anterioridad...”. Veremos este aspecto retrospectivo en la aplicación de la norma cuando por ejemplo determinados gastos o costos deducibles para el impuesto a la renta derivan de una determinada transacción, elusiva o en fraude de ley, que tuvo lugar en un ejercicio gravable que se encuentra prescrito al momento de efectuar el reparo o ajuste de la operación por parte de la administración tributaria. El ajuste de la operación se hace respecto a periodos no prescritos, las operaciones en el período prescrito podrán ser cuestionadas pero no podrá emitirse un acto administrativo determinativo por el impuesto y tributo prescrito. Veamos el criterio del Tribunal Supremo español:

“Sorprendentemente sin embargo, y a pesar de la claridad del pronunciamiento en la citada sentencia del caso HP, el Tribunal Supremo [TS] rectificó su criterio en la sentencia del 5 de febrero de 2015 (caso COTY SPAIN, S.L.). En esta sentencia, el Tribunal afirma expresamente que **“con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos”**¹¹.

¹¹ Nos señala Soler Roch que el criterio expresado en la sentencia del caso COTY puede ya considerarse doctrina legal, en cuanto que ha sido expresamente aplicados en sentencias posteriores del Tribunal Supremo (19 de febrero de 2015 en el caso LOTUS S.A. y 26 de febrero de 2015 en el caso GLAXOSMITHKLINE S.A.).

El cambio de criterio del TS es relevante teniendo en cuenta que el hecho fundamental objeto de controversia en el caso COTY, consistente en una declaración de fraude de ley en 2009 de una operación realizada diez años antes (1999) era similar al del caso HP. En la citada sentencia de 2015, el Tribunal justificó el criterio contrario, esencialmente, en base a dos argumentos. El primero, una interpretación del alcance de la potestad de comprobación de la Administración de modo que “no se puede excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos”. El segundo, un razonamiento de fondo basado en la primacía del principio de legalidad, ya que “lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario de principio de “igualdad fuera de la ley” o “igualdad contra le ley” proscrito por el Tribunal Constitucional, entre otras sentencias 88/2003 de 19 de mayo y 181/2006 de 19 de junio”.

Previamente, frente a la sentencia de HP de año 2014 a que se refiere y que no le dio la razón a la administración tributaria española ya se había modificado la Ley General Tributaria española para establecer la posibilidad de investigación de hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos¹². Vemos así que el efecto retrospectivo se manifiesta no solo en la aplicación normativa sino también en la redacción expresa de la ley.

¹² “...cuando una línea jurisprudencial es desfavorable a los intereses de la Administración Tributaria en un tema de especial relevancia, se recurre al poder legislativo para contrarrestar sus efectos” según Soler Roch,

Por la necesidad de brindar certeza y predictibilidad, es necesario que determinadas excepciones al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria sean precisadas, pues la existencia de conceptos jurídicos indeterminados como el “hecho nuevo”, que permite reabrir los casos, en cuanto a su aplicación en el tiempo es incierta cuando se cruza con los plazos vencidos en los procedimientos administrativos. También se requiere de herramientas que permitan revocar actos administrativos emitidos en contravención a las instrucciones de discrecionalidad administrativa, pues los principios de igualdad, proporcionalidad y predictibilidad también lo exigen.

En el contexto de la irrevisibilidad aparecen nuevos problemas que enfrentar en el campo tributario, la reciente incorporación a nuestro sistema legal del principio de confianza legítima¹³ conlleva a la reflexión respecto a su alcance y a la posibilidad de revocar, modificar o sustituir actos administrativos dictados en contravención a dicho principio.

Formulación del problema: problema general

No existe un adecuado tratamiento jurídico tributario respecto al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria y de sus excepciones que permita garantizar a los contribuyentes en general el respeto a la seguridad jurídica, a la igualdad y al deber de contribuir, como garantías de los derechos fundamentales de todos los operadores del mercado en la economía nacional.

¹³ Incorporado en el mes de diciembre de 2016 a la Ley del Procedimiento Administrativo General por Decreto Legislativo N° 1272.

Problemas específicos

- **Primer problema**

No hay una adecuada regulación jurídica del proceso de emisión de los actos administrativos de determinación tributaria¹⁴ que permitan en la instancia impugnatoria poder desarrollar la reforma peyorativa a pesar que en otras ramas del derecho nacional se rechaza dicha posibilidad.

- **Segundo problema**

Aparte del listado de causales o excepciones al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria listadas en el artículo 108° del Código Tributario, existen otras causales de revisión del acto administrativo que se desprenden de la normativa tributaria y que no están adecuadamente tratados.

En necesario precisar qué aspectos se encuentran fuera del listado de motivos que origina la revisión del acto y qué causales merecen ser objeto de precisión normativa¹⁵.

- **Tercer problema**

La aplicación de los principios jurídicos de confianza legítima, igualdad, proporcionalidad y deber de contribuir ¿deben generar la necesidad de desarrollar o precisar nuevas causales de revisión de los actos administrativos tributarios que ponderen tanto la seguridad jurídica como el derecho del Estado

¹⁴ Legalmente no existe una definición de "reparo" que es contenido principal de las resoluciones de determinación, tampoco existe una definición legal de "los aspectos" de dicho reparo contenido en las resoluciones de determinación, ¿dichos aspectos se interpretan de manera atomizada o se interpretan de manera sintética o racional para saber lo que realmente observa la Administración Tributaria?

¹⁵ Desarrollaremos los casos que escapan de la normativa legal propiamente dicha y también aquellos que demandan desarrollo normativo interno a partir de las recomendaciones de organismos internacionales y de los convenios para evitar la doble imposición internacional que ha celebrado el Perú.

a percibir el tributo debido dentro del contexto de un Estado Social y Democrático de Derecho¹⁶?

Con la problemática planteada, nos hemos propuesto los siguientes objetivos de la investigación:

Como objetivo general, proponemos, o sinceramos, una línea de pensamiento jurídico en materia de Derecho Tributario, sustentada en los hechos así como en principios jurídicos que garanticen de manera transversal, y con la ponderación necesaria, la seguridad jurídica, la igualdad, el deber de contribuir y la confianza legítima que permita modificar el tratamiento jurídico tributario relativo a las excepciones al principio de irrevisibilidad o inmutabilidad de los actos de la administración tributaria, sin tomar posición exclusiva a favor o en contra del fisco.

Relacionado a ello, los objetivos específicos que perseguimos son:

- Determinar si la reforma peyorativa de los actos de la administración tributaria con ocasión del ejercicio del derecho de reclamación que asiste a los administrados es valorativamente aceptable.
- Determinar la necesidad de eliminar la excepción al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria frente a la existencia de actos de determinación definitiva de la deuda tributaria.

¹⁶ "Así, la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho requiere no sólo de la exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos - lo que exige una relación directa de las posibilidades reales y objetivas del Estado con la activa participación de los ciudadanos en el quehacer estatal - sino, además, su identificación con los fines de su contenido social, a efectos de que pueda evaluar tanto los contextos que justifiquen su accionar, como aquellos que justifiquen su abstención, evitando convertirse en un obstáculo para el desarrollo social.

En tal contexto, conforme al artículo 58° de la Ley Fundamental, nuestro régimen económico se ejerce dentro de una economía social de mercado representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia y, por tanto, compatible con los fundamentos que inspiran a un Estado Social y Democrático de Derecho " (Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 7320-2005-AA/TC EN: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/07320-2005-AA.pdf>. Consultado el 28 de febrero de 2019).

- Determinar la necesidad de incorporar nuevas causales de excepción al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria acordes a la seguridad jurídica, al principio de igualdad y al deber de contribuir.

La justificación principal de la presente investigación recae en el hecho que el Derecho como ciencia social no es solo un conjunto de reglas que regulan la conducta humana, sino que se en esencia un factor de desarrollo económico y social y que por lo tanto necesita de nuevas figuras, nuevas líneas de pensamiento jurídico innovadoras, más creativas y que propongan nuevas soluciones a los viejos problemas de confiabilidad ciudadana en materia tributaria, nuevas soluciones para nuevos tiempos y para repensar la doctrina clásica del Derecho Tributario.

Así la presente investigación adquiere importancia a razón de la repercusión social que tiene el hacer valer determinados principios tales como: seguridad jurídica, igualdad, confianza legítima, y el deber de contribuir.

En especial, esta investigación es importante porque también repercute jurídicamente sobre aquellos actos vinculados con la determinación definitiva de la obligación tributaria que se emiten luego de la ejecución del procedimiento administrativo de fiscalización tributaria, en la medida que este proceso ha demandado un esfuerzo especial tanto de la administración tributaria como del mismo administrado, habiendo sido el escenario propicio e idóneo para ejercitar o

invocar los derechos que tengan a favor las partes en dicho procedimiento. Es decir, hará más viable el ejercicio de los derechos propios de la ciudadanía económica que tenemos los peruanos en función de los actos emanados del *ius imperium* del Estado en la esfera tributaria.

En el contexto del carácter cualitativo de la presente investigación presentamos en esta introducción las hipótesis y variables que hemos considerado.

Hipótesis principal:

La reforma estructural de las normas tributarias relativas a las excepciones a la irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria podrá garantizar el respeto conjunto a la seguridad jurídica, a la igualdad y al deber de contribuir.

Hipótesis derivadas:

- Respecto al primer problema¹⁷:

El deber de contribuir y en consecuencia el tener que asumir el tributo debido conforme a ley se sobrepone al derecho del administrado a poder cuestionar las resoluciones administrativas sin que su situación empeore como producto de dicho accionar, por lo que debe reformularse el tratamiento normativo respectivo.

- Respecto al segundo problema¹⁸:

¹⁷No hay una adecuada regulación jurídica del proceso de emisión de los actos administrativos de determinación tributaria que permitan en la instancia impugnatoria poder desarrollar la reforma peyorativa a pesar que en otras ramas del derecho nacional se rechaza dicha posibilidad.

¹⁸ Aparte del listado de causales o excepciones al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria listadas en el artículo 108° del Código Tributario, existen otras causales de revisión del acto administrativo que se

Los supuestos de excepción al principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria no están adecuadamente regulados y requieren de reestructuración normativa.

- Respecto al tercer problema¹⁹:
 - a) El deber de contribuir permite afectar legalmente el principio de irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria invocando hechos que no han sido materia de pronunciamiento expreso por la administración tributaria en los actos administrativos que son materia de revisión.
 - b) Para evitar actuaciones arbitrarias y por el principio jurídico de igualdad es necesario reestructurar determinados procedimientos administrativos tributarios para permitir la revisión de los actos administrativos notificados.
 - c) El principio de confianza legítima exige la incorporación de nuevas causales de revisión de los actos de la administración tributaria para que sea plenamente eficaz.

Respecto a las variables consideradas señalamos las principales categorías jurídico-conceptuales o instituciones jurídicas sobre la base de las cuales discurre el trabajo de investigación y procederemos a conceptualizarlos de manera independiente a las definiciones de términos básicos que se enunciarán más adelante. Al tratarse de un trabajo de tipo cualitativo no presentaremos dimensión

desprenden de la normativa tributaria y que no están adecuadamente tratados. Es necesario precisar qué aspectos se encuentran fuera del listado de motivos que origina la revisión del acto y qué causales merecen ser objeto de precisión normativa.

¹⁹ La aplicación de los principios jurídicos de confianza legítima, igualdad, proporcionalidad y deber de contribuir generan la necesidad de desarrollar o precisar nuevas causales de revisión de los actos administrativos tributarios que ponderen tanto la seguridad jurídica como el derecho del Estado a percibir el tributo debido dentro del contexto de un Estado Social y Democrático de Derecho

ni indicadores ni escala de medición. Las variables serán contrastadas en el desarrollo de la jurisprudencia y casuística pertinente.

a) Procedimiento administrativo

Serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un objetivo en específico. Conforme lo señala el Artículo 29 del TUO de la LPAG. “Conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.

b) Procedimientos tributarios

Conforme al artículo 112° del Código Tributario nacional son procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley:

1. Procedimiento de Fiscalización.
2. Procedimiento de Cobranza Coactiva.
3. Procedimiento Contencioso-Tributario.
4. Procedimiento No Contencioso.

c) Revocación de actos administrativos

La revocación de los actos administrativos es la facultad que compete a las Administraciones Pública para sustituir un acto inválido, dejándolo sin efecto, por otro conforme a derecho.

“La revocación consiste en la potestad excepcional que la ley confiere a la Administración Pública para que de manera directa, de oficio y mediante un

nuevo acto administrativo pueda modificar, reformar o sustituir (total o parcialmente), o simplemente extinguir los efectos jurídicos futuros de un acto administrativo generado conforme a derecho (válido y eficaz) fundándose en la necesidad de adecuarse a una necesidad extrínseca y posterior: el interés público sobreviviente”.

d) Confianza legítima

Dicho principio rector de la actuación de las Administraciones Públicas expresa la confianza de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente. Es un principio de origen jurisprudencial que en el Derecho Administrativo peruano ha sido recogido en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

El Segundo párrafo del numeral 1.15 del párrafo 1 del artículo IV del TUO de la LPAG, señala: “Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos”.

e) Inmutabilidad del acto administrativo

Atributo de los actos administrativos cuando éstos han dado nacimiento a derechos subjetivos en cabeza de los administrados. Se consigue el estado de inmutabilidad o de irrevisibilidad del acto administrativo tributario una vez notificado.

f) *Reformatio in peius*

Es una locución latina, que puede traducirse en español como "reformular a peor" o "reformular en perjuicio", utilizada en el ámbito del derecho procesal. La expresión se utiliza cuando, tras un recurso, como el de apelación, el órgano encargado de dictar una nueva sentencia resuelve la causa empeorando los términos en que fue dictada la primera sentencia para el recurrente como consecuencia exclusiva de la interposición de su recurso. Su procedencia tiene que estar prevista por la ley.

g) Recursos administrativos

DANOS, JORGE, en Revista PUCP señala: "Los recursos administrativos constituyen medios de impugnación de los actos administrativos...La Ley N° 27444 del Procedimiento Administrativo General ... los regula como una de las modalidades de revisión de los actos en sede administrativa que opera a pedido de los que se consideren afectados por una decisión administrativa.

El artículo 207° de la LPAG establece un listado preciso de recursos que proceden en sede administrativa, excluyendo de esa naturaleza a la nulidad administrativa que por mandato del artículo 11.1 puede servir de argumento para sustentar un recurso administrativo, pero no configura un recurso autónomo, como también es el caso de la antes citada queja regulada por el artículo 158° que pueden presentar los particulares afectados por defectos de tramitación con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las reglas de

ordenación de un procedimiento y no para cuestionar o impugnar un acto administrativo concreto.

Los recursos administrativos cumplen los siguientes objetivos: (i) constituyen un instrumento de garantía de los derechos de los particulares mediante los cuales pueden reaccionar para la defensa de sus derechos e intereses cuestionando las decisiones administrativas que los afectan; (ii) un sector de la doctrina señala que también constituyen un eficaz mecanismo que la administración utiliza para el control de sus actos, en la medida que el particular se presenta como un colaborador de la Administración porque le permite volver a juzgar sobre la legalidad y/o el acierto de sus decisiones, finalmente (iii) también se les conceptúa como meros requisitos formales que deben utilizarse para el agotamiento de la vía administrativa, es decir, constituyen un presupuesto procesal para que, de ordinario, los particulares afectados por actuaciones administrativas puedan recurrir al Poder Judicial en demanda de revisión de la legalidad de las decisiones administrativas y tutela de sus derechos fundamentales, mediante el proceso contencioso administrativo”.

h) Procedimiento contencioso tributario

Lourdes Chau en “El procedimiento tributario de impugnación” señala: “Se define como tal al procedimiento administrativo tramitado por los administrados en las Administraciones Tributarias y/o Tribunal Fiscal, que tiene por objeto cuestionar una decisión de la Administración Tributaria con contenido tributario

y obtener, de parte de los órganos con competencia resolutoria, la emisión de un acto administrativo que se pronuncie sobre la controversia.

(...)

El contencioso tributario en el Perú se desarrolla en una primera fase en sede administrativa (procedimiento administrativo) y, en una segunda, en sede judicial (proceso judicial).

En el caso de la primera, el administrado puede hacer uso del recurso de reclamación y de apelación; no existe un recurso de nulidad en sede administrativa, por ello, de considerar el administrado que el acto administrativo presenta algún vicio de nulidad, corresponderá deducirlo a través del recurso de reclamación o de apelación. En el segundo caso, el administrado puede plantear una demanda contencioso-administrativa”

i) Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI)

EN: Portal de Transparencia económica del Ministerio de Economía y Finanzas, señala: “La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta. En esos casos, una misma ganancia puede resultar gravada por más de un Estado.

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto”.

Respecto a los distintos problemas y variables antes mencionada se va a considerar la jurisprudencia administrativa emitida por el Tribunal Fiscal²⁰, así

²⁰ Existe reiterada jurisprudencia del Tribunal que establecen la posición sobre el particular, podemos citar las de mayor trascendencia para el objeto de la presente investigación:

Resolución del Tribunal Fiscal – RTF N° 02377-1-2014

“Se declara nula la resolución que dispuso rectificar la apelada con posterioridad a la presentación del recurso de apelación, en aplicación de la Resolución N° 815-1-2005 que constituye precedente de observancia obligatoria ha establecido que la Administración Tributaria, al amparo del numeral 2 del artículo 108° del Código Tributario, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, cuando estos se encuentren impugnados en la instancia de apelación inclusive, tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o de cálculo. Se revoca la apelada que declaró nula la declaración jurada del impuesto predial correspondiente al recurrente y su declaración rectificatoria, así como dio de baja su código de contribuyente, debido a que la Administración no puede anular el código de contribuyente del recurrente ni las declaraciones presentadas por el hecho que considere que no ostenta el derecho de propiedad. Se dispone que la Administración restituya al recurrente su código y que tenga por presentadas las referidas declaraciones”

RTF N° 07420-1-2014

“Se confirma la resolución que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución, que modificó el importe de la deuda contenida en otra resolución que a su vez declaró válido el acogimiento al sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias (SEAP). Se indica que al encontrarse cancelada una deuda resultaba procedente que al amparo de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario, se realizara la modificación de la resolución de intendencia al existir un error de cálculo, como consecuencia de la incorrecta determinación de la deuda acogida al SEAP, por lo que la resolución apelada se encuentra arreglada a ley”

RTF N° 09761-1-2016

“No se puede iniciar una nueva fiscalización a un contribuyente, ni emitir nuevos valores en una fiscalización realizada por los mismos tributos y periodos, toda vez que ello solo resultaba procedente de haberse producido algunos de los supuestos a que se refiere el artículo 108 del Código Tributario”.

RTF N° 11461-6-2015

“Se declara la nulidad de las órdenes de pago de autos, toda vez que no se ha acreditado que haya acaecido lo contemplado en el artículo 107 o algún supuesto del artículo 108 del Código Tributario; por lo que las diferencias o inconsistencias encontradas en cuanto a las declaraciones juradas y bases imponibles consignadas en el mismo valor que obran en autos, no permiten determinar con certeza la validez del mismo, lo que le resta fehaciencia; asimismo, en atención al numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444. Que tal como se advierte de autos, las citadas órdenes de pago acotando el mismo tributo y periodo además de señalar el mismo importe total a pagar, sin embargo se advierte que difieren entre ellas en cuanto a las bases imponibles consignadas en los valores que obran en autos, no permiten determinar con certeza su validez, lo que le resta fehaciencia”.

RTF N° 022441-1-2014

“Se declara nula apelada por cuanto la resolución de intendencia que modifica la resolución de acogimiento al RESIT efectúa una determinación de mayor monto de deuda acogida, sin estar sustentado en el numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario”.

RTF N° 02632-4-2014

“Se declara nulo el requerimiento que inicia la fiscalización, nulos los valores sobre impuesto a la renta y resolución de multa vinculada, y nula la apelada, debido a que fueron emitidos como consecuencia de una segunda fiscalización respecto de un periodo con relación al cual ya se había iniciado una primera fiscalización que culminó con la emisión de valores, no habiéndose sustentado el acacimiento de alguno de los supuestos previstos en el artículo 108 del Código Tributario”.

como la existente en materia constitucional emitida por el Tribunal Constitucional que resulten suficientemente pertinentes para el fin de investigación propuesto.

Respecto a la estructura de la tesis, esta comprende lo siguiente: CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, se tratan los antecedentes de la investigación, las bases teóricas, definición y desarrollo de términos vinculados, como la validez, nulidad, anulabilidad, revocación, notificación, procedimiento de emisión de actos administrativos, actos de la Administración Tributaria, discrecionalidad, principios, actos administrativos, opiniones precisas de autoridades administrativas y operadores jurídicos en el campo tributario y el enfoque sistémico de la problemática a desarrollar.

En el CAPÍTULO II se expone la METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN y en el CAPÍTULO III: RESULTADOS, en el que se desarrollan las bases teóricas y jurisprudenciales para obtener los resultados relativos a las excepciones legales expresas a la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria y la facultad de revisión en el tiempo y los diversos supuestos de revisión de actos administrativos contenidos en la normativa tributaria y los no contenidos de

RTF N° 04404-1-2014

"Se declara nula la resolución que dispuso complementar la apelada con posterioridad a la presentación del recurso de apelación, en aplicación de la Resolución N° 815-1-2005 que constituye precedente de observancia obligatoria ha establecido que la Administración tributaria, al amparo del artículo 2 del numeral 108 del Código Tributario, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando estos se encuentren impugnados en la instancia de apelación, inclusive, tratándose de errores materiales, tales como de redacción o de cálculo. Se declara nula apelada, por cuanto la pretensión del recurrente fue cuestionar deuda tributaria pero sin identificar un acto reclamable, ya que el documento denominado Liquidación de Emisión Mecanizada 2007-Arbitrios que impugna no se encuentra dentro de los supuestos contemplados por el artículo 135 del Código Tributario, pues es un documento con carácter meramente informativo mediante el cual la Administración hace de conocimiento el monto que figura en sus registros"

RTF N° 07307-1-2014

"Se declara nula la apelada, toda vez que con la emisión de las resoluciones de determinación impugnadas se agotó la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria o saldo a favor de la recurrente correspondiente al referido tributo y periodos, por lo que no correspondía la emisión de algún acto que contuviera una nueva determinación del citado tributo y periodo, salvo que se hubiere sustentado en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 108 del Código Tributario, lo que no ocurrió".

manera expresa, la revisión sujeta a parámetros y sujeta a recursos impugnatorios, resaltando el problema de la no univocidad de los pronunciamientos judiciales y administrativos de nulidad y revocación de actos administrativos tributarios; la reforma peyorativa, la discrecionalidad y sus efectos jurídicos; la importancia de establecer precedentes administrativos o criterios y los efectos jurídicos que deben de producir.

En el CAPÍTULO IV relativo a la DISCUSIÓN, comparamos e interpretamos resultados, y finalmente las CONCLUSIONES, FUENTES DE INFORMACIÓN y ANEXOS vinculados al desarrollo de las propuestas normativas que se formulan.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes de la investigación

El principio de inmutabilidad o irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria siempre ha estado presente y la ley ha hecho su aparición para que, invocando circunstancias valiosas (dentro de ella veremos que repercute también el deber de contribuir), se permita, a través de un listado claro, revocar, modificar, sustituir o complementar dicho acto administrativo. Encontramos que existen causales fuera del artículo 108° del Código Tributario que también pueden producir dichos efectos sobre el acto notificado y en especial sobre aquellos actos de determinación definitiva de la obligación tributaria, que si bien no se ha escrito sobre el particular encontramos en la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal algún desarrollo sobre el tema.

Existe la preocupación respecto a la ponderación que debe corresponder sobre el tener que privilegiar el *deber de contribuir* frente a los derechos del administrado en su relación con la administración tributaria. Administrativamente puede existir una situación jurídica firme y cerrada que puede ceder frente a consideraciones vinculadas a la necesidad del debido tributo.

Sostiene Pedro Carrasco Parrilla:

“Consideramos que el conflicto que necesariamente se produce entre los derechos y privilegios de la Administración Tributaria, y los derechos individuales de los

ciudadanos como contribuyentes, no es tanto en la relación sustantiva de los tributos sino en los procedimientos de aplicación de los tributos.

La Constitución española establece en su artículo 31 el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, así como que este sistema tributario en ningún caso será confiscatorio.

No obstante, el Tribunal Constitucional español, partiendo de lo preceptuado en este art. 31 de la Constitución ha establecido que el interés fiscal, esto es, el interés a la recaudación de los tributos (con los que hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos) legitima que se establezcan limitaciones legales a los derechos de los ciudadanos, inclinando de este modo la balanza hacia la vertiente colectiva frente a los derechos individuales de los ciudadanos..., expresa el Fundamento Jurídico Tercero de esta Sentencia que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber de los ciudadanos que implica “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”. (Carrasco Parrilla, Pedro José, 2016, pp 98-99)

Independientemente a los esfuerzos porque se privilegie el derecho del ciudadano a través de la aprobación en España de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo texto en gran parte fue incorporado en la Ley General Tributaria, el deber de contribuir ha hecho ceder a la seguridad jurídica. “El haber recogido los derechos y garantías de los contribuyentes en un único cuerpo legal, fue algo positivo, pues supuso un reforzamiento de la seguridad jurídica, pues la misma exige certeza del Derecho, que los ciudadanos como contribuyentes, conozcan el Derecho aplicable”. (Carrasco Parrilla, Pedro José, 2016, p 103).

Situación similar se produce en nuestro medio, ya existe la regulación legal que permite revisar los actos administrativos bajo determinadas circunstancias lo cual ha sido objeto de análisis por cuantos han interpretado o comentado los alcances del artículo 108° del Código Tributario nacional. Sin embargo los hechos y la práctica administrativa exigen que la puerta legal de la revisión de los actos de la administración, a iniciativa de la propia administración tributaria, se abra para dar pase a nuevas causales o para precisar los alcances de la misma.

Preocupación sobre la irrevisibilidad e inmutabilidad del acto administrativo debidamente notificado también la evidencia García Novoa (2005) cuando desarrolla tanto la temática vinculada a los “Actos que infringen manifiestamente la ley”, “las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación particular y revelen la improcedencia del acto” y la “indefensión a los interesados en la tramitación del procedimiento”, al desarrollar el contenido de la figura de la revocación incluida en la Ley General Tributaria española.

“Lo relativo a la revocación en la nueva Ley General Tributaria ocupa una Sección Tercera, dentro del Capítulo II, “procedimientos especiales de revisión”, integrado en el Título V, Revisión en vía administrativa, junto a procedimientos que claramente no son revisores como la devolución de ingresos indebidos o la rectificación de errores materiales” detalla García Novoa y aprovecha para anotar también la preocupación de la doctrina sobre el particular “Es evidente que la doctrina viene negando con carácter general el carácter revisor del procedimiento de rectificación de errores materiales. Sobre la cuestión...Rodríguez Márquez...quien señala la imposibilidad de que la Administración anule de oficio sus actos a través de este procedimiento. Por su parte, Quintana Ferrer, E., para quien el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no puede ser catalogado como un procedimiento de revisión, sino que tiene naturaleza mixta...”

Continúa García Novoa “La perspectiva la que se plantea la necesidad de incorporar la revocación al texto de la nueva LGT es la de la prevención de la conflictividad. Se trataría de un instrumento para reducir la litigiosidad en el ámbito tributario. La implementación de mecanismos que permitan reducir la conflictividad es una de las principales metas de la nueva Ley codificadora...”evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar un acto en cuestión”...”Los temores del Dictamen del Consejo de estado llevaban a proponer unos presupuestos limitados para la aplicación de la revocación (infracción del ordenamiento o conocimiento de nuevos datos) ya que de no ser así , en palabras del propio Dictamen, “podría resultar claramente afectado el interés público”. El

“interés público” no sería aquí el que fundamenta la propia atribución de potestades a la Administración, incluida la potestad de revocar, sino un interés recaudatorio inmediato a no ver mermadas las expectativas de cobro, lo que se produciría si por la revocación se frustra el cobro total o parcial de una liquidación o se ve la Administración obligada a la devolución del importe de la misma. Por el contrario, y con Rodríguez Marquez, entendemos que “la redacción primitiva del Proyecto de LGT no puede dar lugar a situaciones de fraude ni a que suponga una vía de transacción entre la Administración y los particulares en supuestos en que no ha existido ninguna infracción legal. Prueba de ello es que el actual art. 105 de la LRJ-PAC, que presenta una redacción similar a aquélla y que se ha venido aplicando en materia tributaria, no ha producido tales resultados”. (García Novoa, César, 2005, pp. 37, 42 y 43).

Vemos en las breves líneas transcritas anteriormente la preocupación de los doctrinarios en determinar, en conjunto con el análisis normativo pertinente, los alcances y límites de la revocación de los actos de la administración tributaria.

1.2 Bases teóricas

“Una vez notificado el acto de la administración tributaria, inmediatamente el principio de irrevisibilidad...de los actos administrativos a instancia de la misma administración exige ser aplicado; sin embargo se permite que por razones justificadas el legislador pueda establecer excepciones a dicho principio” (Iannacone Silva, Felipe, 2001, p. 421).

EN:[http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09502006000100007&script=sci_arttext)

[09502006000100007&script=sci_arttext](http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?pid=S0718-09502006000100007&script=sci_arttext), “La revocación de los actos administrativos ha sido y en la actualidad sigue constituyendo uno de los auténticos nudos gordianos de la disciplina iusadministrativista. No es, por tanto, una cuestión azarosa que la revocación de actos haya suscitado y concitado a la vez el interés de la doctrina, precisamente por el cúmulo de problemas que plantea y que no siempre han encontrado una adecuada y satisfactoria solución ante la afección sufrida por el ciudadano. Así, las principales dificultades se centran fundamentalmente a la hora de reconocer o admitir supuestos de revocación en el caso de actos favorables o declarativos de derechos”.

Sobre el particular, hay notas similares a la señalada en el párrafo anterior en la doctrina extranjera, de tipo románico germánica, como la española, argentina y chilena.

“La revisión de un acto o de una resolución de la autoridad administrativa consiste en la acción de volver sobre los mismos a efectos de modificarlos o hacerlos desaparecer del ámbito jurídico, mediante acción de contrario imperio. En esencia, para los fines públicos la posibilidad de revisar actuaciones anteriores entraña un ejercicio de la potestad de control de los actos y, en esencia, es una actividad de segundo grado sucesiva en el tiempo sobre la Administración Pública activa.

(...)

Revisión por la propia Administración Pública

Constituye una expresión de la potestad de autotutela revisora de la Administración Pública...que le permite controlar la regularidad de sus propias decisiones en resguardo del interés público. Dicha revisión puede ser promovida por el administrado por intermedio del instrumento idóneo que es el recurso, actuando como colaborador y, por ende, con intereses convergentes con la autotutela, o promovida de oficio por la propia Administración Pública en cumplimiento de su deber de oficialidad del procedimiento.

La seguridad jurídica y el principio administrativo de previsibilidad de la Administración Pública van a ser dos factores importantes que van a influenciar para dotar de regulaciones especiales a todas estas figuras...para las posibilidades revisoras de la Administración Pública se le señalará límites no modificables, formalidades garantistas y también plazos preclusivos para ejercerlas.

(...) nos pone de manifiesto que la “revisión de oficio” en el TUO de la LPAG está conformada por un conjunto de potestades administrativas, a saber: revocación, reconocimiento de nulidad absoluta y la rectificación. Todas instituciones diversas que tienen como denominador común los poderes de oficio de la Administración Pública sobre sus propios actos” (Morón Urbina, 2017, pp 141-142) ²¹

La revisión de los actos administrativos notificados (entendida como el examen dentro de la administración de los actos del inferior en mérito de un expreso mandato legal) y la ulterior revisión judicial (control judicial suficiente) solo es

²¹ Cuando hagamos referencia al vigente Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, publicado el 25 de enero de 2019, denominaremos TUO de la LPAG en adelante.

posible, tal como señala la doctrina, a través de “las acciones y recursos previstos por la normativa en vigor que permiten la revisión de actos de alcance particular en sede administrativa, exigiéndose su agotamiento para ocurrir al Poder Judicial” (Carlos María Folco, 2011, p. 245). Razón por la que la existencia de una regulación legal para que a iniciativa de la propia administración tributaria se pueda realizar la revisión de los actos administrativos es un tema muy residual y excepcional que merece ser profundizado en la presente investigación, resaltando los aspectos controvertidos y valiosos que impulsen el ajuste normativo del caso.

“En materia tributaria precisamente existe una autorización legal para la revocación de los actos administrativos tributarios a condición que se den los supuestos exigidos por la norma” (...) “...procederá “solo” en los supuestos previstos en ella, lo que da cuenta inequívoca de la excepcionalidad de la revocación de los actos administrativos y además del principio de legalidad que debe regir las causales que justifican la revocación”. (Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de León, F., Villanueva Gutiérrez, W., Bravo Cucci, J., 2016, pp. 862 y 863)

La doctrina nacional no admite causal distinta a la prevista expresamente en la ley, sin embargo veremos que por interpretación y aplicación de otro artículo del mismo Código Tributario si está abierta la posibilidad de revisión del acto administrativo en especial el de determinación definitiva de la obligación tributaria.

Ahora citamos el marco teórico base que nos permitirá construir los argumentos principales de la presente investigación, señala García Novoa, César (2005), pp

23-24. "...podemos entender que procede la revocación cuando el acto ya dictado es inadecuado al fin para el que fue dictado, sea porque fueron mal estimadas las circunstancias y las necesidades sufrieron una modificación que hace que el acto resulte contrario a los intereses públicos. Esto es, la revocación se fundamenta básicamente en la modificación de circunstancias objetivas que hacen incompatible la resolución administrativa con el interés público, unido todo ello al hecho de que la mentada "vocación de permanencia" del acto en modo alguno puede identificarse con una especie de *cosa juzgada administrativa*...El acto tiene vocación de permanencia en tanto esas circunstancias objetivas no se alteren. Tales circunstancias habrán de ser apreciadas por la Administración, lo que no impide que la esencia de la revocación pivote sobre las mismas y no sobre *exclusivos criterios subjetivos* que fundamentan las motivaciones de oportunidad (...), cabe entender tales razones de oportunidad como una capacidad de ponderación que se atribuye a la Administración para apreciar la conveniencia temporal, práctica o económica de una decisión y que le permitiría modular e incluso, en ocasiones, renunciar a una actuación que la ley le impone. O fundarse en otras motivaciones que no responden en sentido estricto a estas motivaciones de oportunidad. Por ejemplo, puede habilitarse una potestad revocatoria basada en la necesidad de conjurar la excesiva rigidez en la aplicación de la norma que conduce a resultados injustos. Se trataría de una potestad inspirada en razones de equidad en su acepción de "instrumento de ponderación del rigor de la norma aplicable al caso"

“El debate en relación con la revocación no se debe situar en su presupuesto y en si tal presupuesto es la legalidad o la oportunidad. Conviene centrarse, por el contrario, en el hecho de que la revocación es una facultad a ejercer siempre a favor del particular...” (García Novoa, César, 2005, p. 25). Sobre este último aspecto existe normativa peruana que permite la revocación de actos administrativos tributarios con sentido inverso al señalado, es decir que puede empeorar la situación del particular y no ser siempre a favor del particular.

“El enfrentamiento entre los dos principios jurídicos básicos, de legalidad y de seguridad jurídica, exige una gran ponderación y cautela a la hora de fijar el concreto punto de equilibrio, que evite tanto el riesgo de consagrar situaciones ilegítimas de ventaja como el peligro opuesto al que alude la vieja máxima *summum ius, summa iniuria*”. (García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, 2011, p. 712).

Con relación al marco histórico, sobre los aspectos concretos de la investigación no hay un marco histórico que diferencie los efectos de la institución de la inmutabilidad del acto administrativo tal como se expresa como principio a la fecha, ello sin perjuicio de mencionar el desarrollo normativo desde el primer Código Tributario de Principios Generales en el Perú.

1.3 Definición y desarrollo de términos básicos

1.3.1 Acto administrativo

1.3.1.1 Acto administrativo, aspectos generales

Se define doctrinariamente como acto administrativo la decisión que, en ejercicio de sus funciones, toma en forma unilateral la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas, de acuerdo con la Ley del Procedimiento Administrativo General. Son actos administrativos, entonces, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

Es “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”. (García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón, 2011, p. 587)

1.3.1.2 Acto administrativo en el ordenamiento jurídico nacional, aspectos históricos.

Lo jurídico administrativo en el contexto nacional, antes del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos²², se caracterizó por el desorden, dispersión y la no uniformidad en la actuación de los distintos órganos de la administración pública. Dicho reglamento de normas generales ajustaba la actuación de las distintas entidades de un Estado de pequeña dimensión relativa a lo que hoy tenemos²³.

²² Aprobado por Decreto Supremo N°. 006-SC de 11 de noviembre de 1967.

²³ El artículo 1 definió su alcance respecto al Poder Ejecutivo, a las entidades de Sub-Sector Público Independiente y a los Gobiernos Locales quienes ajustarían su actuación de orden administrativo a las prescripciones de dicho reglamento, siempre que no se opongan a las leyes o sus reglamentos especiales.

“En los inicios de la República, no existían en el Perú las nociones de procedimientos administrativo y de acto administrativo. Como consecuencia de ello, durante muchos años la Administración Pública tramitó expedientes en forma desordenada y empírica. A falta de una norma procesal genérica en cada institución, los funcionarios seguían prácticas administrativas inconexas y heterogéneas, empleando los criterios generales del procedimiento civil común.

Las entidades públicas trabajaban en forma aislada, regulando los procedimientos por la costumbre o por actos rara vez publicados o de difícil obtención. En consecuencia, los intereses de los particulares se hallaban desamparados en los casos en que eran heridos por actos arbitrarios de la administración.

Las principales causas para ello, eran la deficiencia y el desorden de la legislación que normaba los actos administrativos. Como consecuencia de dicha situación, las autoridades se excedían en sus atribuciones, contribuyendo a la inseguridad de los derechos de los particulares en sus relaciones con la Administración Pública”. (Cabrera Vasquez Marco A. y Salazar Barriga Oscar, 2005, p. 26).

En los siglos XIX y XX se emitieron diversas normas aisladas que trataban de regular algunas materias administrativas, tales como establecer requisitos para la presentación de recursos o la no necesidad de informes para poder resolver o la necesidad de motivar las resoluciones en el sector de Educación Pública o normas vinculadas a la aceleración de trámites. Es así como se aprueba en noviembre de 1967 el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, un reglamento independiente de ley alguna, que el Poder Ejecutivo aprobó para auto organizarse en el ejercicio de sus facultades y deberes²⁴. Dicho reglamento en su artículo 1 estableció que “El Poder

²⁴ “Un Reglamento independiente de la Ley únicamente cabe en el ámbito de las materias organizativas...la Administración ejercita una facultad de autodisposición sobre sí misma, para mejor cumplir los fines públicos que la Constitución le

Ejecutivo, las entidades de Sub-Sector Público Independiente y los Gobiernos Locales ajustarán su actuación de orden administrativo a las prescripciones de este Reglamento, siempre que no se opongan a las leyes o sus reglamentos especiales”, estableciendo, entre otras materias, la regulación esencial de lo que era el acto administrativo en nuestro ordenamiento legal: competencia, procedimiento regular, contenido, motivación, efectos, notificación, nulidad, entre otros. (Artículos 40 a 45 del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.) En el año 1992 el mencionado reglamento fue modificado por el Decreto Ley N°. 26111²⁵ y respecto a las modificaciones relevantes respecto al acto administrativo en concreto introdujo el plazo de prescripción de seis meses para que la administración pública declare la nulidad de sus propios actos, la posibilidad que el acto administrativo surta efectos en la fecha que él mismo determine e hizo crecer el ámbito de aplicación de la entonces denominada Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos²⁶.

Valentín Paniagua Corazao, criticando lo que él llamó espíritu liberal individualista del Decreto Ley N°. 26111, señaló que “La preservación del interés general (causa exclusiva que justifica el acto administrativo y, por ende, el Derecho Administrativo) no tiene para aquellas tendencias relevancia alguna. La legalidad, la igualdad, la moralidad, etc. de la

encomienda...; cuenta, para ello, con una potestad natural inherente a su posición jurídica, que por ello no necesita justificar en cada caso con una Ley previa” (García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Tomo I, Lima-Bogotá, Palestra-TEMIS, 2011, p. 229).

²⁵ Emitido el 24 de diciembre de 1992 y que elevó a rango de ley al Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-67-SC, denominándose "Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos" que retiró la posibilidad que el mismo Poder Ejecutivo pudiera modificarlo.

²⁶ El artículo 1 estableció su ámbito material de aplicación, señalando que la ley regía la actuación de orden administrativo, siempre que por leyes especiales no se establezca algo distinto, en los distintos procesos administrativos que se siguieran ante las diversas entidades de la Administración Pública que resuelvan cuestiones contenciosas en general, a los actos administrativos inherentes a las funciones de las entidades de la administración y que se inician de oficio, a determinados procedimientos para la enajenación o adquisición de bienes y servicios por o para el Estado y los referidos al otorgamiento de determinadas concesiones para obras, al derecho de petición consagrado constitucionalmente y a determinados procedimientos administrativos vinculados a la entonces Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada (Título IV del Decreto Legislativo N° 757). También estableció expresamente su aplicación a los procedimientos tributarios, en los aspectos en los que no se haya previsto una disposición específica en las normas legales correspondientes.

Precisó además que Administración Pública comprendía a los ministerios, instituciones y organismos públicos descentralizados, Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales, los organismos constitucionalmente autónomos, y las empresas u otras entidades públicas y privadas que prestan servicios públicos, incluidas las universidades públicas y privadas. Extendió su aplicación al sector no estatal que realiza función administrativa, situación no prevista ni por La Ley N° 25035, conocida como la Ley de Simplificación Administrativa, ni por el Decreto Legislativo N° 757 antes citado, que ampliaron el concepto de Administración Pública sin comprender a ningún ente no estatal.

Administración deben ceder el paso a la eficacia. En todo caso, deben servir no para permitir sino para impedir todo intento estatal de moderación o control de los excesos de las fuerzas hegemónicas de la sociedad, particularmente en el plano económico”. (Paniagua Corazao Valentín, en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15372/15827>, p. 14. Consulta el 2 de enero de 2019)

El resaltar el interés general como causa exclusiva que justifica el acto administrativo nos da a conocer el contexto de necesidad de respeto de dicho interés sobre todas las cosas, interés general que en el plano objetivo debemos hallarlo inmerso en el marco normativo correspondiente.

Si la administración sirve con objetividad los intereses generales “Quiere decirse que la Administración ha sido creada precisamente a ese objeto, y por ello es usual afirmar que se trata de una organización vicaria ...esto es, servicial, que no persigue fines propios, sino supeditados en todo caso a la satisfacción del interés general. La Administración es por tanto un instrumento con el que hacer realidad la conocida máxima de Cicerón, *Ollis salus populi suprema lex esto* (el bienestar del pueblo es la ley suprema), un postulado indisolublemente unido al principio de legalidad en cuya virtud se orienta la actividad de las autoridades públicas hacia la satisfacción del interés general (Sánchez de la Torre).

(...)

¿Cómo se determinan los intereses generales que la Administración debe cuidarse de satisfacer? Mediante el principio de legalidad: cuando el legislador dicta una norma, y apodera a la Administración con la correspondiente facultad de actuación, lo hace porque en ese campo existe un interés general que debe ser atendido, y permite a la Administración actuar para satisfacerlo

(...)

El hecho de que sea el legislador quien determine los intereses generales que concretamente debe atender la Administración provoca que su alcance varíe con el tiempo. Esto permite el juego de diferentes opciones políticas en la determinación de los concretos fines que debe perseguir la Administración”. (Gamero Casado Eduardo y Fernández Ramos Severiano, 2014, pp. 76-77)

Importando estas últimas aseveraciones a nuestra realidad, diremos que en la actualidad esos intereses generales responden a lo que es un Estado Social y Democrático de Derecho “que considera en forma relevante el factor social, el económico y la solidaridad, y que se erige como garantía de la igualdad ante la ley y la defensa real de los Derechos Fundamentales. El Estado no es una institución independiente de la sociedad, forma parte de ella y se manifiesta especialmente en sus tres funciones supremas (legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales), que si bien es cierto se dan en forma separada y con la misma jerarquía, deben conformarse como una sola voluntad estadual a efectos de garantizar la libertad”, (González Ojeda Magdiel, p. 145, Consulta el 2 de enero de 2019) será pues necesario el respeto inexorable a la ley en sentido amplio, respeto a los derechos que emanan o se reconocen en la Constitución, la interdicción de la arbitrariedad, la independencia de poderes, el control jurisdiccional, la igualdad ante y en la ley, entre otras restricciones que finalmente nos informan que el actual contenido del Derecho Administrativo se encuentra constitucionalizado.

“Con el proceso de constitucionalización del Derecho Administrativo no nos referimos únicamente al desarrollo de las bases constitucionales o de las normas constitucionales de la función pública en el Derecho Administrativo; sino que, sin perjuicio de ello, nos referiremos a la constitucionalización del procedimiento administrativo, del acto administrativo, el contrato administrativo, los bienes públicos, la función pública, el empleo

público, la contratación pública y la responsabilidad administrativa, básicamente”. (Landa César, 2019, p.200).

Mediante Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, vigente desde el mes de octubre de 2001, se establecieron las normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado, regulando además todos los procedimientos administrativos desarrollados en las distintas entidades, considerando las excepciones que las leyes especiales hayan previsto. Esta ley ha sido modificada por los Decretos Legislativos N°s 1272 y 1452, considerando un ámbito extenso de aplicación a las distintas “entidades” de la Administración Pública, entendidas conforme a lo previsto en el Artículo I de su Título Preliminar²⁷: el Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos; los Poderes Legislativo y Judicial; los Gobiernos Regionales y Locales; los Organismos a los que la Constitución y las leyes confieren autonomía; las demás entidades, organismos, proyectos especiales y programas estatales, cuyas actividades se realizan en virtud de potestades administrativas; y las personas jurídicas bajo el régimen privado que prestan servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado, conforme a la normativa de la materia.

1.3.1.3 Acto administrativo y acto administrativo tributario

Consideramos pertinente citar el análisis negativo (realizado por sucesivas eliminaciones a partir de la teoría general del acto jurídico en su aplicación al Derecho Administrativo) a Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández para luego delimitar los conceptos de acto administrativo y acto administrativo tributario dentro de nuestro ordenamiento legal:

²⁷ Conforme al texto modificado según el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1272.

“En nuestro Derecho positivo (por lo demás nos permitimos creer que así ocurrirá en todos) el acto administrativo es una institución más del Derecho Administrativo, no “la” institución por excelencia, que tenga que resumir todas las peculiaridades de este Derecho. En un sentido amplio, acto administrativo es todo acto jurídico dictado por la Administración sometido al Derecho Administrativo. Se distinguiría, por tanto: de la actuación no jurídica (actos materiales); de los actos jurídicos producidos por los administrados, aun siendo propios del Derecho Administrativo (actos del administrado); de los actos jurídicos dictados por la Administración que no están sometidos al Derecho Administrativo (actos de Derecho Privado, o Procesal, o Laboral, o Constitucional, etc.)

Pero ese concepto amplio es (por el peso de una tradición doctrinal y también porque se busca precisar regímenes unitarios de alguna sustantividad y no vagamente abstractos) desestimado en la doctrina y en la legislación en favor de un concepto más estricto. Por una parte, se excluyen los Reglamentos, que han de integrarse en la teoría de las fuentes y que obedecen por ello a principios muy singulares. En segundo término, se excluyen los actos contractuales para hacer con ellos una teoría propia de los contratos de la Administración, reduciendo la teoría de los actos administrativos a los unilaterales -- aunque de los mismos pueda ser presupuesto de existencia o de eficacia un eventual consentimiento privado, o también producirse en la formación, aplicación, resolución o liquidación de un contrato --. Finalmente, se independiza también el uso de la coacción administrativa para hacer de la misma una teoría singular, de modo que el acto administrativo se concreta en lo que son declaraciones y no ejecuciones.

Tras esa reducción conceptual el acto administrativo sería el acto jurídico unilateral de la Administración distinto del Reglamento y consistente precisamente en una declaración (hemos de dar por supuesto el concepto general de acto jurídico). Es justamente el concepto que se deriva de la regulación general contenida hoy de manera predominante en los capítulos II, III y IV del Título V (“De las disposiciones y *los actos administrativos*”) de la LPC, que constituye una de las escasas regulaciones legales que de la institución se encuentra en el Derecho comparado, donde el concepto es, sobre todo, jurisprudencial (esta legalización positiva en nuestro Derecho de la teoría del acto administrativo no deja de implicar rigideces, al lado de generalizaciones excesivas ..., pero ha sido en cierta manera una necesidad ante la pobreza de la jurisprudencia existente cuando la LPA de 1958, cuyo pasos ha seguido la vigente LPC, se dicta)”. (LPC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común de 26 de noviembre de 1992, modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, España)

Luego de ese desarrollo, en el que ya descartan proseguir con mayores exclusiones para delimitar el concepto de acto administrativo, concretan una definición positiva, sobre una formulación ya clásica de Zanobini, como indican y que corrigen parcialmente: “Acto administrativo sería así la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”. (García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, p. 587).

Para evitar la parte negativa de la definición (“distinta de la potestad reglamentaria”) consideramos que habría bastado señalar que se trata del ejercicio de una potestad administrativa para una situación particular o concreta, tal como lo hace la Ley del Procedimiento Administrativo General peruana. La potestad reglamentaria, si bien puede coincidir con la unilateralidad de los actos administrativos, tiene su propia dimensión fenomenológica, normológica y dikelógica, desarrolla y crea normas legales de carácter general y obligatorias que no se pueden confundir con los efectos particulares concretos de los actos administrativos.

“Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”. (Párrafo 1.1 del Artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS de 22 de enero de 2019, en adelante TUO de la LPAG.)

El párrafo 1.2 del Artículo 1 del TUO de la LPAG, por vía de exclusión, establece que no son actos administrativos:

- Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios²⁸. Lo

²⁸ Conforme al numeral 3 del artículo 3 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo Ley N° 29158 son funciones de la administración interna las relacionadas con actividades tales como planeamiento, presupuesto, contabilidad, organización, recursos humanos, sistemas de información y comunicación, asesoría jurídica, gestión financiera, gestión de medios materiales y servicios auxiliares, entre otras. Los reglamentos especifican las características de cada función, su responsable y la proporción de recursos humanos asignados.

que no quiere decir que carezcan de regulación, la regulación está a cargo de cada entidad, con sujeción a las disposiciones del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y de aquellas normas que expresamente así lo establezcan.

- Los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

MORON URBINA, 2011, indica que los comportamientos materiales o simplemente hechos administrativos subjetivos se refieren a toda actuación física u operativa de los órganos administrativos que producen la adquisición, modificación, transferencia o extinción de relaciones jurídicas, y cita como ejemplo, la actividad de inspección, la entrega de una notificación, entre otros.

Y ya que las declaraciones de las entidades están dirigidas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados, se excluyen aquellos actos o decisiones de las distintas entidades que no estén destinados a producir esos efectos directos sobre los administrados. Si los actos producen efectos indirectos sobre dichos intereses, obligaciones y derechos no deben ser considerados como actos administrativos pues no se puede evaluar en el contexto de una situación concreta la existencia o no de dichos efectos. De esta forma, por más relevante que resulte para efectos prácticos o por la sensación de obligatoriedad que se origine en la conciencia ciudadana, los informes sobre el sentido y alcance de las normas que publicite una entidad estatal y que constituya posición institucional obligatoria para todos los órganos que la componen²⁹ o por

²⁹ Encontramos una posición distinta cuando se considera como "actos administrativos de conocimiento o de opinión de la Administración Tributaria" a la absolución de consultas institucionales, Directivas de la SUNAT que son manifestaciones de conocimiento, como lo afirman Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce De León, Bravo Cucci y Villanueva Gutiérrez en su CÓDIGO TRIBUTARIO DOCTRINA Y COMENTARIOS, Segunda Edición, Lima. Instituto Pacífico SAC, 2009 p. 591).

más que resulte vinculante para la administración frente a una situación concreta que plantea el administrado³⁰, dichos informes no constituyen acto administrativo. Lo mismo sucede con las directivas o normas técnicas o instrucciones que pueda emitir una entidad, que no generan obligación para los administrados, quienes se encuentran obligados en el campo tributario en especial por la ley y no por opiniones o instrucciones que emita cualquier entidad tributaria.

Morón considera que “el acto de respuesta de la autoridad constituye un acto administrativo declarativo generador de determinadas consecuencias jurídicas, siendo las más evidentes, la autovinculación de la Administración y hacer operar el principio de conducta procedimental a favor del consultante” (MORON, Juan Carlos, 618).³¹ Si bien la respuesta puede generar el derecho de un administrado a exigir se le aplique dicho precedente en una situación concreta y sustancialmente similar al contenido de la absolución de la consulta, lo cierto es que dicha respuesta puede variar, invocando las razones o circunstancias necesarias, dejando “sin derecho” al administrado a reclamar la aplicación del criterio anterior. Además de ser acto administrativo el acto de respuesta debería serlo para todo efecto, cosa que no sucede con el acto de respuesta que cuando varía el criterio no es necesario pasar por un procedimiento de revocatoria o

³⁰ Es el caso de la consulta particular como mecanismo mediante el cual el deudor tributario con interés legítimo y directo consulta a la SUNAT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta y cuya respuesta deviene en obligatoria para la administración tributaria frente al consultante, tal como dispone el artículo 95-A del Código Tributario.

³¹ Morón, sobre la base de la incidencia en el contenido de situaciones jurídica, considera la clasificación entre actos constitutivos y meramente declarativos, siendo “los actos declarativos, que se limitan a acreditar relaciones o situaciones preexistentes, dotándolas de eficacia o reconocimiento jurídico sin alterarlas (por ejemplo, inscripción registral, reconocimiento de tiempo de servicios a un trabajador, etc). El acto declarativo no es otra cosa que la verificación o constatación con fuerza de certeza jurídica de un hecho o de un derecho. Para la ley, es claro que la potestad revocatoria de la Administración no puede ser ejercida para privar de sus efectos a decisiones constitutivas o declarativas de derechos e intereses legítimos” (MORÓN, Juan Carlos, op.cit.p.201). Esta acepción de acto declarativo no corresponde en contenido a lo que sería el acto de respuesta a una consulta.

tampoco es pasible de nulidad por la sola variación de criterio. No es acto administrativo en tanto no está circunscrito, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, a una situación concreta, pues normalmente responde a situaciones generales o son respecto a la determinación del sentido y alcance de la norma que, como señalamos, indirectamente afectarán el contenido de un acto administrativo pero directamente no producen dicho efecto.

La consulta en materia tributaria tiene un tratamiento especial, conforme al artículo 93° del Código Tributario solo determinadas entidades representativas pueden formular consulta sobre el sentido y alcance de la norma tributaria, mas no sobre situaciones concretas. La respuesta obliga a todos los órganos de la Administración Tributaria que se trate, mas no obliga al administrado. La respuesta no es inmutable, el cambio de criterio contenido en el acto de respuesta a la consulta está institucionalizado en el Código Tributario generando el derecho del administrado a que no se le apliquen los intereses y sanciones si el criterio anterior lo llevaba a un no pago de obligación tributaria y el nuevo criterio sí, conforme a lo previsto en el artículo 170° del citado Código Tributario. Caso especial es la consulta tributaria particular del artículo 95-A del Código Tributario que le concede el derecho al administrado a reclamar la aplicación vinculante del criterio para él y dentro de la situación concreta consultada, sin que ello afecte la posibilidad que el criterio pueda variar o ser distinto respecto a otros contribuyentes.

El acto administrativo tributario no puede alejarse de los fundamentos y principios básicos de la norma general (en nuestro caso actual La Ley del Procedimiento Administrativo General - LPAG), sin embargo por la ponderación de algunos

preceptos valiosos contenidos en las decisiones de política fiscal, asume algunas peculiaridades en especial por sus requisitos de validez, que no están listados como sí sucede en la LPAG pero que llegamos a ellos por el análisis de las causales de invalidez de los mismos (causales de nulidad de los actos de la administración tributaria según el artículo 109° del Código Tributario), conforme veremos más adelante.

El Código Tributario peruano no trae un concepto expreso de acto administrativo tributario. El artículo 103° del citado código al tratar lo que en su epígrafe enuncia como “Actos de la administración tributaria” se limita a señalar que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Este artículo diferencia al acto de la administración (con la necesidad de ser motivado) de su continente: instrumentos o documentos, lo que en las normas generales se desarrolla como forma que deben adoptar los actos administrativos. Los “actos de la administración tributaria” a que refiere el Código Tributario no pueden ser otros que los actos administrativos que emite la entidad que desarrolla funciones de administración tributaria, que son además los únicos que requieren de motivación como requisito sustancial.

DROMI, ROBERTO, (1995) señala que “la motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido la emisión del acto”. “Debe ser una auténtica y satisfactoria explicación de las razones de la emisión del acto. No se trata de un mero escrúpulo formalista, ni tampoco se admite una fabricación ad-hoc de los motivos del acto”.

1.3.1.4 Acto y actuaciones de la Administración Tributaria

Con la Ley del Procedimientos Administrativo General el concepto legal de acto administrativo cobró, dentro del texto normativo, la misma importancia que el concepto de procedimiento administrativo al que, conforme a los antecedentes normativos nacionales, estuvo supeditado. “Con ello, no se buscó solo un cambio en la exposición de las materias, sino dar una señal clara e inequívoca de la preponderancia de ambas instituciones para el Derecho Administrativo nacional. Se quiso acompañar el derecho administrativo del procedimiento, con el derecho administrativo de la actuación administrativa propiamente dicha.

Pero no solamente eso, sino que también se quiso clarificar que el concepto acto administrativo no solo se manifiesta en la decisión constitutiva de la resolución del procedimiento, también denominado acto administrativo final, sino que a lo largo del procedimiento se van sucediendo diversos actos administrativos...

(...)

...el procedimiento se trata de una cadena cuyos elementos se articulan por un vínculo común y proyección unitaria pero sin confundir su individualidad propia de cada uno de los actos que lo componen.

La tendencia predominante afirma el carácter procesal de la vía administrativa, considerando que los actos administrativos y actuaciones administrativas que no llegan a conformar actos administrativos propiamente tienen una función diversa, responden a sus propias reglas de generación y eficacia, incluso -como afirman GARCÍA DE ENTERÍA Y FERNÁNDEZ...- cada uno sigue para su formación,

procedimientos específicos distintos al principal, y, finalmente, su validez sigue suerte diferente.

Así, desde la visión doctrinaria, la estructura del procedimiento administrativo se muestra como una integración coordinada y racional de actos procedimentales es -fundamentalmente recepticios- dirigidos a un fin unitario: decidir a voluntad de la Administración en resguardo de los intereses públicos, con la participación de los diversos sujetos partícipes del proceso”. (Morón Urbina Juan Carlos, 2017, p. 184.)

En el campo procedimental tributario encontramos los actos administrativos finales, a veces necesarios (como sucede con la ejecución de los procedimientos de fiscalización determinativos que, por mandato normativo, deben finiquitar siempre con un acto administrativo denominado Resolución de Determinación, así el caso se encuentre conforme) y otras veces no, al no existir una regulación normativa especial o estar sujetas las acciones a facultades discrecionales que puedan eximir de la emisión del acto administrativo final. Muchas de las denominadas acciones inductivas de la administración tributaria no concluyen con actos administrativos finales, sin embargo importan la realización de actuaciones administrativas con actos administrativos de por medio.

La jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal no ha sido uniforme al reconocer el carácter de acto administrativo de las diversas actuaciones de la administración tributaria cuando va formulando actos preparatorios (requerimientos de información o documentación, cartas, resultados del requerimiento, actas, entre otros) del acto administrativo final que formalmente

cierre el procedimiento administrativo, como es el caso del procedimiento administrativo de fiscalización determinativa que formalmente debe finiquitar con la Resolución de Determinación y, de ser el caso, la Resolución de Multa respectiva.

La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N°. 09364-2-2016 emitida sobre la base de la RTF N°. 02186-2-2016, no reconoce el carácter de acto administrativo a los resultados de los requerimientos de la Administración que solo dejan constancia del cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el respectivo requerimiento, por lo que el hecho que el referido resultado no estuviese debidamente notificado no enerva su validez ni la del procedimiento de fiscalización.

La RTF 01918-Q-2016 de 2 de junio de 2016 de observancia obligatoria, tampoco reconoce el carácter de acto administrativo de los documentos utilizados durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización:

“...no importa el contenido de un requerimiento, carta o esquila emitida y notificada por la Administración puesto que por sí solos, dichos documentos no tienen efectos jurídicos sobre los administrados, sino hasta que se emita un acto administrativo que se sustente en éstos. En tal sentido, si alguna actuación de la Administración no es tomada como fundamento de un acto administrativo no surtirá efectos frente a éstos y o afectará su esfera jurídica”

“Así, por ejemplo, si en un requerimiento no se otorga el plazo fijado por la norma para la presentación y/o exhibición de pruebas, o se solicita información que no se debería solicitar, y esto no es cumplido por el administrado, en tanto la Administración no emita algún acto administrativo que pretenda darle efectos

jurídicos a esa omisión, como por ejemplo, una resolución de multa o una resolución que determine obligación sobre base presunta, dicho requerimiento no tendrá ningún efecto jurídico sobre el administrado” (el subrayado es nuestro).

Esta jurisprudencia administrativa emitida el año 2016 modificó los criterios contenidos en precedentes anteriores del mismo Tribunal Fiscal, que posteriormente fueron reivindicados en jurisprudencia emitida a partir del año 2017, que expresamente cita jurisprudencia anterior al año 2016, veamos la resolución RTF N°. 01465-8-2017 de 17 de febrero de 2017:

“Que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 04187-3-2004, 08566-2-2004, 08605-2-2004 entre otras, ha establecido que el requerimiento es un acto administrativo que emite la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización...”

“Que en la misma línea...se tiene que los resultados de requerimientos emitidos en los procedimientos de fiscalización constituyen actos administrativos que emite la Administración en el ejercicio de sus facultades de fiscalización pues están destinados a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados” (el subrayado es nuestro).

Posteriormente la resolución RTF N°. 06825-10-2017 de 9 de agosto de 2017 sigue ratificando el criterio anterior cuando indica:

“El plazo del procedimiento de fiscalización parcial venció, por lo que la administración no ha observado el debido procedimiento al establecer el repara al impuesto a la renta respectivo, toda vez que su determinación se sustenta en un

requerimiento notificado con posterioridad a la culminación del plazo de la fiscalización parcial.

Es nulo el requerimiento y su resultado y de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a ellos”, la nulidad o notificación solo se predica respecto a actos administrativos.

Este cambio o resurgimiento de criterio por el Tribunal Fiscal responde al cambio normativo experimentado en el Código Tributario gracias al Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, que en reacción al criterio de observancia obligatoria de no procedencia de la interposición de queja contra las actuaciones de la administración tributaria durante el procedimiento de fiscalización (contenida en la RTF N°. 01918-Q-2016), se incorpora un último párrafo al artículo 61° del Código Tributario:

“En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155°”

La ley reconoce que cualquier actuación durante el procedimiento de fiscalización (y no la resolución que cierre este procedimiento) que afecte lo previsto en la normativa tributaria es pasible de queja, dichas actuaciones conforme al criterio reinstaurado a partir del año 2017 por el Tribunal Fiscal pueden ser actos administrativos. La actuación de la administración tributaria se puede dar a través de actos administrativos que generen efectos sobre los derechos, intereses u

obligaciones de los administrados o también a través de actos materiales que no afecten formalmente sus derechos u obligaciones.

Hemos visto lo difícil que ha resultado para la jurisprudencia administrativa tributaria nacional durante los años 2016 y 2017 establecer una posición clara respecto a los actos de la administración tributaria, durante el desarrollo del procedimiento administrativo de fiscalización, que en algún momento calificaban como acto administrativo y en otro momento dejaron de serlo, para nuevamente resurgir, en este vaivén interpretativo, como actos administrativo en tanto resultaba claro que había afectación de derechos y obligaciones de los administrados.

1.3.2 Validez de los actos administrativos

1.3.2.1 De los actos administrativos en general

En nuestro ordenamiento legal (Artículo 8 del TUO de la LPAG) tenemos como regla general que “es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico” y será válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, conforme lo señala el artículo 9, del TUO de la LPAG). En tanto no se declare formalmente la nulidad del acto administrativo se presumirá su validez y como tales, consideramos, podrán surtir efectos jurídicos en nuevos procedimientos y actos administrativos que se instauren o se emitan en consecuencia.

En tanto se hubiera incurrido en lo que el TUO de la LPAG denomina “vicios del acto administrativo” y se declare formalmente dicha situación, recién podremos hablar de un acto inválido y con “nulidad de pleno derecho”, conforme al artículo

10 de la LPAG, que no causa ni ha causado efecto jurídico alguno. Conforme al párrafo 12.1 del artículo 12 del TUO de la LPAG, la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

El artículo 10 del TUO de la LPAG desarrolla las distintas causales de nulidad de los actos administrativos en general³² y específicamente en su numeral 2 reconoce además que el defecto u omisión de alguno de sus requisitos de validez originan la nulidad del mismo. En consecuencia, la validez del acto administrativo está sujeta a que no se presente algún vicio del acto o en concreto que no se haya omitido un requisito de validez, y que además se pruebe o verifique la existencia de los mismos y que sea formalmente declarado dentro de un plazo válido³³.

El mismo TUO de la LPAG en su artículo 3 reconoce expresamente cuáles son los requisitos de validez de los actos administrativos: competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular³⁴.

³² **Artículo 10.- Causales de nulidad**

Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma”.

³³ Conforme al párrafo 213.3 del artículo 213 del TUO de la LPAG “La facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe en el plazo de dos (2) años, contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos, o contado a partir de la notificación a la autoridad administrativa de la sentencia penal condenatoria firme, en lo referido a la nulidad de los actos previstos en el numeral 4 del artículo 10” y de acuerdo al párrafo 213.4 del mismo artículo “En caso de que haya prescrito el plazo previsto en el numeral anterior, sólo procede demandar la nulidad ante el Poder Judicial vía el proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres (3) años siguientes a contar desde la fecha en que prescribió la facultad para declarar la nulidad en sede administrativa.

Por su parte, conforme al numeral 11.1 del artículo 11 “Los administrados plantean la nulidad de los actos administrativos que les conciernan por medio de los recursos administrativos previstos en el Título III Capítulo II de la presente Ley”, y los recursos reconocidos son los de reconsideración y de apelación, siendo la nulidad declarada por la autoridad que tenga la competencia respectiva.

³⁴ **Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos**

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

1.3.2.2 De los actos de la administración tributaria en particular.

En esta parte desarrollaremos los aspectos jurídicos especiales de los actos de la administración tributaria peruana y los límites en el tiempo respecto a la ejecución de las facultades para poder emitirlos.

Respecto a las potestades de la administración tributaria traemos la siguiente reflexión en la doctrina española:

“...teniendo en cuenta que el pretendido “**derecho**” de la Administración tributaria a realizar actuaciones de comprobación e investigación, no se puede considerar técnicamente como tal. La Administración, en las actuaciones que constituyen su modo de desarrollar los procedimientos tributarios, no es titular de derechos, sino de potestades y, en algún caso de acciones (por ejemplo, la acción ejecutiva para exigir el pago de la deuda tributaria). Pues bien, como es sabido, el ejercicio de potestades puede estar sometido a plazos de caducidad, pero no de prescripción, figura ésta aplicable a los derechos y acciones. No basta, desde luego, una simple pirueta semántica para transformar la naturaleza jurídica de las actuaciones administrativas.

1. Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.

2. Objeto o contenido.- Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.

3. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitársele a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.

4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

5. Procedimiento regular.- Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación”.

En esta línea se manifestaron las primeras críticas doctrinales. Así en opinión de FALCÓN “La reforma que se proyecta [haciendo referencia a un anteproyecto de modificación del artículo 66 bis de la Ley General Tributaria relativo a imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar] adolece de una evidente falta de técnica jurídica, por un lado porque las potestades administrativas, por su propia naturaleza, no son susceptibles de prescripción; y por otro lado porque la posibilidad de investigar hechos acaecidos en ejercicios prescritos a efectos de determinar la deuda correspondiente a ejercicios no prescritos ya está claramente reconocida en la redacción actual de la Ley General Tributaria”. (Soler Roch, M. T., 2017, p 65-66).

El Código Tributario peruano respecto a las potestades de la Administración Tributaria se desarrolla también a través de la atribución de “facultades”. El Libro Segundo relativo a “La Administración Tributaria, los administrados y la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria” contiene siete títulos en los que hace referencia a “los órganos de la administración” (Título I, que comprende a los órganos administradores tributarios y a los órganos resolutores), “facultades de la administración tributaria” (Título II), “obligaciones de la Administración Tributaria” (Título III), “derechos de los administrados” (Título V), “obligaciones de terceros” (Título VI) y “Tribunal Fiscal” (Título VII).

Claramente atribuye o reconoce facultades a la Administración Tributaria mientras que a los administrados les reconoce derechos.

El artículo 55° atribuye a la Administración Tributaria la facultad de recaudación, facultad que hasta los años 1988 y 1989 legalmente estaba atribuida al Banco de la Nación, y ahora le permite no solo recaudar los tributos que administre y otros conceptos vinculados (directamente o a través del sistema bancario y financiero nacional), sino también le permite gestionar la recepción y procesamiento de declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a la administración, así como, en el caso de la SUNAT, poder realizar la recaudación que se realice en aplicación de la asistencia en el cobro de conceptos vinculados a la asistencia administrativa mutua en materia tributaria (Conforme al segundo párrafo del artículo 55° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1315, publicado el 31.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con su Única Disposición Complementaria Final). Adicionalmente, y de manera excepcional, esta facultad recaudatoria, con la finalidad de asegurar el pago de la deuda tributaria en determinados supuestos de riesgo, le permite trabar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva.

Los artículos 59° a 63° y 75° a 80° desarrollan la facultad de fiscalización o verificación y también la facultad de determinación de la obligación tributaria. El deudor tributario estará obligado a iniciar la determinación de la obligación tributaria a través de actos o declaraciones que normativamente se definan, y dicha determinación estará sujeta a fiscalización o verificación. La fiscalización es una facultad discrecional que se despliega a través de actuaciones administrativas y a través de procedimientos administrativos formalmente regulados en el mismo

Código Tributario y que conducen a la emisión del acto administrativo de determinación definitiva de la obligación tributaria.

La otra facultad trascendente que atribuye el Código Tributario a la Administración Tributaria es la facultad sancionadora, señalando en su artículo 82° que “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”.

El producto final y formal de la ejecución de las distintas facultades administrativas normalmente terminan en la emisión de actos administrativos, situación que además corresponde a la definición de procedimiento administrativo contenida en el artículo 29 de la LPAG: “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”, el acto de determinación o el acto administrativo de sanción cierran el procedimiento administrativo de fiscalización y sancionador correspondiente, sin perjuicio que el desarrollo del procedimiento respectivo demanden la emisión de actos administrativos que puedan considerarse también como preparatorios del acto final que se emita.

Esta facultad de fiscalizar o de sancionar administrativamente es entendida también por el Código Tributario como “acción de la Administración Tributaria” cuando desarrolla el límite de la prescripción. El artículo 43° del Código Tributario prescribe que “La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones

prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido...”.

La “acción” (la parte dinámica del proceso) para determinar la obligación tributaria no es otra que la fiscalización, se fiscaliza (con el procedimiento de fiscalización determinativo) para determinar la obligación tributaria y se fiscaliza también para determinar incumplimiento de obligaciones tributarias generalmente formales (procedimiento administrativo sancionador tributario) y emitir el acto administrativo de sanción (resolución de multa, resolución de comiso, resolución de cierre de establecimiento, entre otros).

Los plazos de prescripción constituyen uno de los límites temporales del ejercicio de las facultades de fiscalización, de sanción o de cobro (recaudatoria), cuando así se opone por el deudor tributario fiscalizado³⁵. La ley peruana ha establecido entonces plazos de prescripción para el ejercicio de estas facultades de la administración tributaria, con excepción de las medidas cautelares previas a las que los artículos 57° y 58° del Código Tributario les asignan plazos de caducidad.

Hay facultad de fiscalización en tanto, como correlato, el deudor tributario tenga el deber de soportarla. En ese sentido el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario no solo obliga al administrado a conservar documento e información vinculada a hechos imponible por el tiempo de no prescripción, sino también

³⁵ Ello sin perjuicio que en términos prácticos, debido al riesgo de prescripción, o a que el deudor tributario pueda oponer en cualquier estado del procedimiento administrativo la excepción de prescripción, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades discrecionales pueda organizarse para seleccionar y programar acciones relativas a casos que no estén en dicho riesgo y así optimizar mejor sus recursos.

obliga a conservar antecedentes de hechos operaciones que aun no estén prescritas. En ese sentido el poder fiscalizador puede comprender los antecedentes (por ejemplo contratos, compras o adquisiciones) de operaciones que aun tengan trascendencia en periodos no prescritos (por ejemplo, depreciación para la determinación del impuesto a la renta), sin que ello implique que la Administración Tributaria pueda cuestionar o determinar en definitiva la obligación tributaria de periodos prescritos donde encuentre los antecedentes.

El acto de la Administración Tributaria, conforme mandato expreso del artículo 103° del Código Tributario debe ser motivado y además constar en los respectivos instrumentos o documentos (continente del acto administrativo) y además para ser válido no debe estar afectado por ninguna causal de nulidad. Las causales de nulidad son las que resulten especiales para los actos de tipo tributario y que están contenidas en el artículo 109° del Código Tributario.

Ya que hay causales de nulidad de los actos de la Administración Tributaria que son distintas a las causales de nulidad de la LPAG o de la norma administrativa general, por la especialidad debemos aplicar las primeras y ellas constituirán el límite para que el acto de la Administración Tributaria derive en inválido. Las causales de nulidad previstas en el Código Tributario no compiten con las causales de la LPAG.

Desde el año 1967, con el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos se introdujeron formalmente las causales de nulidad de los actos de la administración en general. A dicho año ya estaba vigente el primer Código

Tributario de Principios Generales peruano, que fuera aprobado por el D.S. 263-H de 12 de junio de 1966, que rigió a partir del 17 de octubre de 1966³⁶, y que tenía causales de nulidad de los actos de la Administración Tributaria. La norma del año 1967 entraba en competencia con las causales de nulidad de los actos contenidos en el Código Tributario de Principios Generales y debía determinarse, por la especialidad, las causales que debían primar.

El Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia determinó la aplicación de las causales de nulidad especiales contenidas en el Código Tributario, es así que, por ejemplo, en la Resolución N° 17106, de fecha 21 de abril de 1982, consideró “Que no es pertinente invocar el artículo 45° del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de conformidad con el cual son nulos de pleno derecho los actos administrativos contrarios a la Constitución y a las leyes y los que contengan un imposible jurídico, por cuanto dicho Reglamento sólo es aplicable en el procedimiento tributario a falta de norma expresa en el Código Tributario”, además el Tribunal Fiscal remarca que el artículo 70° del referido Código limita la facultad de la Administración Tributaria, para declarar la nulidad de los actos administrativo solo a los casos contemplados expresamente en el Código Tributario (en concreto en el artículo 67°).

Hogaño la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311(Pub. 30-12-2016), establece que “Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen

³⁶ Precisamos que no es que haya existido un Código Tributario de Principios Generales aprobado por decreto supremo, sino que la Ley N° 16043 autorizó al Poder Ejecutivo para que ponga en vigencia con fuerza de ley el proyecto de Código Tributario de Principios Generales.

supletoriamente por la Ley N° 27444...no siéndole de aplicación lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley³⁷". Con lo que la supletoriedad de la LPAG en materia procedimental administrativa tributaria, las causales de nulidad de los actos de la administración pública en general no resultan aplicables a los actos de la Administración Tributaria en particular al existir causales especiales en el Código Tributario.

En consecuencia, la validez de los actos de la Administración Tributaria en particular está sujeta a que no se den los supuestos de nulidad previstos en el artículo 109° del Código Tributario. No podemos afirmar en positivo, como lo hace la LPAG, que los actos administrativos tributarios tengan requisitos de validez y que además sean iguales a los contenidos en el artículo 3 de la LPAG, pues como veremos algunos de aquellos no resultan de aplicación en el campo tributario.

1.3.3 Nulidad y anulabilidad de los actos de la administración

La LPAG y el Código Tributario tienen causales de nulidad listadas cada una para su ámbito de aplicación. Varias de las causales contenidas en el Código Tributario coinciden o están subsumidas en alguna causal contenida en la LPAG, siendo la LPAG mucho más extensa en contenido.

³⁷ "1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.

2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley".

Presentamos un cuadro comparativo de las causales de nulidad de los actos de la administración contenidas en la LPAG (artículo 10 del TUO de la LPAG) y en el Código Tributario (artículo 109° del Código Tributario - CT).

Causales de nulidad en la LPAG	Causales de nulidad en el CT
La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.	Que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior
La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.	Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley
El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez. (Específicamente: competencia)	Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia.
El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez. (Específicamente: procedimiento regular y motivación)	Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.
Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición.	Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.
Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.	

La causal de la LPAG relativa a “la contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias” comprende mayores supuestos con relación a las causales contenidas en el Código Tributario, tanto así que la misma “contravención a la Constitución” no está comprendida como causal de nulidad de los actos de la administración tributaria. Así por ejemplo la jerarquía normativa prevista y exigida por el artículo 51° de la Constitución³⁸ no sería aplicable prima facie.

El Código Tributario aparenta ser igual a la LPAG en la causal de nulidad “que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior”, sin embargo, conforme a lo previsto por el artículo 102° del mismo código, la competencia para interpretar las normas y aplicar jerarquía normativa ha sido reservada al Tribunal Fiscal³⁹ y al no haberse concedido a la Administración Tributaria, carecerá esta última de la potestad de inaplicar por ejemplo un decreto supremo que sea contrario a la ley, resultando válido el acto administrativo sustentado en el decreto supremo ilegal. Para que no resulte una insensibilidad jurídica lo antes señalado, precisamos que dicha ilegalidad tendrá carácter temporal hasta que pueda someterse el caso a conocimiento del Tribunal Fiscal para que establezca el orden jurídico correspondiente.

³⁸ Artículo 51°.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente.

³⁹ El artículo 102° del Código Tributario con el epígrafe “JERARQUIA DE LAS NORMAS” atribuye al Tribunal Fiscal, cuando tiene que resolver un caso concreto, el deber de aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, es decir a partir de la publicación de la resolución la Administración Tributaria deberá limitarse a aplicar la norma definida por el Tribunal Fiscal y ya no la norma reglamentaria ilegal.

Por otro lado, vemos que la finalidad pública y el objeto o contenido que son requisitos de validez de los actos de la administración pública en general no están contenidos como causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria.

Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma, constituye una causal de nulidad de los actos de la administración pública en general, sin embargo en el campo tributario dicha situación no origina la nulidad del acto administrativo tributario. Una situación similar y mucho más concreta en el campo tributario provoca la revocación del mismo, mas no la nulidad. El artículo 108° del Código Tributario dispone que “Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos [entre otros]...cuando se detecten ...casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario”. Esta connivencia (que naturalmente debe tener consecuencia penal) basta que se pruebe administrativamente para que provoque la causal de revocación o modificación del acto administrativo tributario.

Estas diferencias entre las causales de nulidad de los actos administrativos conforme al Código Tributario y a la LPAG hacen especiales y válidos, en determinado contexto, a los actos administrativos tributarios en relación a lo que sucedería si el acto administrativo tributario enfrentara a la misma LPAG de manera directa.

El segundo y tercer párrafo del artículo 109° del Código Tributario desarrollan los supuestos en los que los actos de la Administración Tributaria pueden calificar de anulables. Serán anulables los actos de la Administración Tributaria:

- a) Cuando sean dictados sin observar los requisitos de las Resoluciones de Determinación y de Multa⁴⁰ (señalar al deudor tributario, el período y tributo, la base imponible, la tasa, la cuantía del tributo e intereses, los motivos determinantes del reparo u observación, otros requisitos especiales cuando se aplique la norma anti-elusiva general, los fundamentos o disposiciones que la amparen, el carácter parcial o definitivo de la fiscalización (de ser parcial, los aspectos materia de revisión) y otros especiales en caso de las Resoluciones de Multa).
- b) Tratándose de dependencia o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Como actos anulables, en caso de no ser convalidados por la dependencia o funcionario al que le correspondía emitir el acto, devendrán en nulos. La posibilidad de convalidación es cual determina que el acto sea nulo o anulable. Habrá situaciones que no pueden resultar convalidables y por tanto necesariamente el acto devendrá en nulo. El que una Resolución de Determinación no contenga los motivos determinantes del reparo (se notifica un acto carente de motivación y sustento, simplemente consignando un monto de

⁴⁰ También puede alcanzar a las Órdenes de Pago que conforme al último párrafo del artículo 78° del Código Tributario deben contener los mismos requisitos que las Resoluciones de Determinación a excepción de los motivos determinantes del reparo.

deuda tributaria por determinado tributo) parecería que puede calificar como un supuesto de anulabilidad, sin embargo ese defecto no es subsanable ni convalidable pues ha originado que el deudor tributario caiga en indefensión violentándose la predictibilidad y el debido procedimiento administrativo al no saber qué argumentos plantear para defenderse y al limitar su derecho a recurrir de dicho acto pues no puede cumplir con formular los fundamentos de hecho y de derecho que amparen su reclamación, con la posibilidad que su reclamo sea inadmisibile a trámite, y la posibilidad también de perder, para la fecha en que se pretenda subsanar el defecto notificando recién los motivos del reparo, la admisión a trámite del reclamo sin exigencia de pago previo. Si bien la normativa señalada permite la convalidación, lo cierto es que, conforme a los efectos que hemos detallado, dicha convalidación, sin afectar derecho fundamental a favor del contribuyente, es imposible.

Nos resulta muy claro lo antes señalado, sin embargo encontramos situaciones que, debido a una interpretación demasiado literal de las causales de anulabilidad de los actos de la Administración Tributaria, la omisión de la motivación de un acto de la Administración Tributaria no ha conllevado a la declaratoria de nulidad sino que se ha considerado una situación de anulabilidad, estimando la posibilidad de subsanación. La resolución del Tribunal Fiscal N° 00450-7-2009 de 15 de enero de 2009 nos da a conocer un caso peculiar generado por el órgano jurisdiccional: repasa, en su parte considerativa, que el Tribunal mediante Resolución N° 04881-2-2003, declaró nula una resolución de determinación y la resolución de multa vinculada, al considerar que si bien la resolución de determinación consignó la

base legal, no indicó de manera clara y precisa cuáles fueron los documentos y/o registros reparados, habida cuenta que solo mencionó de manera genérica los reparos, sin indicar cuál era la incidencia de cada uno de ellos en la determinación del monto reparado y que mediante la resolución que resolvió el reclamo (que fue apelada) tampoco se cumplió con detallar y motivar suficientemente tales reparos, siendo un acto anulable que podía ser convalidado por la Administración, subsanando los vicios incurridos, lo que no efectuó y por tanto el Tribunal declaró la nulidad de ambos actos administrativos.

Sobre ese acto de declaración de nulidad la Administración Tributaria interpuso demanda contencioso administrativa, alegando que al no haber adjuntado el anexo donde se indiquen los motivos determinantes del reparo solo incurrió en un vicio de anulabilidad y no de nulidad del acto, por lo que correspondía que el Tribunal fiscal ordene la subsanación del vicio y no declare la nulidad.

Ahora literalmente trasladamos el detalle y la resignación legal del Tribunal Fiscal quien, conforme a lo señalado por el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS debe acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances:

“Que mediante la Resolución N° Dieciséis del 4 de abril de 2008, la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró fundada la referida demanda contenciosa administrativa, en

consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04881-3-2003 y dispuso que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento acorde con la citada resolución.

Que en la referida sentencia del 4 de abril de 2008, la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo estableció que si bien los numerales 6) y 7) del artículo 77° del Código Tributario señalaron que la resolución de determinación debía expresar los motivos determinantes del reparo u observación y los fundamentos y disposiciones que la amparan, el artículo 109° del citado Código agregó que los actos de la Administración son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77°, los que al ser defectos no esenciales convierten al acto anulable y no nulo, pudiendo ser convalidados por la Administración subsanando los vicios que adolezcan en cualquier etapa del procedimiento contencioso.

Que en tal sentido agrega que el Tribunal Fiscal ante un acto anulable debió disponer la subsanación de la omisión incurrida por la Administración a efecto de convalidar los valores emitidos y el contribuyente pueda hacer uso de su derecho de defensa, por lo que la resolución adolecía de vicios de nulidad”.

Independientemente a que no compartamos esta posición que permite subsanar vicios que no deberían ser convalidables, lo positivo de la posición del órgano jurisdiccional en caso se pueda seguir replicando es que traslada el ejercicio del derecho de defensa del deudor tributario a fecha posterior a la convalidación

(cuando dice que luego de la convalidación el contribuyente puede hacer uso de su derecho de defensa).

Corresponde recordar que la anulabilidad en materia tributaria ha sido de origen y de aplicación residual o excepcional, teniendo como presupuesto la posibilidad de subsanación o convalidación del acto que pueda ser convalidable. Incluso para el mismo Tribunal Fiscal en el año 1982 consideró, en precedente de observancia obligatoria, como nulo el acto de la Administración Tributaria que careciera entre otros de los motivos determinantes del reparo. Es decir no había una solución distinta a la de la nulidad, que en el tiempo se ha relajado para dar pase a la anulabilidad.

“Que estando a lo expuesto procede declarar la nulidad de todo lo actuado a partir de fojas 83, debiendo el Concejo Provincial de Piura proceder a liquidar y notificar los tributos teniendo en cuenta que el Art. 91 del Código Tributario señala que la acotación de los tributos que practique la Administración será formulada por escrito y expresará 1°) El obligado al pago, 2°) La Materia Imponible, 3°) La cuantía del tributo, 4°) Los motivos determinantes del reparo u observación cuando se rectifique la declaración tributaria y 5°) Los fundamentos y disposiciones que la amparan cuando se formule de oficio” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 16979 de 8 de febrero de 1982)

Por otro lado, consideramos pertinente resaltar, en el campo tributario, la diferencia en los efectos en cuanto a la interrupción de la prescripción de la nulidad y la anulabilidad de los actos administrativos. El Tribunal Fiscal en la

resolución N° 03239-1-2006 de 13 de junio de 2006 nos sintetiza esta diferenciación: "...la nulidad absoluta o de pleno derecho de los actos administrativos, como es el caso de los referidos valores, surte efectos "ex tunc", por lo que al privarles de existencia y eficacia desde el momento en que se produce el vicio, se entiende que no se ha interrumpido la prescripción..., a diferencia de los actos anulables, que son privados de eficacia desde el momento en que se declara la nulidad y por tanto su notificación sí interrumpe la prescripción como ha reconocido este Tribunal en la Resolución No. 01465-1-2005 del 8 de marzo de 2005".

El Tribunal Fiscal en la resolución N° 01593-1-2018 recuerda que en la resolución N° 000161-1-2008 señaló que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del acto, pues la norma es clara en establecer que la retroactividad se considera "a la fecha del acto" y, por tanto, se el acto es declarado nulo y, por ello, es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos junto con él.

1.3.4 Revocación de los actos administrativos

1.3.4.1 La revocatoria o modificación y la nulidad de los actos administrativos

"Es frecuente encontrar una gran diversidad e imprecisión en la terminología utilizada para referirse a la modificación y extinción del acto administrativo: los autores se refieren a un mismo tipo de modificación o extinción con denominaciones diversas y total o parcialmente superpuestas, lo que crea

dificultades al lector. La extinción de un acto, dispuesta por la propia administración por motivos de legitimidad, es llamada por algunos autores invalidación, por otros revocación por razones de ilegitimidad..., etc., con lo cual iguales palabras son utilizadas con distinto alcance según el autor de que se trate, sin que ello importe necesariamente diferencias en cuanto a la interpretación del orden jurídico. Lo mismo ocurre en materia de convalidación, saneamiento, ratificación, etc., de los actos administrativos”. (Gordillo Agustín, 2003, p. XII-1)

“...la estabilidad e intangibilidad de los actos administrativos, actualmente, se encuentra relativizada por la expresa regulación de potestades de retiro a favor de la Administración del Estado que le permiten volver sobre sus actos vigentes, invocando razones de mérito, conveniencia u oportunidad o aduciendo vicios o errores jurídicos que afectan la legitimidad del acto administrativo. En efecto, la estabilidad de los actos administrativos se encuentra estrechamente vinculada con la procedencia de las potestades revocatorias e invalidatorias, que tienen por objeto principal conciliar, adaptar o hacer coherentes dichos actos con el interés general en un determinado tiempo y lugar o, ajustarlos al ordenamiento jurídico corrigiendo cualquier vicio de ilegitimidad.

Dentro de las potestades de retiro se encuentran dos figuras típicas, definidas y distinguibles entre sí. En primer lugar, nos encontramos con la potestad de retiro que tiene por objetivo sancionar los actos administrativos contrarios a derecho, eliminándolos del ordenamiento jurídico por razones de legitimidad, por la presencia de vicios que afectan su estructura interna, denominada invalidación. En segundo lugar, nos encontramos con la potestad de retiro cuyo ejercicio se

ampara en el interés general, y que tiene por objetivo extinguir los efectos de los actos administrativos válidos que han devenido, en un determinado tiempo y lugar, en inconvenientes o inoportunos respecto de interés general, esta potestad recibe el nombre de revocación”.(JUAN CARLOS FLORES RIVAS, 2017).

Con la finalidad de evitar los distintos enfoques que pueden causar confusión, Gordillo nos dice que “Por ello hemos preferido, como se verá, distinguir la revocación por razones de ilegitimidad (y dentro de ella de los actos nulos *-ex tunc-* o anulables *-ex nunc-*) o por razones de oportunidad, ambas en sede administrativa; y la anulación en sede judicial, tanto de actos nulos *- ex tunc-* como anulables *-ex nunc.* Es la terminología que parece hoy prevalece”. (Gordillo Agustín, p. XII-2)

Doctrinariamente y a nivel profesional tomamos contacto con esta, digamos, confusión terminológica que en nuestro ordenamiento legal tiene solución y diferenciación normativa. Se desarrollan supuestos de nulidad de los actos administrativos, supuestos de revocación de actos administrativos y, en determinadas leyes, supuestos de anulabilidad de actos administrativos. Incluso, como veremos más adelante, en el campo tributario se desarrollan supuestos específicos de modificación, sustitución y complementación de actos administrativos.

De manera independiente al desarrollo normativo sobre la materia, en la jurisprudencia administrativa y en diversas resoluciones del órgano jurisdiccional también encontraremos pronunciamientos no uniformes respecto a la oportunidad

y efectos de la declaratoria de nulidad y la declaración de revocatoria de los actos administrativos tributarios.

1.3.4.2 Revisión de los actos de la administración en general y la revocatoria

“Las Administraciones Públicas pueden revisar unilateralmente sus propios actos, tanto los de naturaleza estrictamente administrativa como los que dicta en materia civil o laboral. La revisión de los actos es una potestad administrativa conocida como autotutela declarativa en segunda potencia (GARCÍA DE ENTERRÍA), y resulta exponente de los privilegios de la Administración, quien en los casos y con los requisitos que comentaremos no deberá acudir al juez para destruir una situación jurídica preexistente, pudiendo hacerlo por sí misma. La finalidad común de todas las vías previas en que la Administración Pública puede revisar sus propios actos es la conciliadora, esto es, la de evitar litigios (CLAVERO ARÉVALO).

(...)

Es tremendamente importante no confundir conceptualmente ambas vías [al referirse a la revisión de los actos por la Administración y por los tribunales de justicia], pues su naturaleza jurídica es radicalmente distinta. Así no puede decirse que la Administración, al resolver un recurso, dicta sentencia pues este término se encuentra reservado a la revisión en vía judicial.

El carácter de privilegio de la revisión de oficio también se plasma en el hecho de que los particulares, en muchos casos, no pueden recurrir los actos que dicta la Administración directamente ante los tribunales de justicia –ni en vía contencioso-

administrativa, ni en vía civil o laboral- , sino que previamente deben iniciar uno de estos procedimientos de revisión de actos. Ahora bien, existen diversos tipos de procedimientos de revisión de actos, cuyos requisitos también difieren...” (GAMERO CASADO EDUARDO Y FERNÁNDEZ RAMOS SEVERIANO, 2014, pp. 523-524.)

Para mayor claridad expositiva Gamero Casado y Fernández Ramos nos presentan con una tabla la tipología de los procedimientos de revisión de oficio que adaptaremos a nuestra realidad normativa. Se considera “revisión en sentido estricto” a las facultades administrativas y consecuente procedimiento que permiten a la administración enervar e incluso eliminar un acto administrativo que no ha sido impugnado por el administrado, esta potestad se puede ejercer frente a supuestos de casos de acto administrativo inválido como en los que los actos administrativos son válidos.

REVISIÓN EN SENTIDO ESTRICTO (GENERAL)	Revisión de oficio, rectificación de errores (artículo 212 del TUO de la LPAG ⁴¹)
	Declaración de nulidad (artículos 10 y 213 del TUO de la LPAG)
	Declaración de lesividad (segundo párrafo del artículo 11 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por

⁴¹ “212.1 Los errores material o aritmético en los actos administrativos pueden ser rectificadas con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.
212.2 La rectificación adopta las formas y modalidades de comunicación o publicación que corresponda para el acto original”.

	el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, publicado el 29 agosto de 2008 ⁴²).
<p style="text-align: center;">REVISIÓN EN SENTIDO ESTRICTO (ESPECIAL/TRIBUTARIA⁴³)</p>	Declaración de nulidad (artículo 109° del Código Tributario)
	Declaración de nulidad de actos anulables que no han sido convalidados (segundo y tercer párrafo del artículo 109° del Código Tributario)
	Revocación, complementación, modificación, sustitución y rectificación de errores (artículo 108° del Código Tributario)
	No hay impedimento para que opere la declaración de lesividad (segundo párrafo del artículo 11 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo) cuando se trate de actos emitidos por la misma Administración Tributaria. Sin embargo como una situación especial tenemos (artículo 157° del Código Tributario) que, de modo excepcional, la Administración Tributaria puede impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Es una situación

⁴² “También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa”.

⁴³ En el presente trabajo nos limitamos a los procedimientos especiales de tipo tributario que se caracteriza por tener instituciones especiales que incluso pueden entrar en tensión axiológica con las instituciones contenidas en la LPAG como por ejemplo la reforma peyorativa (contenida en la facultad de reexamen) o las causales de nulidad de los actos administrativos tributarios distintas a las de la LPAG. Hay también procedimientos administrativos especiales en otras áreas (protección al consumidor, barreras burocráticas, procedimientos vinculados a la gestión ambiental, procedimientos de registro y control de insumos químicos y bienes fiscalizados, entre muchos otros) que se alimentan y vinculan a los preceptos generales y principios de la LPAG y que reiteramos no nos ocuparemos de ellos.

	especial pues en este último caso no se trata de declarar la lesividad de un acto de la propia Administración Tributaria, sino la del acto emitido por la segunda y última instancia administrativa: el Tribunal Fiscal ⁴⁴ .	
RECURSOS ADMINISTRATIVOS GENERALES	Recursos ordinarios	Recurso de reconsideración (artículo 219 del TUO de la LPAG)
		Recurso de apelación (artículo 220 del TUO de la LPAG)
	Solo en caso que por ley o decreto legislativo se establezca expresamente, cabe la interposición del recurso administrativo de revisión (en el párrafo 218.2 del artículo 218 del TUO de la LPAG) que puede caracterizarse como extraordinario.	
RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESPECIALES (TRIBUTARIO)	El artículo 124° del Código Tributario, al señalar las etapas del procedimiento contencioso-tributario reconoce dos tipos de recursos: a) La reclamación ante la Administración Tributaria. b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.	

1.3.4.3 La revocatoria de los actos administrativos conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General.

⁴⁴ Situación especial encontrada en la normativa nacional que permite que el Estado a través de la Administración Tributaria que corresponda se pueda enfrentar al mismo Estado por el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, en ambas situaciones por supuesto a través de sus Procuradurías Públicas. En la legislación extranjera hemos encontrado que en Costa Rica existe una regulación similar, el artículo 149 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que: "Las controversias tributarias administrativas deben ser decididas por el Tribunal Fiscal Administrativo..." y el artículo 156 contempla la posibilidad de que la dependencia o institución encargada de aplicar el tributo, impugne los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo.

El párrafo 214.1 del artículo 214 del TUO de la LPAG establece que es posible la revocación de los actos administrativos, con efectos a futuro, en cualquiera de los siguientes casos:

“214.1.1 Cuando la facultad revocatoria haya sido expresamente establecida por una norma con rango legal y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha norma.

214.1.2 Cuando sobrevenga la desaparición de las condiciones exigidas legalmente para la emisión del acto administrativo cuya permanencia sea indispensable para la existencia de la relación jurídica creada.

214.1.3 Cuando apreciando elementos de juicio sobrevinientes se favorezca legalmente a los destinatarios del acto y siempre que no se genere perjuicios a terceros.

214.1.4 Cuando se trate de un acto contrario al ordenamiento jurídico que cause agravio o perjudique la situación jurídica del administrado, siempre que no lesione derechos de terceros ni afecte el interés público.

La revocación prevista en este numeral solo puede ser declarada por la más alta autoridad de la entidad competente, previa oportunidad a los posibles afectados otorgándole un plazo no menor de cinco (5) días para presentar sus alegatos y evidencias en su favor”.

El mismo artículo 214 (párrafo 214.1) también establece que los actos administrativos declarativos o constitutivos de derechos o intereses legítimos no

pueden ser revocados, modificados o sustituidos de oficio por razones de oportunidad, mérito o conveniencia.

Existiendo una relación o situación jurídica cobijada por el acto administrativo que debe dejarse sin efecto, la revocatoria significará una forma de extinguir dicha relación o situación jurídica con efectos *ex nunc*. Este efecto constituye uno de los aspectos que diferencia a la nulidad de los actos de la administración, una vez declarada la nulidad origina la inexistencia jurídica del acto que se trate. El artículo 17 del TUO de la LPAG cuida de reiterar dicho efecto de la declaratoria de nulidad del acto administrativo al establecer la eficacia anticipada a su emisión, independiente de la fecha de notificación del acto.

¿El concepto de revocación está limitado conforme al artículo 214 de la LPAG exclusivamente al retroceder o dejar sin efecto un determinado acto?

A la luz del artículo 120 de la misma LPAG tenemos que la revocatoria de los actos está dirigida exclusivamente a dejar sin efecto en su totalidad el acto administrativo respectivo. El párrafo 120.1 del artículo mencionado indica que “Frente a un acto que viola, afecta, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos”, diferencia la revocatoria de la modificación, anulación y suspensión de los efectos de los actos y podríamos concluir que la revocatoria debe conllevar el dejar sin efecto (a futuro) el acto en su integridad. Sin embargo, ya que *qui potest plus, potest minus*, quien tiene el poder de revocar podrá reducir dicho poder

sobre el acto a las partes afectadas con la causal de revocatoria y lograr solo la modificación de los mismos.

La doctrina nacional tiene una interpretación mucho más extensiva de dicho poder revocatorio, así MORON URBINA nos dice que “La revocación consiste en la potestad excepcional que la ley confiere a la Administración Pública para que de manera directa, de oficio y mediante un nuevo acto administrativo pueda modificar, reformar o sustituir (total o parcialmente), o simplemente extinguir los efectos jurídicos futuros de un acto administrativo generado conforme a derecho (válido y eficaz) fundándose en la necesidad de adecuarse a un necesidad extrínseca y posterior: el interés público sobreviniente.

Por primera vez el ordenamiento administrativo nacional consagra normativamente una de las potestades más intensas que posee la organización administrativa. Empero, no lo hace para habilitarla discrecionalmente, sino para reconocerla, disciplinarla, limitarla, sujetándola al Estado de derecho” (MORON URBINA, p.168.) Cabe precisar que El Código Tributario de Principios Generales de 1966 ya había regulado la potestad revocatoria de la Administración Tributaria para los actos emitidos por ella, en ese sentido no es correcto que recién con la LPAG sea la primera vez que normativamente se regula dicha potestad en el ordenamiento jurídico nacional.

Ya que se encuentra limitada la potestad revocatoria será necesario el motivar el acto respectivo para que refleje justamente la razón legal de la misma. Veremos que en materia tributaria tenemos actos administrativos que se revocan sin que

tenga que motivarse la revocatoria en tanto la norma tributaria no condiciona dicha potestad.

El Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual, el 3 de mayo de 2010 mediante RESOLUCIÓN 1535-2010/SC1-INDECOPI EXPEDIENTE 00037-2009/CEB, aprobó un precedente de observancia obligatoria que interpreta los alcances del procedimiento de revocación regulado en los actuales artículos 214 y 216 del TUO de la LPAG (antes 203 y 205 de la Ley del Procedimiento Administrativo General). El precedente sintetiza lo siguiente:

- a) El desconocimiento de derechos o intereses conferidos por un acto administrativo debe respetar los requisitos para la revocación establecidos en los artículos 203 y 205 de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General. La omisión de cualquiera de dichos requisitos constituye barrera burocrática ilegal.
- b) Constituyen revocaciones indirectas el impedimento o restricción del ejercicio de los derechos o intereses conferidos por un acto administrativo, sin que exista un pronunciamiento expreso desconociendo tales prerrogativas. Todas las revocaciones indirectas son ilegales, porque ello implica que la administración no siguió el procedimiento establecido en los artículos 203 y 205 de la Ley 27444.
- c) Cuando el cambio de circunstancias que origina la revocación es atribuible al propio administrado, no resulta aplicable el procedimiento de revocación regulado en los artículos 203 y 205 de la Ley 27444.

- d) En los casos que corresponda otorgar indemnización, ésta debe compensar los perjuicios económicos originados hasta la notificación al administrado de la resolución de revocación. Las inversiones efectuadas posteriormente no deben ser contempladas en la resolución de revocación como parte de la indemnización.
- e) Cuando se origine perjuicios económicos indemnizables, la resolución de revocación deberá señalar como mínimo la cuantía de la compensación y la autoridad encargada de efectuar el pago. La indemnización se paga de manera integral, en dinero en efectivo y es exigible a partir de la emisión de la resolución de revocación”.

El precedente en general es plausible sin embargo el contenido del literal c) está generando problemas a las administraciones al no haber distinguido las situaciones especiales en las que se presenta ese cambio de circunstancias atribuible al propio administrado que no permita la aplicación del procedimiento de revocación de los actos administrativos. La interpretación literal del precedente está ocasionando problemas relativos a la no aplicación de la “revocación” conforme a los artículos del TUO de la LPAG.

Para la obtención de constancias o autorizaciones los administrados inician los procedimientos administrativos respectivos debiendo cumplir las condiciones establecidas normativamente así como presentar los requisitos necesarios. El cumplimiento de los requisitos es evaluado conforme a la naturaleza del procedimiento (de evaluación previa o de aprobación automática), constituyen una situación comprobable en determinado momento, mientras que las

condiciones deben ser permanentes en el tiempo en que se tiene una licencia o autorización por ejemplo. Las normas en algunos casos no distinguen claramente entre condiciones y requisitos, razón por las que se tiene que pasar por un proceso de interpretación para categorizarlas donde correspondan.

El Decreto Legislativo N°. 1314⁴⁵ es desarrollado por la Resolución de Superintendencia N.º 117-2017/SUNAT⁴⁶ y establece una serie de obligaciones que debe cumplir el Operador de Servicios Electrónicos (OSE) para ser autorizado como tal y para ser sancionado en caso de incumplimiento. Respecto a ello se tiene que determinar qué obligaciones corresponderán a condiciones, a requisitos u obligaciones de desarrollo como OSE cuyo incumplimiento corresponda ser sancionado administrativamente.

Si el OSE tiene un representante legal al que se le ha iniciado un procedimiento de cobranza coactiva, o si su capital es inferior a 300 unidades impositivas tributarias, o si está en un régimen de reestructuración patrimonial, o si no tiene la condición de persona jurídica, o si no está afecto en el RUC al régimen general del impuesto a la renta de tercera categoría, o si tiene RUC no activo o es no habido, entre otros, no podrá ser autorizado como OSE. Dichas circunstancias constituyen condiciones necesarias para poder ser OSE que se entiende debe cumplir permanentemente y no solo al momento de solicitar su inscripción como tal. En este escenario, un OSE autorizado que posteriormente tenga un representante en cobranza coactiva o su capital baje de 300 UIT o si

⁴⁵ Decreto Legislativo que faculta a la SUNAT a establecer que sean terceros quienes efectúen labores relativas a la emisión electrónica de comprobantes de pago y otros documentos, publicado el 31 de diciembre de 2016.

⁴⁶ Resolución que aprueba el Sistema de Emisión Electrónica Operador de Servicios Electrónicos – SEE OSE. Publicada el 11 de mayo de 2017.

ingresa a un proceso de reestructuración empresarial o se convierte en no habido, aplicando literalmente el precedente del Tribunal del INDECOPI no se le podría revocar la autorización para ser OSE pues la circunstancia que originaría la revocatoria sería imputable a él. Esta aplicación literal del precedente y frente a un OSE que ha dejado de tener capacidad para realizar su función como tal o que no se encuentra en capacidad de realizarla adecuadamente, y ya que conforme al Decreto Legislativo N°. 1314 la SUNAT establece los requisitos para que los sujetos sean inscritos en el registro OSE, en atención a ello lo que le corresponde es que por esas conductas se establezca la exclusión del registro ya que es una facultad implícita de la administración. La exclusión del registro equivale a la revocación de la autorización OSE que se logra sin invocar el supuesto de revocación y haciendo caso literal al precedente.

Independientemente a esta forma de aplicar el precedente por parte de la SUNAT consideramos que es otra la interpretación que se debe dar al precedente, atendiendo al caso concreto que desarrollan.

“III.1.4 Las revocaciones por el incumplimiento voluntario o negligente de la ley por parte del administrado

59. La finalidad de las normas de revocación es otorgar protección a los administrados ante el riesgo de un eventual desconocimiento de sus derechos e intereses. Es decir, por causas ajenas a ellos.

60. Por ello, esta Sala interpreta que cuando la revocación es una sanción por el incumplimiento voluntario o negligente de las condiciones exigidas a los particulares para gozar de las prerrogativas conferidas, no le es aplicable los requisitos del procedimiento de revocación establecidos en los artículos 203 y 205 de la Ley 27444. Lo contrario implicaría incentivar conductas negligentes o premiar el incumplimiento de la ley.

61. Por ejemplo, si una empresa deja de cumplir con las condiciones de seguridad que exige la ley, no podría exigir una compensación por la revocación de su licencia, ya que la causa de la revocación es atribuible únicamente al administrado.

62. No obstante, lo señalado no implica que cuando se use la revocación como una sanción, el administrado esté privado de las garantías del debido procedimiento reconocidas en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444”.

Entendemos que el precedente ha querido señalar que lo que no se aplica es el procedimiento relativo a la indemnización y sin todo el trámite y plazos al administrado de presentar alegatos y evidencias a su favor, en tanto la circunstancia para la revocación es conocida y provocada por él. Y como la acción no tiene que ser tan agresiva el fundamento 62 no quiere que al administrado se le prive de las garantías mínimas del debido procedimiento administrativo, darle la oportunidad de formular sus argumentos y ofrecer y actuar pruebas para desvirtuar lo imputado por la administración.

Para reforzar lo anterior citamos lo señalado por CERVANTES ANAYA “El principio según el cual nadie puede alegar su propia torpeza no rige en

derecho público contra la Administración, la que en supuestos de nulidad absoluta, aun mediando torpeza de su parte debe revocar los actos ilegítimos que haya dictado o, en caso que ello afecte el principio de estabilidad, pedir judicialmente la nulidad del propio acto”. (CERVANTES ANAYA, DANTE A. 2003, p. 246).

Hay una serie de resoluciones que permiten la revocación de los actos administrativos por circunstancia sobreviniente e imputable al administrado, así por ejemplo en el siguiente extracto de la Resolución del Tribunal Fiscal N°. 21910-4-2011 de 28 de diciembre de 2011, el Tribunal Fiscal reconoce esta revocación realizada por una administración pública no tributaria:

“Si bien la Resolución Directoral N° 250-2005-EM/DGH dejó sin efecto la Constancia N° 129921 a partir del 23 de noviembre de 2005, revocó tal acto administrativo a partir de dicha fecha, al amparo del artículo 203° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según el cual procede la revocación de actos administrativos con efectos a futuro, en tanto que la declaración de nulidad, conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de dicha ley, tiene efecto retroactivo a la fecha del acto nulo, lo que no se aprecia en el caso de autos.

En la misma línea, no resulta correcto lo señalado por la Administración en el sentido que la Constancia N° 1219921 constituyó un acto inexistente y nulo por no haber contado la recurrente con una planta de abastecimiento en la zona de distribución, dado que conforme con el artículo 9° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se presume válido mientras no

se declare su nulidad, no siendo este Tribunal competente para cuestionar la validez de dicho acto que no ha sido declarado nulo ni constituye un acto inexistente, debiéndose señalar que, como se ha dicho anteriormente, la referida constancia de distribuidor mayorista tuvo efecto hasta el 22 de noviembre de 2005”.

1.3.5 Administración Tributaria

Entidad del poder ejecutivo nacional encargada de los procesos recaudatorios, de fiscalización, de gestión y de sanción en materia tributaria. En el Perú la administración tributaria de tributos del gobierno nacional es la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT quien tiene también otras facultades especiales conforme a ley tales como las vinculadas a la emisión de normas de alcance general o la participación en la elaboración de proyectos de reglamentos, entre otros.

1.3.6 Notificación del acto administrativo tributario

1.3.6.1 Notificación del acto administrativo tributario, aspectos básicos

“Hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso”.

La comunicación debe efectuarse de acuerdo “con las formalidades preceptuadas para el caso”, lo que significa que la notificación constituye un acto reglado. Se realiza cumpliendo determinados requisitos que se encuentran previstos expresamente en la ley y cuya ausencia determina su invalidez.

En el ámbito del Derecho Tributario, la solemnidad requerida no responde a un prurito legalista sino a la viva expresión de la lucha contra la arbitrariedad de la

Administración. El cumplimiento de las formas permite asegurar la principal finalidad del acto de notificación, cual es el permitir al particular tomar conocimiento de la decisión de la Administración Tributaria y, en última instancia, impugnar lo decidido si es que lo considera conveniente.

El efecto de la notificación, aparte de la eficacia del acto administrativo, consiste en que a partir del momento en que surte efectos se convierte en inmutable o irrevisable el acto administrativo notificado.

1.3.6.2 Eficacia del acto administrativo y notificación de los actos de la administración en general.

“Generalmente desde el momento de la notificación o publicación, los actos administrativos son eficaces, esto es, están llamados a producir efectos jurídicos - positivos o negativos- sobre las situaciones jurídicas del destinatario, incorporando dichos efectos en su patrimonio, deviniendo en intangibles e inmodificables para la Administración Pública..., al quedar amparados bajo la garantía de derecho de propiedad, salvo que la Administración pueda despojar dichos derechos por medio de la potestad expropiatoria por utilidad pública o interés nacional con la debida indemnización del daño patrimonial efectivamente causado. De este modo, los actos administrativos desde el momento de su notificación o publicación adquieren una cierta estabilidad que limita o restringe las potestades de revisión de la Administración del Estado...” (JUAN CARLOS FLORES RIVAS, 2017) ⁴⁷.

⁴⁷ El autor señala que “generalmente” desde el momento de la notificación los actos administrativos son eficaces, es decir que pueden existir situaciones en las que no sea necesario formalizar la notificación para que el acto sea eficaz. En nuestro ordenamiento legal el artículo 19 del TUO de la LPAG considera la posibilidad de la dispensa de la notificación cuando el acto ha sido emitido en presencia de los administrados (y exista acta de esta actuación) y también si el administrado tomara conocimiento del acto respectivo mediante su acceso directo y espontáneo al expediente, recabando su copia, dejando constancia de esta situación en el expediente.

El artículo 16 del TUO de la LPAG reproduce esta situación al establecer que “el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos” y por excepción, respecto a los actos administrativos que otorgan beneficios al administrados serán eficaces desde la fecha de emisión, como regla general. El acto administrativo puede estar válidamente emitido, tener existencia, pero para ser eficaz (para que produzca los efectos para los que ha sido emitido) requiere ser notificado conforme a las formalidades legalmente establecidas.

El artículo 18 del TUO de la LPAG dispone la obligación de notificar los actos administrativos estableciendo la obligatoriedad del debido diligenciamiento a la entidad que lo dictó. La notificación implica el cumplimiento de determinadas solemnidades que de infringirse acarrearán la nulidad del acto de notificación que afecta directamente a la eficacia del acto administrativo que se trate, independientemente de su validez o no⁴⁸.

Es así que el TUO de la LPAG exige que la notificación se realice en día y hora hábil (requisito que no se exige en la notificación de los actos de la administración tributaria), salvo regulación especial diferente o naturaleza continuada de la actividad, así como que la notificación personal pueda ser efectuada a través de la propia entidad, por servicios de mensajería especialmente contratados para el

⁴⁸El Código Tributario – Principios Generales, aprobado por el Artículo Único del Decreto Supremo N° 395-82-EFC de fecha 30 de Diciembre de 1982, distinguía entre la nulidad de las notificaciones y de los actos de la Administración Tributaria. El Artículo 65° (que venía del texto original aprobado por Decreto Supremo N° 263-H del 12 de agosto de 1966) establecía que “La nulidad de las notificaciones será declarada de oficio o a instancia de parte, por el órgano que haya dictado el acto notificado”, mientras que el Artículo 67° establecía las causales de nulidad de los actos de la Administración Tributaria sobre la base de lo previsto por el texto correspondiente del Decreto Legislativo N° 187 (vigente desde el 16 de junio de 1981) y el Artículo 82° de la Constitución Política de 1979 que establecía que “son nulos los actos de toda autoridad usurpada”.

efecto y en caso de zonas alejadas, podrá disponerse se practique por intermedio de las autoridades políticas del ámbito local del administrado. Las modalidades de notificación (que conllevan el tener que cumplir ciertas solemnidades) así como el orden de prelación que se debe respetar vienen regulados en el artículo 20 del TUO de la LPAG⁴⁹.

Es necesario que la ley también establezca la fecha a partir de la cual surtirán efecto las notificaciones, es así que el artículo 25 del TUO de la LPAG bajo el epígrafe de “Vigencia de las notificaciones” establece como regla general que ellas surten efecto el día que hubieren sido realizadas o que consten haber sido recibidas o a partir del día de la última publicación cuando corresponda y respecto

⁴⁹ “20.1 Las notificaciones son efectuadas a través de las siguientes modalidades, según este respectivo orden de prelación:
20.1.1 Notificación personal al administrado interesado o afectado por el acto, en su domicilio.
20.1.2 Mediante telegrama, correo certificado, telefax; o cualquier otro medio que permita comprobar fehacientemente su acuse de recibo y quien lo recibe, siempre que el empleo de cualquiera de estos medios hubiese sido solicitado expresamente por el administrado.
20.1.3 Por publicación en el Diario Oficial o en uno de los diarios de mayor circulación en el territorio nacional, salvo disposición distinta de la ley. Adicionalmente, la autoridad competente dispone la publicación del acto en el respectivo Portal Institucional, en caso la entidad cuente con este mecanismo.
20.2 La autoridad no puede suplir alguna modalidad con otra ni modificar el orden de prelación establecido en el numeral anterior, bajo sanción de nulidad de la notificación. Puede acudir complementariamente a aquellas u otras, si así lo estime conveniente para mejorar las posibilidades de participación de los administrados.
20.3 Tratamiento igual al previsto en este capítulo corresponde a los citatorios, los emplazamientos, los requerimientos de documentos o de otros actos administrativos análogos.
20.4. El administrado interesado o afectado por el acto que hubiera consignado en su escrito alguna dirección electrónica que conste en el expediente puede ser notificado a través de ese medio siempre que haya dado su autorización expresa para ello. Para este caso no es de aplicación el orden de prelación dispuesto en el numeral 20.1.
La notificación dirigida a la dirección de correo electrónico señalada por el administrado se entiende válidamente efectuada cuando la entidad reciba la respuesta de recepción de la dirección electrónica señalada por el administrado o esta sea generada en forma automática por una plataforma tecnológica o sistema informático que garantice que la notificación ha sido efectuada. La notificación surte efectos el día que conste haber sido recibida, conforme lo previsto en el numeral 2 del artículo 25. En caso de no recibirse respuesta automática de recepción en un plazo máximo de dos (2) días hábiles contados desde el día siguiente de efectuado el acto de notificación vía correo electrónico, se procede a notificar por cédula conforme al inciso 20.1.1, volviéndose a computar el plazo establecido en el numeral 24.1 del artículo 24.
Para la notificación por correo electrónico, la autoridad administrativa, si lo considera pertinente, puede emplear firmas y certificados digitales conforme a lo estipulado en la ley de la materia.
La entidad que cuente con disponibilidad tecnológica puede asignar al administrado una casilla electrónica gestionada por esta, para la notificación de actos administrativos, así como actuaciones emitidas en el marco de cualquier actividad administrativa, siempre que cuente con el consentimiento expreso del administrado.
Mediante decreto supremo del sector, previa opinión favorable de la Presidencia del Consejo de Ministros y el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, puede aprobar la obligatoriedad de la notificación vía casilla electrónica. En ese caso, la notificación se entiende válidamente efectuada cuando la entidad la deposite en el buzón electrónico asignado al administrado, surtiendo efectos el día que conste haber sido recibida, conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 25. Asimismo, se establece la implementación de la casilla única electrónica para las comunicaciones y notificaciones de las entidades del Estado dirigidas a los administrados.
Mediante Decreto Supremo refrendado por la Presidencia del Consejo de Ministros se aprueban los criterios, condiciones, mecanismos y plazos para la implementación gradual en las entidades públicas de la casilla única electrónica”.

al inicio de cómputo de plazos, también como regla general, el artículo 144 del TUO de la LPAG, establece que el plazo expresado en días es contado a partir del día hábil siguiente de aquel en que se practique la notificación o publicación del acto (con excepción de la notificación de medidas cautelares o precautorias); respecto al plazo expresado en meses o años es contado a partir de la notificación o publicación del acto.

1.3.6.3 Notificación de los actos de la administración tributaria en particular

Emitido el acto de la administración tributaria, contando con los requisitos de validez conforme desarrollamos, corresponderá la notificación del mismo para que puedan ser eficaces. El Código Tributario no tiene desarrollo relativo a la eficacia de los actos sin embargo si tiene desarrollo relativo a las formas o modalidades de notificación y efectos. El artículo 106° del Código Tributario señala como regla general que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso. Este efecto al “día hábil siguiente” es una diferencia frente al efecto de las notificaciones de los actos de la administración pública en general que producen efecto el mismo día de la recepción, situación que además permite que el acto mismo de la notificación no deba realizarse necesariamente en día y hora hábil pues lo relevante es el efecto que se produce en día hábil.

El mismo artículo 106° citado también indica que las notificaciones que se hagan vía publicación en el diario que corresponda o por la página web también surten efecto a partir del día hábil siguiente al de su publicación, aun cuando la entrega del documento en el que conste el acto administrativo se produzca con

posterioridad. Por excepción las resoluciones que ordenan trabar y levantar medidas cautelares y determinados requerimientos de exhibición de documentos surtirán efectos al momento de su recepción.

Dijimos que el Código Tributario no tiene desarrollo expreso relativo a la eficacia de los actos administrativos, en ese caso corresponde, conforme a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁵⁰ recurrir a las normas contenidas en la LPAG. Así lo consideró el Tribunal Fiscal en la RTF de observancia obligatoria N° 02099-2-2003 de fecha 23 de abril de 2003:

“Que en tanto las resoluciones de la Administración Tributaria constituyen actos administrativos resultan aplicables las normas pertinentes de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, según lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributaria y la Tercera Disposición Complementaria y Final de la citada ley;

Que conforme con el numeral 16.1 de la indicada ley, “el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo”, siendo preciso indicar que disposición similar se encontraba contenida en el artículo 40° del Texto Único

⁵⁰ **“NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO**

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Ver Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.° 1311, publicado el 30.12.2016 y vigente desde el 31.12.2016, el cual establece la aplicación supletoria de la Ley N.° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N.° 1272”.

EN: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm> Consultado el 6 de abril de 2019

Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos aprobada por el Decreto Supremo N°. 002-94-JUS, según el cual los actos administrativos producían efectos desde el día siguiente de su notificación o publicación, salvo que el propio acto señalara una fecha posterior;

Que en concordancia con ello, el artículo 107° del Código Tributario señala que los Actos de la Administración Tributaria pueden ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación;

Que de lo expuesto se observa que en materia administrativa, el legislador ha optado como regla general por la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, según la cual la eficacia de éstos se encuentra condicionada a su notificación;

Que en tal sentido, si bien los actos administrativos al momento de su emisión gozan de existencia jurídica, recién desde su notificación surten efectos frente a los interesados, criterio que ha sido adoptado por el Tribunal Fiscal según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-07 del 5 de junio de 2002;

(...)

Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiendo su publicación en el Diario Oficial “El Peruano”, en cuanto establece los siguientes criterios:

“Las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los

interesados con su notificación, conforme a lo dispuesto por el artículo 107° del Código Tributario”.

Como precedente de observancia obligatoria este criterio ha sido invocado en resoluciones como la RTF N° 05611-3-2004 de 6 de agosto de 2004, entre otras. Sin embargo existe un pronunciamiento peculiar en la RTF N° 17106-5-2010 de 28 de diciembre de 2010, en el que el Tribunal Fiscal fue totalmente indiferente a la fecha de emisión del acto administrativo para considerar su existencia confundiéndola con la fecha de notificación del mismo, evitando con ello cualquier desarrollo respecto al efecto por lo menos del contenido de un acto existente y no eficaz. Señaló en este último caso: “Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario dispone que los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos que esta los haya dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, por lo que, habiendo emitido pronunciamiento la Administración respecto de las reclamaciones presentadas por la recurrente cuando ya había perdido competencia para ello al existir recursos de apelación en trámite contra las resoluciones fictas denegatorias, la Resolución de Intendencia ... deviene en nula”. Lo cierto es que la resolución de intendencia se emitió cuando sí se tenía competencia, la fecha de ella en el expediente lo dice, la fecha del acto de notificación sí corresponde a cuando se había perdido competencia y no por ello se tienen que asimilar emisión y notificación a un solo momento, con esta resolución el Tribunal Fiscal se aparta del precedente, sin manifestarlo expresamente, que diferencia acto emitido de acto notificado y sus efectos.

El artículo 104° del Código Tributario establece las diferentes formas de notificación de los actos administrativos a las que puede recurrir la Administración

Tributaria. A diferencia de lo previsto en la norma administrativa general no se establece un orden de prelación pero sí el cumplimiento de determinadas solemnidades para la procedencia de cada una de las formas previstas.

Las distintas formas de notificación reguladas en el artículo 104° mencionado básicamente son:

- a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia.
- b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía.
- c) Por constancia administrativa, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado, se haga presente en las oficinas de la Administración Tributaria.
- d) Mediante la publicación en la página web de la Administración Tributaria, en los casos de extinción de la deuda tributaria por ser considerada de cobranza dudosa o recuperación onerosa.
- e) Cuando se tenga la condición de no hallado o no habido o cuando el domicilio del representante de un no domiciliado fuera desconocido, la SUNAT realizará la notificación de la siguiente forma: mediante acuse de recibo, entregado de manera personal al deudor tributario como regla general, mediante la publicación en la página web de la SUNAT o, en el Diario Oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad (protegiendo la información reservada) y también por sistemas de comunicación electrónicos, constancia administrativa y cedulón.

f) Cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un Cedulón en dicho domicilio.

Estas formas de notificación difieren de las previstas por la norma administrativa general. Con dos ejemplos podemos resaltar las peculiaridades de la notificación tributaria. Lo que para el mundo administrativo general es dispensa de notificación en el mundo tributario será una forma de notificación o la notificación por medios electrónicos que en lo administrativo general reposa su eficacia en decisiones que pueda tomar el administrado, en el campo tributario ya que la ley obliga al administrado a obtener la clave SOL (Sistema de Operaciones en Línea) que le permite tener acceso al buzón electrónico que a la vez le permite a la SUNAT el realizar notificaciones por medios de sistemas de comunicación electrónicos⁵¹, la eficacia de las notificaciones dependerá solo del buen funcionamiento de los sistemas y no de la voluntad del administrado.

1.3.7 Derecho tributario

Sistema de normas y principios jurídicos que regulan la relación entre el Estado y los administrados con ocasión del nacimiento de obligaciones tributarias previamente establecidas por ley o norma idónea constitucional y con el propósito de obtener de los particulares los ingresos necesarios para cumplir los fines de Estado.

⁵¹ Conforme al Artículo 5° de la Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, se incorporó en el numeral 1 del artículo 87° del Código Tributario la obligación de los administrados de obtener, como motivo de su inscripción en los registros de la Administración Tributaria, la CLAVE SOL que permita el acceso al buzón electrónico y a consultar periódicamente el mismo.

1.3.8 Estado Social y Democrático de Derecho

“Consiste en un sistema de solidaridad gestionado por los poderes públicos con participación ciudadana efectiva y con respeto a la primacía del Derecho y de los derechos de los ciudadanos.

El Estado Social y Democrático de Derecho se orienta a la igualdad y a la justicia, tanto en relación con los individuos como con los grupos sociales. Busca la síntesis entre la igualdad y la libertad. El Estado Social y Democrático de Derecho no se agota en la defensa de la libertad y de la propiedad individual, como sucedía en el Estado liberal, sino que actúa como base para la búsqueda del llamado estado de bienestar, para lo que se propone encauzar adecuadamente la asistencia vital, procurando los medios para un mínimo existencial digno para todos los individuos, al proporcionar al ciudadano los medios para exigir de los poderes públicos aquello que les es necesario para vivir dignamente, pero que queda fuera de sus posibilidades” (EN: <https://www.dyrabogados.com/el-estado-social-y-democratico-de-derecho>)

1.3.9 Procedimiento para la emisión de los actos administrativos

1.3.9.1 El procedimiento administrativo general

“El procedimiento administrativo es el modo de elaboración o producción de los actos y normas de las Administraciones Públicas. De la misma manera que el “procedimiento legislativo” es el cauce formal para el ejercicio de la potestad legislativa, o que el “proceso judicial” es el cauce formal para el ejercicio de la potestad jurisdiccional, el “procedimiento administrativo” es el cauce formal para el

ejercicio de las potestades administrativas. En todos estos casos existe una estructura común, conformada por una serie de actos -un complejo de actos, informes, providencias, propuestas de resolución...- encadenados entre sí e instrumentales respecto al acto jurídico público que pondrá fin al procedimiento -ya sea una ley, una sentencia o una resolución administrativa-”.

“Ahora bien, debe tenerse presente que, si existe una potestad legislativa y una potestad jurisdiccional y a pesar de ello hay una pluralidad de procedimientos legislativos, y sobre todo una variedad considerable de procesos judiciales, existe en cambio una amplia diversidad de potestades administrativas que determina una notable variedad de categorías de procedimientos -expropiatorios, sancionadores, autorizatorios, de elaboración de disposiciones generales...-, que además presentan importantes peculiaridades según el sector o materia de que se trate - medio ambiente, patrimonio cultural, circulación viaria...-, circunstancias éstas que determinan la existencia de un gran número de procedimientos administrativos - tan solo en la Administración del Estado⁵² se estima la existencia de alrededor de dos mil procedimientos-”. (Gamero Casado Eduardo y Fernández Ramos Severiano, p. 339).

Nos interesa la acepción de procedimiento administrativo como modo de elaboración de actos administrativos que se van a desarrollar como consecuencia del despliegue, activo o pasivo, de potestades administrativas. La administración pública expresa su voluntad a través de actos y actuaciones administrativas e incluso a través de hechos materiales que formalmente deben culminar con el acto administrativo que cierre el procedimiento administrativo que se trate. En el campo

⁵² Hacen referencia a la realidad administrativa pública española.

administrativo se reconoce la existencia de un gran número de procedimientos administrativos. En el ordenamiento jurídico nacional también se reconoce un gran número de procedimientos administrativos especiales, con el común denominador que todos se tienen que alimentar de los principios y estructura procedimental (por ejemplo el respecto irrestricto a las reglas del procedimiento administrativo sancionador) recogida en la norma general administrativa (es decir la Ley del Procedimiento Administrativo General)⁵³; sin embargo en materia procedimental administrativa tributaria existen principios muy especiales que la hacen diferir en muchos aspectos de las normas y principios administrativos generales como la reforma peyorativa o el procedimiento administrativo sancionador tributario o las características del acto administrativo tributario que mencionamos al desarrollar la “Revisión de los actos de la administración en general y la revocatoria”.

El artículo 29 del TUO de la LPAG define al procedimiento administrativo y sintetiza lo que señalamos en el párrafo precedente: “Se entiende por procedimiento administrativo al conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducente a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”. Anotamos que el Decreto Legislativo N° 1272, en el mes de diciembre de 2016, incorporó a la Ley del Procedimiento Administrativo General el “Procedimiento Administrativo Electrónico”, que es el mismo

⁵³ El numeral 2. del Artículo II del Título Preliminar del TUO de la LPAG exige que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la LPAG. Además el numeral 1. del mismo artículo establece que la LPAG contiene las normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula TODOS los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales.

procedimiento administrativo tradicional con la posibilidad de realizarse total o parcialmente a través de tecnologías y medios electrónicos, debiendo constar en un expediente, respetar los derechos y garantías de la ley y abriendo el uso de firmas digitales conforme a la normativa pertinente.

“En este procedimiento hay una resolución final, que es la que decide el fondo del asunto...y para llegar a ella ha de seguirse un *iter* especial, con fases distintas, con intervención de órganos o personas diversos, con actos también diferentes. Estos actos previos a la resolución son los que la Ley llama “acto de trámite”, con un tecnicismo discutible, puesto que parece aludir a los actos de ordenación del procedimiento, cuando en realidad incluye también los actos materiales distintos de los de simple ordenación (informes, propuestas, autorizaciones previas, aprobaciones iniciales) que preparan la resolución final. Todos los actos del procedimiento son instrumentales de la resolución, se ordenan al mejor acierto o garantía de ésta. La resolución “decide” el fondo, dice el artículo 89.1 LPC (“todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas” del expediente), por lo que comporta una decisión de voluntad; también no obstante, en los actos de trámite hay decisiones de voluntad (por ejemplo: denegar una prueba, admitir la condición de interesado de un tercero, recabar un dictamen, etc), aunque con frecuencia en ellos se manifiestan declaraciones de juicio (informes), de deseo (propuestas), de conocimiento (constataciones, certificaciones, etc.). A su vez, la decisión, en cuanto tenga “interesados” (esto es, se produzca en un procedimiento donde hay partes...lo cual tampoco ocurre siempre), debe notificarse..., para hacer efectivo su efecto externo, afectante a la esfera jurídica de dichas partes. Pero tampoco ello implica que los actos de trámite

sean, por contraste, actos internos; los hay que son tales (un informe, una providencia que ordena el pase a otro órgano, etc.), sin perjuicio de que, como vamos a ver, tengan también una eventual relevancia externa; pero hay también actos de trámite directamente externos de relación con las partes (comunicaciones, pruebas, otorgamiento de audiencias, etc.)” (García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, pp. 613 y 614).

Desde octubre del año 2001, mes de vigencia la Ley del Procedimiento Administrativo General, los distintos procedimientos administrativos debían terminar en un acto administrativo pues las diferentes actuaciones y diligencias conducen a ello conforme a la definición legal. Muchos actos y actuaciones formales y materiales, que pueden ser simples, culminan en un acto administrativo que incluso puede ser complejo. El procedimiento administrativo de fiscalización determinativo debía haberse adecuando a ello desde octubre de 2001, sin embargo la práctica administrativa de la SUNAT frente a fiscalizaciones con resultados conformes o sin observaciones no culminaban en un acto administrativo formal y tuvo que aprobarse el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT (mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF de fecha 28 de junio de 2007) para que ella ahora si se encuentre obligada a emitir y notificar el acto administrativo (Resolución de Determinación o de Multa) con el que culmina la fiscalización, así el caso sea conforme. Ahora sí este acto administrativo que finiquita formalmente el procedimiento administrativo de fiscalización determinativa será la herramienta o escudo formal con el que el sujeto fiscalizado pueda impedir la re fiscalización sobre un mismo periodo al tener un acto que por naturaleza es irrevisable.

1.3.9.2 Procedimiento administrativo tributario especial de oficio

Dentro de los diferentes tipos de procedimientos administrativos vamos a ubicar a los procedimientos de oficio. El artículo II del Título Preliminar del TUO de la LPAG reconoce la existencia de procedimientos especiales, exigiendo que ellos no puedan imponer condiciones menos favorables a los administrados que las contenidas en la norma general. De ello se desprende que tenemos procedimientos especiales y comunes o generales. Los procedimientos administrativos tributario se van a caracterizar por ser de tipo especial pero además de tipo muy especial que al ser regulados por una norma legal del mismo rango que la norma general de procedimientos administrativos puede establecer situaciones e instituciones que se aparten de la norma general. En los procedimientos de tipo especial tributario encontraremos a aquellos que se desarrollan de oficio y a aquellos que se dan a iniciativa de parte o partes interesadas.

Gamero Casado y Fernández Ramos distinguen además los siguientes tipos de procedimientos:

“- Procedimientos de primer y segundo grado. Los primeros serían aquellos en los cuales la Administración ejercita inicialmente una potestad administrativa (por ejemplo, el procedimiento por el cual se otorga una autorización, o se impone una sanción), y los procedimientos de segundo grado serían aquellos otros que están vinculados a un procedimiento anterior (por ejemplo, el procedimiento para resolver un recurso interpuesto frente a un acto anterior (por ejemplo, el

procedimiento para resolver un recurso interpuesto frente a un acto anterior, o el procedimiento de revisión de oficio de un acto anterior).

- Procedimientos ordinarios y triangulares. En los primeros la Administración actúa como “juez y parte” frente a los interesados (por ejemplo, un procedimiento sancionador). En cambio, en los llamados procedimientos triangulares la Administración desempeña una función arbitral frente a los intereses contrapuestos de los particulares (por ejemplo, el procedimiento para autorizar un expediente de crisis de una empresa).

-Procedimientos selectivos o de concurrencia competitiva. Se trata de procedimientos en los que la resolución requiere la comparación en un único procedimiento, de acuerdo con los criterios fijados en la norma correspondiente, de una eventual pluralidad de solicitudes, propuestas o actuaciones a cargo de los interesados (caso de procedimientos de selección de funcionarios públicos, de adjudicación de contratos administrativos, o de asignación de subvenciones)”. (Gamero Casado Eduardo y Fernández Ramos Severiano, p. 340).

Los procedimientos de oficio son los que corresponden a los del primer grado o también a los de tipo ordinario conforme a la clasificación anterior. Estos se van a desarrollar conforme a las competencias administrativas que la ley haya atribuido a las entidades, así se la ley da competencias fiscalizadoras, recaudatorias y sancionadoras a determinadas entidades estatales, el ejercicio de aquellas significará el desarrollo de un procedimiento de oficio.

Tanto para los procedimientos de primer y segundo grado conforme a la clasificación anterior les resultará de aplicación el principio de impulso de oficio,

que exige que las autoridades deban dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias⁵⁴.

1.3.9.3 Procedimientos tributarios

El Libro Tercero del Código Tributario se denomina “Procedimientos Tributarios” y regula tres tipos de procedimientos administrativos: cobranza coactiva, contencioso-tributario y no contencioso. Un tipo de procedimiento adicional, el de fiscalización, tiene regulación en el Libro Segundo del citado código. El artículo 112° del Código Tributario, modificado por el Artículo 5° de la Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, señala que “Los procedimientos tributarios, además de los que se establezcan por ley, son: 1. Procedimiento de Fiscalización. 2. Procedimiento de Cobranza Coactiva. 3. Procedimiento Contencioso-Tributario. 4. Procedimiento No Contencioso”, corresponde este agrupamiento a aquellos cuatro procedimientos que tienen desarrollo normativo dentro del mismo cuerpo del Código Tributario. Los de fiscalización y de cobranza coactiva corresponden a la actuación activa o de oficio de la Administración Tributaria, mientras los no contencioso y contencioso corresponden a la actuación pasiva de la Administración Tributaria debiendo la administración organizarse para dichos efectos.

En el Libro Segundo del Código Tributario encontramos dos facultades adicionales de la Administración Tributaria: la recaudatoria (que por su amplitud incluye la facultad o procedimiento de cobranza coactiva) y la sancionadora que no tienen

⁵⁴ El párrafo 1.3 del numeral 1. Del Artículo IV (principios del procedimiento administrativo) del TUO de la LPAG reconoce el principio de impulso de oficio.

desarrollo normativo procedimental en el texto del Código Tributario, pero que implican el desarrollo de un procedimiento administrativo cuando se aplican. El procedimiento administrativo tributario sancionador puede coincidir con el ejercicio de las facultades de fiscalización y se pueden confundir ambos procedimientos en uno solo, como cuando se desarrolla la fiscalización determinativa y regulada en el reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT. Cabe también la posibilidad que el procedimiento administrativo sancionador se desarrolle de manera independiente a la fiscalización con la sola detección de una omisión en los sistemas informáticos (por ejemplo el no presentar una declaración jurada) y emisión directa de la resolución de multa respectiva, ello debido también a que la infracción administrativa tributaria se determina de manera objetiva razón también por la que no le resultan de aplicación las normas del procedimiento sancionador general (que exige una fase instructora para evaluar la responsabilidad del administrado que en materia tributaria no requiere de dicha evaluación).

La facultad recaudatoria, distinta a la cobranza coactiva regulada en el Libro Tercero, también puede implicar el desarrollo de un procedimiento administrativo como cuando la Administración Tributaria decide trabar medidas cautelares previas para garantizar el crédito tributario frente a un deudor tributario por lo menos esquivo.

Por más que carezcan de desarrollo normativo en el Código Tributario, el ejercicio de las facultades sancionatorias o recaudatorias, o incluso de fiscalización no determinativa, no hace que el procedimiento que se ejecute deje de tener carácter tributario, por lo especial.

1.3.9.4 Procedimiento de determinación definitiva de la obligación tributaria

De los diferentes procedimientos tributarios o de tipo tributario nos vamos a centrar ahora en el procedimiento de fiscalización, que en párrafos anteriores hemos denominado fiscalización determinativa. Nos interesa este procedimiento pues el resultado final o acto administrativo de cierre expresamente es considerado legalmente como acto administrativo definitivo, sin embargo siendo definitivo habrán circunstancias que justificarán su revisión, resultando que, por más protección de la irrevisibilidad del acto, que las determinaciones no son definitivas.

La fiscalización respecto al adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias es entendida de tres maneras: como facultad de la Administración Tributaria, como procedimiento administrativo debidamente regulado y como actividad. Es una facultad cuando el artículo 62° del Código Tributario señala que “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional” estando obligada a optar por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley⁵⁵. Es un procedimiento administrativo debidamente regulado cuando corresponde al desarrollo de la fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario conforme al artículo 61° del Código Tributario. Y es actividad cuando se trata de la inspección e investigación de documentos y demás hechos o situaciones destinados al control de cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵⁶.

⁵⁵ Último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

⁵⁶ El segundo párrafo del artículo 62° del Código Tributario establece que “El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios”.

El procedimiento administrativo cuyo objetivo es verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, determinando en su caso una deuda, un crédito o la conformidad de la determinación realizada por el deudor corresponde a la acepción de la fiscalización como procedimiento administrativo debidamente regulado. Conforme al artículo 60° del Código Tributario el inicio de la determinación de la obligación tributaria se da por acto o declaración del deudor tributario o por la Administración Tributaria, por iniciativa propia por denuncia de terceros. Marcado el inicio de la determinación corresponde señalar también qué marca el final de dicha determinación y es el artículo 61° del Código Tributario cual señala que la determinación que haya efectuado el deudor está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. Resulta con ello que quien tiene la *ultima arbitrium* en la determinación de la obligación tributaria es la Administración Tributaria. Para tomar esta decisión final o hacer la determinación final o definitiva se tiene que haber ejecutado la fiscalización o verificación justamente determinativa.

Esta fiscalización, que denominamos determinativa y que siempre va a estar atada o vinculada a un tributo en especial, en el caso de la SUNAT se cuenta con una regulación legal especial. El mismo artículo 61° del Código Tributario señala que “La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la

obligación tributaria”⁵⁷. También señala dicho artículo 61° que “Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica...”⁵⁸.

La fiscalización definitiva comprende a todo el tributo y período que se haya decidido fiscalizar, mientras que la de tipo parcial permite recortar el tributo a elementos o aspectos de los elementos del mismo. La fiscalización definitiva termina formalmente con la notificación de la Resolución de Determinación que conforme al artículo 76° del Código Tributario “es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria” y justamente será definitiva por el carácter de irrevisable que asume una vez producida la notificación, salvo que se presente alguna excepción contenida en el artículo 108° del Código Tributario.

Por otro lado “los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una

⁵⁷ La fiscalización parcial se introduce a nuestro ordenamiento legal mediante el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

⁵⁸ La fiscalización parcial electrónica fue incorporada por el Artículo 6° de la Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014, que entró en vigencia el día siguiente de su publicación conforme al numeral 3 de la Quinta Disposición Complementaria Final de dicha Ley.

nueva determinación...”⁵⁹, salvo que se produzca determinada causal de revisión del artículo 108° del Código Tributario. Es decir que la misma fiscalización parcial también es definitiva en los elementos y aspectos que hayan sido materia de fiscalización, la misma Resolución de Determinación deberá expresar el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados, conforme al numeral 7 del artículo 77° del Código Tributario, y con relación a la resolución de multa correspondiente también deberá contener los aspectos que han sido revisados, conforme al segundo párrafo del artículo 77° del Código Tributario.

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por los Decretos Supremos N°s. 207-2012-EF y 046-2016-EF, define al procedimiento de fiscalización (determinativo) de la siguiente manera:

“Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento”

⁵⁹ Conforme al segundo párrafo del artículo 76° del Código Tributario incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

Es el reglamento el que expresamente exige la culminación formal de la fiscalización con la notificación de la Resolución de Determinación respectiva, y cuando corresponda también las Resoluciones de Multa.

Un criterio reciente del Tribunal Fiscal, que además constituye precedente de observancia obligatoria, lleva a considerar también que es determinación definitiva de la obligación tributaria aquella contenida en declaraciones juradas rectificatorias presentadas en el curso de una fiscalización (y que han surtido efectos conforme al artículo 88 del Código Tributario⁶⁰), y que se han originado o motivado en observaciones efectuadas por la Administración Tributaria, y que son tomadas en

⁶⁰ "Artículo 88°.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación. (122) Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación".

consideración (como dato no controvertido) para la emisión de la resolución de determinación correspondiente. La declaración jurada rectificatoria se tornó en declaración definitiva y la Administración Tributaria no tiene razón ni base legal para observarla en tanto también está de acuerdo con lo que voluntariamente el deudor tributario ha consignado, y ya que tanto Administración Tributaria como el administrado están de acuerdo con el contenido y al no haber controversia formará parte de la determinación que en definitiva ha efectuado la Administración Tributaria. El administrado no puede discutir o impugnar esa parte (tomada como base o como dato no cuestionado en la determinación) de la resolución de determinación.

El Tribunal Fiscal en Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-23 tuvo que votar entre dos propuestas respecto a “determinar si cuando el deudor tributario acepta, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización y la administración notifica, producto de dicho procedimiento, una resolución de determinación, considerando lo determinado en la referida declaración rectificatoria, tales observaciones constituyen reparos efectuados por la administración y por tanto, susceptibles de controversia”. La propuesta 1, que fue la que mayor votación obtuvo, consiste en: “Si en el curso de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en

dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia”; mientras que la propuesta 2 consistió en: “Si en el curso de un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, esto es, sin modificar dicha determinación, tales observaciones constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, son susceptibles de controversia”

Ahora veamos las partes pertinente de la resolución del Tribunal Fiscal que recoge dicho acuerdo de sala plena y que se convierte en precedente de observancia obligatoria:

“...la resolución de determinación que concuerda con lo declarado por el deudor tributario no efectúa reparos o acotaciones que rectifiquen lo declarado por éste, aun cuando en dicho valor se haga mención a las observaciones de la fiscalización que fueron consideradas en la rectificatoria que surtió efectos o las consigne como “reparos”..., dado que no existe discrepancia entre la determinación efectuada por el administrado y la de la Administración...

Así, en esta situación se tiene, por un lado, a la determinación del deudor tributario plasmada en una declaración que surtió efectos y por otro, al acto administrativo que no discrepa de dicha determinación, razón por la cual, se afirma que no existe reparo. En tal caso...dicha determinación se convierte en definitiva y no puede ser

modificada ni por el administrado ni por la Administración, a menos que se configure algún supuesto previsto por el artículo 108 del Código Tributario”

(...)

De otro lado, debe tenerse presente que si se aceptase que es posible que el Tribunal Fiscal revise las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización y que fueron recogidas por el administrado en su declaración y de ser el caso, revoque la resolución apelada, no puede perderse de vista que la declaración jurada que presentó el administrado no podrá ser modificada por éste (porque ya culminó la fiscalización) , ni ha sido modificada por la Administración (porque emitió una resolución de determinación conforme con dicha declaración) ni puede ser modificada en el procedimiento contencioso tributario.

(...)

...DECLARAR...la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano” en cuanto establece el criterio siguiente:

“Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia”. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019

de fecha 14 de agosto de 2019, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 24 de agosto de 2019)

Con este criterio se amplía formalmente el contenido de lo que es determinación definitiva de la obligación tributaria (sea parcial o definitiva), ya no es solamente aquello observado de manera expresa (conocido como reparos) en la resolución de determinación y además se precisa que le resulta aplicable el artículo 108 del Código Tributario para efectos de su revisión ahora en sentido amplio.

Consideramos que el criterio también se aplica para las fiscalizaciones en las que se hacen observaciones por la administración y el contribuyente las reconoce al ciento por ciento presentando la declaración jurada correspondiente, emitiéndose en consecuencia una resolución de determinación de monto cero y sin reparos.

Habíamos mencionamos que la fiscalización también puede ser entendida como lo actividad y encontramos desarrollo de ello cuando el mismo Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT excluye del concepto de “procedimiento de fiscalización” a las actuaciones de la SUNAT dirigidas únicamente al control del cumplimiento de obligaciones formales, las acciones inductivas, las solicitudes de información a personas distintas al sujeto fiscalizado, los cruces de información, las actuaciones vinculadas a la emisión de órdenes de pago y el control que se realiza antes y durante el despacho de mercancías.

Respecto a estas actuaciones no determinativas también encontramos la siguiente referencia en la resolución del Tribunal Fiscal N° 07943-5-2010 “...la Administración puede ejercer las facultades que las normas le otorgan con la finalidad de sólo requerir información de los contribuyentes para efecto, por ejemplo, de establecer ratios de producción, ventas, costos, utilidad, u otros

alcances que tengan como objetivo determinar criterios relacionados con el comportamiento de los contribuyentes o criterios para calificar a éstos por niveles, ya sea de producción, ventas, etc., u otros alcances similares...”, es decir acciones que no están directamente vinculadas a un tributo en especial o a la determinación del mismo.

1.3.10 Procedimiento de fiscalización de la SUNAT

Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

1.3.11 Carácter de la fiscalización parcial

Los aspectos revisados en una fiscalización parcial que originan la notificación de una resolución de determinación no pueden ser objeto de una nueva determinación, salvo en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo 108° del Código Tributario.

1.3.12 Resolución de Determinación

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

1.3.13 Resolución de Multa (tributaria)

Es aquella resolución mediante la cual se impone una sanción pecuniaria al deudor por haber cometido una infracción tributaria.

1.3.14 Discrecionalidad de la administración tributaria

Cuando la ley no señala el ámbito de actuación de la entidad administrativa respecto de determinados poderes (por ejemplo sanción administrativa o fiscalización), por lo cual su decisión está condicionada a un análisis objetivo, razonable, proporcional y motivado de circunstancias.

1.3.15 Principios jurídicos y actos administrativos

1.3.15.1 La seguridad jurídica

La seguridad jurídica tiene aspecto objetivo y subjetivo. El aspecto objetivo se vincula a lo normativo que debe brindar estabilidad, protección y garantía; mientras que el aspecto subjetivo se vincula a la certeza y conocimiento del ordenamiento jurídico como base de aquella, se conocen los derechos y todo se tornará previsible.

Héctor Villegas (1993) nos dice que “Tomado el principio en un sentido objetivo, está dado por las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos”... “Estas garantías deben ser estables, y en cuanto a ellas no puede haber cosas imprevistas”.

Ataliba (1990) concuerda la posición que define a la seguridad jurídica como “la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, tener una precisa

expectativa de sus derechos y deberes, de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar”.

En la ponencia general Tema I “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo” en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Humberto Medrano C. nos dice: “Seguridad jurídica puede identificarse con certeza y ésta se obtiene de la aplicación de una serie de principios jurídicos, cuya concurrencia permite alcanzar ese estadio en el cual los ciudadanos están siempre -razonablemente- en aptitud de conocer sus obligaciones y derechos.

Por lo tanto, la seguridad jurídica más que una regla explícita en el derecho positivo puede considerarse el resultado de la conjugación de diversos principios fundamentales que la realizan, muchos de los cuales deben estar recogidos por la Constitución.

Desde luego, la certeza a que se aspira por la vía de la seguridad jurídica obliga a que existe una verdadera división de poderes, con un poder judicial autónomo, integrado por miembros capaces y honestos, al que puede recurrirse confiadamente para solicitar y obtener la restitución del derecho violado.

El ordenamiento debe franquear al contribuyente la posibilidad de formular impugnación contra las resoluciones de determinación de la Administración.

(...)

Los distintos trabajos presentados muestran, con matices, una tónica homogénea y para los propósitos de este análisis pueden dividirse en tres grupos:

... trabajos que, en esencia, califican la seguridad jurídica como un sobreprincipio y en los que la consagración en el ordenamiento de la misma se verifica indirectamente, a través de principios más simples que la realizan⁶¹.

...trabajos que sin perjuicio de lo anterior, consideran la seguridad jurídica como resultado de la concurrencia de determinadas condiciones del ordenamiento⁶².

...trabajos que, adicionalmente, invocan como condición para la seguridad jurídica la existencia de adecuados mecanismos de defensa frente a posibles arbitrariedades⁶³.

(...)

CONCLUSIONES⁶⁴

1.- La seguridad jurídica es sinónimo de certeza. En el Estado de Derecho se realiza cuando se observan los principios jurídicos que impiden la arbitrariedad.

(...)

⁶¹ Cita por ejemplo a ARGENTINA: (Dr. Vicente Oscar Díaz): La seguridad jurídica resultaría “de conjugar los principios esenciales que sumados hacen dicha seguridad”; ARGENTINA (Dr. Héctor Villegas): “El contenido del principio de seguridad jurídica está dado por tres aspectos...confiabilidad, certeza y ...interdicción de la arbitrariedad”: Cada uno de dichos aspectos logra alcanzarse a través de la consagración y cumplimiento de los distintos principios. La confiabilidad reside en los principios de legalidad e irretroactividad; la no arbitrariedad en la independencia de poderes del Estado; ESPAÑA (Dr. Eusebio González): Se entiende como principio ligado al nacimiento del estado liberal del derecho y, “...al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base del movimiento ilustrado conforman dicha concepción de Estado”. La presencia de la seguridad jurídica no está condicionada a su positivación: “Aunque la Constitución Española vigente no contengan un precepto expreso, ...es claro que el conjunto de preceptos consagrados al principio de legalidad y en particular...a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad...” y los “principios generales del derecho” determinan esa presencia”

⁶² Cita por ejemplo: ARGENTINA: (Dr. Héctor Villegas): La seguridad jurídica se califica como principio con dos aspectos: objetivo y subjetivo que estarían dados “...por las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos...”, garantías que deben ser estables y por “...la convicción que tiene cada persona que está exenta de peligros, daños y riesgos”; ESPAÑA: (Dr. José Juan Ferreiro Lapatza): La seguridad jurídica es definida en términos de certeza y ésta a su vez en términos de claridad y estabilidad. “...normas claras y sencillas en la medida de lo posible, estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones”.

⁶³ Cita por ejemplo: CHILE: (Italo Paolinelli) “...el reino de la arbitrariedad es el reino de la total inseguridad: la lucha contra arbitrariedad es, entre otras cosas, la lucha por la seguridad jurídica. La legalidad es siempre un progreso con respecto a la arbitrariedad; URUGUAY: (Dr. José Pedro Montero Traibel): “Como esas relaciones entre Fisco y contribuyente pueden dar lugar a más de una controversia por el actuar arbitrario de la administración, se hace necesario salvaguardar la seguridad de los contribuyentes, dotar... (de)...instrumentos...algunos preventivos como la consulta previa a la administración... otros curativos como los controles jurisdiccionales...”.

⁶⁴ Rescatamos solo aquellas que puedan ser pertinentes para el presente trabajo.

5.- La jurisprudencia debe ser de observancia obligatoria. Los cambios de criterio sólo pueden regir para el futuro.

6.- Las consultas absueltas por la Administración a los contribuyentes, obligan a aquélla. Los cambios de criterio sólo pueden regir para el futuro”. (MEDRANO CORNEJO HUMBERTO, 1993.)

En estas XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, partiendo que la seguridad jurídica constituye un principio a cuyo respeto aspira toda sociedad democrática, se establecieron las condiciones más importantes que deben concurrir para tal fin, y así se determinó que “La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica”, siendo esta “requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica”. (Recomendaciones 1 y 2 de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, desarrolladas en Lima-Perú en septiembre de 1993)

El concepto de seguridad jurídica no debe atentar contra el dinamismo propio del Derecho, no debe significar el anquilosamiento normativo. Los cambios siempre son bienvenidos en tanto tengan un sustento valorativo tal que permita desplazar lo existente.

Fernando Sainz de Bujanda (1963) señala “no es posible que la seguridad se garantice dando a las disposiciones un carácter de permanencia e inalterabilidad, que es por esencia, incompatible con las continuas transformaciones de los supuestos reales a que ha de aplicarse. La fosilización de los textos en sectores

como los tributarios tan vivos y dinámicos, sería por lo menos, tan perturbadora como su extremada movilidad".

En el fundamento 17 de la sentencia recaída en el Expediente N° 00010-2014-P1/TC65, el Tribunal Constitucional nos dice que el principio de seguridad jurídica no constitucionaliza la estática social: "Ahora bien, la garantía de certeza y predictibilidad del (y en el) comportamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos no es lo mismo que inmutabilidad o petrificación del ordenamiento jurídico. El principio de seguridad jurídica no constitucionaliza la estática social. La vida en comunidad está en constante transformación y, con ella, también las reglas que aspiran a disciplinarla. Por ello, constituyendo el nuestro un ordenamiento jurídico esencialmente dinámico, el principio de seguridad jurídica no impide que el legislador pueda modificar el sistema normativo [Cf. STC 0009-2001- AUTC, Fund. N° 18]. En realidad, lo que demanda es que cuando se tenga que modificarlo esta deba necesariamente considerar sus efectos entre sus destinatarios, encontrándose vedado de efectuar cambios irrazonables o arbitrarios".

Recaséns Siches (1965) expresa: "Sin seguridad no hay derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase. Es verdad que además el derecho debe ser justo, servir al bien común, etc. Si no lo hace, será injusto, estará injustificado, representará un malogro. Pero, en cambio, si no representa un orden de seguridad, entonces no hay derecho de ninguna clase. La injusticia se opone a la justicia, el yerro en determinados fines se opone a la utilidad común, pero, en cambio la ausencia de seguridad niega la esencia misma de lo jurídico. (p. 224)

El Tribunal Constitucional en la Acción de Inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Notarios de Junín contra el segundo párrafo del artículo 7° de la Ley N° 27755, en los fundamentos 3 y 4 de su sentencia nos habla de la seguridad jurídica como principio y también de la responsabilidad de los poderes públicos:

“3. El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu qua, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

4. Así pues, como se ha dicho, la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside. Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2°, inciso 24, párrafo a) ("Nadie

está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe"), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) ("Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley") y l39º, inciso 3, ("Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación") (STC Nro. 0016-2002-AI/TC)

Conforme al criterio anterior, "el Tribunal consideró que la seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado constitucional de derecho, implícitamente reconocido en la Constitución. Se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad".(STC Nro. 0003-2003-AI/TC)

¿La seguridad jurídica tiene excepciones? Ello nos lleva frente a un posible conflicto valorativo en el que se tiene que sopesar la jerarquía de los principios y necesidades con el fin de ceder en seguridad jurídica. Nos resulta, por la coyuntura económica que se viva, que en situaciones de grave crisis se pueda alterar todo el sistema invocando intereses superiores del mismo Estado, sin embargo en el ámbito jurídico

propriadamente dicho y por los conceptos tradicionales en Derecho, podemos encontrar serios problemas.

Uno de esos problemas se encuentra en la declaratoria de inconstitucionalidad, por el Tribunal Constitucional, de una norma tributaria con efectos retroactivos (tal como permite el texto literal del artículo 74° de la Constitución) y encontramos frente a situaciones ya juzgadas y con resolución firme y que se encuentren amparadas con el principio de cosa juzgada o con el de la resolución firme según corresponda (STC 04227-2005-AA)⁶⁶.

Por otro lado, también encontramos conflicto entre la seguridad jurídica y justicia. Una de las primeras sentencias de inconstitucionalidad en materia de tributos municipales optó por la seguridad jurídica, por la aplicación plena de los principios jurídicos en materia de creación de tributos, además de la no aplicación retroactiva de la declaratoria de inconstitucionalidad, afectando a los contribuyentes que habían realizado el pago del tributo inconstitucional (al no permitirles acceder a la devolución) y liberando de toda obligación a aquellos que ni siquiera se habían

⁶⁶ Incluso el Tribunal Constitucional institucionalizó la cosa juzgada constitucional “42.El Tribunal Constitucional no puede dejar de expresar su preocupación por el hecho de que, ..., en sede judicial se vienen dictando sentencias –que han adquirido la calidad de firmes– en materia del impuesto a la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas, que infringen el segundo párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica de este Tribunal, en virtud de los cuales los jueces y tribunales tienen la obligación de interpretar y aplicar las leyes y toda norma con rango de ley, y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por este Colegiado en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad”.

“43. En tal sentido, y de conformidad con lo establecido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, este Tribunal declara que la presente sentencia, que adquiere la autoridad de cosa juzgada, constituye precedente vinculante. En consecuencia [al haberse confirmado la constitucionalidad de las normas que implementaron la sentencia de declaratoria de inconstitucionalidad del impuesto que nos ocupa]..., en aplicación del primer párrafo del artículo VI del Código Procesal Constitucional –que resulta también de aplicación en aquellos casos en los que este Colegiado desestima la solicitud de ejercer el control difuso contra norma, por no encontrar en ella vicio alguno de inconstitucionalidad–, dichos preceptos resultan de plena aplicación en todo tipo de procesos, quedando proscrita su inaplicación por parte de los jueces en ejercicio del control difuso de constitucionalidad de las normas”.

preocupado de desembolsarlo mientras el tributo gozaba de presunción de constitucionalidad (STC 0041-2004)^{67 68}.

“El mundo ha venido cambiando de manera importante, y con él también el derecho. Pasamos de una larga tradición civilista en que la ley era considerada la depositaria del pacto social de los pueblos y la justicia estaba ineludiblemente ligada al cumplimiento de su tenor literal, para encontrarnos ahora en un mundo donde la ley ha perdido gran parte de su valor, y la Constitución, con sus principios y garantías, se ha convertido en la verdadera depositaria del pacto social y se ha erigido también en fuente indiscutible y suprema de toda decisión judicial”. (ARRÁZOLA Fernando, 2014, pp. 4,5)

La ponderación de los distintos valores o principios constitucionales pueden llevar a romper la seguridad jurídica.

La administración pública expresa su voluntad en actos administrativos que una vez notificados adquieren el carácter de irrevisables, lo cual es justamente expresión de seguridad jurídica. Dicho carácter de irrevisibilidad se puede quebrar frente al resultado de la ponderación de otros principios que en determinadas circunstancias resultan ser de mayor valía.

⁶⁷ “1. Declarar FUNDADA la acción de inconstitucionalidad; en consecuencia, inconstitucionales las siguientes Ordenanzas: ...2. Declarar que la presente sentencia surte efectos a partir del día siguiente de su publicación y, por consiguiente, no habilita la devolución o compensación de pagos efectuados a consecuencia de las Ordenanzas declaradas inconstitucionales, quedando a salvo aquellas solicitudes por pagos indebidos o en exceso originados en motivos distintos a la declaratoria de inconstitucionalidad. 3. Declarar que los términos de esta Sentencia no habilitan la continuación de procedimientos de cobranza coactiva en trámite, ni el inicio de estos o cualquier otro tipo de cobranza relacionada con las Ordenanzas declaradas inconstitucionales”.

⁶⁸ Por sentencia posterior el Tribunal Constitucional varió y amplió el criterio para comprender las situaciones de no pago absoluto que no había previsto y que el principio de igualdad en materia tributaria exigía su corrección, así tenemos a la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI-TC.

Además de la posibilidad de quebrar la irrevisibilidad de los actos encontramos en la práctica situaciones por las que la entidad administrativa resuelve en sentido distinto a sus precedentes administrativos, casos en los que varía sus criterios de interpretación, que si bien deben responder a una razón que lo justifique lo cierto es que pueden variar. La razón que lo justifique será justamente la llave que abrirá la puerta de la irrevisibilidad y en consecuencia de la seguridad jurídica que había generado el criterio como precedente.

La seguridad jurídica, nos dice Morón Urbina al hacer sus comentarios al párrafo 1.15 de numeral 1 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que “en términos nacionales hemos bautizado como principio de predictibilidad”. El principio de predictibilidad recoge entonces lo esencial de la seguridad jurídica en el campo administrativo.

“Si bien la seguridad jurídica no está enunciada de manera literal en la Constitución Política del Estado ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional como un principio consustancial al Estado de Derecho implícito en la Constitución...Según el mismo Tribunal, la seguridad jurídica consiste en la predictibilidad de las conductas (en especial) de los poderes públicos frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho.

Para el individuo constituye una garantía por la que se da valor jurídico a la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la futura actuación del poder en aplicación del Derecho. Obviamente no se trata de dar valor a meras expectativas subjetivas, sino aquellas que surgen a partir de signos

externos o bases objetivas suficientemente concluyentes dadas dentro de la ley por la autoridad, para que los administrados se orienten hacia determinada posición, tales como antecedentes, absolución de consultas, publicación de normas, difusión de requisitos, procedimientos, trámites, autoridades, etc.

Conforme a estos ilustrados criterios jurisprudenciales, la seguridad jurídica constituye un principio de actuación de los organismos públicos que les obliga a ser predecibles en sus conductas y, a la vez, un derecho subjetivo, de todo ciudadano que supone la expectativa razonable de que sus márgenes de actuación, respaldados por el Derecho, no serán arbitrariamente desconocidos o modificados". (MORÓN, Juan Carlos, pp 125-126.

La Constitución peruana no reconoce de manera expresa a la seguridad jurídica como principio, pero sí es parte consustancial de un Estado Constitucional de Derecho. Es importante citar lo que el Tribunal Constitucional nos ha dicho:

"El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio *in comento* no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten

los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal”.

1.3.15.2 El principio de igualdad e igualdad en la ley

El principio de igualdad ante la ley parte del numeral 2 del artículo 2º de la Constitución.

“[La] noción de igualdad debe ser percibida en dos planos convergentes. En el primero se constituye como un principio rector de la organización y actuación del Estado Social y Democrático de Derecho. En el segundo, se erige como un derecho fundamental de la persona.

Como principio implica un postulado o proposición con sentido y proyección normativa o deontológica que, como tal, constituye parte del núcleo del sistema constitucional de fundamento democrático. Como derecho fundamental, comporta el reconocimiento de la existencia de una facultad o atribución conformante del patrimonio jurídico de la persona, derivada de su naturaleza, que consiste en ser tratada igual que los demás en hechos, situaciones o acontecimientos coincidentes: por ende, deviene en el derecho subjetivo de obtener un trato igual y de evitar los privilegios y las desigualdades arbitrarias.

Entonces, la igualdad es un principio-derecho que instala a las personas, situaciones en idéntica condición, en un plano de equivalencia. Ello involucra una conformidad o identidad por coincidencia de naturaleza, circunstancia, calidad, cantidad o forma, de modo tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a una persona de los derechos que se conceden a otra, en paridad sincrónica o por concurrencia de razones.

Por consiguiente, supone la afirmación *a priori* y apodíctica de la homologación entre todos los seres humanos, por la identidad de naturaleza que el derecho estatal se limita a reconocer y garantizar [...]. Como se ha señalado anteriormente, el principio de igualdad no se encuentra reñido con el reconocimiento legal de la diferencia de trato, en tanto ésta se sustente en una base objetiva, razonable, racional y proporcional.

(...)

El principio de igualdad no impide al operador del derecho determinar, entre las personas, distinciones que expresamente obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias prácticas establecen de manera indubitable. Lo expuesto supone por definición dos o más hechos, situaciones y relaciones jurídicas que sean comparables entre sí para determinar la regulación coexistencia y la generación de un trato igual o diferenciado para las personas involucradas. En ese contexto se introduce el análisis de la naturaleza de las cosas, el cual liga *distintivamente* las relaciones coexistenciales de las personas ubicadas en un mismo espacio, tiempo y sujeción estatal”

(...)

La existencia de una diferente regulación normativa o de un trato distinto, derivado de la interpretación-aplicación de la ley, deben ser apreciados a la luz de la finalidad y los efectos de la medida legal adoptada sobre la materia. El establecimiento de una diferenciación jurídica ha de perseguir un resultado jurídico legítimo, a la luz de la moral y los valores del derecho, y la finalidad debe ser concreta, palpable y verificable en sus consecuencias efectivas.

La diferenciación debe sustentarse en una intencionalidad legítima, determinada, concreta y específica, cuyo fin sea la consecución o aseguramiento de un bien o valor constitucional, o de un bien o valor constitucionalmente aceptable...

Ahora bien, a lo expuesto debe agregarse la *proporcionalidad*. Para tal efecto debe tenerse en cuenta la armonía y correspondencia respecto a la situación de hecho y finalidad perseguida. En consecuencia, la diferenciación será válida si demuestra su correspondencia con la situación de hecho y la finalidad pretendida”.

(...)

A manera de colofón, conviene enfatizar que la noción de igualdad ante la ley no se riñe con la existencia de normas diferenciadoras, a condición de que se acredite: a) La existencia de distintas situaciones de hecho y, por ende, la relevancia de la diferenciación; b) La acreditación de una finalidad específica; c) La existencia de razonabilidad, es decir, su admisibilidad desde la perspectiva de los preceptos, valores y principios constitucionales; d) La existencia de proporcionalidad; es decir, que la consecuencia jurídica diferenciadora sea armónica y correspondiente con los supuestos de hecho y la finalidad; y, e) La existencia de racionalidad, es decir *coherencia* entre los supuestos de hecho el

medio empleado y la finalidad que se persigue” (Expediente 0018-2003-AI/TC, Fundamento Jurídico 2). (Sar Omar A, pp 27-29).

“Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus declaraciones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”. (Hernández Martínez, María, 1994. pp. 700-701)

Tanto la igualdad ante la ley e igualdad en la ley tienen trascendencia en materia de irrevisibilidad de actos de la administración. Aplicación de la ley de manera similar ante situaciones sustancialmente similares, no hacerlo generará tensión entre mantener como irrevisable el acto emitido en contravención a los precedentes o la necesidad de modificar el acto para seguir la línea de la igualdad en la ley. Para proceder de una u otra manera se requerirá del marco normativo o jurídico necesario.

La “posibilidad de vulneración del derecho a la “igualdad en la ley”, ... tal afectación únicamente podría presentarse en los supuestos en los que el trato diferenciado se proyecte a una imposición surgida de la misma ley y no en circunstancias en que, ...la ley se limita a regular un procedimiento cuya utilización queda a discreción del particular” (STC 0009-2004-AI/TC). En el campo tributario normalmente estamos frente a una imposición general donde es factible la

vulneración de la igualdad en la ley, que frente a un tratamiento diferenciado y no motivado generaría la necesidad de revertir este último acto discriminatorio.

1.3.15.3 El deber de contribuir

El deber de contribuir, denominado por algunos deber tributario⁶⁹, es un concepto iusnaturalista, tiene sentido y contenido esencialmente ético. Con la consolidación del "Estado" y el ejercicio de su ius imperium aparece la contrapartida de dicho deber: el poder tributario o facultad de crear y aplicar tributos, por lo que el concepto también se torna en jurídico. Válidamente podemos sostener la bilateralidad en abstracto del concepto. El deber de contribuir tiene su correlato en el poder normativo e impositivo estatal. El contenido del deber de contribuir se intuye y el Estado debe, entre otros, su existencia gracias a aquél. Como veremos este deber no está vinculado exclusivamente a la obligación tributaria sustantiva (el tributo) sino también a contribuir con el gasto público mediante acciones distintas al tributar.

Respecto al deber de contribuir concentrado en el tributo, y sobre la base de la revisión de diversa jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, Francisco Escribano nos indica que aquel es el dato constitucional legitimador o bien jurídico protegido subyacente en la categoría tributo. "...en relación con la categorización del deber de contribuir como deber de base solidaria, fundado en los principios de igualdad y de generalidad, que tiene asimismo como destinatario al legislador y a la Administración, podremos concluir que nos encontramos ante el dato

⁶⁹ En la doctrina nacional, el maestro Sanabria Ortiz, Rubén, en sus clases en las aulas de la Facultad de Derecho de la USMP denominada deber tributario.

constitucional legitimador o bien jurídico protegido subyacente en la *categoría tributo*.

El corolario, si sintéticamente queremos expresarlo, proporcionaría la siguiente idea: será tributo toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, *in natura*, exigida coactivamente, de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente, un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad". (Escribano Francisco, 2009, pp. 856-857).

En nuestro medio con la Constitución Política de 1979 se introdujo de manera expresa (específicamente el artículo 77^o) el concepto del deber tributario, señalando que "todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos", en la Constitución vigente (de 1993) ya no existe un artículo similar, sin embargo ello no puede ser motivo para desconocer su existencia como característica dentro de un Estado social y democrático y derecho⁷⁰. El deber de contribuir existe y es parte de nuestro ordenamiento constitucional tal como lo ha interpretado el Tribunal Constitucional

⁷⁰ "...es preciso recordar el deber de contribuir a los gastos públicos, como Principio Constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho" contenido dentro del fundamento 5.2 de la sentencia recaída en el expediente N.º 2337-2007-PA/TC, y también en el fundamento 9 de la sentencia recaída en el expediente N.º 2727-2002-AA/TC.

y la fuerza jurídica de la Constitución demanda su invocación y aplicación obligatoria.

También la citada Constitución de 1979 reconoció expresamente al deber de solidaridad en el artículo 72° de la siguiente manera “Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria” que luego en la Constitución de 1993 no aparecería de esta forma explícita.

El deber de contribuir pertenece así a los “Deberes jurídicos, pues, que se enuncian en la Constitución sin que al incumplimiento vaya asociado directamente la idea de sanción (excepto acaso la de orden moral o deontológico) y que generalmente presuponen la intervención del legislador para su concreción y efectividad respecto del individuo”. (Rodríguez Bereijo, Álvaro, 2008, p. 16).

El Tribunal Constitucional peruano define al deber de contribuir específicamente “con los gastos públicos”, como “una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 4 de la Constitución) [STC 004-2004-AI/TC, fundamento 9]”.

Respecto al alcance del deber de contribuir (que nos lleva a deberes de colaboración) y la conjunción respecto a otros valores, el Tribunal Constitucional ha señalado:

- “12. Es decir, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente, ...
13. De igual manera, en la STC 6626-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional consideró pertinente hacer precisiones sobre la posibilidad de redimensionar la clásica visión del tributo, para dar cobertura a otras finalidades constitucionales igualmente valiosas.
14. A partir de la STC 0008-2003-AI/TC, se afirma que, siendo la función principal del tributo la recaudadora -entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales-, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios que rigen la potestad tributaria contenidos en el artículo 74º de la Constitución de 1993.
15. Ahora bien, sobre la constitucionalidad de la existencia de medidas con fines extrafiscales, como el caso de la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad, se precisó también que tiene como fin justamente mejorar los procesos de fiscalización, a la vez que asegurar el pago de los tributos en

actividades y sectores con altos índices de incumplimiento tributario, y con ello incrementar la recaudación tributaria.

16. Sobre el particular, es conveniente mencionar que aunque con el sistema de detracciones no se aseguran los fines recaudatorios definitivos, al existir el mecanismo de libre disposición, la parte más importante de los fondos que ingresan a las cuentas es efectivamente empleada para pagar obligaciones tributarias, y es en este punto que el sistema revela sus principales ventajas: a) su sistema de control (sea mediante garitas, controles en carreteras o controles contables) obliga a relacionar cada operación detectada con un depósito específico y ello dificulta la evasión y, b) complementariamente, permite que se genere un fondo proporcional al importe de las operaciones realizadas y eso facilita que las operaciones detectadas finalmente se traduzcan en el cumplimiento efectivo del pago de las obligaciones tributarias que éstas generaron⁷¹.

El mismo Tribunal Constitucional dio contenido amplio y además teleológico (“promoción del bienestar general”) al deber de contribuir cuando se pronunció en un proceso de amparo por el que se buscaba se declaren inaplicables para la demandante la Ley 28424, que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos. Rescata de manera expresa el correlato de dicho deber, en concreto de pago de los impuestos que debe estar incluso en la conciencia del contribuyente, en lo que denomina “capacidad impositiva del Estado”

⁷¹ Fundamentos 12 al 16 de la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente EXP. N.º 03769-2010-PA/TC

“Es así que el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43 de la Constitución al señalar que *“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”*, y además, en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que establece que *“Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”*.

Como se ha hecho en otros casos, se analiza el ITAN bajo la óptica y alcances del “deber de contribuir a los gastos públicos”, lo que trae como consecuencia inmediata la obligación de reflexión y análisis de parte del legislador tributario, los estudiosos de la materia y, por qué no, del contribuyente.

En este sentido, se trata de reglas de orden público tributario que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen con la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la

contribución equitativa del gasto social” (Sentencia recaída en el expediente N.º 2089-2007-PA/TC) ⁷².

Duran, referenciando a Sosa Sacio, Juan M. nos dice “En buena cuenta, con el Estado Social y Democrático de Derecho se quiere trascender del individualismo a un bienestar colectivo, revalorando una libertad no sólo formal de la ciudadanía, de modo que los derechos sociales sean reconocidos a nivel constitucional, y el Estado intervenga activamente en la vida social, regulando y compensando las inequidades existentes pero sometido al Derecho que estructura el poder y garantiza las libertades fundamentales.

(...)

En este modelo de Estado, el fenómeno tributario será el instrumento central para que, en el plano del financiamiento público, se cumpla con el fin de redistribuir la riqueza entre los ciudadanos para así lograr la libertad y la igualdad reales. El fundamento constitucional del Deber de Contribuir se encontrará en la propia formulación del Estado Social, es decir, en la necesidad del ente estatal de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento con miras a conseguir el “bienestar igualitario”... (Duran Rojo, 2006)

“...la solidaridad en tanto supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos (porque a través de ellos el Estado va a poder lograr la consecución de los fines que el nuevo esquema constitucional

⁷² Similares argumentos encontramos también en la sentencia recaída en el expediente N.º 2337-2007-PA/TC.

asigna), genera un nuevo marco de obligaciones, diferente al establecido dentro del marco del Estado Liberal de Derecho que era profundamente individualista.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional español, en la sentencia 50/1995, ha señalado que al ser el Deber de Contribuir un exponente de un interés colectivo social que le lleva a configurarse como principio básico de solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas, el concepto ya no sólo es predicable exclusivamente de aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible del tributo sino de todos aquellos obligados a los que se le imponen los deberes de colaboración para hacer efectivo dicho interés fiscal". (Duran Rojo, Luis A.2006. p. 76).

El deber de contribuir puede generar tensión axiológica con otros deberes y valores constitucionales que necesariamente nos llevarán a la debida ponderación de los mismos para tomar la decisión para el caso y momento que se trate. Derechos fundamentales de la persona pueden entrar en conflicto con el deber de contribuir, el derecho a la intimidad, con la ponderación adecuada, puede ceder en miras a fortalecer la labor recaudatoria o de fiscalización del Estado. El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 01561-2012-PA/TC nos dijo que "Las acciones de fiscalización que efectúe la Administración, dentro del ámbito de sus competencias, no lesionan por sí mismas derecho fundamental alguno, salvo que tales facultades sean ejercidas arbitraria e irrazonablemente", previamente, en la sentencia recaída en el expediente 04168-2006-PA/TC,

nos había señalado que el derecho constitucional a la intimidad no se vulnera si se comparte información con la Administración Tributaria pues esta, además del deber constitucional de reserva tributaria y de proteger en consecuencia la intimidad económica del contribuyente, puede tomar conocimiento de la información en tanto haya proporcionalidad o ser pertinente para el cumplimiento de sus fines y funciones. El derecho a la intimidad cede para proteger en consecuencia otros bienes constitucionalmente protegidos, a decir de Francisco Escribano: “porque es necesario “proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos” .(p. 413)

“...el Deber de Contribuir cimentado en el Deber de Solidaridad, permitirá que se ponderen las acciones del Estado, de contenido recaudatorio o de lucha contra el fraude de ley y la evasión fiscal -que implica la colaboración de terceros básicamente en brindar determinada información- de cara a otros bienes constitucionalmente valiosos, entre otros, los derechos humanos concretamente reconocidos en los textos constitucionales.

Es en esa línea que en América Latina (en vista que la evasión se ha constituido en un serio problema para la financiación estatal y por ende para el cumplimiento de los fines constitucionales), los Estados han ido creando diseños de obligaciones de terceros distintas a brindar información, que suponen más bien actos de control real de las operaciones de los contribuyentes (control de obligaciones formales que pueden originar pérdida de derechos propios, actos de recaudación tributaria por cuenta de la

Administración, como pueden ser algunos esquemas de intervención en la captura del IVA, etc.) que deberán ser evaluados a la luz del modelo de Estado Constitucional. Por mi parte, pienso que estructurados y sustentados en un esquema de lucha contra la evasión y la informalidad, estas obligaciones de determinados ciudadanos pueden derivarse, al igual que ocurre con las obligaciones de información, del propio Deber de Contribuir. Empero, en cada caso concreto los intérpretes constitucionales calificados deberán establecer la validez de las medidas, ponderando el referido deber que las sustenta con los derechos del contribuyente y/ otros bienes constitucionales.

De acuerdo a lo mencionado, en el Estado Constitucional, el Deber de Contribuir pasará a incluir los actos de colaboración de los ciudadanos en general, que incluirán además la provisión de información, y actos propios de control del fraude a la ley y la evasión tributaria”. (Duran Rojo Luis, 2006, 80-81)

Pueden presentarse distintos supuestos de tensión del deber de contribuir con otros valores constitucionales. Habrá conflicto con la seguridad jurídica o con la irretroactividad de las normas o con la intangibilidad de los actos administrativos firmes, entre otros, en los que habrá que hacer la ponderación necesaria para que prevalezca uno o el otro. El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 00016-2002-AI/TC ha desarrollado lo que ha denominado como test de razonabilidad para poder hacer la ponderación necesaria, que exigen evaluar si la medida tiene un fin

constitucionalmente legítimo, acreditar la idoneidad de la medida para conseguir la finalidad expresada, determinar la no existencia de otra medida menos gravosa que consiga el mismo fin y desarrollar el juicio de proporcionalidad en estricto (beneficios y daños de la medida).

1.3.15.4 La confianza legítima

Encontramos en el Tribunal Constitucional los primeros pronunciamientos respecto a la confianza legítima, aunque sin desarrollo conceptual aun, en el fundamento 25 de la resolución recaída en el expediente N.º 00863-2011-PA/TC “este Tribunal considera que una resolución, dictada de manera irregular, no puede generar seguridad jurídica **ni confianza legítima**. Todo lo contrario, afecta la certeza y predictibilidad que debe brindar todo ordenamiento jurídico, a la vez que da lugar a una suerte de encubrimiento de una situación que claramente es *contra legem*”.

Por otro lado, en el Fundamento 13 del voto singular del Magistrado Eto Cruz, contenido en la sentencia recaída sobre la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 1.11 y contra el artículo 6 de la Ordenanza N° 1020-MML que modifica la zonificación de los usos del suelo del Cercado de Lima, aprobada por la Ordenanza N° 893-MML, recoge la experiencia colombiana respecto al principio de confianza legítima “la Corte Constitucional de Colombia ha dispuesto la utilización del *principio de confianza legítima*, de acuerdo al cual cuando una persona se encuentre habitando o desarrollando determinada actividad en un espacio público o quizás prohibido, pero lo hizo bajo la anuencia de las autoridades competentes, si bien no gana un derecho a una permanencia

inamovible, es deber del Estado favorecer y lograr su reubicación, para que no se vean afectadas en su derecho a la vivienda, o eventualmente al trabajo”

“[el principio de confianza legítima] pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe ..., el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política” (En expediente 00011-2010-PI/TC, sentencia del Pleno Jurisdiccional)

Respecto a este principio en Colombia, el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Segunda se pronunció y extraemos los aspectos más resaltantes con relación al principio de confianza legítima:

“El principio-regla de la confianza legítima..., inicialmente llamado “*vertrauensprinzip*” por el ordenamiento alemán..., se predica de situaciones donde la expectativa que genera un sujeto por la conducta correlativa de otro genera un grado de confianza, sinceridad, seriedad y veracidad tal, que se genera una protección legal y constitucional al que de buena fe confía que no se varíen las circunstancias que lo rodean”

“Este axioma tiene dos caras, por un lado, se manifiesta como la materialización del principio de seguridad jurídica, en las relaciones del Estado de derecho con sus asociados; y por otro lado se expresa como una consecuencia obvia del principio de buena en toda relación jurídica”.

“Sobre la confianza legítima en las relaciones ciudadano-estado, podemos afirmar que la aplicación más común dentro del Derecho Administrativo, es la prohibición en cabeza del Estado de alterar de manera súbita sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue la posibilidad de un periodo de transición para que ajusten su comportamiento a la nueva situación jurídica”

En la sentencia del Tribunal Supremo de España (STS 1031/2010), Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de febrero de 2010, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷³, nos dice que la vulneración del principio de confianza legítima se da cuando concurren los siguientes requisitos:

- En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.
- En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.
- Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los

⁷³ El sistema jurídico del mercado común europeo hace explícita la protección a la confianza legítima que, como modelo de integración regional, implicaría un escenario de mercado común que exige del legislador, **reglas claras y constantes en espacios de libre cambio de bienes y servicios.**

intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable.

En la jurisprudencia del mismo Tribunal Supremo español (STS 5618/2013) encontramos también determinadas peculiaridades de la aplicación de la confianza legítima cuando señala que no puede considerarse vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica por regularizar la Inspección una situación, por el hecho de que no se hubiese practicado la regularización de la situación tributaria en ejercicios tributarios anteriores.

Se plantea si “existía la infracción de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica por regularizar la Inspección la situación en 2004 y 2005, a pesar de haber tenido conocimiento durante más de 20 años de la existencia de las dependencias dentro del recinto, y haber considerado correcta la manera de proceder la entidad en cuanto a la determinación del momento del devengo”.

“El alcance de este principio fue recordado en la sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002 : "El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones

de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles" (TS:2013:5618 Id Cendoj: 28079130022013100993 Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sede: Madrid Sección: 2 Fecha: 22/11/2013 Nº de Recurso: 4175/2011)

La información anterior definía nuestro escenario respecto a la confianza legítima hasta antes del 21 de diciembre de 2016, fecha en que se publica el Decreto Legislativo Nº 1272 que modifica la Ley del Procedimiento Administrativo General, que introduce en nuestro ordenamiento legal el principio de confianza legítima.

Teníamos entonces que la confianza legítima, como principio, constituía una expectativa y no un derecho adquirido. Que la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia europeo revelaba cierta inclinación a reconocer la confianza legítima como un valor cuyo desconocimiento puede conducir a un daño patrimonial del individuo. Y deducir que los cambios intempestivos pueden romper el equilibrio en situaciones previas a la expedición de la interpretación o de la norma, generando con ello una vulneración a la igualdad en la medida en que situaciones preexistentes más favorables crean expectativas y conducen al particular a tomar decisiones económicas basadas en los supuestos normativos o comportamientos vigentes.

Además conforme a lo resuelto en la segunda sentencia española citada podíamos tener una respuesta a lo siguiente: ¿existe infracción de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica por regularizar la fiscalización la situación en el último año, a pesar de haber tenido conocimiento durante más de 20 años del comportamiento del contribuyente y haber considerado correcta la manera de proceder la entidad en cuanto a la determinación del momento del devengo de una obligación? Corresponde una respuesta negativa basada en que *“ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles”*. Aquí hubo una ponderación de principios que hizo ceder a la confianza legítima que no podía prevalecer frente a un enriquecimiento injusto (prevalece el deber de contribuir) constituyéndose en un límite a la confianza legítima, situación que debería merecer mayor análisis pues el efecto de los cambios sobre los hechos que generaron confianza legítima en el extranjero ha tenido contenido patrimonial o costo económico para el Estado,

por ejemplo la indemnización por parte del ente estatal correspondiente a favor del administrado o también por ejemplo la reubicación de las personas que estaban en un lugar prohibido en uno nuevo que se ha tenido que habilitar (que también implica un costo económico). Por supuesto que para poder pensar en el efecto de permitir la confianza legítima en el campo tributario se deberá contar con evidencia objetiva que la Administración Tributaria consideró correcto el obrar del contribuyente, sea porque recoge o replica lo que viene haciendo el contribuyente en los actos administrativos formativos o de determinación de la obligación tributaria o sea porque materialmente hay hechos concretos (el sellado de conformidad de documentos con trascendencia tributaria o la información orientativa escrita brindada en las páginas web de las entidades) y además repetitivos que generan la confianza en el contribuyente que lo que está haciendo lo está haciendo bien.

En la Ley del Procedimiento Administrativo General solo teníamos, hasta antes del Decreto Legislativo N° 1272, el principio de predictibilidad como antecedente directo del principio de confianza legítima que exigía que “La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá”.

El Decreto Legislativo N° 1272, modifica el párrafo 1.15 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General para señalar una extensión del principio de predictibilidad en el epígrafe al hacerlo

crecer de la siguiente manera “Principio de predictibilidad o de confianza legítima” y luego desarrollar lo siguiente:

“La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables”

El segundo párrafo da efectos jurídicos a las expectativas razonablemente generadas en los administrados debido a la práctica y a los antecedentes administrativos. Lo que antes no era criterio formalmente emitido ahora, si bien no se convierte en criterio formal expreso, se convierte en lo que podemos denominar criterio formal tácito, es formal en tanto se puede reclamar efectos de aquél.

Las interpretaciones que haya emitido la entidad solo pueden variar de manera razonada y motivada. Si la administración decide apartarse de sus precedentes o antecedentes deberá explicitar por escrito las razones.

Se introduce el principio de confianza legítima y se establecen los efectos queridos en el ámbito del procedimiento administrativo. No se reconocen todos los efectos que hemos mencionado al recoger la experiencia colombiana y española, pero si resalta la firmeza o respeto al criterio formal o tácito de la administración en general.

“La reforma de la LPAG asoció correctamente el principio de predictibilidad a la protección de la confianza legítima generada en el administrado. En la Exposición de Motivos de la reforma se dice al respecto “La predictibilidad, reflejo y expresión de la búsqueda de seguridad jurídica -en este caso, dentro de un procedimiento administrativo-, demanda que la información entregada -y sin duda alguna, las decisiones tomadas- por la Administración Pública sea completa y confiable, para así generar confianza en el quehacer de dicha Administración. Además, en la doctrina comparada, el principio de confianza legítima en la Administración se refiere a que esta “no puede modificar unilateralmente el sentido de sus decisiones de no mediar una clara y concreta justificación que lo permita (...). Lo normal será que, en efecto, la actuación administrativa siga los cánones de la continuidad de las políticas públicas o, lo que es lo mismo, que actúe de acuerdo con la objetividad, imparcialidad y congruencia propia de quien está al servicio del interés general” . (Citando a Rodríguez-Arana, Jaime. “El principio general del derecho de confianza legítima”. 2013, p. 68)

(...)

Como se puede apreciar, todos los autores que han abordado este principio en su aplicación al Derecho Administrativo comparten que para su configuración deben converger los siguientes elementos:

Primero, una conducta originaria de la Administración (tales como, informaciones, comportamientos, promesas, declaraciones, dictámenes, o actos de las autoridades públicas) que por sus circunstancias y características externas es reveladora de su disposición inequívoca de afirmar o mantener una determinada interpretación frente al mismo, de respetar las situaciones preestablecidas o no desmejorar la posición de los administrados, y una conducta constante y reiterada de modo de conformar una situación estable. Como bien manifiesta, CASSAGNE, estas conductas originarias son “situaciones con una apariencia de legalidad o ausencia de vicios manifiestos, con independencia del carácter absoluto o relativo de la invalidez, que genera el derecho a la estabilidad del acto administrativo” ...

Una vez reunido este elemento, mediando un comportamiento diligente del administrado se puede inferir que surge el segundo elemento: una expectativa o confianza legítima generada en que la Administración actúa correctamente, en que es lícita la conducta que mantiene en relación con la autoridad, o en que sus expectativas como interesado son razonables...Esta expectativa para ser legítima y no una mera expectativa, debe fundamentarse en signos externos objetivos, lo suficientemente concluyentes para que propicien u orienten de manera razonable en el administrado un determinado sentido de su conducta”. (MORON, Juan Carlos, pp. 129-131)

“La seguridad jurídica no sólo ha de ser tenida en cuenta por el legislador al aprobar la norma, sino también por la Administración cuando la aplica, pues si los ciudadanos ajustan su conducta económica a un determinado criterio administrativo de interpretación de la norma, y se produce un cambio de criterio que no sea previsible, se estaría vulnerando la confianza legítima, exactamente igual que si ese cambio de criterio se introduce a través de una ley”⁷⁴.

En el campo tributario la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, así como la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311, ya que permiten, por un lado que en no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, la aplicación de normas distintas siempre que no las desnaturalicen, y por otro lado de manera expresa la aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento Administrativo General, permitirían la aplicación del principio de confianza legítima, lo que constituye un reto importante frente al hecho que los precedentes, incluso jurisprudenciales, han requerido criterio expreso precedente, habiendo sido los comportamientos activos o pasivos de la entidad tributaria totalmente irrelevantes para poder crear algún efecto jurídico. (FALCÓN Y TELLA, 2012).

DONAYRE concluye, entre otros, que “Para la aplicación del principio de confianza legítima al derecho tributario deben cumplirse con determinadas condiciones, no pudiendo aplicarse cuando el contribuyente haya conocido o podido razonablemente conocer el defecto o ilegalidad de la actuación previa de la Administración Tributaria” (DONAYRE LOBO, GABRIEL. 2017, p. 33.)

Ahora en el contexto de la irrevisibilidad de los actos administrativos tributarios en concreto, con la incorporación del principio de confianza legítima al ordenamiento legal y la firmeza o respeto al criterio formal o tácito de la administración, consideramos que tenemos ahora una nueva causal para poder revisar y dejar sin efecto el acto administrativo dictado en contravención a dicho principio. En la parte relativa a las excepciones no expresas al principio de irrevisibilidad de los actos administrativos desarrollaremos algunos casos que generaron confianza legítima al contribuyente sin embargo no pudieron invocar derecho alguno contra aquéllos en tanto solo se reconoce administrativamente al acto formal que establezca un criterio expreso de la administración mas no los criterios “tácitos” de la administración.

Precisamos que nos vamos a referir en todo momento a la confianza legítima en la actuación de la Administración Tributaria mas no a la posible vulneración de la confianza legítima que pueda generar el Estado legislador, cuando por la inestabilidad legislativa o por las simples modificaciones normativas que se puedan generar producto de algún tema mediático y sin razonabilidad o justificación, con una nueva ley revoluciona situaciones jurídicas que eran beneficiosas para el contribuyente o generan mayor gravamen a situaciones u operaciones que el mismo legislador había beneficiado, propiciado o protegido⁷⁵.

⁷⁵ “De especial trascendencia resulta la Ley del Parlamento autonómico 5 de 1986 que aplicaba un impuesto sobre combustibles derivados del petróleo, la cual condujo a los comercializadores de dichos productos a vender sus existencias a precios inferiores a los adquiridos. De este hecho, dada la intempestiva decisión legislativa, el Tribunal Supremo español declara responsable al Estado legislador, entendiendo que éste no tuvo en cuenta situaciones jurídicas individualizadas, a pesar de tener el deber de disponer medidas transitorias que “garantizaran la equidad tributaria y evitasen posibles desequilibrios en la actividad empresarial” [Sentencia del Tribunal Supremo Español del 24 de marzo de 1992, citado por ALONSO GARCÍA, MARÍA CONSUELO, La responsabilidad patrimonial del Estado legislador, Marcial Pons, Ed. Jurídicas y Políticas, Madrid 1999, p. 60]

La confianza legítima, ya que no es un principio constitucional no puede ser exigible al legislador sin embargo al estar legalmente consignado en nuestro medio sí será exigible a la administración pública en general.

1.3.15.5 La inmutabilidad del acto administrativo en el campo administrativo general.

En el Derecho Administrativo la presunción de validez o presunción de legalidad del acto administrativo válidamente emitido ha sido una característica especial en el ámbito del derecho público. El desarrollo normativo o legal así lo demuestran en tanto solo por excepción se puede llegar a enervar el efecto del acto administrativo o a buscar su ineficacia. Incluso se permite a la administración pública la potestad de autotutela para que ella establezca (a través de actos administrativos) lo que ella considera adecuado a Derecho y ejecutar su decisión sin que tenga que acudir al órgano jurisdiccional. La administración pública tiene el deber de actuar conforme a ley y por ello se confía en que no es posible la arbitrariedad y, como señalamos, pueda decidir la ejecución de sus actos.

En esta interpretación encontramos, desde la responsabilidad del Estado legislador, una doble justificación para reconocer la reparación de expectativas legítimamente creadas. Primera, los cambios intempestivos pueden romper el equilibrio en situaciones previas a la expedición de la norma, generando con ello una vulneración a la igualdad en la medida en que situaciones preexistentes más favorables crean expectativas y conducen al particular a tomar decisiones económicas basadas en los supuestos normativos vigentes. La segunda justificación consiste en una omisión legislativa generadora del daño. Esta última parecería en cierta manera adecuada, pues si nos conformamos sólo con la primera, podríamos acercarnos a la referida “petrificación” del ordenamiento jurídico, debido a que rechazaríamos cambios legislativos que conducirían a alguna variación en las ventajas pecuniarias de la actividad económica [GARRIDO FALLA, FERNANDO, Sobre la responsabilidad del Estado legislador, Revista de Administración Pública, nº 118. Enero-abril 1989, p. 47]; mientras que la omisión legislativa preservaría la libertad de configuración del sistema legislativo, siempre que contemple alguna protección a expectativas particulares mediante mecanismos de transición.

Siguiendo con la segunda justificación mencionada, el Tribunal Supremo español considera que la indemnización es procedente precisamente cuando, sin terciar medida transitoria alguna, el perjuicio al particular se hace anormal. No obstante, consideró el Tribunal, el principio de la confianza legítima no garantiza que las situaciones de ventaja económica deban mantenerse indefinidamente [Sentencia Tribunal Supremo Español, del 13 de febrero de 1997, citado por ALONSO GARCÍA, CONSUELO, op. cit., p. 114] “

Sarmiento Erazo Juan Pablo LA VULNERACIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA ¿UNA SITUACIÓN JURÍDICA GENERADORA DE RESPONSABILIDAD DEL ESTADO LEGISLADOR? Vniversitas, núm. 116, julio-diciembre, 2008, Pontificia Universidad Javeriana Bogotá, Colombia, p. 92.

EN: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82515355004>

Consultado el 30 de septiembre de 2019.

En el campo del derecho privado, por el contrario, de inicio, tenemos una declaración de advertencia general respecto al predominio de la ley por sobre los actos jurídicos en general. El Artículo V del Título Preliminar del Código Civil peruano establece que “Es nulo el acto jurídico contrario a las leyes que interesan al orden público o a las buenas costumbres”. El sistema tampoco confía en que las posibles disputas se resuelvan, en todos los casos, por decisión de los particulares, sino que establece protección jurisdiccional o el derecho de acudir a los tribunales para que se declare el derecho y se disponga la ejecución que corresponda. La tutela se obtiene del órgano jurisdiccional.

“En el Derecho Administrativo, por el contrario las exigencias del actuar de la Administración, orientado, por principio, hacia la consecución de un resultado conforme al interés público, impone, como sabemos, la regla opuesta, esto es, la presunción de validez de las actuaciones administrativas, a partir de la cual el legislador, mediante un proceso depurador semejante, pero de signo contrario, acota una serie de supuestos de gravedad máxima a la que no alcanza la cobertura del interés público y a los que, en consecuencia, aplica la sanción máxima de nulidad absoluta que, de este modo, queda convertida en algo excepcional.

Toda la teoría de las nulidades de los actos administrativos se encuentra penetrada por esta presunción de validez..., que da lugar, además, a una tendencia a la reducción de la virtud invalidatoria de las infracciones y vicios en que los actos puedan incurrir. El ilícito administrativo, es cierto, se define con un

carácter general -cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, ...-, pero la virtud anulatoria de estas infracciones se reduce sustancialmente hasta el punto de que el legislador reconoce la existencia de infracciones o irregularidades no invalidantes ...Del mismo modo, los casos de nulidad absoluta se restringen al máximo y se convierten en supuestos tasados...

El principio *favor acti*, que resulta de esta presunción legal de validez, no se limita, sin embargo, a consagrar la anulabilidad como regla general y a reducir, incluso, por abajo su ámbito propio (irregularidades no invalidantes), sino que da lugar a una serie de técnicas de garantía, explícitamente establecidas por el legislador: incomunicación de la invalidez de los actos viciados a los posteriores independientes del mismo ..., en contra de lo que constituye la regla general que postula la interdependencia de los actos procedimentales, incomunicación de la invalidez de una parte del acto respecto de las restantes que sean independientes de aquella ...; conservación de actos y trámites cuyo contenido no sea afectado por la declaración de nulidad del acto final ...; posibilidad de convalidación de los actos anulables mediante la subsanación de sus vicios sin limitación de tiempo..., etc. ...

Los actos administrativos son, además, inmediatamente eficaces y la Administración puede, incluso, materializar esa eficacia imponiendo la ejecución forzosa de los mismos, sin esperar a que se resuelva sobre su validez, en el supuesto de que éste haya sido cuestionada...y en lo que se refiere a los actos anulables, el juego de la autotutela decisoria y ejecutiva se traduce en una

sustancial agravación de las cargas que pesan sobre el particular, al sustituirse los plazos de prescripción de los derechos propios del Derecho común, contados por años, por plazos fugacísimos de caducidad, contados por meses o por días, pasados los cuales sin que se interponga el recurso correspondiente, el acto potencialmente anulable se entiende convalidado y resulta no ya sólo eficaz, sino perfectamente válido e inatacable.

Tratándose de actos nulos de pleno derecho, la superposición de ambos dogmas sobre el contenido propio de la nulidad absoluta provoca importantes distorsiones en el esquema de conceptos generales. El juego de los mismos supone que el acto radicalmente nulo puede modificar la realidad jurídica como si fuera un acto válido, ya que la Administración cuenta con medios para imponer en todo caso esa modificación en el terreno de los hechos. De este modo, la principal consecuencia de la nulidad de pleno derecho, esto es, la carencia de efectos del acto nulo y la posibilidad de ser simplemente desconocido por el afectado, no puede predicarse sin más en el ámbito jurídico-administrativo. El acto nulo produce de inmediato una modificación de la realidad, de forma que el particular afectado por la modificación no puede limitarse a desconocerlo, sino que debe reaccionar contra él a través de los recursos correspondientes, so pena de conformarse y soportar la modificación operada

Más aun, como ya hemos visto, la interposición de un recurso no suspende sin más la ejecución del acto nulo. Es necesario siempre un pronunciamiento al respecto de la Administración. La nulidad de pleno derecho del acto administrativo

en nada afecta la eficacia inmediata del acto, como no sea para habilitar un acuerdo expreso de suspensión de la misma en vía de recurso.

Ahora bien, la interposición de un recurso contra el acto nulo, ..., no tiene el mismo sentido que la impugnación de los actos anulables. La impugnación es en estos últimos una carga que pesa sobre el particular, un comportamiento que éste debe adoptar si quiere evitar la convalidación del acto. En los actos nulos, en cambio, la carga de la impugnación se refiere únicamente al problema de la eficacia, en cuanto comportamiento que debe adoptar el particular afectado si quiere evitar los efectos inmediatos del acto, pero no tiene nada que ver con el problema de la invalidez del acto nulo, el cual lo sigue siendo por sí, dada la imposibilidad de convalidación por consentimiento o por cualquier otro medio. Dicho de otro modo, sino se recurre en plazo el acto nulo, éste producirá sus efectos propios, pero no se convertirá en un acto válido y la nulidad inicial podrá ser declarada en cualquier momento posterior...". (García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, 660-662.)

Lo antes desarrollado por los catedráticos de la Universidad Complutense de Madrid para su realidad jurídica, es aplicable a nuestra realidad con solo algunos matices. La validez y presunción de validez de los actos administrativos se encuentran desarrolladas en los artículos 8 y 9 del TUO de la LPAG, las causales de nulidad absoluta en el artículo 10 del mismo TUO de la LPAG, la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que sean independientes de la parte nula (numeral 13.2 del artículo 13 del TUO de la

LPAG), la conservación del acto desarrollada en el artículo 14 del TUO de la LPAG⁷⁶, la declaración de de oficio de la nulidad de los actos administrativos, aun cuando hayan quedado firmes, siempre que agraven el interés público o lesionen derechos fundamentales (numeral 213.1 del artículo 213 del TUO de la LPAG), además de declarar la nulidad, la autoridad puede resolver sobre el fondo del asunto de contarse con los elementos suficientes para ello (numeral 213.2 del artículo 213 del TUO de la LPAG), y los administrados plantean la nulidad de los actos administrativos que les conciernan por medio de los recursos administrativos previstos en la ley (numeral 11.1 del artículo 11 del TUO de la LPAG).

Respecto a la anulabilidad, no regulada de manera expresa como tal en el TUO de la LPAG, podemos decir que dentro de las normas relativas a la conservación del acto tienen desarrollo. Respecto al efecto *ex nunc* de la anulabilidad tenemos que el numeral 12.1 del artículo 12 del TUO de la LPAG prescribe que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

La irrevisibilidad de los actos de la administración tiene además dentro del TUO de la LPAG un refuerzo expreso, cuando, en principio, no era necesario. El párrafo 1.8 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la LPAG reconoce como principio del procedimiento administrativo al de buena fe

⁷⁶ “**Artículo 14.- Conservación del acto** 14.1 Cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. 14.2 Son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes: 14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación. 14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial. 14.2.3 El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado. 14.2.4 Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio. 14.2.5 Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial. 14.3 No obstante la conservación del acto, subsiste la responsabilidad administrativa de quien emite el acto viciado, salvo que la enmienda se produzca sin pedido de parte y antes de su ejecución”.

procedimental. Dentro de esta buena fe procedimental que exige que los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realicen sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Efecto de este principio es que la autoridad administrativa no pueda actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la LPAG.

La notificación del acto administrativo ha sido siempre el aspecto trascendente en el tiempo para definir la irrevisibilidad del acto y por tanto proseguir con la ejecución del mismo. No se puede hablar de ejecutividad del acto administrativo si aun puede quedar sujeto a “arrepentimiento” o revisión de la misma administración. Ello sin perjuicio, en el campo administrativo general, que el acto administrativo no notificado al ser existente y requerirse su revocatoria se deba filtrar necesariamente por alguna causal de revocatoria legalmente establecida⁷⁷.

Cervantes Anaya afirma la “inestabilidad del acto nulo e inexistente”, en contraposición un acto administrativo válido (notificado) será estable y existente. Ello lo lleva a desarrollar el concepto de ejecutividad que reafirma, en los términos que en el presente trabajo desarrollamos, la irrevisibilidad del acto.

“Ejecutividad. Es la obligatoriedad, el derecho a la exigibilidad y el deber de cumplimiento del acto a partir de su notificación.

La obligatoriedad es una característica insoslayable del acto administrativo, que asegura a la autoridad la disposición exclusiva sobre la eficacia del acto como

⁷⁷ Es difícil encontrar casos de revocatoria de actos administrativos no notificados y además encontrarlos dentro del mismo expediente. La práctica administrativa hace que los actos administrativos no notificados, en tanto no haya cambio de la autoridad emisora, en lugar de pasar por el procedimiento y requisitos de revocación pasen por un simple proceso de sustitución de contenido y firmas respetando por ejemplo la numeración asignada.

garantía de los intereses que tutela la Administración. Todo acto administrativo regular tiene la propiedad de ser esencialmente ejecutivo; es una cualidad genérica inseparable del acto, con independencia de que se ejecute o no, lo cual puede depender ya de la decisión adoptada por la misma Administración, ya de la suspensión dispuesta por el órgano jurisdiccional.

Al acto administrativo, le es propia la obligatoriedad. Es decir, que el acto debe ser respetado por todos como válidos mientras subsista su vigencia. La ejecutividad señala como rasgo común y ordinario la fuerza obligatoria, el deber de cumplirlo y su posible ejecutoriedad.

El acto, para tener ejecutividad, debe ser regular y estar notificado. El acto administrativo regular es ejecutivo y su cumplimiento es exigible a partir de la notificación. Exclúyanse los actos irregulares, es decir, los nulos absolutos o inexistentes, según la calificación que el ordenamiento jurídico utilice.

Ejecutividad es sinónimo de eficacia del acto. Es la regla general de los actos administrativos y consiste en el principio de que una vez perfeccionados producen todos sus efectos, sin que se difiera su cumplimiento.

Este carácter de exigibilidad proviene del cumplimiento de todos los requisitos que atañen a la existencia del acto. No hay que confundirlo con la ejecutoriedad del acto, entendida como la posibilidad de la Administración otorgada por el orden jurídico, de ejecutar por sí misma el acto, pudiendo acudir a diversas medidas de coerción para asegurar su cumplimiento. Exigibilidad, ejecutividad u obligatoriedad, que pueden existir sin ella. La ejecutividad proviene de la validez del acto, mientras que la ejecutoriedad se asienta en la ejecutividad. La ejecutividad es una consecuencia de la presunción de legitimidad, que se

establece en favor de los actos administrativos, presunción que, a su vez, está determinada por la necesidad de que sean ejecutivos.

(...) El acto administrativo es ejecutivo y ejecutorio, siendo claro que la primera es una cualidad sustancial, y la segunda meramente instrumental". (CERVANTES ANAYA, DANTE A. 2003, pp. 227-228)

Cassagne Juan nos habla del principio de la irrevocabilidad no sin antes hacernos recordar, basado en Bielsa, que "No hace mucho -aproximadamente hasta la segunda mitad de este siglo- se sostenía la existencia de un principio que caracterizaba al acto administrativo y lo tornaba diferente del acto del derecho privado: la regla de la revocabilidad". (CASSAGNE JUAN CARLOS, 1978 p. 383).

Nos dice Cassagne que este principio iba de la mano de la teoría del acto administrativo como acto exclusivamente unilateral emanado del ente público correspondiente. Ese mismo poder emisión podía también revocarlo. En aquel entonces, a diferencia de lo que hemos escrito en los primeros párrafos del presente punto, los actos de derecho privado como regla general eran irrevocables pues los contratos debían cumplirse conforme a lo pactado.

"Sin embargo, como reacción contra el absolutismo que entrañaba la tesis del acto unilateral esencialmente revocable, surgió una suerte de protección contra la posibilidad de extinguir ciertos actos en la Administración Pública, dando origen a la institución de la denominada "cosa juzgada administrativa", a pesar de que su régimen no fuera enteramente similar al de la cosa juzgada judicial.

En efecto, la cosa juzgada administrativa se distingue de la cosa juzgada judicial por dos aspectos esenciales: a) se trata de una inmutabilidad estrictamente formal -no material- en el sentido de que nada impide que el acto que tiene estabilidad en

sede administrativa sea después extinguido por el órgano judicial; y b) porque siempre se admite la revocación favorable al administrado.

No se advirtió así, que al aceptarse la existencia de los contratos administrativos y las consecuentes prerrogativas de la Administración como fruto de las cláusulas exorbitantes expresas o implícitas que aquellos contenían, quedaba sin fundamentación la categoría del acto unilateral como género distinto del contrato que celebraba la Administración ya que la atribución de revocar los actos que unilateralmente posee la Administración, corresponde tanto con respecto a los actos unilaterales como a los contratos.

(...) como resultado de las concepciones que aporta el Estado de Derecho, existe ya coincidencia -al menos en nuestro país- en que la regla en el acto administrativo unilateral es la de inmutabilidad, irrevocabilidad o estabilidad, como algunos autores prefieren titularla. La revocación constituye un instituto que sólo procede en circunstancias de excepción: lo normal es la irrevocabilidad del acto.

Si el principio es entonces el de la estabilidad el planteo clásico de la “cosa juzgada administrativa” pierde toda consistencia, ya que no corresponde examinar las condiciones que deben darse para que un acto pueda ser revocado -sino a la inversa- los requisitos que, constituyendo una excepción al principio de la inmutabilidad, deben configurarse para que proceda su extinción en sede administrativa” (CASSAGNE JUAN, 1978, pp. 383-385) ⁷⁸.

⁷⁸ Cassagne, sostiene además que “Referida a la estabilidad de los actos unilaterales, ello no significaba empero que los contratos carecieran de estabilidad, sino que era el reconocimiento de que los contratos tenían -a la época en que se gestó la construcción de la teoría de la cosa juzgada administrativa- una estabilidad mayor que los actos administrativos unilaterales. En la actualidad, no obstante que la legislación que rige el orden nacional se ha adscripto a la antigua tesis del acto administrativo unilateral, la extinción de este tipo de actos y los contratos, se regulan por principios similares”

Por otro lado, y válido también para el acto administrativo de la Administración Tributaria, el acto administrativo se torna en irrevisable en sede administrativa en tanto haya sido objeto de confirmación por sentencia judicial firme, tal como lo dispone el artículo 215 del TUO de la LPAG (irrevisibilidad de actos judicialmente confirmados).

1.3.15.6 La inmutabilidad del acto administrativo en el campo tributario en especial.

Al igual que el acto administrativo en general, el acto administrativo tributario una vez notificado deviene en irrevisable. Se trata de una irrevisibilidad de carácter formal y de carácter temporal en tanto, por decisión del administrado, puede ser llevado a revisión administrativa, conforme al Código Tributario peruano, en dos instancias administrativas hasta el superior que es el Tribunal Fiscal, e incluso ser llevado a nueva revisión ante el órgano jurisdiccional, ahora no solo por decisión del administrado sino también, en el caso peruano, por decisión de la misma administración tributaria.

La presunción de legalidad y fuerza ejecutoria van de la mano con la irrevisibilidad del acto de la administración. “Sentado el principio de legitimidad, el artículo 12 de la LNPA determina que “...su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario...”

He aquí que la colisión primaria entre el interés público que subyace en la actuación administrativa y el ejercicio del derecho de defensa del administrado es resuelta normativamente -en principio- a favor de la administración, sobre los ejes de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.

(...)

Así se configura jurídicamente la denominada “autotutela administrativa”, en mérito a la cual la administración se encuentra facultada per se para definir una situación jurídica, sin necesidad de ocurrir a tribunales judiciales (autotutela declarativa), y ejecutar la declaración contenida en el acto administrativo (autotutela ejecutiva), excepto cuando la ley o la propia naturaleza del acto tornen insoslayable la intervención judicial.

Efectivamente, en virtud de la ejecutividad o autotutela declarativa, los actos administrativos o reglamentarios resultan obligatorios para sus destinatarios desde la notificación válida o publicación de los mismos, respectivamente, es decir, desde el momento mismo de la toma de conocimiento del interesado; momento éste en el cual el acto administrativo adquiere eficacia.

A la vez, la ejecutoriedad o autotutela ejecutiva permita la ejecución forzosa del acto administrativo por la propia administración, venciendo coactivamente la voluntad del sujeto obligado, con la excepción señalada precedentemente”. (FOLCO CARLOS MARÍA, 2011, pp.89-91).

Sobre esta base, lo único que corresponde, debido al marco normativo de protección al acto administrativo, es pensar en la irrevisibilidad del mismo acto. Situación sostenida tanto en el acápite anterior como en la cita del argentino

FOLCO. En el ordenamiento legal tributario peruano debemos destacar, a diferencia de lo antes mencionado y también de lo que sucede en el campo del Derecho Administrativo en general, cuando los actos emitidos por la Administración Tributaria son sometidos a revisión en sede administrativa, por regla general en tanto se interpongan los recursos (reclamación y apelación) dentro del plazo previsto por el Código Tributario se suspende la ejecución de los actos de imposición.

El régimen de tutela a favor del administrado en el ordenamiento legal peruano, como vemos, alcanza a los recursos en sede administrativo y también en sede judicial en tanto los administrados puedan cumplir las reglas para solicitar medidas cautelares para suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria previstas en el artículo 159° del TUO del Código Tributario⁷⁹.

⁷⁹ "Artículo 159°.- MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS JUDICIALES. Cuando el administrado, en cualquier tipo de proceso judicial, solicite una medida cautelar que tenga por objeto suspender o dejar sin efecto cualquier actuación del Tribunal Fiscal o de la Administración Tributaria, incluso aquéllas dictadas dentro del procedimiento de cobranza coactiva, y/o limitar cualquiera de sus facultades previstas en el presente Código y en otras leyes, serán de aplicación las siguientes reglas: 1. Para la concesión de la medida cautelar es necesario que el administrado presente una contracautela de naturaleza personal o real. En ningún caso, el Juez podrá aceptar como contracautela la caución juratoria. 2. Si se ofrece contracautela de naturaleza personal, esta deberá consistir en una carta fianza bancaria o financiera, con una vigencia de doce (12) meses prorrogables, cuyo importe sea el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. La carta fianza deberá ser renovada antes de los diez (10) días hábiles precedentes a su vencimiento, considerándose para tal efecto el monto actualizado hasta la fecha de la renovación. En caso de que no se renueve la carta fianza en el plazo antes indicado el Juez procederá a su ejecución inmediata, bajo responsabilidad. 3. Si se ofrece contracautela real, esta deberá ser de primer rango y cubrir el sesenta por ciento (60%) del monto por el cual se concede la medida cautelar actualizado a la fecha de notificación con la solicitud cautelar. 4. La Administración Tributaria se encuentra facultada para solicitar a la autoridad judicial que se varíe la contracautela, en caso ésta haya devenido en insuficiente con relación al monto concedido por la generación de intereses. Esta facultad podrá ser ejercitada al cumplirse seis (6) meses desde la concesión de la medida cautelar o de la variación de la contracautela. El Juez deberá disponer que el solicitante cumpla con la adecuación de la contracautela ofrecida, de acuerdo a la actualización de la deuda tributaria que reporte la Administración Tributaria en su solicitud, bajo sanción de dejarse sin efecto la medida cautelar. 5. El Juez deberá correr traslado de la solicitud cautelar a la Administración Tributaria por el plazo de cinco (5) días hábiles, acompañando copia simple de la demanda y de sus recaudos, a efectos de que aquélla señale el monto de la deuda tributaria materia de impugnación actualizada a la fecha de notificación con la solicitud cautelar y se pronuncie sobre la verosimilitud del derecho invocado y el peligro que involucra la demora del proceso. 6. Vencido dicho plazo, con la absolución del traslado o sin ella, el Juez resolverá lo pertinente dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Excepcionalmente, cuando se impugnen judicialmente deudas tributarias cuyo monto total no supere las quince (15) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), al solicitar la concesión de una medida cautelar, el administrado podrá ofrecer como contracautela la caución juratoria. En el caso que, mediante resolución firme, se declare infundada o improcedente total o parcialmente la pretensión asegurada con una medida cautelar, el juez que conoce del proceso dispondrá la ejecución de la contracautela presentada, destinándose lo ejecutado al pago de la deuda tributaria materia del proceso. En el supuesto previsto en el artículo 615° del Código Procesal Civil, la contracautela, para temas tributarios, se

Otra es la realidad argentina en esta materia, FOLCO nos dice “conviene advertir que nuestro más alto tribunal ha adoptado, en general, un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, estableciendo como regla que tales medidas no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan.

Con posterioridad, la Corte Suprema ha reafirmado este criterio restrictivo, sosteniendo además que en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber e contribuir a la eliminación o en todo caso la aminoración del gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que previene o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y comprender que son “disvaliosas” las soluciones que involuntariamente favorecen.

No obstante, nuestro máximo tribunal ha establecido que si bien, en principio, las medidas cautelares en general no proceden respecto de actos administrativos o legislativos, habida cuenta de la presunción de validez que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles”. (FOLCO CARLOS MARÍA, p. 93).

Veamos ahora la irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria en concreto en la realidad legislativa peruana, en especial a partir del acto administrativo emitido como consecuencia de la realización de un procedimiento administrativo de fiscalización, cual irradia los mismos efectos a los demás actos

sujetar a las reglas establecidas en el presente artículo. Lo dispuesto en los párrafos precedentes no afecta a los procesos regulados por Leyes Orgánicas.

que emite la administración, como son resoluciones de multa o de sanción en general u órdenes de pago o resoluciones de intendencia o de oficina zonal, entre otros.

Siempre se ha reclamado que la resolución de determinación proveniente de un proceso de fiscalización concluido tenga carácter definitivo, así como que la “reapertura” de determinaciones se limite a situaciones excepcionales de carácter objetivo que estén previstas por ley. La Cuarta Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, realizadas el mes de junio de 1996 y organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, llegaron a estas conclusiones, buscadas también por distintos doctrinarios y en distintos eventos académicos, que desarrollaron la temática relativa a las facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos. (En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen N° 30, Julio 1996, editada Agosto de 1997.)

La conclusión o recomendación 9 de la ponencia general Tema II: Facultades de la Administración en materia de determinación de tributos, presentadas por el relator general en las Jornadas antes citadas, sumando la seguridad jurídica y una excepción grave, nos dice que “A fin de salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes, la determinación debe ser siempre definitiva. La reapertura de las resoluciones de determinación sólo deben ser la excepción, cuando existan claros indicios de fraude tributario”. (GRELLAUD GUZMAN, GUILLERMO. 1997, p 102).

En la fiscalización tributaria tuvo éxito esta propuesta, en especial en el presente siglo tenemos que nuestro Código Tributario reconoce expresamente los resultados de la fiscalización, contenidos en actos administrativos, como

definitivos, así provengan de una fiscalización definitiva o parcial. Mas no siempre fue así, ya que el Decreto Legislativo N.º 410, del año 1984, modificó el artículo 87º del Código Tributario–Principios Generales para que la Administración Tributaria tenga la posibilidad de realizar acotaciones parciales, quedando dicho artículo, luego de la modificación, con la siguiente redacción:

"Artículo 87.- La Administración Tributaria fiscalizará las liquidaciones realizadas por los contribuyentes y las declaraciones presentadas, en la forma que establece este Código y las leyes tributarias.

La Administración Tributaria podrá emitir giros provisionales respecto de tributos no cancelados, en los siguientes casos:

Autoliquidados por el contribuyente o responsable;

(...)

"La Administración Tributaria podrá emitir, resoluciones parciales de acotación, sin que tal hecho invalide su facultad de efectuar fiscalización integral, dentro del plazo de prescripción."

"El procedimiento de reclamación previsto en los dos primeros párrafos del artículo 121 de este Código, será de aplicación a las resoluciones parciales de acotación".(*)

Dicho texto se mantuvo en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 218-90-EF, el mismo que fue derogado por la Décimo Segunda Disposición Transitoria y Final del Decreto Ley N.º 25859 en el año 1992. Y como vemos solo era prácticamente una línea dentro del artículo respectivo que permitía que la fiscalización tuviera resultados que válidamente

podían ser revisados en la fiscalización integral que conllevara a la emisión de la resolución definitiva de acotación.

El Decreto Legislativo N° 769 amplió notoriamente las facultades de fiscalización y luego el segundo Código Tributario del Perú, aprobado por Decreto Ley N°25859, no consideró la referencia a las determinaciones parciales. Ese amplio poder permitía inferir que la determinación siempre sería integral. Sin embargo el Código Tributario solo mencionaba a la “Resolución de Determinación” sin reparar en su carácter total o parcial. Existieron opiniones respecto a que si la norma no distinguía en el carácter parcial o integral de dicho acto administrativo, no se debía distinguir y por tanto las resoluciones de determinación podían ser utilizadas indistintamente para cerrar fiscalizaciones parciales o también integrales, sin embargo a pesar de los distintos cambios normativos nunca pudieron superar al principio de irrevisibilidad que sostenía la existencia del artículo 108° del Código Tributario para que éste desarrolle solo las excepciones a dicho principio, razón por la que toda resolución de determinación debía ser definitiva y resultado presumible de una fiscalización integral.

El principio de irrevisibilidad en materia de actos administrativos tributarios subyace en el artículo 108° del Código Tributario, que se emite con carácter expreso y objetivo para romper justamente la irrevisibilidad querida y sustentada conforme hemos desarrollado en los párrafos precedentes. El Tribunal Fiscal dejaba sentado el principio de irrevisibilidad al pronunciarse sobre la no procedencia de reapertura de acotaciones, criterio que mantuvo siempre.

El Dictamen del entonces Vocal Sr. Zolezzi Moller que sustenta la resolución N° 18745 de 20 de noviembre de 1984 sostiene:

“El Tribunal Fiscal en diversas resoluciones (Nos. 610, 8455, 11693, 12427, 12450, 14863, 15238 y 17106, entre otras) ha dejado establecido que no procede reabrir acotaciones regularmente giradas por los organismos competentes y observando el procedimiento legal establecido.

Los únicos casos en los que la jurisprudencia ha permitido reabrir acotaciones, han sido aquellos en los que ha existido presunción de delito tributario (Resoluciones Nos. 5956, 8681, 8888 y 12467, entre otras), temperamento que ha sido recogido por el legislador al modificar el texto del artículo 66° del Código Tributario mediante Decreto Legislativo N° 187.

En el presente caso, no se da tal circunstancia y no puede atribuírsele responsabilidad alguna al contribuyente, por las deficiencias en las que pueda haber incurrido la Administración Tributaria en su labor fiscalizadora”

En la parte relativa a las excepciones expresas al principio de irrevisibilidad de los actos en materia tributaria desarrollaremos la evolución normativa y jurisprudencial administrativa sobre el particular. Sin embargo y no sustentado directamente en la irrevisibilidad de los actos, también debemos reconocer en nuestra jurisprudencia administrativa el preferir la cosa decidida o resuelta en materia administrativa por sobre una norma posterior a la emisión del acto final que incluso podía haber resultado favorable al administrado.

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 425-3-98, de fecha 21 de mayo de 1998, cual en uno de sus párrafos de la parte considerativa reitera el siguiente precedente:

“Que no obstante, al resultar consentida la Resolución de Intendencia No. 94-104..., -que comprendía parte de la deuda tributaria pendiente al 31 de diciembre

de 1994-, conforme a los párrafos anteriores, consecuentemente, no es procedente discutir nuevamente el asunto de fondo, al existir cosa decidida o resuelta en materia administrativa, y habiendo sido cancelada mediante los documentos cancelatorios del Tesoro Público anteriormente citados, dicha deuda se encuentra extinguida conforme a lo establecido en el literal d) del artículo 32 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo No. 773”.

Con esta resolución se prefirió dar pase a la seguridad jurídica, por la existencia del concepto de “caso resuelto”, frente a la alternativa de amparar el derecho solicitado por el recurrente, cual había surgido por una norma legal posterior al acto administrativo que había quedado firme.

El año 2018 el Código Tributario fue modificado para dar cabida expresa a las reglas vinculadas a la conservación del acto que estaban en la LPAG y que el Tribunal Fiscal venía aplicando⁸⁰. Ahora por mandato legal ya todas las salas de dicho Tribunal tienen la obligación de, aparte de reconocer el vicio de nulidad, salvar el acto administrativo si se contase con los elementos necesarios.

El artículo 129 del Código Tributario, antes de su modificación, solo establecía que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, mientras que el último párrafo del artículo 150 del mismo código prescribía que el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarararía la nulidad

⁸⁰ El Tribunal Fiscal buscando la simplificación y la aplicación de principios de economía procesal y celeridad en beneficio del contribuyente, en algunos expedientes, se ha pronunciado sobre el fondo del asunto, aun cuando la resolución apelada estaba viciada de nulidad, por prescindir del procedimiento legal establecido. Como ejemplos podemos citar las resoluciones N°s. 01590-2-2006, 06595-5-2005, entre otras.

e insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

Esta limitación al Tribunal Fiscal dispuesta por el artículo 150 no permitía la simplificación de procedimientos ni dar cumplimiento a principios como el de economía procesal y celeridad procesal; conllevando a que los contribuyentes no puedan acceder a una pronta resolución de los recursos que interponen ante el Tribunal Fiscal. De esta forma invocando la fuerza del numeral 217.2 del artículo 217 de la LPAG, constatada la existencia de una causal de nulidad, la autoridad administrativa además de declarar la nulidad, deberá resolver sobre el fondo del asunto de contar con los elementos suficientes para ello. Así el Decreto Legislativo N° 1421 modificó el último párrafo del artículo 150 antes mencionado para permitir de manera directa y expresa que el Tribunal Fiscal que en caso advierta la existencia de vicios de nulidad, además de declararla se pronuncie sobre el fondo del asunto, de contar con los elementos suficientes, sin perjuicio que también pueda actuar medios probatorios de oficio (Modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1421, publicado el 13.9.2018 y vigente desde el 14.9.2018)

81 .

⁸¹ Es pertinente agregar que, ya que tanto en la etapa de reclamación como de apelación en que el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria incurra en nulidad parcial, el Tribunal Fiscal en especial declaraba la nulidad de todo el acto administrativo por derivar de una violación al procedimiento establecido, sin que pueda pronunciarse sobre la parte del acto que no está vinculado al vicio. Tal como lo ha establecido el Tribunal Fiscal, “si bien la nulidad de un acto administrativo sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él, también lo es que la teoría de la validez de los actos postula la conservación de actos o actuaciones que si bien están vinculados con el acto nulo su contenido hubiere permanecido igual de repetirse las actuaciones conforme a un acto válido. Ello como manifestación del principio de economía procesal, que impone la conservación de los actos o trámites cuyo contenido sería el mismo de repetirse las actuaciones –dilatándose la tramitación- en contra del principio de celeridad y eficacia- para llegar a idénticos resultados” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 00148-1-2004, de observancia obligatoria), conllevó a incorporar como último párrafo del artículo 109 del Código Tributario la posibilidad que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal puedan declarar la nulidad parcial del acto administrativo (al igual que dispone el numeral 13.2 del artículo 13 de la LPAG que hemos mencionado) y pronunciarse sobre la parte que no resulte vinculada o implicada con el vicio de nulidad, a fin que produzca efectos para los cuales pueda resultar idóneo (último párrafo del artículo 109° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

1.3.16 Globalización y procedimientos administrativos

1.3.16.1 Perú, OCDE, Foro Global y Marco Inclusivo

Ubaldo González de Frutos escribe en marzo de 2018 unas notas que resumen la política fiscal en Perú respecto al acceso a la OCDE⁸² “Cuando se escriben estas páginas...sigue discutiéndose en el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) el cómo y cuándo de la probable invitación al Perú para iniciar las conversaciones de adhesión a dicha organización internacional...[⁸³]. Para el país andino, adherirse a la OCDE significa entrar a formar parte de este prestigioso think tank mundial para la mejora de las políticas públicas, tanto en el ámbito nacional como internacional, en un amplio rango de materias...

La OCDE promueve la cooperación internacional con una metodología única, basada en el intercambio de experiencias y mejores prácticas, en un diálogo

⁸² “Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

La OCDE ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajamos para entender qué es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Medimos la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizamos y comparamos datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijamos estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas”.

EN: <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

Consultado el 19 de agosto de 2019.

Es preciso agregar que las políticas que desarrolla en el contexto de mejora del bienestar económico y social se vinculan con inversiones, gobierno corporativo, desarrollo de mercados en general (financiero, pensiones de fondos privados, libre competencia y seguros) e incluso la corrupción de funcionarios más allá de las fronteras territoriales de sus países, revisa políticas educativas y de trabajo, sanidad, agricultura, pesca, ciencia y tecnología y políticas para evitar la erosión de las bases fiscales de los distintos Estados, entre otros.

Podemos citar un reciente caso de influencia de las recomendaciones de la OCDE en temas previsionales y que son tomadas seriamente por la titular de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, Socorro Heysen “En el Perú coexisten dos sistemas de pensiones de tipo contributivo: el Sistema Nacional de Pensiones...y el Sistema Privado de Pensiones...Ambos son obligatorios para los trabajadores dependientes, pero voluntarios para los independientes, explicó Socorro Heysen, superintendente de Banca, Seguros y AFP. “Si bien los sistemas de pensiones han registrado avances, enfrentan todavía retos importantes”, señaló Heysen al presentar el estudio de la OCDE sobre el sistema previsional peruano”

GESTIÓN. El diario de economía y negocios del Perú. 2019 “OCDE plantea que 30% de aportes de afiliados a las AFP vayan a ONP”. *Gestión*. Lima, 10 de setiembre, pp. 22-23.

⁸³ “Los debates sobre la aceptación de Perú, y de otros países interesados, se disciplinan por el llamado “Framework for Consideration of Prospective Members”, disponible en línea en <http://www.oecd.org/mcm/documents/C-MIN-2017-13-EN.pdf>”.

franco y abierto entre los diversos gobiernos que la integran. Las reuniones de la OCDE sirven también como una estupenda escuela práctica que mejora las habilidades y conocimientos de los altos funcionarios que participan en las mismas. El acceso a la OCDE ha representado así, para algunos países latinoamericanos, una vía de modernización y acceso privilegiado a lo más avanzado en políticas públicas. Es el caso de México, que ingresó en 1994, o el de Chile, que lo hizo en 2010, pero lo es también el de Colombia, candidata desde 2013 y que, de no haber centrado su energía en los acuerdos de paz con la guerrilla tal vez hubiera accedido ya, o el de Costa Rica, candidata desde 2015. También sería el caso de los grandes países de la región, Argentina y Brasil, precandidatos como Perú. Si todos estos procesos se culminan con éxito, a las ventajas de participar en el club de las mejores prácticas, derivadas por cada uno de los miembros a título individual, se añadiría la emergencia dentro de la OCDE de un potente bloque histórico, cultural y lingüístico, teniendo en cuenta también a los países de la Península Ibérica.

Los fundamentos económicos de partida del Perú son buenos, tal vez los mejores de su historia. En la última década se ha logrado aumentar los ingresos públicos y reducir la pobreza, disfrutando en el siglo XXI de una de las economías de mayor crecimiento, con un promedio superior al 5 por ciento, bien cierto que alentada por el frenesí de las materias primas^[84]. Esto ha servido para reducir la pobreza y el

⁸⁴ Agregamos: "El Banco Mundial en Perú.

Las acertadas políticas macroeconómicas y estructurales del Perú, combinadas con condiciones externas propicias, han generado un crecimiento importante. El país creció a un ritmo cercano al 6% durante la última década y, entre 2004 y 2015, 9 millones de peruanos salieron de la pobreza.

Entre 2014 y 2017, la expansión de la economía se desaceleró a un promedio de 3,0% anual, sobre todo como consecuencia de la caída del precio internacional de las materias primas, entre ellas el cobre, principal producto de exportación peruano. Esto generó una contracción de la inversión privada, menores ingresos fiscales y una reducción del consumo. Sin embargo, dos factores atenuaron el efecto de este choque externo sobre el producto, permitiendo que,

desempleo de modo sustancial...mientras la inflación se halla contenida, con guarismos de un solo dígito. Perú tiene una buena posición fiscal y la dolarización de la economía ha disminuido, fenómeno que revela una mayor confianza en la economía. Toda esta ejecutoria es buena, pero es preciso consolidar el marco de política macroeconómica y acometer reformas estructurales para seguir promoviendo un crecimiento inclusivo, y la OCDE puede ser la fuente de donde emanen políticas avanzadas y buenas prácticas.

(...)

Se halla Perú, en definitiva, en una encrucijada donde la participación en la OCDE puede servir como inspiración y palanca para seguir introduciendo reformas, y consolidar así su modelo de crecimiento inclusivo dentro de una economía más abierta y diversificada.

Con base en procesos previos de adhesión es posible aventurar los avatares que esperarán a Perú hasta convertirse en un miembro de pleno derecho de la

aunque más lentamente, el PBI siguiera aumentando. Primero, la prudencia con la que se habían manejado en años previos tanto la política fiscal como la monetaria y cambiaría. Esto posibilitó, por un lado, sobrellevar la caída de los ingresos fiscales sin ajustes drásticos en el gasto, y por el otro, contar con las reservas internacionales para facilitar una gestión ordenada del tipo de cambio. Segundo, el aumento de la producción minera, debido a la maduración de los proyectos gestados durante los años de auge, lo que impulsó las exportaciones y contrarrestó la desaceleración de la demanda interna.

(...)

En 2018 se espera un repunte en el crecimiento del PBI a una tasa de alrededor del 4%, impulsada por una recuperación en la demanda interna. Por un lado, los precios más altos de las materias primas se vienen traduciendo en una nueva ola de inversiones mineras. Por otro, se espera que el aumento de la confianza empresarial, el incremento en la colocación aceleración de crédito y la mayor creación de empleos formales den soporte al consumo privado. Además, la inversión pública se aceleró debido a una mejor ejecución del gasto fiscal.

(...)

En el mediano plazo, se espera que el crecimiento se mantenga cercano al 4% anual, sostenido por la fortaleza que viene mostrando la demanda interna y por un paulatino aumento de las exportaciones.

(...)

Las proyecciones de crecimiento son vulnerables a impactos externos como una caída de precios de las materias primas o un ajuste de las condiciones financieras internacionales. Algunos eventos que podrían desencadenar estos efectos son una escalada de las medidas proteccionistas en el ámbito comercial, una desaceleración del crecimiento de China o una mayor incertidumbre acerca de la viabilidad financiera de otras economías emergentes. Además, la economía está expuesta a riesgos naturales, incluyendo fenómenos climáticos recurrentes como El Niño. Frente a estos riesgos, la economía peruana ha establecido amortiguadores monetarios, cambiarios y fiscales que permitirían atenuar sus efectos.

Última actualización: Abr 09, 2019".

Perú panorama general. Banco Mundial.

Convención de la OCDE. En este caso, partimos de una sólida base, como es el Programa de País de Perú, inaugurado en diciembre de 2014 ...^[85], y que sirvió como plataforma para alcanzar una estrecha cooperación de cara a un proceso de adhesión que a la sazón se antojaba remoto. En virtud de dicho Programa, adoptó el Perú una serie de reformas legales y administrativas en diversas áreas políticas, incluyendo la tributaria, con importantes avances en materia de transparencia o de fiscalidad internacional, alineando las políticas peruanas con los instrumentos jurídico-tributarios fundamentales de la OCDE...^[86]. En la misma línea, la creciente participación de Perú en el Comité de Asuntos Fiscales le ha dado un mayor protagonismo en la gobernanza mundial de la fiscalidad internacional. Dicho rol, visualizado por ahora en su condición de miembro del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria y del Marco Inclusivo para la Implementación de BEPS, se vería definitivamente reforzado si Perú ingresara como miembro de pleno derecho en la OCDE, que en la actualidad tiene 35 miembros y va camino de alcanzar 38 a corto plazo”^{87 88}.

⁸⁵ “Perú fue uno de los cuatro países que estrenaron el concepto de Programa–País como forma de colaborar estrechamente con la OCDE. Inaugurado en diciembre de 2014, el Programa se orienta al avance en cinco áreas políticas fundamentales para el Perú: el crecimiento económico, la mejor gobernanza pública, la transparencia y la lucha contra la corrupción, el incremento de la productividad y del capital humano, y la protección del medio ambiente. El Programa comprendía la elaboración de informes por parte de la OCDE sobre cómo mejorar las políticas públicas, su puesta en práctica efectiva, y varios proyectos de mejora de la capacidad del Perú para llevarlas a cabo. También se preveía la participación de políticos y funcionarios peruanos en los Comités de la OCDE y la adhesión a determinados instrumentos jurídicos de la OCDE (<http://www.oecd.org/latin-america/countries/peru/peru-y-la-ocde.htm>)”.

⁸⁶ Las líneas maestras del Programa País en materia tributaria eran: adhesión al Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, adhesión a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria, adhesión al mecanismo multilateral de intercambio automático de información tributaria y el desarrollo de capacidades en fiscalidad internacional. También la celebración de una consulta regional sobre BEPS (Lima, febrero de 2015). La mayoría de los objetivos se han cumplido debido al firme compromiso del Perú y al apoyo dedicado de la Secretaría de la OCDE.

⁸⁷ Ubaldo, G. (2018). La Política Fiscal en Perú en la Encrucijada del Acceso a la OCDE. En *Revista Análisis Tributario – AELE*, Vol. XXXI (362) pp. 11-12. Recuperado de http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/AT-03-17_UBALDO_GONZALEZ.pdf

⁸⁸ “Perú es uno de los países socios más activos, siendo uno de los primeros países en colaborar con la OCDE a través de un Programa de País de la OCDE que se desarrolló en torno a cinco áreas clave: el crecimiento económico; gobernanza pública, anticorrupción y transparencia; capital humano y productividad; y medio ambiente. El Programa comprendió proyectos de revisión de políticas, implementación y creación de capacidad, participación en los Comités de la OCDE y adhesión a determinados instrumentos jurídicos de la OCDE.

Perú ha hecho uso de la experiencia, las prácticas y los instrumentos legales de la OCDE para apoyar su programa de reforma. Por ejemplo, en 2018, Perú tomó medidas importantes para combatir la corrupción y fomentar una mayor

El representante de la OCDE, Juan Yermo, vice-director del Gabinete de la OCDE, respecto al posible ingreso de Perú a la OCDE en el 2021 señaló que ese horizonte es factible “en el sentido que (Perú) está avanzando muy bien en la alineación con los comités de la OCDE”. ¿Qué significa? El representante de la organización explicó que existen 23 comités que participan de la evaluación de cualquier nuevo candidato en el proceso de adhesión a la OCDE. Entonces, aunque el Perú todavía no ha sido invitado a formar parte de esta organización, ya viene trabajando en el cumplimiento de -por ejemplo- acciones en el tema de cohecho, estándares de transparencia fiscal, reconocimiento mutuo en el tema tributario; puntos que revisan los comités. Sin embargo, todavía hay otros pendientes, como la regulación del flujo de capital. “Hay un estándar importante en la OCDE que se llama códigos de liberalización de la cuenta de capitales y de movimientos en la cuenta de invisibles; eso tiene que pasar por un comité de inversiones que es el que tiene que hacer la evaluación de la legislación de la cuenta de capitales del Perú”, anotó. Además, otros temas por abordarse son los vinculados a gobierno corporativo de las empresas estatales y una serie de estándares sobre temas medioambientales...Yermo agregó que si el Perú es invitado en algún momento a formar parte de la OCDE, su proceso de adhesión sería más sencillo por todo el trabajo ya realizado”.

transparencia e intercambio de información al completar los pasos necesarios para convertirse en Parte de la Convención de la OCDE sobre la lucha contra el soborno de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales (Convención contra el soborno) y el Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Además, Perú promulgó 29 decretos legislativos que implementan las recomendaciones de la OCDE y otras normas de políticas en áreas tales como el medio ambiente, la gestión de residuos, la transparencia y el intercambio de información en materia fiscal, política reglamentaria, soborno transfronterizo, integridad y desarrollo rural y urbano.

EN: <http://www.oecd.org/latin-america/countries/peru/peru-y-la-ocde.htm>

Consultado el 18 de agosto de 2019.

Respecto al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria es preciso anotar que fue creado el año 2000 por la OCDE con el fin que diversas administraciones tributarias de diversos países se encarguen de elaborar proyectos de normas en materia de derecho fiscal y tributario para erradicar los denominados paraísos fiscales convencionalmente determinados. Nació con 32 países y ahora “El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, en el que participan 154 países y jurisdicciones más la Unión Europea, constituye la red de cooperación internacional en materia tributaria y de intercambio de información financiera más grande del mundo. La XI reunión [que se llevó a cabo en Punta del Este, Uruguay, del 20 al 22 de noviembre de 2018] reunirá a más de 200 delegados encargados de analizar los siguientes pasos y medidas que habrán de adoptarse para intensificar la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal, haciendo hincapié en la implementación del *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*”. (OCCE, mejores políticas para una vida mejor. XI Reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.)

El Perú ya pasó una primera revisión de pares y se encuentra pendiente la segunda. De la primera etapa quedó el compromiso de tener la posibilidad de intercambiar información de trascendencia tributaria con muchas jurisdicciones, lo que se logró con la adhesión a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAMMF), aprobada por Resolución Legislativa N° 30774 y ratificada por Decreto Supremo N°. 012-2018-EF publicados el 23 y el 24 de mayo de 2018 respectivamente. “El jefe de la SUNAT Víctor Shiguiyama señaló

que el Perú iniciará el intercambio de información financiera y tributaria con más de 100 países desde el 2020, debido a que pertenece al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales...El Perú ha firmado una convención, el Foro Global, que permite intercambio de información. Nosotros vamos a empezar ese intercambio el 2020”, señaló Víctor Shiguiyama en entrevista con RPP Noticias...Eso significa que vamos a entrar en una fase de transparencia, no solo en el caso de Perú, sino del mundo. Van a ser más de 100 países que van a iniciar el intercambio de información financiera y tributaria. Eso va a generar menores espacios para la evasión”. (En Gestión. Economía. Actualizado al 1 de diciembre de 2017)

Respecto al Marco Inclusivo [MI], luego que se aprobaran y publicaran las quince acciones BEPS (recomendaciones para combatir la evasión fiscal, para que haya coherencia de las normas fiscales internacionales y buscar mayor transparencia en el ámbito fiscal, que veremos a continuación) en el mes de octubre del año 2015, “los líderes del G20 instaron a su implementación, y pidieron a la OCDE el desarrollo de un marco más inclusivo que contase con la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo.

La OCDE estableció el MI de BEPS en junio de 2016 para facilitar el trabajo conjunto entre todos los países y jurisdicciones miembros. Más de 115 países y jurisdicciones ya se han unido igualitariamente para el desarrollo de estándares relacionados con BEPS y el seguimiento de su uniforme implementación.

Para ser miembro..., un país o jurisdicción debe comprometerse con el paquete BEPS y pagar una cotización...anual de 20 000 EUR” (Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global. Julio de 2018).

Como vemos, como país, tenemos distintas tareas que cumplir en el proceso de acceso a la OCDE y una vez que se inicie el proceso en sí habrá una Hoja de Ruta bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE y será el instrumento de seguimiento del proceso de acceso del Perú a la OCDE. Dicho proceso puede tomar varios años. Ello conllevará a compartir los principios de los países miembros de la OCDE, entre otros los relativos a una economía abierta y transparente, aceptando introducir en nuestro ordenamiento jurídico un conjunto de instrumentos y estándares.

“En el curso de las evaluaciones de acceso, los miembros actuales, con el apoyo de la Secretaría, procederán a una profunda revisión de las políticas fiscales del Perú en relación con los ocho principios fundamentales que inspiran las políticas fiscales de la OCDE, a saber:

- 3.1 Prevención de la doble imposición ...
- 3.2 Política fiscal y estadísticas ...
- 3.3 Precios de transferencia ...
- 3.4 Prevención de la elusión fiscal ...
- 3.5 Transparencia e intercambio de información tributaria ...
- 3.6 Erradicar la competencia fiscal lesiva ...
- 3.7 Impuesto al Valor Agregado (IVA) ...
- 3.8 Anticorrupción ...”. (Ubaldo, G. 2018, pp. 15-17).

Respecto a la prevención de la doble imposición hay una serie de acciones y una de trascendencia para el presente trabajo será la relativa a la solución de controversias que exigirá, como veremos, quebrar el concepto de acto firme administrativo.

Para cerrar este acápite tenemos que recordar la existencia de un compromiso de la República del Perú para establecer las condiciones para una cooperación mutuamente benéfica con la OCDE, en un Programa País orientado a promover la adhesión a los instrumentos de la OCDE y la efectiva implementación de los estándares y mejores prácticas de la OCDE⁸⁹, contenidos en el Acuerdo entre la República del Perú y la OCDE⁹⁰ suscrito el 8 de diciembre de 2014, en la ciudad de Veracruz, Estados Unidos Mexicanos y que entró en vigencia el 13 de febrero de 2015⁹¹ (fecha en la que el Perú informó a la OCDE del cumplimiento de sus requisitos nacionales para su entrada en vigor)⁹².

1.3.16.2 Plan BEPS

En el acápite anterior (1.3.16.1) señalamos que la OCDE estableció el Marco Inclusivo de BEPS en el mes de junio del año 2016 para que los distintos países y jurisdicciones desarrollen los estándares relacionados con BEPS y hagan el seguimiento respectivo a la implementación. La prevención de la elusión fiscal, la prevención de la doble imposición y la erradicación de la competencia fiscal lesiva son algunas políticas fiscales que inspiraron la formulación del plan BEPS. Evitar que los contribuyentes utilicen los mismos convenios internacionales o las distintas

⁸⁹ Además de avanzar en la agenda de reformas del Perú en diferentes áreas de políticas públicas, en particular en las áreas de emparejamiento del crecimiento económico sostenible con la inclusión social, fortalecimiento de la competitividad y la diversificación de la economía nacional, incrementando la efectividad de las instituciones públicas y alcanzando mejores resultados ambientales.

⁹⁰ Considera a la OCDE como una organización intergubernamental establecida por la Convención relativa a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico del 14 de diciembre de 1960 y cuyo trabajo está principalmente dirigido a contribuir a la expansión económica saludable de sus miembros y países asociados, y que la Declaración de Visión, adoptada durante la Reunión Ministerial de la OCDE en 2011, da la bienvenida a la “colaboración de todos aquellos países interesados en compartir conocimiento y experiencia, promover reformas, así como contribuir y adherirse a los estándares de la OCDE”

⁹¹ Ratificado mediante Decreto Supremo N° 004-2015-RE de fecha 10 de febrero de 2015 y publicado en el diario oficial El Peruano el 27 de febrero de 2015.

⁹² Posteriormente se declara de interés nacional las acciones, actividades e iniciativas desarrolladas en el marco del proceso de vinculación del Perú con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) e implementación del Programa País y crea la Comisión Multisectorial de naturaleza permanente para promover las acciones de seguimiento del referido proceso, conforme al Decreto Supremo N° 086-2015-PCM de 15 de diciembre de 2015 y luego por Resolución Suprema N° 126-2017-PCM de 24 de agosto de 2017 se conforma la delegación especial para el proceso de vinculación con la OCDE.

leyes tributarias de las diferentes jurisdicciones para causar forados o vacíos recaudatorios debido justamente a la hábil manipulación de las normas y hechos de trascendencia tributaria provocó la formulación del plan en mención para que los distintos países estandaricen sus normas para evitar que los malos contribuyentes o asesores hagan ejercicio agresivo o abusivo de las distintas ventajas fiscales que puedan descubrir, así como también, por justicia para el contribuyente, para prevenir, entre otros, la doble imposición internacional.

- “La erosión de la base imponible nacional y el traslado de beneficios (BEPS), debido a que las empresas multinacionales explotan los desajustes entre los sistemas fiscales de las diferentes jurisdicciones, afectan a todos los países.
- Debido a que las empresas operan a nivel internacional, los gobiernos deben actuar conjuntamente para combatir el problema de BEPS y recuperar la confianza en los sistemas fiscales nacionales e internacionales.
- Las prácticas de BEPS suponen a los países una pérdida de ingresos de entre 100-240 millones anualmente. Esto equivale al 4-10% del ingreso global del impuesto sobre la renta corporativa.
- Trabajando juntos en el Proyecto BEPS de la OCDE / G20, más de 60 países conjuntamente emitieron el paquete de 15 acciones con el fin de combatir la evasión fiscal, mejorar la coherencia de las normas fiscales internacionales y garantizar más transparencia en el ámbito fiscal” (BEPS en pocas palabras)

La firma de la “Declaración de Punta del Este, un llamado a reforzar las medidas contra la evasión legal y la corrupción”, relativa al Foro Global que comentamos en el acápite precedente, conllevó a que los países de la Región se comprometieran

a lograr una plena y eficaz implementación de los estándares de transparencia, EOI⁹³ y del proyecto BEPS. Se han adherido: Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay. Como país estamos comprometidos con el proyecto BEPS, si decidimos avanzar hacia la OCDE estamos obligados a implementar las recomendaciones o acciones BEPS.

Como vimos en el acápite anterior entre los distintos principios que inspiran las políticas fiscales de la OCDE está el evitar la doble imposición internacional, sin embargo en el marco de las acciones BEPS se tiene la Acción 6 para evitar los abusos de los tratados internacionales, la Acción 7 relativa a evitar los abusos fiscales a través de establecimientos permanentes y la Acción 15 vinculada a la adhesión al Instrumento Multilateral de BEPS (IML), (Ver: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>, Denominada Convención Multilateral para Implementar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales Destinadas a Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios), para poder modificar los tratados fiscales existentes de una manera coordinada y efectiva. Tiene como objetivo la incorporación en los tratados entre países o CDI, las recomendaciones del proyecto BEPS respecto a la Acción 2 (neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios), Acción 7 (impedir la elusión artificiosa del concepto de establecimiento permanente) y Acción 14 relativa a la revisión de mecanismos de resolución efectiva de disputas entre la administración fiscal y los contribuyentes exige implementar acuerdos amistosos para solucionar controversias en especial respecto a evitar la doble imposición

⁹³ Intercambio de información en el campo tributario.

internacional que pueden llevar, como dijimos a enervar el concepto de acto administrativo firme, es decir una nueva excepción a la irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria que requiere ser formalizada legalmente.

Legislativamente en el Perú se tomó una primera decisión en el año 2016 para adecuar la normativa nacional a los estándares y recomendaciones emitidos por la OCDE. Es así que la Ley N°. 30506 delegó en el Poder Ejecutivo el adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria. Ello conllevó a diversos cambios en la normativa del impuesto a la renta y en especial en las normas generales contenidas en el Código Tributario para poder participar de la asistencia administrativa mutua en materia fiscal (es el caso del Decreto Legislativo N°. 1315).

1.3.17 Enfoque sistémico de la temática en investigación y opinión de los operadores jurídicos.

1.3.17.1 Marco Macroeconómico Multianual

Nos referiremos al Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023, aprobado en sesión de Consejo de Ministros el 21 de agosto de 2019⁹⁴. Este documento contiene las proyecciones macroeconómicas multianuales oficiales considerando tanto el escenario local como internacional y las finanzas públicas, estableciendo los lineamientos tanto de política económica como la declaración de política fiscal.

⁹⁴ Publicado en Separata Especial del diario oficial El Peruano el 23 de agosto de 2019.

Este marco macroeconómico considera que para el periodo 2020-2023, la economía peruana alcanzará tasas de crecimiento promedio de 4,4% y dicho crecimiento será impulsado principalmente por la demanda interna, reflejada en el fortalecimiento de la inversión privada y pública y por el efecto de las medidas de política económica orientadas a mejorar la productividad y competitividad del país.

En los lineamientos de política económica considera, en la parte que también interesa para el presente trabajo, “la estrategia que viene implementando el Gobierno es un medio para seguir avanzando en nuestro camino hacia un país desarrollado y con bienestar para todos los ciudadanos, en línea con las mejores prácticas internacionales, las cuales permitirán que Perú se encamine a ser miembro de la OCDE” (En MARCO MACROECONÓMICO MULTIANUAL 2020-2023 (MMM 2020-2023), aprobado en Sesión de Consejo de Ministros el 21 de agosto de 2019 y publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de agosto de 2019, p. 9.), políticamente existe y es actual la decisión de seguir el camino a la OCDE como podemos apreciar del texto citado.

Sumado ello al contexto de la consolidación del déficit fiscal “es imprescindible continuar fortaleciendo la recaudación a partir de las medidas emprendidas en los últimos años, a fin de mantener la provisión de infraestructura y servicios públicos. La consolidación por el lado de los ingresos fiscales resulta factible y eficiente teniendo en cuenta el elevado nivel de incumplimiento tributario y las exoneraciones tributarias poco efectivas y focalizadas en pocos beneficiarios. Por ello, entre fines de 2017 e inicios de 2018, se adoptaron medidas orientadas a ampliar la base tributaria y alinear el ISC en función de externalidades negativas.

En tal sentido, se mejoró el sistema de detracciones tributarias (pagos anticipados de impuestos) y se aprobó la modificación del Impuesto Selectivo al Consumo a un conjunto de bienes para lo cual se consideró el grado de externalidad negativa e índices de nocividad. Adicionalmente, se implementaron medidas dirigidas a masificar el uso de comprobantes de pago electrónico, se adoptó un marco antielusivo al Código Tributario siguiendo los estándares de la OCDE y se racionalizaron exoneraciones para financiar proyectos de inversión pública, entre otras. Durante 2018 y el 1S2019, la aplicación de tales medidas ha tenido un efecto favorable en los ingresos y se espera que la implementación integral, en particular de aquellas medidas orientadas a reducir la evasión y elusión tributaria, permitan incrementar los ingresos fiscales en 1,0% del PBI a 2023 (de 19,7% del PBI en 2019 a 20,7% del PBI en 2023). Es importante mencionar que en el escenario de maduración de las medidas, hacia 2023 la presión tributaria continuará siendo una de las más bajas de los países de la región; de ese modo, existe margen para incrementar la recaudación y seguir financiando las demandas de gasto en sectores prioritarios como educación, salud, seguridad y saneamiento. Así, en el mediano plazo, será clave continuar implementando medidas que incrementen los ingresos estructurales, sin vulnerar los principios de suficiencia, eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad del sistema tributario, y reducir el costo de cumplimiento.

(...)

Siendo el objetivo principal de la política tributaria el fortalecimiento del Sistema Tributario Nacional, sobre la base de los principios de suficiencia, eficiencia,

equidad, neutralidad y simplicidad; las medidas que se implementen deberán garantizar la generación de nuevos ingresos fiscales de carácter permanente para financiar las necesidades de gasto público. Asimismo, se debe continuar con la masificación del uso de comprobantes de pago y libros electrónicos, así como con la reducción de los costos de cumplimiento y la evasión de tal manera que se fomente la formalización tributaria de las actividades económicas y se reduzcan los costos de cumplimiento tributario para los contribuyentes.

(...)

De otro lado, y con la finalidad de seguir perfeccionando el Sistema se evaluarán de forma permanente los efectos de las modificaciones realizadas dentro del marco de la delegación de facultades de la Ley N° 30823, cuyo objetivo es modernizar el Sistema Tributario alrededor de tres ejes: i) adaptar nuestra legislación a las mejores prácticas internacionales, para aumentar la transparencia y reducir la evasión y elusión tributaria; ii) realizar una transformación digital, para reducir los costos de cumplimiento y mejorar el control y fiscalización de la SUNAT; y iii) facilitar el clima de inversión, otorgando mayor predictibilidad al sistema”⁹⁵.

⁹⁵ Anotamos que existe la preocupación respecto al método utilizado para medir en el Perú el PBI, tanto así que el Ministerio de Economía y Finanzas está a favor de cambiarlo y como consecuencia los resultados de la presión tributaria podrán experimentar cambios. También comparativamente con otros países para la determinación de la presión tributaria no se consideran las cargas totales que asume el contribuyente en nuestro país. “La ministra de Economía y Finanzas, María Antonieta Alva, señaló que el mecanismo para medir el PBI no estaría reflejando con certeza la evolución de la economía peruana. En consecuencia, su cartera ha destinado recursos al Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) para revisar el índice PBI. En conferencia de prensa posterior al Consejo de Ministros, Alva indicó que coincide con el titular del Banco Central de Reserva...Julio Velarde, quien sugirió una renovación de la forma en que se mide el...PBI. “Definitivamente, el año base está rezagado y esto podría estar afectando de cierta manera, pues no estaría capturando con fidelidad el dinamismo de la actividad económica” EN publimetro.pe Edición Lima, de fecha 30 de enero de 2020, sección economía, p.8

No solo la implementación del plan BEPS (que debe llevar al cambio del ordenamiento legal para incorporar los efectos del Procedimiento Amistoso que desarrollaremos y que constituirá una causal de revisión de los actos de la administración en general) sino también otras medidas legales son necesarias para alcanzar la eficiencia, equidad, neutralidad, simplicidad y predictibilidad del sistema tributario que proclama el marco macroeconómico. Equidad para el contribuyente y para el Estado, exige que los actos administrativos en error demostrado por hecho posterior sobreviniente o hecho o circunstancia recién conocida sean corregidos por justicia y la revisión del acto administrativo en virtud a razones valiosas –que son las que consideramos en el presente trabajo de investigación- proceda y no se blinde por el solo principio de irrevisibilidad. El nuevo hecho como causal de revisión de los actos de la Administración Tributaria ya está regulado legalmente, sin embargo hay otras de trascendencia y significado jurídico que merecen ser incorporadas así como también hay situaciones que pueden significar un ejercicio abusivo del derecho por parte del administrado que ya no deben proceder (por ejemplo vía solicitud no contenciosa abrir fiscalizaciones cerradas formalmente). Y las reglas tienen que ser claras para conseguir la simplicidad y predictibilidad del sistema y por tanto incorporarse legalmente.

Esta es entonces la política fiscal o tributaria que requiere ser clarificada en el ordenamiento jurídico para que resulte obligatoria. Esta política va de la mano con las políticas del mismo Estado que se desprenden de la lectura de la LPAG que si bien el año 2001 fue una ley (Ley N° 27444) que aspira a ser general, ha tenido cambios trascendentes vía decretos legislativos como son tanto el Decreto

Legislativo N° 1272 como el Decreto Legislativo N° 1452 que introducen nuevas figuras jurídicas al ordenamiento legal común administrativo, incluso con esfuerzos unificadores de la temática procedimental administrativa, tal como sucedió con el cambio del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG conforme al artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1272 que señaló con carácter general que: “1. La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. 2. Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley.”

Conforme a este último cambio normativo experimentado en diciembre de 2016 se habían terminado los procedimientos y principios procedimentales especiales incluso en materia tributaria, cuales, de corresponder, debían adecuarse a las normas generales. Sin embargo, ya que en la Presidencia del Consejo de Ministros no se habían evaluado las consecuencias de dicho cambio en lo tributario, mediante la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1311 (que modifica el Código Tributario) se estableció la supletoriedad de la Ley N° 27444 en los procedimientos especiales seguidos ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal⁹⁶. Ello no obsta para que en el campo tributario necesariamente deba evaluarse qué se aplica supletoriamente y cómo se aplica, es tarea, entre otros, darle sentido por ejemplo al principio de confianza legítima, incorporado por el mencionado decreto 1272, en el ámbito

⁹⁶ En el contexto del desarrollo de las normas que se debían emitir vía delegación de facultades legislativas se ve la falta de coordinación interministerial, el decreto 1272 se tramita a través de la Presidencia del Consejo de Ministros mientras que el decreto 1311, una vez que se advirtió los cambios trascendentes procedimentales, se tramitó a través del Ministerio de Economía y Finanzas.

procedimental tributario, hasta que en un futuro predomine la posición de la aplicación generalizada de los principios y reglas de la ley general incluso en lo tributario. El papel de la Presidencia del Consejo de Ministros es importante dentro del desarrollo de las políticas y en todo momento podemos apreciar que se inclina por la aplicación generalizada de la LPAG y así será una vez que se puedan estudiar y evaluar los efectos en materia tributaria, que podrán conllevar a que se insista con la aplicación supletoria de las normas generales administrativas pero jamás afectar los principios fundamentales de derecho administrativo. Así sucedió por ejemplo en España la Ley General Tributaria reconoce como principios de aplicación (para las Administraciones Tributarias): la proporcionalidad, la eficacia y la limitación de costes indirectos consecuencia de la exigencia de tributos además de reconocer el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común, pero jamás podrá irse contra los principios fundamentales contenidos en las disposiciones generales de derecho administrativo que reconoce muchos más derechos a favor del administrado.

1.3.17.2 Enfoque sistémico y argumento de autoridad

Tal como señalamos en el acápite anterior los principios de política fiscal contenidos en el Marco Macroeconómico Multianual nos dan el escenario propicio para proponer medidas como las que hacemos en el presente trabajo. En materia de definición de políticas, conforme al numeral 3 del Artículo 118° de la Constitución, corresponde dirigirlas al Presidente de la República y en la materia que nos ocupa, la decisión presidencial ha sido a veces influenciada por la

Presidencia del Consejo de Ministros como por el Ministerio de Economía y Finanzas en sentidos opuestos. El marco macroeconómico mencionado en el acápite anterior exige la eficiencia, equidad, neutralidad, simplicidad y predictibilidad del sistema tributario y ello debe motivar la expedición de las normas legales que le den sentido y obligatoriedad. Los hechos, las inequidades o lo engorroso de tener que generar recursos impugnatorios o agotar la vía jurisdiccional para conseguir un resultado positivo a favor del administrado nos exige justamente desarrollar las propuestas contenidas en el presente trabajo para que de una vez tanto el Estado como el contribuyente asuman la responsabilidad de hacer bien las cosas y dar efectos a su incumplimiento o a la generación de falsas expectativas. El tanto el Ministerio de Economía y Finanzas se erija como el dueño (o quien define) de las políticas no solo tributarias sino procedimentales tributarias y subsistan los procedimientos administrativos de tipo especial en lo tributario, se requerirá de normas que puedan adecuar idóneamente los efectos de la supletoriedad de la LPAG y el reconocimiento de derechos a favor del administrado para que, por ejemplo, frente a una situación igual de no aplicación de sanción administrativa pueda exigir lo mismo, en virtud a la igualdad, aquél contribuyente que se vea afectado con la aplicación de la sanción administrativa cuando, por discrecionalidad, no correspondía.

Los planteamientos del presente trabajo de investigación son acordes con lo que no solo quiere el Poder Ejecutivo sino también con el sentir de los administrados o de los llamados operadores jurídicos. La realidad social lo exige, la formulación de políticas existen a nivel del Poder Ejecutivo, que en el presente caso representa al

Estado, lo que falta son algunos ajustes normativos para que se puedan hacer realidad obligada en nuestro medio.

Hemos preguntado a distintos operadores jurídicos de los sectores público y privado para conocer su orientación sobre los temas que planteamos en el presente trabajo. Nos contactamos con las siguientes personas: Mario Angelo Madau Martínez⁹⁷, Miguel del Pomar Shirota⁹⁸, Reinier Carrillo⁹⁹, Socorro Nuñez Eriquita¹⁰⁰, Yube E. Ostos Espinoza¹⁰¹, Fernando Zuzunaga del Pino¹⁰², Lorgio Moreno de la Cruz¹⁰³, Enrique Pintado Espinoza¹⁰⁴, Jorge Sarmiento Díaz¹⁰⁵ y María Eugenia Caller Ferreyros¹⁰⁶.

⁹⁷ En enero de 2020 Gerente Corporativo de Servicios Legales en Inversiones República S.A., que brinda servicios a las cuatro empresas vinculadas del grupo Glencore en el Perú. Fue jefe de la División de Reclamaciones en la Intendencia Regional Lima de la SUNAT. Director en posgrado de la Universidad de Lima respecto a las maestrías en Tributación y Política Fiscal y Derecho de la Empresa. Actual docente universitario de materias tributarias en la Universidad de Lima.

⁹⁸ En enero de 2020 experto y consultor tributario independiente. Ha sido vocal del Tribunal Fiscal y funcionario de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT.

⁹⁹ En enero 2020, abogado asociado del área tributaria de DLP Piper Perú, reconocida como una de las firmas más sólidas en el mercado legal peruano y docente en el Instituto San Ignacio de Loyola.

¹⁰⁰ En enero 2020, Directora y abogada asociada de área tributaria de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, firma especializada en brindar servicios altamente sofisticados en derecho tributario. Ha sido gerente de la Gerencia de Reclamos de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y jefe del Departamento de Reclamos y de la División Jurídica de la Intendencia Regional Tacna de la SUNAT.

¹⁰¹ En enero 2020, Director y Gerente Legal de OGM CONSULTORES S.A., firma de abogados y contadores dedicada a la asesoría empresarial comprendiendo aspectos corporativos, tributarios y contables. Docente en la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres y responsable académico de la Maestría en Derecho Tributario y Fiscalidad Internacional en Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres.

¹⁰² En enero 2020, socio especializado en asuntos tributarios y corporativos de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, firma especializada en brindar servicios altamente sofisticados en derecho tributario, reconocido como "Global Elite Thought Leader" en la categoría "Corporate Tax - Controversy" por Who's Who Legal (2019), presidente del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía - SNMPE (2013-2017), presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT (2013-2015), presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT (2011-2013), docente y conferencista en varios seminarios, cursos de pregrado y posgrado en facultades de Derecho de prestigiosas universidades nacionales e internacionales. Socio del área tributaria del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados (2000-2008), asesor del Ministerio de Economía y Finanzas en política fiscal (2001-2002) y socio de Luis Hernández Berenguel Abogados (1992-1995).

¹⁰³ En enero 2020, socio del área tributaria de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados, firma especializada en brindar servicios altamente sofisticados en derecho tributario, más de quince años trabajando para el Estado Peruano, como Secretario Relator en el Tribunal Fiscal, subgerente de cobranza coactiva en el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima y jefe del área de Derecho Administrativo y Tributario de Gaceta Jurídica SA y docente universitario.

¹⁰⁴ En enero 2020, desde el año 2013 Intendente Nacional Jurídico Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT, docente de posgrado en la especialidad de impuesto a la renta empresarial e internacional tributario en la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima y en la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹⁰⁵ En enero 2020 vocal del Tribunal Fiscal y docente universitario. Ex jefe de Cobranza Coactiva en la SUNAT y ex docente del Instituto Aduanero y Tributario de la SUNAT.

¹⁰⁶ En enero 2020 socia líder del área de impuestos de Ernst & Young, una de las más grande y representativa sociedad auditora en Perú, past president de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, docente en la Pontificia Universidad Católica del Perú, ha sido Presidente del Tribunal Fiscal y Gerente Jurídico de la Intendencia de Principales

El primer tema, que en general comprende los planteamientos del presente trabajo de investigación, está relacionado con la necesidad de certeza o predictibilidad normativas en las causales de revisión del acto de la Administración Tributaria y que no quede al ejercicio de una interpretación extensiva de la ley el tener que invocar circunstancias nuevas para que se pueda ingresar a revisar un acto administrativo.

Se comentó con los entrevistados que la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal, invocando siempre circunstancias valiosas, ha ido más allá del texto expreso de la ley respecto a las causales de irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria, habiendo encontrado, en un primer momento (década de los 70 u 80), situaciones en las que el deudor tributario actúa maliciosamente ocultando información a la Administración Tributaria en la fiscalización, llevando a error en los resultados por hechos que afectan también la buena fe procedimental, lo que llevó a modificar el Código Tributario para incluirla como causal de revisión. Se recordó que las causales de revisión son diversas y que están recogidas en el artículo 108 del Código Tributario y si se trata de un supuesto de nulidad (que posibilitará la emisión de un nuevo acto administrativo) están recogidas en el artículo 109 del mismo código. En ese contexto se señaló que actualmente, vía interpretación extensiva (por ejemplo de lo que es un “error de cálculo” que puede ser un cambio completo en una tabla de depreciación en la hoja “de cálculo” Excel que conlleva incluso a recalificar el tipo de bien y tasa depreciable) se modifican

actos o por otro lado se declara la nulidad de los mismos con una interpretación extensiva de lo que es un acto contrario al procedimiento legal establecido.

Frente a ello todos los entrevistados, menos dos, señalaron que las causales de revisión o de nulidad, resultantes de una interpretación extensiva de la ley, deberían incorporarse expresamente en la ley y no dejar que vía interpretación, invocando a ultranza el deber de contribuir, se sigan extendiendo los supuestos de revisión de los actos. Las dos personas que apuestan porque la interpretación siga haciendo lo suyo uno es del sector público y el otro del sector privado, sin embargo no afecta la conclusión general. Quienes afirman que todo debe estar contenido normativamente también precisan que si bien lo que recoja la ley brindará mayor seguridad jurídica, en ningún caso los tribunales administrativos o judiciales deberían amparar la mala fe ni el abuso del derecho.

El segundo tema general estuvo vinculado a la defensa de lo que es una fiscalización integral y definitiva basada en un trabajo serio de la Administración Tributaria (aplicación de la verdad material). De haber una fiscalización definitiva integral de la obligación tributaria, se puso a consideración que ya no debía proceder el trámite de ningún derecho de devolución o compensación por parte del deudor tributario, respecto al mismo tributo y periodo fiscalizado (que ya se encuentra contenido en una resolución de determinación), en tanto dicho derecho se debía haber ejercido en las etapas previas correspondientes (solicitud de devolución no contenciosa antes de la fiscalización) o incluso introducirla en la fiscalización en trámite. Los entrevistados en general, salvo dos, automáticamente mostraron su disconformidad con esta propuesta, sin embargo, de la conversación

sostenida, determinamos que existía una confusión entre determinación definitiva e integral, así que luego de la precisión que en la actualidad una fiscalización definitiva se torna en integral por todos los aspectos revisados o no en la fiscalización efectuada, la posición cambió, en tanto si se asegura que se parte de una fiscalización integral ya no debería quedar nada más para el mundo de la redeterminación, en tanto todo ya fue revisado y el hecho de no tener un pronunciamiento específico expreso no debe generar el derecho a revivir estos temas.

Como tercer tema se planteó el reexamen contenido en el Código Tributario, cual, por las distintas limitaciones impuestas el año 2007, se ha tornado en prácticamente inútil, y por otro lado el deber de contribuir exige su permanencia para que, en su expresión más simple, los errores del agente fiscalizador en dicha etapa no generen derechos indebidos a favor del contribuyente en contra del deber de contribuir y que se tribute el tributo debido conforme a ley. En este contexto se solicitó la opinión sobre si se debería ajustar los textos del articulado del Código Tributario para que se pueda hacer reexamen por incorporación de nuevo fundamento al reparo en la etapa de reclamación (tener en consideración que el deudor tributario dentro de la reclamación tiene derecho a presentar pruebas y alegatos en contra, es decir está a resguardo su derecho de defensa) y también se pidió que consideren que el concepto de “aspectos del asunto controvertido” debería tener una acepción amplia (pero siempre vinculado directamente por supuesto al reparo efectuado en la etapa de fiscalización) y no tan minucioso o de detalle como lo ha venido definiendo el Tribunal Fiscal.

Frente a ello el cincuenta por ciento de los entrevistados se mostró a favor de estas propuestas, precisando algunos que si bien se puede incluir un nuevo fundamento jamás un nuevo reparo. El otro cincuenta por ciento está apostando mas bien porque se elimine el reexamen, sin embargo pueden ser flexibles en tanto se trate del supuesto que presentamos sobre la base que un error del agente fiscalizador no debería generar un derecho irrevisable a favor del administrado.

Un cuarto tema estuvo relativizado al ejercicio de las facultades discrecionales en materia de infracciones y sanciones administrativas tributarias que permiten poner en situación ventajosa a aquellos a quienes se les aplicó la discrecionalidad de no sanción administrativa frente a aquellos que involuntariamente o por error se sancionó por sobre las instrucciones internas de discrecionalidad, afectando la justicia, el principio de igualdad, proporcionalidad y predictibilidad (pues en la práctica las instrucciones de discrecionalidad son de conocimiento público). En este contexto se planteó la necesidad de una solución normativa respecto de aquellas personas a las que no se aplicó la instrucción de discrecionalidad y se sancionó administrativamente para que puedan revertir su situación.

Mayoritariamente los entrevistados (ochenta por ciento) se mostraron de acuerdo, sin embargo quienes manifestaron su disconformidad básicamente idealizan su propuesta en exigir que la Administración Tributaria sea más eficiente y brinde predictibilidad absoluta, sin embargo ya que pueden haber errores consideramos

que la propuesta general que hacemos es válida en tanto permite corregir los errores de la administración.

Respecto al último tema que refleja también parte de nuestras principales propuestas en el presente trabajo, los entrevistados se muestran todos de acuerdo en incorporar principios del campo administrativo general, por su contenido valioso, al mundo administrativo tributario. Así tomando el principio de confianza legítima, que ya es una realidad jurídica expresa en nuestro ordenamiento jurídico, están de acuerdo en que corresponde dar los efectos necesarios en el campo tributario, un efecto desarrollado y que deba ser querido por el sistema. Las actuaciones administrativas que reflejen un criterio de la Administración Tributaria (por ejemplo instrucciones obligatorias en los PDT o casos prácticos desarrollados en cartillas de instrucciones del impuesto a la renta) no deben ser desconocidas por ella por el solo hecho de no haber sido emitidos formalmente (vía absolución de consulta por ejemplo). En el Poder Judicial los contribuyentes están logrando hacer valer el principio de confianza legítima, así que recortando esfuerzos debería incorporarse en el ordenamiento legal tributario los efectos de la confianza legítima.

Vemos pues que los operadores jurídicos, que además son autoridades en el campo tributario, muestran, en términos generales, su acuerdo con los planteamientos que desarrollamos en la presente tesis.

CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Diseño metodológico

La presente investigación adopta una metodología dogmática. Sobre la base de la mejor doctrina, que se encuentra no solo en los textos bibliográficos sino también en los textos jurisprudenciales o de precedentes administrativos y judiciales, aplicamos los métodos interpretativos clásicos, siempre mostrando disconformidad con el resultado de una interpretación literal o gramatical, para pasar a interpretaciones sistemáticas e históricas o de antecedentes. Muchos de los problemas planteados en el presente trabajo se originan en la forma de interpretación del ordenamiento legal vigente en el momento que se invoca. Vemos incluso interpretaciones demasiado extensivas respecto al texto legal expreso y que posteriormente demandaron el ajuste normativo pertinente por el contenido valioso del sentido de la interpretación normativa consensuada en su momento. No hemos considerado ni detectado la existencia de vacíos o lagunas normativas ni problemas de antinomias, sino solo el tipo de interpretación que se da a la norma legal pertinente.

Para ello es necesario también explorar, describir e interpretar distintas realidades con cierto grado de complejidad para compararla con la nuestra, realizando el análisis de contenido de las fuentes de información.

Se busca producir, vía interpretativa sistemática conocimiento nuevo a partir del análisis de la realidad existente (reflejada en la jurisprudencia y práctica administrativa tributaria) y de las relaciones entre conceptos y teorías.

Combina fundamentalmente el método exegético con el método sistemático, contrastando el análisis del investigador con las diversas posiciones sostenidas por los autores nacionales y extranjeros o la posición sostenida por la interpretación de la ley en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la resolución de los problemas materia de estudio. Se recurre al rigor en el análisis lógico y argumentativo y se pretende llegar a recomendaciones de cambios normativos precisos para el mejor tratamiento de la institución investigada y de sus repercusiones en contra de la seguridad jurídica y del fin de la tributación.

Con relación al diseño de investigación, se desarrolló utilizando un diseño no experimental pues no se manipulará variable alguna sino que será básicamente producto de la observación de los hechos, para luego analizarla o interpretarla a la luz de principios y teorías.

2.2 Diseño muestral

Se recopiló doctrina nacional y extranjera sobre las categorías de estudio, así como también la legislación pertinente y la jurisprudencia administrativa existente sobre las categorías de investigación. No se define una fuente específica sobre el particular en tanto especialmente hay doctrina suficiente.

Para investigar los aspectos relacionados con los distintos problemas planteados las técnicas serán eminentemente de carácter bibliográfico, de jurisprudencia y legal, como se indicó, relevando los resúmenes computarizados y comentarios pertinentes existentes en la redes de internet.

2.3 Técnicas de recolección de datos

La técnica utilizada es la revisión documental, que significó la recogida, clasificación, recuperación y distribución de la información. La información documental constituye uno de los principales pilares en los que se sustentará la investigación. La elaboración del marco teórico bastante amplio a partir de la revisión documental resultará imprescindible pues permitirá delimitar mejor el objeto de estudio.

Los documentos revisados están conformados por libros, artículos académicos, normas legales y jurisprudencia administrativa, incluso encontrados en páginas web.

Se relevaron los argumentos de autoridad contenidos en los textos clásicos nacionales y extranjeros con visión sistémica tanto del tema administrativo como el tributario.

2.4 Técnicas de procesamiento de la información

Para efectos de la revisión documental y análisis de los datos recabados, se utilizó la matriz de categorías, por la cual se agrupó, clasificó y categorizó la información obtenida de la muestra conformada por documentos. Este instrumento demuestra

cómo se realizó el recojo de información de la doctrina, legislación y jurisprudencia administrativa, y el análisis respectivo.

CAPÍTULO III: RESULTADOS

3.1 Excepciones legales expresas a la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria.

3.1.1 Aspectos generales de la facultad de revisión

La facultad de revisión en estricto de los actos administrativos puede gatillar determinada tensión axiológica o valorativa al ser aplicada a los casos concretos “La particularidad que ello supone se acrecienta por el hecho de que la Administración puede ejercer esta potestad tanto en los casos en que el acto administrativo es inválido, como en los casos en que es perfectamente válido, sin bien con procedimientos y requisitos diferentes. El ejercicio de esta potestad de revisión introduce siempre una tensión entre diferentes principios jurídicos:

- El *principio de legalidad...*, en cuya virtud los actos inválidos que dicte la Administración deberían desaparecer del escenario jurídico: supone un argumento a favor de la potestad de revisión.
- El *principio de seguridad jurídica...* que respalda el mantenimiento de situaciones jurídicas ya consolidadas, incluso si fueran inválidas, sin que puedan modificarse salvo pronunciamiento judicial: supone un argumento en contra de la revisión en vía administrativa.
- El *principio de confianza legítima ...*, que aplicado al ámbito que ahora nos concierne, pretende proteger a los ciudadanos que descansan en la creencia de que la Administración ha actuado legalmente y de que mantendrá las situaciones generadas por esa actuación: constituye un argumento en contra de la revisión de actos en vía administrativa.

La tensión subyacente entre todos estos principios se resuelve de manera diferente según sea la gravedad del vicio en que incurra el acto administrativo que pretende revisarse –actos válidos, nulos o anulables-, y también según que el acto sea favorable o desfavorable –declarativo o restrictivo de derechos-, dando lugar a las siguientes combinaciones de elementos:

- Si el acto es favorable y nulo de pleno derecho, la infracción del ordenamiento jurídico es tan grave que la Administración puede revisarlo unilateralmente, mediante el procedimiento que conocemos como *revisión de oficio*. Prevalece el principio de legalidad.
- Si el acto es favorable y anulable, la Administración puede iniciar un procedimiento de revisión denominado *declaración de lesividad*, que exige posteriormente una ratificación judicial. Prevalece el principio de seguridad jurídica.
- Si el acto es favorable y válido, conforme a la Ley la Administración no puede revisarlo libremente, aunque la jurisprudencia permite que lo haga por razones de oportunidad debidamente justificadas, mediante el procedimiento de *revocación de oficio*, exigiendo en este caso que se indemnice al particular por la privación de su derecho. Prevalece el principio de confianza legítima.

Si el acto es desfavorable, la Administración puede revisarlo libremente en cualquier momento –salvo algunas excepciones...- mediante el procedimiento denominado *revocación de oficio*. Todos los principios de tensión se reconcilian armónicamente”. (GAMERO CASADO y FERNÁNDEZ RAMOS, pp. 524-525.)

3.1.2 Antecedentes normativos y jurisprudenciales

El Texto Único Ordenado del Código Tributario – Principios Generales de 1982¹⁰⁷ establecía en su artículo 66°¹⁰⁸ las casuales de revocación o sustitución de los actos de la Administración Tributaria luego de haber sido notificados¹⁰⁹. Solo podían ser modificados o sustituidos en los casos siguientes:

- “1) Cuando se trate de rectificar errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados.
- 2) Cuando el acto de la Administración Tributaria haya sido objeto del procedimiento de reclamación previsto en el Capítulo IV del Libro Tercero de este Código, haciendo uso al efecto de la facultad que le concede el artículo 120°¹¹⁰ ¹¹¹
- 3) Cuando la Administración Tributaria tenga prueba indiciaria sobre la existencia de delito tributario”.

El primer Código Tributario – Principios Generales (Promulgado por Decreto Supremo N° 263-H de 12 de Agosto de 1966, conforme a la autorización de puesta en vigencia prevista por la Ley N° 16043 de 4 de Febrero de 1966.), en los artículos que van desde el 64 al 69, reguló los efectos de las notificaciones (desde el día hábil siguiente al de su recepción o publicación), la nulidad de las

¹⁰⁷ Aprobado por el Artículo Único del Decreto Supremo N° 395-82-EFC de fecha 30 de Diciembre de 1982. EN: Código Tributario, Ministerio de Economía y Finanzas, Dirección General de Contribuciones, Segunda edición. 1985. p. 98.

¹⁰⁸ Conforme al texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 187, vigente desde el 16 de junio de 1981.

¹⁰⁹ Antes de la notificación el primer párrafo del mismo artículo establecía posibilidad de modificación o de sustitución no sujetas a causal específica.

¹¹⁰ Dicho artículo 120° hacía referencia a la facultad, de la autoridad competente para resolver los reclamos, de hacer un nuevo examen completo del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones (facultad de reexamen).

¹¹¹ Anotamos que posteriormente esta causal de revocación desaparecerá del listado en tanto la revocación del acto administrativo es un efecto del resultado de la reclamación que se haya interpuesto por el administrado. Quedarán, en principio, como causales de revocación o modificación de los actos de la Administración Tributaria aquellas que impliquen un actuar de oficio por parte de la Administración Tributaria.

notificaciones, la revocación, modificación o sustitución de los actos, antes y después de la notificación, las causales de nulidad, la anulabilidad y la posibilidad de convalidación de los actos anulables.

Conforme al Artículo 66, después de la notificación, en cualquier momento, la Administración Tributaria estaba facultada a rectificar los errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados. Esta era la única causal de revocación, modificación o sustitución de actos administrativos contenida de manera expresa en la ley. La causal de revocación por efecto del reexamen en la etapa de reclamación tenía regulación como facultad dentro del contencioso tributario pero no estaba enunciada de manera expresa en el texto del primer código tributario nacional como causal de revocación de los actos de la Administración Tributaria, sin embargo la jurisprudencia del Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8455 de fecha 13 de junio de 1973, la reconocía de la siguiente manera: “Que la Dirección General de Contribuciones practicó la acotación definitiva N° 37071 el 12 de octubre de 1968, sobre el impuesto a las utilidades del año fiscal de 1967, no justificándose que el 30 de octubre de 1971 la Dirección General de Inteligencia Tributaria practique la liquidación N° 1110 por el mismo año fiscal a cargo de la misma empresa por cuanto no se ha reabierto la acotación por efecto *de una reclamación* ni se han producido hechos dolosos o fraudulentos...en consecuencia es nula la liquidación impugnada N° 1110...”

La jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal aplicaba dicha excepción de la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria no validando, entre otras,

las “liquidaciones ampliatorias” a las que no le correspondiera la causal de excepción. Así tenemos por ejemplo la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11693 de 12 de julio de 1976 que en estricta aplicación del citado artículo 66 declaró nula e insubsistente la liquidación ampliatoria efectuada, pues la liquidación original era “una acotación regularmente nacida, en la que la materia imponible [del Impuesto Sucesorio] se fijó conforme a ley, practicándose las tasaciones oficiales, por los peritos fiscales, que fueron aprobados por el órgano competente del Departamento de Tasaciones de la Dirección General de Contribuciones y notificados oportunamente a los interesados junto con la liquidación de los impuestos, que fue aceptada y pagada por éstos por un total de...”

En el Dictamen sustentatorio de esta última resolución se refresca el criterio vertido por el mismo Tribunal Fiscal en la resolución N° 4392 del 27 de febrero de 1969, consistente en que la excepción de la irrevisibilidad se da respecto a actos administrativos (que conforme al artículo 61 del entonces Código Tributario se trata de actos de acotación del tributo legalmente notificado) y no respecto de actas administrativas que constituyen actos preparatorios del acto formal de cierre de la fiscalización¹¹². Y también se refresca el criterio también vertido en la resolución N° 5956 del 15 de enero de 1971 que “se trataba de la reapertura de

¹¹² “...se trató de un caso en el que, en una entrevista realizada en la Repartición de Fiscalización de Contribuciones, se firmó un acta de aceptación de ajustes de reparos, considerando el contribuyente que, al haberse después, en la liquidación respectiva, aumentado el monto de los reparos y considerando otros nuevos, dicha liquidación era nula, desde que debió ceñirse al acta de ajustes. El Tribunal no acogió la posición del contribuyente al estimar que tal acta de ajustes no constituía el acto administrativo a que se refiere el Art. 61° del Código Tributario, el cual consiste en la acotación del tributo, legalmente notificado y, en consecuencia, la facultad de la Administración para practicar esa acotación no podía ser restringida por la llamada acta de ajustes”

acotaciones al haber mediado hechos que podían configurar delitos que el propio Código Tributario establece”

Esta última causal de reapertura o excepción a la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria no estaba comprendida dentro de las causales expresamente mencionadas en el artículo 66 del primer código tributario. La ponderación de la importancia de esta situación llevó tanto a la Administración Tributaria como al mismo Tribunal Fiscal a considerarla como tal. La resolución N° 17106 de 21 de abril de 1982, que constituye precedente de observancia obligatoria, además de reconocer que la facultad de la Administración Tributaria para declarar la nulidad de los actos administrativos está limitada a las causales del entonces artículo 67° del Código Tributario-Principios Generales, establece:

“Que el Tribunal Fiscal, en uniforme jurisprudencia, **sólo ha admitido la reapertura de acotaciones en casos distintos a los contemplados en el artículo 66°**¹¹³, cuando ha existido presunción de delito tributario, invocándose los artículos 165° y 173° del referido Código;

Que, cuando no ha podido establecerse la mala fe del contribuyente, la jurisprudencia ha sido constante para impedir la reapertura de las acotaciones.

Que en el presente caso no ha existido mala fe de parte de la contribuyente ni aparece de lo actuado que se haya dado una connivencia de ésta con los funcionarios de la Administración;”.

¹¹³ Las negritas son nuestras en tanto queremos destacar esta parte del criterio jurisprudencial administrativo.

Tomó tiempo asumir este criterio como de observancia obligatoria, existieron diversos y reiterados pronunciamientos sobre el particular en los que también se dejaba la constancia del voto en discordia de algunos Vocales del Tribunal Fiscal respecto a asumir la posición no descrita de manera expresa por la ley. Así tenemos que en el caso Jorge Polanco Cano “Camal La Colonial” sobre Impuesto a las Utilidades y otro, mediante resolución N° 8888 de fecha 21 de noviembre de 1973 el citado tribunal establecía “Que la liquidación practicada por la Dirección General de Contribuciones, estimando la utilidad del ejercicio de 1967 año fiscal de 1968, en el 2% de los ingresos brutos declarados, no obsta a la reapertura de la acotación, dentro de los términos de la prescripción, por cuanto según jurisprudencia del Tribunal Fiscal, establecida entre otros caso en sus Resoluciones N° 5956 y 8681, procede la reapertura de las acotaciones cuando los datos proporcionados por el contribuyente resultan falsos o inexactos pudiéndose configurar el delito de defraudación tributaria como son los casos que enumera el artículo 175 del Código Tributario, el que en su inc. B) considera la ocultación parcial o total de bienes, ingresos, rentas, frutos o productos para reducir o anular el impuesto a pagar;”

En esta última resolución destacamos la resistencia de dos de los cinco vocales del Tribunal Fiscal, quienes en voto en discrepancia fueron “de opinión que procede revocar la resolución apelada en cuando a las acotaciones de los impuestos a las utilidades y complementario de tasa progresiva de 1968 las que son nulas por cuanto la Dirección General de Contribuciones con anterioridad fiscalizó definitivamente el impuesto a las utilidades por ese año” (RTF 008888-

1973) primaba en ellos la inexistencia de causal expresa en el texto del Código Tributario mientras que en los Vocales que definieron la resolución la actuación maliciosa del contribuyente durante la fiscalización no podía generarle el derecho a la irrevisibilidad. Aquí tenemos un primer antecedente sobre el rompimiento de la intangibilidad del acto de la Administración Tributaria por causal no expresa en la ley.

Tal como referenciamos en párrafos anteriores el Decreto Legislativo N° 187 (así consta en el Texto Único Ordenado del Código Tributario – Principios Generales de 1982), introdujo de manera expresa la causal de revisión del acto de la Administración Tributaria relativa a cuando la Administración Tributaria tenga prueba indiciaria sobre la existencia de delito tributario. Conforme indicamos esta causal había sido aplicada y desarrollada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y fue llevada a la norma legal tal como también lo reconoce el mismo Tribunal: “Que el Tribunal Fiscal ha dejado establecido, en diversas resoluciones, que únicamente procede reabrir las acotaciones regularmente giradas por los organismos competentes y observando el procedimiento legal establecido, cuando ha existido presunción de delito tributario, temperamento que ha sido recogido por el artículo 66° del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo N° 187”.(RTF 019065-1985)

“En nuestro Código Tributario, como bien señala Talledo Mazú, no existe dispositivo que establezca expresamente la irrevocabilidad de la determinación administrativa, sin embargo, la seguridad jurídica exige que la Administración por

propia iniciativa y unilateralmente no pueda dejar sin efecto lo declarado luego de haber realizado la fiscalización del obligado, basada en una nueva apreciación de los mismos hechos ya examinado y, además, el propio Código al señalar en su artículo 108 las situaciones en que es posible revocar, modificar o sustituir sus actos, puntualiza que “sólo” en tales casos puede tener lugar ello, lo cual otorga carácter excepcional a la revocabilidad de la determinación administrativa...

En el mismo sentido se pronuncia Fonrouge, ...al señalar que aún cuando la determinación de la obligación fiscal no es un acto de índole jurisdiccional y, por tanto, no se puede hablar de cosa juzgada a su respecto, la certeza del derecho - que es uno de sus fines- exige que una vez considerados los elementos informativos del caso y exteriorizada la opinión de la autoridad administrativa, ella no pueda ser alterada discrecionalmente si fue puesta en conocimiento del deudor o responsable y aceptada por éste. Agrega, que el acto puede ser modificado antes, pero no después de la notificación, pues una vez puesto en conocimiento del particular afectado, el acto ha salido del campo unilateral de la Administración, engendrando un derecho por parte del aquél al mantenimiento de la situación creada.

No obstante que compartimos la opinión de los autores citados, en el sentido de propugnar como regla general la irrevocabilidad del acto de determinación de la obligación tributaria, reconocemos que en algunos casos, en salvaguarda del principio de verdad material, es necesario que la Administración Tributaria cuente con la facultad de efectuar una determinación suplementaria.

Tal es el caso que señala Fonrouge..., al afirmar que es incuestionable el derecho del fisco a modificar la determinación, cuando se descubren nuevas circunstancias o antecedentes que fueron sustraídos al conocimiento de la administración o, mejor dicho, cuando por acción u omisión del deudor o responsable (culpa o dolo), el órgano estatal no pudo disponer de todos los elementos necesarios para la correcta determinación del tributo (como es el caso del contribuyente que oculta bienes afectados por el impuesto sucesorio o abulta deudas, que omite denunciar réditos o comunicar documentos que influyen en el monto imponible o también, si no denuncia la realización de construcciones y consiente que el impuesto inmobiliario se liquide sobre la tierra únicamente, etc.); en consecuencia, para modificar la resolución firme, es necesario que el error haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable o que razonablemente pueda imputársele.

Dicho autor considera inadmisibles la revisión del acto de determinación consentido, por la circunstancia de que los funcionarios administrativos hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en oportunidad, pues en una sentencia de la Corte argentina se señaló que no es obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercebir al Estado por el descuido o ineficacia de sus empleados, y citando un pronunciamiento de la Sala Contenciosa de la Cámara Federal, señala que la fijeza de la determinación del impuesto, salvo casos especiales, se propone conferir estabilidad a las relaciones del

contribuyente con el fisco, para protección de aquél, a fin de no dejarlo permanentemente expuesto a las modificaciones del criterio administrativo.

En nuestro Código Tributario, la regulación del supuesto de excepción en que procede la determinación suplementaria conforme se ha previsto en el citado artículo 108, no prevé limitaciones acerca de si la imposibilidad de conocer en forma oportuna todos los elementos que inciden en la determinación de la obligación tributaria deba ser necesariamente atribuida al deudor tributario. La antijuridicidad de la determinación suplementaria se encuentra implícita en las causales que establece el citado artículo 108 lo que, a nuestro entender, no debe modificar el carácter residual y excepcional que tiene la determinación suplementaria y que ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal y por la doctrina que dicho Tribunal cita en su Resolución 4638-1-2005...". (CALLER FERREYROS MARÍA EUGENIA, 2013. pp.128-130).

3.1.3 Sistema normativo vigente, normativa general tributaria

El Artículo 107° del TUO del Código Tributario, relativo en su epígrafe a la "REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN O SUSTITUCIÓN DE LOS ACTOS ANTES DE SU NOTIFICACIÓN", establece:

"Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

Tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación”¹¹⁴.

En el capítulo I del presente trabajo hicimos referencia a los efectos a futuro y a las condiciones que debían cumplirse para que el acto administrativo en general pueda ser revocado conforme a las previsto por el artículo 214 del TUO de la LPAG, sin embargo en materia tributaria tal como está redactado el artículo 107 en mención, la revocatoria de los actos administrativos, en este caso no notificados, no estará sujeta a condición alguna y no tiene por qué ser de aplicación excepcional, sin embargo consideramos que ello no es óbice para que siempre exista un motivo razonable que se deba invocar para revocar, modificar, sustituir los actos de la Administración Tributaria antes de su notificación, por ejemplo la aparición, entre el lapso de la emisión y la notificación del acto, de un nuevo criterio interpretativo normativo que constituya posición institucional.

La revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos de la Administración Tributaria después de la notificación tienen regulación expresa en el artículo 108° del TUO del Código Tributario¹¹⁵

¹¹⁴ Este artículo fue sustituido por el Artículo 48 del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, para incorporar en el segundo párrafo a las áreas competentes en esta materia.

¹¹⁵ Artículo sustituido por el Artículo 49 del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, Numeral 1 modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación y Numeral 3 incorporado por el Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 julio 2012, que entró en vigencia a los sesenta días hábiles siguientes a la fecha de su publicación como se indicó.

“Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario;

2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del

presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.”

Este artículo 108 tiene como soporte al principio de irrevisibilidad de los actos administrativos una vez notificados y desarrolla las únicas excepciones que nuestro ordenamiento legal quiere aceptar para el campo tributario. Estas excepciones, tal como están descritas legalmente, no están sujetas a ninguna condición tales como las previstas por el artículo 204 del TUO de la LPAG para los actos de la administración pública en general.

La primera parte tanto de los numerales 1 como el 2, que hacen referencia a un nuevo hecho sobreviniente que no estuvo presente en el procedimiento de formulación del acto administrativo que va a ser objeto de revisión, son las que efectiva y realmente constituyen causales de revisión del acto notificado. Para aplicar el numeral 1 necesariamente deberá existir una declaración jurada determinativa presentada por el deudor tributario (ya que es el único escenario donde podría configurarse la infracción de declarar cifras o datos falsos conforme al numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario) que difiera con la determinación efectuada por la Administración Tributaria, mientras que la contenida en el numeral 2 no es relevante la existencia de una declaración jurada determinativa, se emitió el acto administrativo original, aparece un nuevo hecho y por tanto se procede a reabrir el caso.

El Tribunal Fiscal en la resolución N° 02058-5-2002 de fecha 17 de abril de 2002 se pronuncia sobre el respeto a la irrevisibilidad con relación a los actos

administrativos notificados producto de una fiscalización estableciendo también que cualquier omisión o error en los elementos que sirvieron de base para la emisión del acto administrativo no constituye causal habilitante para revisar el acto ya notificado.

“Que ante el supuesto de un ejercicio ya fiscalizado que ha culminado con la emisión de valores acotando omisiones o errores a la autoliquidación efectuada por la recurrente, resulta aplicable el artículo 108º del Código Tributario, según el cual después de la notificación de sus actos, la Administración sólo está facultada a revocarlos, modificarlos, sustituirlos o complementarlos cuando se presentan algunos de los supuestos señalados por el referido artículo (...)

“Que la existencia de omisiones y errores en los elementos que sirvieron para la determinación de la deuda tributaria...no constituye un supuesto habilitador para revocar, modificar, sustituir o complementar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior efectuada en una oportunidad previa por la Administración...” (RTF 02058-5-2002).

En una fiscalización determinativa realizada por la SUNAT, la notificación de una Resolución de Determinación o Resolución de Multa conllevan a cerrar el período, tributo y de corresponder el aspecto del tributo fiscalizado. Abrir nuevas fiscalizaciones sobre lo mismo significa querer enervar el contenido de la resolución notificada y para que ello proceda siempre se ha requerido que se demuestre la existencia de un nuevo hecho y justamente ese nuevo hecho es el que debe estar considerado en la documentación de inicio de la nueva

fiscalización sobre el periodo y tributo (y aspecto de corresponder) ya fiscalizado. Incluso cuando con el primer Código Tributario-Principios Generales no reconocía como causal expresa de revisión al “nuevo hecho” y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se pronunciaba por la revisión o reapertura en caso de presunción de delito tributario lo que había en el fondo era la existencia de hechos o circunstancias que no habían sido de conocimiento o habían sido ocultas durante la fiscalización (casos de error por mala fe con la que actuaron los contribuyentes al proporcionar datos falsos) que originó la emisión del acto administrativo que posteriormente demanda ser revisado. De no establecerse la mala fe del contribuyente la jurisprudencia administrativa, tal como lo menciona también la resolución N° 17106 del Tribunal Fiscal, ha sido constante para impedir la reapertura de las acotaciones, establecer la mala fe ha significado probar una nueva circunstancia.

Así tenemos por ejemplo que la resolución N° 14663 de fecha 10 de octubre de 1978 sostuvo que si el hecho era conocido por la Administración Tributaria en el proceso de emisión del acto administrativo original no se podía invocar simplemente el posible delito de defraudación tributaria para proceder a reabrir los casos (y modificar o complementar el acto notificado):

“Que el Tribunal Fiscal...ya ha dejado establecido que no procede la reapertura de acotaciones que han sido regularmente giradas por los organismos competentes observando el procedimiento legal establecido”

“Que las únicas excepciones se han dado en casos de ocultamiento en los que se podía haber producido un delito de defraudación tributaria, lo que no ha ocurrido

en el presente expediente, pues los bienes que no se incluyeron en la auto-liquidación ni en la acotación original eran conocidos por la Administración Tributaria, desde que ella fue notificada e intervino en el inventario judicial” (RTF 014663-1978).

Las otras causales de revisión del acto administrativo notificado, distintas al nuevo hecho, no constituyen de manera efectiva un supuesto que conlleve a revisar el acto administrativo.

Los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario afectarán a un acto administrativo que por naturaleza no debería calificar como tal, que en principio debería devenir en nulo si es que seguimos a la Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece como causal de nulidad del acto administrativo el que sea constitutivo de infracción penal o que se dicte como consecuencia de la misma. El Código Tributario ha optado por considerar a la connivencia (que hace referencia inevitable a una infracción penal) como causal de revisión del acto administrativo mas no como causal de nulidad del mismo.

La connivencia no tiene desarrollo legal y como tal tampoco corresponde a una figura delictiva específica. Connivencia es según la Real Academia Española “Disimulo o tolerancia en el superior acerca de las transgresiones que cometen sus subordinados contra las reglas o las leyes bajo las cuales viven” (RTF 014663-1978) y puede ser determinada dicha connivencia solo a nivel administrativo, no requiriéndose la intervención judicial a diferencia de lo que sucede en el campo

administrativo general que tendrá que determinarse la comisión del delito judicialmente para poder invocarla como causal de nulidad y para ello tendría que haber transcurrido un plazo demasiado largo ¹¹⁶.

Un acto administrativo emitido en connivencia no es un acto administrativo del que se presume su legalidad y validez razón por la que sostenemos que no hay una revisión sobre él, lo que sucederá es que recién se emitirá el acto administrativo que incluso será el único caso, conforme al artículo 108° del Código Tributario, que tenga que ser llevado al superior jerárquico del área emisora que emitió el acto.

Luego la causal vinculada a errores materiales, tales como los de redacción o cálculo tampoco constituyen en puridad revisión del acto administrativo pues no debería afectar el fondo o sustancia del acto que se haya notificado. Una mala sumatoria o error ortográfico o gramatical no pueden afectar la sustancia del acto, sin embargo hemos podido observar que el error de cálculo del pasado (algo meramente aritmético por ejemplo) ha evolucionado en la práctica pues error de cálculo ahora es error en la hoja de cálculo que como programa informático se utilice por ejemplo para determinar montos de depreciación de distintos bienes del activo fijo, pudiendo en algunos casos, de acuerdo a la fórmula empleada, constituir un cambio de fondo o de calificación de los bienes para asignarle distintas tasas de depreciación o amortización que se les aplicó en la

¹¹⁶ El párrafo 213.3 del artículo 213 del TUO de la LPAG al desarrollar el plazo de la facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos, establece que se computa a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos y también, conforme a la modificación efectuada según el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1452, reconoce un plazo especial respecto a esta causal de nulidad: "a partir de la notificación a la autoridad administrativa de la sentencia penal condenatoria firme".

determinación original, lo cual, como señalamos, es algo que va sucediendo en la práctica administrativa en casos que han llegado al Tribunal Fiscal que al no haber sido materia controvertida no tenemos un pronunciamiento formalidad sobre la legalidad de dicho proceder.

Con respecto a la rectificación de errores en el campo administrativo general también existe tratamiento legal respectivo mas no como un supuesto de revocación (o modificación, sustitución o complementación) del acto administrativo ni como un supuesto de nulidad del acto. El TUO de la LPAG en el Título relativo a la revisión de los actos en vía administrativa desarrolla por separado, en el Capítulo relativo a la “Revisión de Oficio” por un lado la “Rectificación de errores”¹¹⁷ y por otro la “Nulidad de oficio”. La rectificación de errores no es pues un supuesto de revisión del acto administrativo para el campo administrativo general mientras que para el campo tributario legalmente si lo es.

Con relación al supuesto previsto por el numeral 3 del artículo 108° del Código Tributario respecto a *“Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique”*, precisamos que el contenido del acto administrativo (contenido en la Resolución

¹¹⁷ TUO de la LPAG: “**Artículo 212.- Rectificación de errores**

212.1 Los errores material o aritmético en los actos administrativos pueden ser rectificadas con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.

212.2 La rectificación adopta las formas y modalidades de comunicación o publicación que corresponda para el acto original.

(Texto según el artículo 201 de la Ley N° 27444)”.

de Determinación resultado de una fiscalización parcial) que se revoca no es revisado, lo que se enerva es su resultado en tanto se haya determinado una deuda tributaria, que queda subsumido en un resultado de otra fiscalización que lo comprende.

De haberse fiscalizado parcialmente los ingresos para la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría y tener una resolución de determinación con deuda y posteriormente hacer la fiscalización definitiva de lo que no fue materia de revisión en la fiscalización parcial, y al determinarse por ejemplo mayor cantidad de gastos devengados que los declarados por el contribuyente que, aun considerando los ingresos determinados en la fiscalización parcial, establezcan una menor obligación o de repente la determinación de pérdida tributaria, por todo el tributo y periodo, corresponderá revocar la resolución de determinación por la fiscalización parcial en tanto la determinación parcial está incluida en una de completo alcance que aun considerando dichos resultados parciales no implica la existencia de deuda tributaria por todo el tributo y periodo. No se revisa el contenido del acto sino que se inserta en la determinación tributaria mayor, lo que efectivamente no constituye una revisión del acto producto de la fiscalización parcial realizada.

Ahora respecto a la facultad de la Administración Tributaria para señalar los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictar el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda, tenemos que en el caso de la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 002-97/SUNAT, de 14 de

enero de 1997, complementada por la Resolución de Superintendencia N° 069-2005/SUNAT, de fecha 29 de marzo de 2005, que desarrolla un listado cerrado de causales, digamos simples, que puede invocar tanto la misma Administración Tributaria como el deudor tributario para en extremo revocar los actos de la Administración Tributaria¹¹⁸.

El artículo 3 de la Resolución N° 002-97/SUNAT establece también el procedimiento aplicable a los deudores tributarios para presenten el Formulario N° 194- Comunicación para la Revocación, Modificación, Sustitución, Complementación o Convalidación de Actos Administrativos, con la finalidad de comunicar la existencia de alguna de las causales que detalla la resolución, agregando también las causales de anulabilidad a las que se refiere el último párrafo del Artículo 109 del Código Tributario.

Antes de la aprobación de este procedimiento si se presentaban las circunstancias que hacían improcedente al acto administrativo notificado el deudor tributario necesariamente debía transitar por el procedimiento contencioso administrativo. Ahora el deudor tributario tiene un procedimiento que el Tribunal Fiscal y el Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT consideran como una reclamación especial sin estar sujeta a los distintos requisitos que requiere la reclamación conforme al Código Tributario, por ejemplo la expresión de fundamentos de hecho y de derecho.

¹¹⁸ Encontramos listadas causales como las siguientes: imputación de pagos equívoca por la administración tributaria; pagos no tomado en cuenta; deuda aplazada o fraccionada; errores de digitación, transcripción o procesamientos de cifras por la administración tributaria; duplicidad en la emisión de los documentos; declaración sustitutoria o rectificatoria que determine mayor obligación; la deuda había sido objeto de una Solicitud de Modificación de Datos; no se consideró la modificación de coeficiente o porcentaje de pagos a cuenta en el Impuesto a la Renta; o existiera declaración rectificatoria con menor obligación y que hubiera surtido efecto conforme al artículo 88 del Código Tributario.

De existir alguna circunstancia no contemplada en la resolución, el deudor tributario deberá interponer el medio impugnatorio que corresponda.

Respecto al plazo que tiene la Administración Tributaria para ejercer las facultades que le confiere el artículo 108° del Código Tributario, el Tribunal mediante Resolución N° 00815-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, estableció que la Administración Tributaria por “hechos nuevos” o por errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando éstos se encuentren impugnados en la instancia de apelación. A pesar que el mensaje de este precedente es claro, hemos tenido contacto con interpretaciones que consideran que dicha limitación es temporal en tanto subsista el trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal o instancia de apelación, cesando dicha limitación una vez que se produzca la resolución del Tribunal Fiscal, pudiendo invocar la Administración Tributaria nuevos hechos o circunstancias sobre el mismo acto administrativo revisado y en consecuencia modificarlo, revocarlo, complementarlo o sustituirlo, lo que merece una aclaración legal.

3.1.4 Normativa relativa a los procedimientos de fiscalización tributaria.

En el contexto de la irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria especial mención merece el tratamiento normativo de la fiscalización determinativa, en especial la correspondiente a la SUNAT. En el acápite 3.2 del Capítulo I del presente trabajo desarrollamos “El procedimiento administrativo tributario especial” y dentro de él (en el punto 3.2.3) al “Procedimiento de

determinación definitiva de la obligación tributaria” y luego en el acápite 5.2 del Capítulo II, dentro de “La inmutabilidad del acto administrativo” vimos el tratamiento de la fiscalización parcial y definitiva, concluyendo que ambas tienen carácter de definitivo que se materializa en la resolución de determinación que se emite formalmente para cerrarlas.

Destacamos que la misma estructura del procedimiento de fiscalización parcial y definitiva ha creado, como resultado, un acto formal y sustancialmente irrevisable. Lo que fue materia de fiscalización parcial o definitiva no puede ser objeto de una nueva determinación, salvo que se presente un nuevo hecho conforme al artículo 108° del Código Tributario. No solo es el acto administrativo (Resolución de Determinación y de Multa) cuales definen la irrevisibilidad de los mismos, sino el mismo desarrollo de los procedimientos regulados tanto en el Código Tributario como a nivel reglamentario. Los plazos de la fiscalización parcial o definitiva impulsan al procedimiento y no permiten el retroceso, los plazos para exigir información o documentación al contribuyente vencen y en consecuencia hay que proseguir rumbo al acto de determinación o de sanción administrativa, a diferencia de lo que sucedía hasta marzo del año 2007 en que no habían plazos, salvo el de la prescripción, para que el deudor tributario esté obligado a soportar las acciones o requerimientos de fiscalización de la Administración Tributaria.

Consideramos oportuno señalar que según la Corte Suprema de Justicia de la República (y previamente la SUNAT y el Tribunal Fiscal cuyos actos fueron sometidos a evaluación de dicha corte), tenemos una causal de revisión de actos administrativos, incluso que tuvieron efecto determinativo, pero ahora sin efecto

determinativo: la administración puede corregir errores de períodos anteriores, aunque estén prescritos, no con el fin de determinar y cobrar obligaciones tributarias derivadas de ellos, acción que sí podría trasgredir la prescripción; sino para que el monto obtenido del impuesto a pagar de un periodo no prescrito refleje la verdadera obligación tributaria¹¹⁹.

3.1.5 Otros supuestos de revisión de actos administrativos

Haremos mención a dos situaciones previstas normativamente y que llevan a modificar o revocar los actos de la Administración Tributaria así tengan la calidad de firmes. La primera está referida a la ejecución de resoluciones judiciales y la segunda a la aplicación de los tratados internacionales vinculados a la no doble imposición, que contienen procedimientos de acuerdos amistosos que en su ejecución también pueden llevar a modificar o revocar actos administrativos firmes.

Conforme al artículo 215 del TUO de la LPAG los actos administrativos que han sido objeto de confirmación por sentencia judicial firme no serán en ningún caso revisables en sede administrativa. Esta disposición es aplicable al campo administrativo tributario en general. Otra situación se produce cuando a nivel jurisdiccional el acto administrativo no es confirmado y tiene que revocarse o anular sus efectos total o parcialmente. En este último caso la decisión judicial debe cumplirse inexorablemente y la entidad deberá emitir los actos administrativos (en caso de revocatorias o nulidades parciales pues una revocatoria total incluso no exigirá la emisión de acto administrativo alguno

¹¹⁹ Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, sentencia en casación recaída en el expediente 3297-2016, de fecha 31 de octubre de 2017.

para su ejecución) necesarios para aplicar la decisión judicial. Esta aplicación de la decisión puede llevar a dejar sin efecto o modificar actos administrativos que tenían la calidad de firmes. Tenemos pues una causal más de revisión del acto administrativo que, como dijimos, era irrevisable temporalmente hasta que el Poder Judicial tome la decisión respectiva en tanto se hubieren ejercitado las acciones judiciales pertinentes.

La base legal de lo anterior viene del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS del 28 de mayo de 1993 que establece:

“Cumplimiento obligatorio de las decisiones judiciales

Artículo 4°.- Toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala.

Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso”.

Lo antes señalado tiene base constitucional. El numeral 2 del Artículo 139° de la Constitución, relativo a los principios y derechos de la función jurisdiccional, establece “La independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional. Ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones. Tampoco puede dejar sin efecto resoluciones que han pasado en autoridad de cosa juzgada, ni cortar procedimientos en trámite, ni modificar sentencias ni retardar su ejecución. Estas disposiciones no afectan el derecho de gracia ni la facultad de investigación del Congreso, cuyo ejercicio no debe, sin embargo, interferir en el procedimiento jurisdiccional ni surte efecto jurisdiccional alguno”.

Incluso es el mismo órgano jurisdiccional, a través del juez de ejecución, quien se encargará de velar por el cumplimiento de sus sentencias. La autoridad administrativa cumple el mandato judicial y el órgano jurisdiccional que corresponda supervisa el adecuado y fiel cumplimiento, y no otra autoridad administrativa, así lo reconoció también el Tribunal Fiscal en su resolución N° 12255-1-2009, dispuso que no es competente para conocer la ejecución de una sentencia del Poder Judicial emitida en una Demanda Contencioso Administrativa. Señaló que el Art. 45° del Texto Único Ordenado de la Ley 27584, que regula el Proceso Contencioso Administrativo (aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS), establece que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente al Juzgado o Sala que conoció del proceso en primera instancia y en caso de que

la ejecución corresponda a una Sala ésta designará al Vocal encargado de la ejecución de la resolución.

De haber una mala ejecución de lo resuelto por el Poder Judicial, habrá que recurrir al juez de ejecución mas no al Tribunal Fiscal como había sucedido en el caso resuelto por este Tribunal.

Ahora veamos los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI) suscritos por el Perú en lo referido al procedimiento de acuerdo mutuo.

Los CDI suscritos por el Perú, actualmente aplicables, establecen¹²⁰ que se lleve a cabo un procedimiento de acuerdo mutuo (PAM)¹²¹, cuando una persona (de acuerdo con la definición que realiza el CDI¹²²) considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del CDI, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno del Estado Contratante del que sea residente. Asimismo, en los CDI con Chile, México, Corea, Suiza y Portugal se dispone que, tratándose de un caso de no discriminación, podrá presentarse la solicitud en el Estado Contratante del que sea nacional y que corresponde a las autoridades competentes de los Estados Contratantes hacer todo lo posible para resolver la

¹²⁰ Artículo 25 de los CDI suscritos con Chile, Canadá y México. Artículo 24 de los CDI suscritos con Brasil, Suiza, Portugal y Corea.

¹²¹ También denominado procedimiento amistoso (PA).

¹²² Que comprende las personas naturales, las sociedades y a cualquier otra agrupación de personas en los CDI suscritos con Chile, México, Corea, Suiza y Portugal. En el caso de los suscritos con Brasil y Canadá se alude expresamente a los fideicomisos (trust) y asociación (partnership).

cuestión planteada en el PAM a fin de evitar una imposición que no se ajuste al CDI.

Igualmente, en los CDI suscritos por el Perú se señala que las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un PAM¹²³.

Además, en los CDI con Canadá, Corea y Suiza, se establece que las referidas autoridades competentes podrán consultarse para evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la Constitución Política del Perú, los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional y conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados¹²⁴ que contiene el principio *pacta sunt servanda* los tratados en vigor obligan a las partes y deben ser cumplidas por ellas de buena fe¹²⁵. Asimismo, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú corresponde al Presidente de la República hacer cumplir los tratados.

¹²³ Señalado en el tercer párrafo del artículo referido al procedimiento de acuerdo mutuo de los CDI de Chile, Brasil, México, Corea, Suiza y Portugal, y en el cuarto párrafo del CDI de Canadá.

¹²⁴ Suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ratificada por Decreto Supremo N.º 029-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000.

¹²⁵ El artículo 27 de la Convención de Viena con respecto al derecho interno y los tratados dispone que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Asimismo, el artículo 7 de la Ley N.º 26647 establece que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado Peruano, conforme a lo señalado en los artículos de la citada norma, solo pueden ser denunciados, modificados o suspendidos, según lo estipulen las disposiciones de estos, o en su defecto de acuerdo con las normas generales del derecho internacional. Por su parte, la Corte Suprema de la República en diversos fallos ha señalado la obligatoriedad de los tratados. En la sentencia emitida por la Sala Civil Permanente del 10 de mayo de 2002 (expediente 000551-2000) respecto a una controversia sobre la norma interna y un tratado (Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano) ha señalado en su octavo considerando que el sentido del artículo 55 de la Constitución Política está referido a que los tratados forman parte de la legislación interna y por tanto son obligatorios, y los órganos políticos y jurisdiccionales peruanos tienen la obligación derivada del precepto constitucional de velar por su obligatorio cumplimiento.

Cabe mencionar que los CDI suscritos por el Perú han sido incorporados al derecho nacional conforme a las disposiciones de la Ley N.º 26647¹²⁶⁻¹²⁷.

En ese sentido, lo acordado en los citados CDI debe ser cumplido por el Perú por lo que, debido a dicha obligación, tendría que permitirse el acceso al PAM cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con el CDI, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno del Estado Contratante del que sea residente. Para dicho efecto, entre los recursos previstos en el derecho interno a que se refieren los citados CDI se encuentran aquellos que se interponen en la vía administrativa regulados por el Código Tributario como parte del procedimiento contencioso tributario¹²⁸ así como la demanda contencioso-administrativa, la cual se sigue ante el Poder Judicial¹²⁹. Esta última se rige por las disposiciones del Código Tributario y por la Ley N.º 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo¹³⁰.

Al respecto, cabe indicar que tal y como fluye de los CDI suscritos por el Perú el PAM constituye una forma especial de resolver controversias derivadas de lo

¹²⁶ Que establece las normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano, publicada el 28 de junio de 1996.

¹²⁷ El artículo 2 de la citada norma establece que la aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el artículo 56 de la Constitución Política corresponde al Congreso de la República, mediante Resolución Legislativa y su ratificación al Presidente de la República, mediante Decreto Supremo.

¹²⁸ El artículo 124 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF publicado el 22 de junio de 2013 y normas modificatorias, establece que son etapas del procedimiento contencioso la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal.

¹²⁹ Con respecto al proceso judicial, cabe señalar que el numeral 2 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú dispone que es principio y derecho de la función jurisdiccional, la independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional. Ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones. Tampoco puede dejar sin efecto resoluciones que han pasado en autoridad de cosa juzgada, ni cortar procedimientos en trámite, ni modificar sentencias ni retardar su ejecución. Estas disposiciones no afectan el derecho de gracia ni la facultad de investigación del Congreso, cuyo ejercicio no debe, sin embargo, interferir en el procedimiento jurisdiccional ni surte efecto jurisdiccional alguno.

¹³⁰ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS publicado el 4 de mayo de 2019.

establecido en los indicados instrumentos y en la que los sujetos llamados a resolverlas (autoridades competentes) actúan en un rol otorgado por los mismos CDI que difiere de aquel que desempeñan las autoridades administrativas o judiciales de un Estado. Más aun, las autoridades competentes actúan a nivel de Estado en cumplimiento de lo señalado en el propio CDI.

En ese sentido, el PAM es independiente de los mecanismos de resolución de controversias administrativas y judiciales de la legislación interna de los Estados Contratantes, pero a la vez al permitir a las autoridades competentes de dichos Estados dilucidar los casos de imposición no acorde a las disposiciones del CDI que se les presenten, así como las dificultades o dudas que surjan en relación con la interpretación o aplicación del Convenio se relaciona a su vez con el accionar de la administración tributaria que tendrá que implementar lo que se decida en un PAM y/o con los órganos encargados de resolver las controversias tributarias que deberán tener en cuenta lo resuelto en dichos procedimientos.

De otro lado, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el G-20 a fin de evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, así como restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y donde se genera valor elaboraron el Plan BEPS que comprende un paquete de medidas integrales que contiene 15 acciones.

La Acción 14 del citado plan constituye un estándar mínimo que busca *“hacer*

más efectivos los mecanismos de resolución de controversias” y el compromiso es el de desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante el PAM.

El estándar mínimo recogido en el Informe Final de la Acción 14 del Plan BEPS, está dirigido a reforzar la eficacia y eficiencia del PAM, minimizando los riesgos de incertidumbre y doble imposición no deseada, velando por la aplicación coherente y adecuada de los Convenios, así como también por la oportuna y efectiva resolución de controversias en lo que respecta a su interpretación o aplicación a través del PAM.

Adicionalmente, la OCDE estableció el “Marco Inclusivo sobre BEPS” (en adelante marco inclusivo) con el objetivo de implementar cuatro estándares mínimos que permitan combatir las prácticas que erosionan las bases imponibles y el traslado de beneficios a países con baja o nula imposición. Uno de los estándares es el de garantizar la resolución eficaz y oportuna de controversias a través del PAM. El Perú es miembro del marco inclusivo por lo que tiene el compromiso de implementar dichos estándares y de someterse a la revisión de la citada implementación que se realiza a través de la evaluación de pares.

El estándar mínimo de la acción 14 persigue tres objetivos generales:

1. Asegurar que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre PAM se apliquen plenamente y de buena fe, resolviendo oportunamente aquellos casos objeto de PAM.

2. Garantizar que los PAM fomenten la supresión y resolución oportuna de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios; y
3. Garantizar que los contribuyentes que cumplan los requisitos accedan al PAM.

Asimismo, el informe de la acción 14 contiene los términos de referencia para evaluar el marco legal y administrativo de un Estado, incluida su implementación práctica, con el fin de que se determine el desempeño de su PAM en las siguientes áreas: (A) prevención de disputas¹³¹; (B) disponibilidad y acceso al PAM¹³²; (C) resolución de casos PAM¹³³; y (D) implementación de acuerdos¹³⁴.

Como parte del Plan BEPS, la OCDE desarrolló una Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios con la finalidad de que con su suscripción los Estados realicen una renegociación simultánea de los CDI que hayan celebrado. Este instrumento multilateral (MLI) fue firmado por el Perú el 2018¹³⁵ con el objetivo, en el caso del PAM, de adoptar en el

¹³¹ Entre otros, se señala como estándar que los Estados con programas de acuerdos anticipados de precios de transferencia ("APA") bilaterales deben prever la aplicación de dicho APA a años previos en casos apropiados y sujeto a los plazos de prescripción cuando los hechos y circunstancias relevantes en los años fiscales anteriores sean los mismos con la condición de la verificación de estos hechos y circunstancias en una auditoría.

¹³² Se establece como estándar que los Estados deben garantizar que los contribuyentes tengan acceso al PAM y que la información relacionada con dicho acceso esté disponible y accesible al público. En este sentido, los Estados deben publicar reglas, pautas y procedimientos claros sobre el acceso y el uso del PAM e incluir la información y la documentación específica que debe presentarse en la solicitud para iniciar el procedimiento. Asimismo, como buena práctica se recomienda que los Estados suspendan la cobranza del impuesto durante el periodo en que el PAM esté pendiente de resolver.

¹³³ En esta área el estándar indica que los Estados deben tratar de resolver los PAM en un plazo promedio de 24 meses.

¹³⁴ Se resalta que cualquier acuerdo de autoridad competente alcanzado en un caso PAM por sí solo no proporcionaría ningún alivio al contribuyente a menos que el acuerdo sea implementado. Para tal efecto, se recomienda que los Estados establezcan en sus Convenios que cualquier acuerdo mutuo alcanzado a través del PAM se implemente a pesar de cualquier límite de tiempo en su legislación interna.

¹³⁵ El MLI ha sido firmado, pero aún no ha cumplido con los actos referidos a su perfeccionamiento nacional de acuerdo con lo establecido en la Ley N.º 26647.

texto de sus siete CDI el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias del Plan BEPS. En el MLI se propone que todos los CDI contengan los siguientes párrafos referidos al PAM:

Párrafo 1: Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por una o por ambas Jurisdicciones contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esas Jurisdicciones contratantes, podrá someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de las Jurisdicciones contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio fiscal comprendido

Párrafo 2: La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión de mutuo acuerdo con la autoridad competente de la otra Jurisdicción contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio fiscal comprendido. El acuerdo alcanzado será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de las Jurisdicciones contratantes.

Párrafo 3: Las autoridades competentes de las jurisdicciones harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del CDI. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Respecto a la adopción de los citados párrafos, al suscribir el MLI, el Perú:

- a) Reservó su derecho a no aplicar lo indicado en la primera oración del párrafo 1 alegando que su intención es cumplir el estándar mínimo garantizando que la solicitud de PAM sea presentada ante la autoridad competente de la jurisdicción de la que sea residente la persona o, cuando el caso esté comprendido en el ámbito de una disposición relativa a la no discriminación por razón de nacionalidad, a la autoridad competente de la jurisdicción de la que sea nacional; para lo cual instituirá un proceso bilateral de notificación o de consulta con la autoridad competente de la otra jurisdicción para aquellos casos en los que la autoridad competente a la que se presentó la solicitud de PAM no considere justificada la situación que le haya sido comunicada.
- b) En cuanto al segundo y tercer párrafos, la posición peruana fue adoptarlos, con el objetivo de sustituir las disposiciones de sus CDI¹³⁶.

Presentamos, sobre la base de la introducción anterior, las características del PAM:

1. El PAM es un mecanismo mediante el cual las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver, de manera consensuada, las diferencias o superar obstáculos sobre la interpretación o aplicación del CDI. Su finalidad es garantizar que ninguno de los Estados

¹³⁶ Siempre que dicha intención haya sido formulada también por el otro Estado Contratante.

contratantes someta a las personas a quienes se les aplica Convenio¹³⁷ a un gravamen no conforme con aquel.

2. El PAM se lleva a cabo en los siguientes supuestos:

- a) Imposición no conforme al CDI: Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o puede implicar¹³⁸ para él la probabilidad de una imposición que no esté conforme con las disposiciones del CDI.
- b) Interpretación del CDI: Cuando existe problemas de interpretación de alguna de las disposiciones del CDI¹³⁹.
- c) Casos no previstos en el CDI: Cuando las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consulten respecto de casos no previstos en el Convenio.

3. En los comentarios del artículo 25 del Modelo OCDE se detalla cómo opera este mecanismo. A continuación, se menciona las principales características del PAM¹⁴⁰ en el supuesto de una imposición no conforme con el CDI:

¹³⁷ Informe Final de la Acción 14: Hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias.

¹³⁸ Párrafo 1 y 2 del artículo 25 del MC OCDE versión 2017, párrafo 1 y 2 del artículo 25 de los CDI de Perú con Canadá, Chile y México y párrafo 1 y 2 del artículo 24 de los CDI de Perú con Brasil, Corea, Portugal y Suiza. Comprende los casos en los que “hay una probabilidad de una imposición no conforme al convenio” desde el enfoque de la persona afectada. Dicha probabilidad alcanza a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen contrario a las disposiciones del CDI, así como a los criterios interpretativos.

¹³⁹ Párrafo 3 del artículo 25 de los CDI de Perú con Chile y México, párrafo 4 del artículo 25 del CDI Perú Canadá y párrafo 3 del artículo 24 de los CDI de Perú con Brasil, Corea, Portugal y Suiza En virtud de esta disposición los Estados Contratantes pueden debatir y acordar las cuestiones que requieran clarificación o interpretación siendo frecuente que estas discusiones traten sobre asuntos de naturaleza general que preocupen, o puedan preocupar a un cierto tipo de contribuyentes, más que ceñirse a la situación de un contribuyente concreto. También las autoridades competentes pueden basarse, para acordar la definición de un término utilizado en el CDI o acordar los procedimientos que permitan ajustar la imposición a lo dispuesto en el convenio.

¹⁴⁰ Considerando los comentarios al artículo 25 al Modelo OCDE – Versión 2010 y Versión 2017, el Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso (MEMAP) y el Informe Final de la Acción 14. Se utilizan como referencia estos documentos teniendo en cuenta que el Perú se ha comprometido al estándar mínimo establecido por la OCDE y serán tomados en cuenta para las evaluaciones que se realicen mediante la revisión de pares.

a) No excluye la utilización de los mecanismos internos de resolución de conflictos según la legislación interna de cada Estado Contratante, permitiendo que la persona se dirija a la autoridad competente solicitando la eliminación de la doble imposición, haya o no agotado las vías de los recursos que cada uno de los Estados otorga en su derecho interno. De llegarse a un acuerdo en el PAM, la persona debe desistirse de los recursos planteados al amparo de la legislación interna, a fin de evitar el riesgo de decisiones contradictorias. Por ello, el PAM es extraordinario respecto al derecho interno.

El límite para que la persona solicite el PAM es la existencia de un pronunciamiento judicial sobre el caso planteado, supuesto en el cual dicho asunto ya no puede ser materia de una solicitud de PAM¹⁴¹.

b) La persona puede iniciar el PAM sin esperar a que se le notifique la medida mediante el cual se le determina la imposición no conforme con el convenio, es suficiente que presente la solicitud si determina que la medida tomada por uno o ambos Estados genera dicha probabilidad¹⁴².

La alusión a “medida” en relación con la notificación implica un acto concreto en el que se determina deuda. En la legislación tributaria

¹⁴¹ Párrafo 76 de los comentarios al artículo 25 - MOCDE 2017. En otras palabras, la solicitud de PAM procede si está dentro del plazo límite para su presentación y en tanto no haya pronunciamiento del Poder Judicial.

¹⁴² Párrafo 12 de los comentarios al artículo 25 – MOCDE 2017.

peruana los actos de la administración tributaria que se consideran impugnables son, principalmente, la resolución de determinación, la orden de pago, la resolución de multa, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

- c) Se señala que la solicitud debe presentarse dentro de los tres años contados desde la fecha en que se notifica a la persona el acto que materializa la imposición no conforme con el convenio (liquidación o determinación).

En este punto cabe destacar que no en todos los CDI suscritos por el Perú se ha recogido dicho plazo por lo cual deberá tenerse en cuenta, en la evaluación que se realice cuando se presente el caso concreto que plazo es el que se aplicará dependiendo si el respectivo CDI ha sido o no objeto de modificación en este aspecto. Al respecto, si bien el Perú ha firmado el MLI¹⁴³ la modificación de los CDI sólo se producirá si a su vez los otros países identifican los mismos CDI como materia de modificación.

Cabe destacar que si el PAM se presenta por un acto de alcance general respecto del cual la persona determina la existencia de una probable una doble imposición, el plazo de los tres años se empieza

¹⁴³ Asimismo, la posición de Perú ha sido identificar a los 7 CDI como convenios cubiertos por el MLI, a pesar de que dicha posición no ha sido acogida por los demás Estados Contratantes.

a computar solo a partir de la fecha en que la administración tributaria le notifica el acto de imposición.

- d) El solicitante no es considerado parte en el PAM. No obstante, él es quien comunica la probable imposición no conforme con el convenio y expresa su aceptación respecto de la solución a la que llegue la autoridad competente cuando considere que por sí misma puede eliminarla o expresa su aceptación respecto del acuerdo adoptado por las autoridades competentes de los Estados Contratantes a fin de que este sea implementado. Asimismo, es el que debe entregar la información y/o documentación que la autoridad competente le solicite, el que puede desistirse de su solicitud y al que se le realizan notificaciones. Esta participación es permitida porque la pronta resolución del caso redundará en su beneficio y porque sin contar con la debida información y documentación las autoridades competentes de los Estados Contratantes no pueden resolver la controversia de forma expeditiva, con lo que aumenta el riesgo de no eliminar la imposición no conforme con el convenio.
- e) Las autoridades competentes de los Estados Contratantes no están obligadas a alcanzar un acuerdo que solucione la doble imposición que les ha sido comunicada sino únicamente a hacer lo posible por resolverla. Su deber es ser diligentes.
- f) La implementación de la solución para eliminar la doble imposición la realiza la Administración Tributaria en tanto no se encuentre

impedida, por ejemplo, por los plazos de prescripción a aplicar¹⁴⁴ lo que se decida en el PAM. Con la suscripción del MLI el compromiso peruano es que los CDI consideren que la referida implementación se realice independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados Contratantes solo que dicho tratamiento está supeditado como se indicará anteriormente a la ratificación de dicho instrumento, así como a la identificación de los mismos CDI por las contrapartes de Perú.

g) Mientras esté desarrollándose el PAM es una buena práctica la suspensión del cobro del impuesto (y de los intereses), toda vez que la finalidad de dicho mecanismo es obtener la desgravación del impuesto.

Ya que el PAM es independiente al ejercicio de los derechos que brinda la normativa interna para solucionar conflictos, es posible que al momento de la decisión, y además de la aceptación¹⁴⁵, existan pronunciamientos internos (producto del reclamo o apelación administrativa) que tengan carácter de firmes, y que pueden ser revisados en virtud de la decisión que se haya tomado en el PAM. Actualmente el Estado peruano enfrenta estos procesos¹⁴⁶, se requiere de cambios normativos para poder compatibilizar el

¹⁴⁴ En el caso del Perú, a diferencia de lo que ocurre en la legislación de otros países, la prescripción sólo es alegada por el contribuyente. Sólo en el caso de devoluciones corresponde que la Administración Tributaria se pronuncie expresamente sobre la prescripción.

¹⁴⁵ La implementación la realiza la Administración Tributaria, y está supeditada a que el solicitante: acepte el acuerdo de las autoridades competentes de los Estados Contratantes o la solución que hubiera llegado la autoridad competente de manera unilateral, y que se desista de las impugnaciones (en trámite) que según la legislación interna del Estado Contratante hubiera interpuesto en la vía administrativa o judicial. Ello con el fin de evitar contradicciones entre la decisión de la autoridad que resuelve la impugnación según la legislación interna y la solución que adopten las autoridades competentes.

¹⁴⁶ Al mes de octubre de 2018 tenemos el procedimiento de acuerdo mutuo solicitado por la República de Corea, el 3 de septiembre de 2018 ante el Ministerio de Economía y Finanzas en virtud del artículo 24° del CDI, respecto al contribuyente SK Innovation Co LTD, a quienes se les desestimó una solicitud de devolución de impuestos y el recurso de reclamación, encontrándose pendiente de atención ante el Tribunal Fiscal Sala 5 el recurso de apelación (Expediente N° 7255-2018 de

ordenamiento legal interno con los PAM previstos en los CDI. Aclarar también hasta qué momento procede invocar el PAM que, por lo que hemos señalado, tendrá como límite la etapa administrativa de discusión mas no la etapa judicial que constitucionalmente no puede ser objeto de interferencia por la ejecución de estos procedimientos amistosos.

El desarrollo normativo conllevará a abrir el Código Tributario no solo a la relación fisco-contribuyente, sino también a la participación de uno o dos Estados y también el contribuyente en un procedimiento extra código. Entre otros ajustes normativos se tendrá que evaluar: la obligatoriedad del PAM, la no obligatoriedad de consulta tributaria particular (artículo 95-A del Código Tributario) cuando se superponga el PAM, la vía paralela ordinaria y la del PAM y sus efectos sobre los actos administrativos firmes, la suspensión de la cobranza coactiva por la parte materia de controversia, la reversión de las denegatorias de devolución, la afectación de los términos prescriptorios donde correspondiera, el tratamiento de las medidas cautelares previas, excepciones a la reserva tributaria para la autoridad competente que participe si es que no es la misma Administración Tributaria, la obligatoriedad relativa a la interpretación de los CDI, la jerarquía normativa a tener en consideración por el Tribunal Fiscal al momento de resolver, las

15 de junio de 2018). El caso se refiere a la compra de acciones, que representaba el 11.19% del capital social de la empresa Transportadora de Gas del Perú S.A. (TGP), siendo que producto de dicha operación la compañía pago el impuesto a la renta de no domiciliado con la tasa de 30%, solicitando luego la devolución considerando que de acuerdo al CDI la ganancia de capital debía someterse a tributación en el país de residencia, esto es la República de Corea. La SUNAT considera que corresponde tributar en Perú al haberse verificado que el valor de venta de las acciones procede en más del cincuenta por ciento de la propiedad inmobiliaria de la empresa TGP a lo que le corresponde tributar en el país de la fuente conforme al numeral 4 del artículo 13° del CDI. El PAM implicará la revisión de la calidad de bienes que fueron considerados para determinar que más del 50% del valor de las acciones enajenadas procedía de bienes inmuebles ubicados en el país.

notificaciones, el desistimiento donde corresponda, el PAM por ajuste correlativo en precios de transferencia, entre otros aspectos.

3.2 Excepciones no expresas a la irrevisibilidad de los actos de la administración

3.2.1 Excepciones a la irrevisibilidad de los actos de la administración tributaria que afectan la determinación definitiva de la obligación tributaria.

3.2.1.1 Revisión de los actos administrativos a partir de una solicitud no contenciosa de devolución.

El artículo 39° del Código Tributario desarrolla diversos aspectos relativos al procedimiento de devoluciones de tributos administrados por la SUNAT.

El inciso c) de dicho artículo establece: “En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de

ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria”¹⁴⁷.

Nos quedamos con el primer párrafo de este inciso que menciona que en los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización **efectuada a partir de la solicitud de devolución**, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

La Ley dice nada respecto a si el contribuyente ya ha sido fiscalizado por el tributo y período cuya devolución ahora solicita. De no haber existido fiscalización podrá gatillarla discrecionalmente a partir de la solicitud de devolución si los criterios de selección así lo establecen, pues la fiscalización no es obligatoria frente a una solicitud de devolución, las solicitudes de devolución pueden ser atendidas sin haber iniciado fiscalización¹⁴⁸, pero solo en el caso que la SUNAT inicie fiscalización a partir de la solicitud de devolución podrá reducir el monto a devolver para compensarlo con la deuda determinada en la fiscalización. En este caso no existe problema de revisión de un acto administrativo previamente emitido y notificado.

En caso de haber existido una fiscalización e incluso estar cerrada con acto administrativo notificado, como dijimos, la ley no cierra la posibilidad de abrir la

¹⁴⁷ El segundo párrafo de este inciso fue sustituido por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.

¹⁴⁸ El numeral 15 del artículo 62° del Código Tributario le permite evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas en función a los antecedentes y/o al comportamiento tributario del deudor tributario.

fiscalización por el mismo tributo y periodo ya fiscalizado. De existir resolución de determinación el resultado de la nueva fiscalización será la revisión de esa resolución de determinación preexistente para ser normalmente complementada con la que se emita como consecuencia de la fiscalización que se inicia a partir de la solicitud de devolución.

La razonabilidad de esta afirmación, de abrir casos con resolución administrativa firme, tiene que ver con lo siguiente: si se realizó una fiscalización previa y no se evaluó la existencia de un monto a devolver (que la fiscalización teóricamente la debería haber considerado en función al principio de verdad material y además considerando que la misma es única, integral y definitiva) y posteriormente el contribuyente solicita a la SUNAT un monto indebido o en exceso que no ha sido evaluado en la fiscalización antes desarrollada, será razonable que se proceda a hacer la verificación o fiscalización del pedido (nueva situación que se requiere evaluar), y ello con mayor razón considerando que se trata de un aspecto que no ha sido evaluado. De haber sido evaluado en la primera fiscalización, constando en la resolución de determinación definitiva de la obligación tributaria, al contribuyente le hubiera correspondido impugnar dicho resultado, mas no pretender tramitar como no contencioso (devolución) algo que debía haberse tramitado en el contencioso tributario y que ya tiene pronunciamiento expreso de la SUNAT.

El contribuyente es quien alerta respecto a un aspecto no evaluado en la primera fiscalización y de no estar prescrito su derecho a solicitar la devolución nada

impide se presente la solicitud y es normal que, al no estar considerado en la resolución de determinación, se tenga que determinar su existencia y proceder a revisar esa resolución notificada.

No se trata de un supuesto por el que de oficio la Administración Tributaria busque enervar un acto administrativo emitido, es a solicitud del contribuyente quien hace las alertas respecto a temas que no han sido evaluados en la fiscalización y la SUNAT se ve en la obligación de reaperturar el periodo fiscalizado justamente para validar la existencia del derecho que reclama el contribuyente.

De considerarse irrevisible el periodo ya fiscalizado y la SUNAT tenga que limitarse a reconocer la operación que genera la devolución al administrado dentro del procedimiento no contencioso, se afectaría el deber de contribuir en tanto la operación pueda tener además vinculación con operaciones que generan obligaciones tributarias y que no fueron advertidas por la Administración Tributaria (e incluso puedan incrementar los reparos de la primera fiscalización) y que el contribuyente pretenda aprovechar la ventaja de su irrevisibilidad, sesgando su pedido exclusivamente a la operación que genera devolución.

Ya que no existe la prohibición de revisión conforme señalamos y no hay desarrollo expreso se presenta el problema si la revisión tiene algún tope, como podría ser el tope del monto a devolver¹⁴⁹, sin embargo tal como interpretamos la

¹⁴⁹ Por ejemplo el artículo 89º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, si bien no afectaría la irrevisibilidad de los actos en tanto además habla de verificaciones y no de fiscalizaciones, establece que “El ejercicio de la acción de repetición por pagos indebidos correspondientes a ejercicios gravables respecto de los cuales ya hubieran prescrito las acciones del

revisión puede implicar complementar el acto notificado por reparos que generen una deuda relativamente superior al monto solicitado como devolución.

3.2.1.2 Trámite de compensación de tributos posterior a las resoluciones de determinación sobre el mismo periodo y tributo.

Resumiremos el caso que fue analizado por el Tribunal Fiscal para establecer la posibilidad de revisión del acto administrativo de determinación definitiva de la obligación tributaria vía solicitud de compensación presentada luego de notificados y revisados los actos administrativos incluso por las instancias resolutoras.

Los hechos que motivaron que se presentara la solicitud de compensación están vinculados a la aparición de un pronunciamiento del Tribunal Fiscal respecto a que los ingresos percibidos por las empresas exportadoras (drawback), en tanto en el producto que exporten incorporen insumos por los que hayan pagos impuestos ad valorem a la importación, no están afectos al impuesto a la renta de tercera categoría. Hasta ese momento muchos contribuyentes lo consideraban como gravado con el impuesto a la renta y no discutían dicha situación. En el caso concreto que desarrollamos se había producido la fiscalización por dos ejercicios gravables del impuesto a la renta, el contribuyente había considerado como gravado a sus ingresos por Drawback y la SUNAT no se había pronunciado sobre el particular en tanto no fue materia de revisión (sumado al hecho que para la SUNAT dicho ingreso se consideraba gravado con el mencionado impuesto).

Con el nuevo criterio del Tribunal Fiscal, que además constituye precedente de observancia obligatoria, el contribuyente consideró que había tributado

Fisco, faculta a la SUNAT a verificar la materia imponible de aquellos ejercicios y, en su caso, a liquidar y exigir el impuesto que resultare, pero sólo hasta el límite del saldo repetido*.

indebidamente el impuesto a la renta por los periodos tributarios que además ya habían sido fiscalizados. Los pagos indebidos se originaron con ocasión de las declaraciones anuales del impuesto 2000 y 2001, sin embargo dichos periodos tributarios ya habían sido fiscalizados y tenían resoluciones de determinación y además ya habían sido impugnadas¹⁵⁰.

El contribuyente procedió a solicitar “una reliquidación de los tributos y un reconocimiento de las deducciones por restitución de derechos arancelarios”¹⁵¹ y el Tribunal Fiscal decide asignarle el trámite de solicitud de compensación (sobre periodos ya fiscalizados, reclamados y que además contaban con pronunciamiento del mismo Tribunal Fiscal).

En pie de página de la resolución N° 13389-4-2013 de 20 de agosto de 2013 que estamos desarrollando anota el Tribunal que en la resolución que emitió sobre las resoluciones de determinación de los ejercicios gravables 2000 y 2001 no correspondía emitir pronunciamiento respecto a la restitución del Drawback que tributó el impuesto a la renta, ya que dicha circunstancia NO ERA PUNTO CONTROVERTIDO en esa apelación. Incluso precisa que hubo una resolución sobre una solicitud de ampliación de fallo solicitada por el contribuyente para que se ordene se tramite la pretensión (la reliquidación para que se considere como no gravado los ingresos por Drawback) como solicitud de devolución que fue

¹⁵⁰ El Tribunal Fiscal había confirmado por Resolución N° 20790-1-2012 el impuesto a la renta del ejercicio gravable 2000 y respecto al ejercicio gravable 2001 había procedido a confirmar parcialmente algunos reparos y revocando otros. La SUNAT ya había reliquidado en vía de cumplimiento y emitido la resolución de intendencia correspondiente que además se encontraba apelada.

¹⁵¹ Por escrito de 27 de febrero de 2013 (fecha que el Tribunal Fiscal determinó que no había prescrito el derecho a solicitar la compensación ya que se produjeron suspensiones del plazo prescriptorio por la propia impugnación de las resoluciones de determinación de los ejercicios gravables 2000 y 2001) la recurrente solicitó la compensación de los pagos indebidos respecto del impuesto a la renta 2000 y 2001, contra las omisiones detectadas por la Administración por dicho tributo y periodos.

declarada infundada ya que dicha pretensión no formó parte del recurso de apelación.

Esta resolución permite que la Administración Tributaria reingrese a un periodo que contaba además con resolución de determinación definitiva de la obligación tributaria que debería contener, por el principio de verdad material, todos los aspectos del tributo y periodos comprometidos, sin embargo la solicitud de compensación permite abrir nuevamente el periodo y tributo para probar la existencia del ingreso que no se considera gravado con el impuesto y se proceda a compensar con la deuda determinada por los otros aspectos materia de fiscalización. Mínimamente tendrán que cambiar las resoluciones de determinación en los aspectos vinculados a los ingresos gravados y no gravados para poder determinar ahora una menor obligación. Este trámite no es otra cosa que la revisión de las resoluciones de determinación que además se encontraban en trámite de apelación.

3.2.2 Revisión de los actos de la Administración Tributaria sujeta a límites o parámetros.

Encontramos algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal relativos a un acto administrativo cuya sustancia o fondo aun no firme (en tanto ha sido impugnado) depende de otro acto administrativo que también tiene la calidad de no firme en tanto se encuentra impugnado. Un acto administrativo subordinado a otro acto administrativo y ambos con la calidad de no firmes o consentidos. No es una revocatoria que implique llanamente dejar sin efecto determinado acto administrativo y tal como queda formulado, conforme veremos, tampoco puede causar estado.

Un acto administrativo es firme, conforme al artículo 222 del TUO de la LPAG, cuando hayan vencido los plazos para interponer los recursos administrativos. Vencido dichos plazos no solo se pierde el derecho a articular los recursos administrativos sino que también el acto administrativo queda firme. El numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario¹⁵² nos habla de diversos actos de la Administración Tributaria y señala los plazos para interponer la reclamación y de no suceder ello los actos quedarán firmes.

Destacamos una peculiaridad en lo procedimental tributario consistente en que existen diversos plazos para articular el recurso de reclamo o de apelación, que una vez vencidos no hacen perder el derecho del administrado a presentarlos, debiendo cumplir un requisito de admisibilidad consistente en el pago o afianzamiento de la deuda tributaria. Así tenemos el numeral 3 del artículo 137° del Código Tributario¹⁵³ o el penúltimo párrafo del artículo 146° del citado código¹⁵⁴.

¹⁵² El numeral 2 (*Numeral sustituido por el Artículo 34° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007*) del artículo 137° del Código Tributario, señala "Plazo: Tratándose de reclamaciones contra Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución, resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, éstas se presentarán en el término improrrogable de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó el acto o resolución recurrida. De no interponerse las reclamaciones contra las resoluciones que determinan la pérdida del fraccionamiento general o particular y contra los actos vinculados con la determinación de la deuda dentro del plazo antes citado, dichas resoluciones y actos quedarán firmes.

Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, la reclamación se presentará en el plazo de cinco (5) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida.

En el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, de no interponerse el recurso de reclamación en el plazo antes mencionado, éstas quedarán firmes.

La reclamación contra la resolución ficta denegatoria de devolución podrá interponerse vencido el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles a que se refiere el segundo párrafo del artículo 163°"

¹⁵³ Pago o carta fianza: Cuando las Resoluciones de Determinación y de Multa se reclamen vencido el señalado término de veinte (20) días hábiles, deberá acreditarse el pago de la totalidad de la deuda tributaria que se reclama, actualizada hasta la fecha de pago, o presentar carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por nueve (9)

Retomando el caso de la revisión de un acto administrativo subordinado a lo que se resuelva en otro expediente respecto a otro acto administrativo, si bien las resoluciones del Tribunal Fiscal que mencionaremos nos hablan de la “revocación” de un acto administrativo para quedar a la espera o tener en suspenso el pronunciamiento que necesariamente se debe emitir en el tiempo, lo cierto es que la “revocación” que ordena no es una revocación que implique la inexistencia del acto y que luego se pueda emitir un nuevo acto con pronunciamiento distinto a la procedencia o no de lo solicitado, o que declare una nulidad, sino que el acto que se emita (dependiente que otro acto administrativo en procedimiento distinto quede firme) tendrá el parámetro de la procedencia o improcedencia o procedencia parcial. En este contexto, ya que el acto que “se revoca” no pierde existencia sino que solo queda en suspenso (en tanto también es posible que su contenido se reproduzca en iguales términos a lo emitido originalmente) podemos

meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación, con una vigencia de nueve (9) meses, debiendo renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Los plazos de nueve (9) meses variarán a doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

(Numeral 3° del artículo 137° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

¹⁵⁴ La apelación será admitida vencido el plazo señalado en el primer párrafo, siempre que se acredite el pago de la totalidad de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por doce (12) meses posteriores a la fecha de la interposición de la apelación, y se formule dentro del término de seis (6) meses contados a partir del día siguiente a aquél en que se efectuó la notificación. La referida carta fianza debe otorgarse por un período de doce (12) meses y renovarse por períodos similares dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la Administración Tributaria. Los plazos señalados en doce (12) meses variarán a dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, y a veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones emitidas contra resoluciones de multa que sustituyan comiso, internamiento de bienes o cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes.

(Penúltimo párrafo del artículo 146° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

decir que lo que se ordena es una revisión del mismo y no una revocatoria que haga desaparecer al acto.

Si el acto administrativo contiene la improcedencia de una solicitud de devolución (originada en un procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la obligación tributaria) que es confirmada en la instancia de reclamación y posteriormente “revocado” en la instancia de apelación, quiere decir que la devolución no es ni procedente ni improcedente y queda sujeto a posterior revisión en tanto se resuelva el otro expediente o se cuente con el acto firme subordinado. Se “revoca” para que se emita posteriormente otro acto administrativo con un mandato limitado, estar sujeto a lo que se resuelva en otro expediente. Para comprender mejor el contenido de una revocatoria citamos a SILVIA LEÓN quien nos dice “en ejercicio de su facultad revisora, la Administración Pública puede dejar sin efecto el acto administrativo objeto de revisión, esto es, extinguirlo sin necesidad de expulsarlo del sistema jurídico porque no existen respecto de él supuestos de ilegitimidad. El Tribunal Fiscal cuando actúa del modo antes descrito utiliza la expresión “revocar el acto administrativo””, (LEÓN PINEDO SILVIA, 2019), el efecto natural de la revocatoria es dejar sin efecto el acto administrativo mas no establecer predictivamente la forma del nuevo acto que deba emitirse.

La resolución del Tribunal Fiscal N° 06117-8-2016 de fecha 24 de junio de 2016 señala: “Que atendiendo a lo expuesto, se tiene que lo que se resuelva en el procedimiento contencioso tributario tramitado con Expediente N° 15760-2015, tendrá incidencia directa para la determinación de la procedencia de la devolución solicitada en autos, por lo que corresponde que la Administración esté a lo que se

resuelva finalmente en tal procedimiento contencioso tributario, lo que permitirá establecer la procedencia de la devolución solicitada, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada, a fin de que la Administración proceda de acuerdo con lo expuesto y emita nuevo pronunciamiento en concordancia con ello". Similar pronunciamiento encontramos en la resolución del Tribunal Fiscal N° 05191-4-2017 de fecha 16 de junio de 2017 cuando considera "Que atendiendo a lo expuesto, se tiene que lo que se resuelva en el procedimiento contencioso tributario tramitado con Expediente N° 003979-2017, tendrá incidencia directa para la determinación de la procedencia de la devolución solicitada en autos, por lo que corresponde que la Administración esté a lo que se resuelva finalmente en tal procedimiento contencioso tributario, lo que permitirá establecer la procedencia de la devolución solicitada, en consecuencia corresponde revocar la resolución apelada en el extremo impugnado, a fin de que la Administración proceda de acuerdo con lo expuesto y emita un nuevo pronunciamiento en concordancia con ello"

Tenemos así un acto administrativo "revocado" pero que deja también presente la existencia de un procedimiento en trámite (que se suspende) y pendiente de resolución para que se declare, con el límite de las instrucciones establecidas en las resoluciones del Tribunal Fiscal, la procedencia o procedencia parcial o improcedencia de lo solicitado (se revise el acto que ha sido revocado o mejor dicho suspendido en sus efectos). No es en esencia una revocatoria pues, aparte de quedar el expediente pendiente de pronunciamiento, no cabe la posibilidad (pues se ha revocado un acto administrativo de improcedencia de la devolución) que el administrado pueda presentar una nueva solicitud de devolución.

Tenemos un precedente adicional a los antes mencionados, también en la resolución del Tribunal Fiscal N° 05597-1-2008 de fecha 26 de julio de 2018 se reitera este criterio de revocación de actos administrativos subordinados a la emisión de otro acto administrativo firme disponiendo además suspender la emisión del acto que se revisará conforme a lo que suceda en otro expediente (como señalamos, un revocar con mandato de no hacer y de hacer determinadas actuaciones):

“Que la Resolución de Determinación N° 012-003-0006137 -que tanto la Administración y la recurrente coinciden en señalar que son el sustento de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 materia de autos- ha sido impugnada por esta última mediante el recurso de apelación presentado a este Tribunal que se tramita con Expediente N° 11844-2012, el cual se encuentra pendiente de resolver...

Que en tal sentido, toda vez que la procedencia de la determinación realizada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 -en cuanto al desconocimiento del saldo a favor del ejercicio anterior- se encuentra directamente relacionada con el pronunciamiento que emita este Tribunal sobre la Resolución de Determinación N° 012-003-0006137 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración esté a lo dispuesto en tal pronunciamiento a efecto de establecer la procedencia de la determinación materia de autos”.

Lo que se resuelva respecto al ejercicio gravable 2002 (saldo a favor del ejercicio gravable siguiente) afectará directamente la determinación del impuesto a la renta

del ejercicio gravable 2003, razón por la que se revoca lo resuelto por el ejercicio 2003 para quedar a la espera de lo que se resuelva respecto al ejercicio 2002 y proceder a revisar el acto que ha sido revocado. Hay otros problemas paralelos que genera este tipo de pronunciamiento, por ejemplo la incertidumbre temporal pues no se sabe en qué momento se logrará una resolución administrativa firme sobre el caso o también puede ser algo más simple que la disposición de la revisión del acto, tal como interpretamos, para ser una mera remisión del expediente a la Administración Tributaria, sumado al hecho que tal como queda redactada será un “revocar” que no causa estado y por tanto con mucha probabilidad de no ser justiciable ante el órgano jurisdiccional.

Consideramos válidos los pronunciamientos de este tipo en tanto consiguen suspender los efectos en el tiempo de un acto administrativo (vía revocatoria) y evitan el tener que enfrentar una posible respuesta ante la eficacia que debería surtir, razón por la que estos criterios jurisprudenciales administrativos deberían tener respaldo legal por lo que consideramos que debiera incluirse una causal idónea para el caso dentro del artículo 108 del CT.

3.2.3 Necesidad de revisión de los actos firmes de determinación de la obligación tributaria por afectación de otros actos administrativos vinculados sustancialmente

La experiencia profesional nos ha revelado la existencia de casos en los que existiendo acto administrativo firme se ha tenido que recurrir a invocar de manera forzada o un nuevo hecho o un error de redacción o de cálculo para poder revisarlo frente a la existencia de otro acto administrativo con el que guarda

vinculación y que origina que el contribuyente aproveche una situación ventajosa tributariamente por un tema meramente de naturaleza procedimental¹⁵⁵.

Veamos un primer supuesto, en el que en un mismo momento se fiscalizan dos periodos tributarios en forma paralela respecto al mismo impuesto a la renta.

Periodo y tributo		Según declarac jurada	Según resultado de la fiscalización SUNAT	Según resultado de la reclamación o de la apelación al Tribunal Fiscal	Comentarios
Impuesto a la renta año 1	Base imponible Impuesto resultante:	S/ 100 30	(20) <i>RD 1</i>	No impugna	Procede a la devolución de S/ 30. La fiscalización consideró que en el presente ejercicio gravable se habían devengado determinados gastos por 120 deducidos en el ejercicio 2 por error.
Impuesto a la renta año 2	Base imponible Impuesto resultante:	S/ 150 45	270 81 (45) 36 <i>RD 2</i>	150 45	Se desconocen los gastos que se habrían devengado en el ejercicio 1 generándose la Resolución de Determinación (RD 2) por S/ 36. Luego del reclamo o apelación se determina la improcedencia del reparo, retornando al monto original declarado, revocando la RD 2.

La no impugnación de la RD 1 tiene como consecuencia su firmeza. Su contenido había sido periodificado o adicionado en la determinación del impuesto del año 2 (en la RD 2) pues no correspondía, en posición de la SUNAT, la deducción de ese gasto en el año 2 sino en el año 1. El resultado de la impugnación vinculada a la

¹⁵⁵ También puede operar cuando origine un doble gravamen o imposición en el deudor tributario.

RD 2 determinó que el gasto correspondía al año 2 y no al año 1, correspondiendo que la determinación del impuesto del año 1 quedara tal cual había sido declarada por el contribuyente, sin embargo la RD 1 al estar firme no puede ser objeto de revisión. Esta situación origina un beneficio indebido a favor del contribuyente por dos periodos que se fiscalizaron conjuntamente y deberían haberse impugnado también de manera conjunta, mas procedimentalmente está habilitado el derecho del contribuyente a impugnar lo que él considere así haya vinculación de causa entre los casos (ese gasto debía estar en uno de los dos períodos, si se reclama que corresponde al año 2 consecuentemente se debería reclamar también su retiro del año 1, tal como había actuado la Administración Tributaria en la formulación de las resoluciones de determinación).

Para el presente caso, la aplicación de las normas del procedimiento de fiscalización determinativo llevaron a la separación de los procedimientos en origen y a los actos de determinación definitiva al cierre formal de la fiscalización, a pesar que existan materias vinculadas o que deban estar reflejadas en uno de los dos periodos mas no en los dos periodos y producir una ventaja indebida.

Tenemos otro caso en el que producen efectos similares no queridos y que por tanto afectan el deber de contribuir por la articulación, a veces estratégica, de los recursos impugnatorios o simplemente por la periodificación de las fiscalizaciones determinativas.

Periodo y tributo	Según declarac jurada	Según resultado de la fiscalización SUNAT	Según resultado de la reclamación o de la apelación al Tribunal	Comentarios
-------------------	-----------------------	---	---	-------------

				Fiscal	
Impuesto a la renta año 1	Impuesto o saldo a favor (crédito arrastrable al siguiente ejercicio gravable)	S/ (160)	(50)	(50)	No estamos considerando bases imponibles, solo impuesto o crédito contra el impuesto.
			RD 1		
Impuesto a la renta año 2	Impuesto o saldo a favor (crédito arrastrable al siguiente ejercicio gravable)	S/ 100 (160) ----- (60)			De haber existido alguna determinación por la SUNAT, tendríamos lo siguiente: 100 (50) ----- 50
Impuesto a la renta año 3	Impuesto o saldo a favor (crédito arrastrable al siguiente ejercicio gravable)	S/ 100 (60) 40	200 (60) 140	200 (60) 140	De haberse fiscalizado el impuesto a la renta del año 2, el crédito de S/ 60 no existiría y el impuesto a la renta determinado sería S/ 200 y no 140.
			RD 2		

El hecho de no haber fiscalizado el ejercicio gravable intermedio (año 2) ocasiona que los resultados de la fiscalización e impugnación respecto al año 1 no resulte transversal hasta el año 3. Procedimentalmente no es posible revisar la RD 2 para incluirle aspectos (la inexistencia del crédito arrastrable del año 2) de un periodo y tributo que no ha sido materia de fiscalización. En consecuencia correspondería abrir una fiscalización por el año 2, determinar la inexistencia del crédito arrastrable de S/ 60 y ello constituya causal de revisión de la RD 2 (y de la resolución que la confirmó como consecuencia de la impugnación planteada).

Por más que en los hechos sea razonable desconocer en el año 3 el crédito o saldo a favor de S/ 60 correspondiente al año 2 y aplicado en el año 3, necesariamente se debería abrir una fiscalización pues la única posibilidad formal

que tiene la Administración Tributaria de desconocer la determinación efectuada por el deudor tributario es, conforme al artículo 61° del Código Tributario, fiscalizar o verificar dicha autodeterminación. El Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el mismo sentido (aunque se refiere además a periodos en los que ha prescrito la acción de determinación de la Administración Tributaria) en la resolución N° 04651-3-2010 de fecha 4 de mayo de 2010:

“Que de acuerdo a lo señalado en los párrafos precedentes, la Administración mediante la resolución recurrida modificó los saldos a favor declarados por la recurrente en los ejercicios 1995 y 1996, respecto a lo cual se debe señalar que si bien es cierto dicha facultad le es conferida por el artículo 61° del Código Tributario, la misma debe ejercerse mediante la emisión de un acto administrativo idóneo, cual sería una resolución de determinación emitida al amparo de lo establecido por el artículo 77° del Código Tributario, en la cual se explique los motivos o circunstancias por los cuales se efectúa tal modificación, condición que no se ha producido en el caso de autos, pues no se ha emitido resolución alguna modificando la determinación efectuada por la recurrente en los citados ejercicios 1995 y 1996, observándose además que respecto de éstos la facultad de la Administración para efectuar la determinación de la obligación tributaria habría prescrito, ello a tenor de lo dispuesto en los artículos 43° y 44° del Código Tributario”.

Agregando a los dos casos expuestos también hay que considerar la variable que alguno de los periodos hubiesen sido fiscalizados y se haya emitido la resolución de determinación respectiva por el tributo y periodo 1 (en la que por efecto del

devengado de gastos se periodifican para el año 1 y se desconocen del año 2) que es impugnada (pues el contribuyente quiere sus gastos en el periodo 2) y se encuentre pendiente de trámite y resolución. Y luego se abre la fiscalización del mismo tributo correspondiente a los periodos 2 y 3, determinándose deuda tributaria en el periodo 2 (ya que el gasto pasó al periodo 1) y mayor deuda tributaria por el periodo 3.

El reclamo reiterado del contribuyente en estos casos es que la resolución de determinación del periodo 1 al encontrarse impugnada no es firme y no debería surtir efectos en los periodos 2 y 3 sino hasta que se convierta en firme.

La presunción de validez de los actos administrativos ha conllevado a que también surtan efectos donde corresponda así se encuentren impugnados. Un acto va a subsumir sus efectos en otro acto administrativo, y el contribuyente tiene el derecho de impugnar todos los periodos o los que él considere necesarios y de producirse un efecto no querido: no apele la resolución del reclamo que declaró infundada su pretensión y luego prosiga con el periodo 2 donde se le reconoce que el gasto estaba correctamente devengado en ese periodo abriéndose la posibilidad de utilizar el saldo a favor o pérdida tributaria generada en el periodo 1 que no ha sido apelado. Esta circunstancia también debería ocasionar la revisión del acto sustancialmente vinculado.

Precisamos que así el acto de la Administración Tributaria no sea firme por estar impugnado, la Administración Tributaria lo tiene que considerar válido y sus efectos pueden irradiarse en periodos distintos. El Tribunal Fiscal, sobre el particular, tiene pronunciamientos como el siguiente:

“Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que debe procederse a la devolución de los montos solicitados en tanto este Tribunal no resuelva la impugnación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0070182 a 012-003-0070189 cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9° y 201° del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobada por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandado judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto dicha resolución de intendencia no sea dejada sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento puesto que deberá estarse al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado, lo que evidencia que carece de sustento el argumento de la recurrente en tal extremo” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 05191-4-2017 de 16 de junio de 2017)¹⁵⁶.

3.3 La revisión del acto de la administración tributaria a través de los recursos impugnatorios

3.3.1 Revisión de los actos y recursos impugnatorios ordinarios

Mencionamos que el Decreto Legislativo N° 187¹⁵⁷ había introducido como causal de revisión (revocados, modificados o sustituidos) de los actos de la

¹⁵⁶ En este contexto el acto administrativo será válido y se aplicará aunque sus efectos estén suspendidos en tanto está impugnado.

¹⁵⁷ Vigente desde el 16 de junio de 1981.

Administración Tributaria, luego de la notificación, cuando el acto haya sido objeto del procedimiento de reclamación haciendo uso de la facultad de reexamen. Posteriormente desaparece como causal expresa de revisión del acto de la Administración Tributaria, pues el efecto de revocación, modificación o sustitución se puede conseguir con el resultado de la reclamación incoada por el deudor tributario, y no solo ello sino que gracias al reexamen también se conseguía la complementación del acto administrativo¹⁵⁸. La causal de revisión a través del reexamen no produjo jurisprudencia administrativa al constituir la revisión del acto administrativo un efecto de la reclamación, incluso Juan Carlos Paz (1990), al hacer las concordancias del artículo 120° (reexamen) señala “Este artículo no es aplicable al art. 66 de este Código”(pp. 124)¹⁵⁹.

El Código Tributario-Principios Generales compartía también el espíritu del REGLAMENTO DE NORMAS GENERALES DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS aprobado por Decreto Supremo N° 006-SC de 11 de noviembre de 1967, cual en su artículo 5 establecía que “Frente a un acto administrativo que se supone, viola, desconoce o lesiona un derecho o un interés legítimo y directo, procede la interposición de una reclamación para que se revoque o modifique el acto impugnado y se suspendan sus efectos”.

¹⁵⁸ Anotamos que como resultado de la reclamación, en caso de haberse incurrido en causal de nulidad conforme al artículo 109° del Código Tributario, es posible culminar la reclamación también con una resolución que declare la nulidad de determinado o determinados actos administrativos

¹⁵⁹ El artículo 66 se refería a las causales de revocación, modificación y sustitución de los actos de la Administración Tributaria luego de su notificación.

El texto del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859, que entró en vigencia el 1 de diciembre de 1992, ya no reconoce como causal expresa de revisión del acto de la Administración Tributaria el que el acto haya sido objeto del recurso de reclamación. Las causales las reserva para los casos en que de oficio corresponda ejercitar dicha facultad, introduciendo además la posibilidad que la Administración Tributaria pueda señalar los casos en que existan errores materiales y dicte el procedimiento para revocar, modificar o sustituir sus actos. El efecto natural del recurso impugnatorio, interpuesto por el deudor tributario, que corresponda conlleva a la revisión del acto administrativo sea para confirmarlo o para revocarlo, sustituirlo o modificarlo. Es el deudor tributario quien solicita esta revisión, mas no una prerrogativa de la Administración Tributaria.

El Código Tributario vigente considera en su artículo 124°, como etapas de procedimiento contencioso-tributario a la reclamación ante la Administración Tributaria y a la apelación ante el Tribunal Fiscal, facultando, en su artículo 127°, al órgano encargado de resolver para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Esta facultad de reexamen viene limitada, desde el mes de abril de 2007, a que solo se puedan modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos¹⁶⁰, y como consecuencia tendremos la revisión del acto impugnado. Revisión

¹⁶⁰ Conforme al párrafo incorporado al artículo 127° del Código Tributario por el Artículo 33° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

obligatoria incluso frente a deficiencia de la ley, en tanto el artículo 128° del Código Tributario impide al órgano resolutor de abstenerse de dictar resolución frente a dicho supuesto.

Del mismo deber impuesto por el artículo 129° del Código Tributario también se desprende el efecto de revisión del acto administrativo impugnado. Las resoluciones deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y deben decidir sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Habíamos dicho que la irrevisibilidad o intangibilidad del acto administrativo a nivel administrativo es formal en tanto a nivel jurisdiccional pueden plantearse las acciones que la ley permite (vg. Demanda Contencioso Administrativa o Acción de Amparo) y el órgano jurisdiccional respectivo disponer u ordenar la revisión del acto que administrativamente había quedado firme.

3.3.2 Revisión de los actos y recursos impugnatorios ordinarios: impugnación parcial de la cuantificación de la deuda tributaria respecto al objeto.

Un mismo acto administrativo que contiene la cuantificación de la deuda tributaria (que contiene el principal y los accesorios) respecto al mismo período y tributo determinado, conforme al criterio del Tribunal Constitucional, puede ser objeto de revisión parcial dependiendo si es que la primera impugnación o proceso fue respecto al principal (se discutió la cuantía del capital o del tributo) y la segunda impugnación o proceso fue respecto a los accesorios (intereses).

El Tribunal Constitucional en sentencia recaída en el expediente N° 04082-2012-PA/TC en el proceso de amparo interpuesto por doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca consideró la inexistencia de vía paralela aun cuando existan dos procesos con las mismas partes -salvo el Tribunal Fiscal que participa en el contencioso administrativo, pero no en el amparo-, en caso el objeto del mismo sea distinto. Es posible que en un proceso, la demandante cuestione la cuantificación de su deuda tributaria con relación al capital; y en el otro se pueda cuestionar lo relativo a los intereses de la misma deuda.

“En el proceso contencioso administrativo, por su parte, se invoca la correcta interpretación y aplicación de las normas referidas a la determinación de la obligación sobre base presunta, mientras que se plantea el amparo en defensa del derecho de propiedad y de los principios de razonabilidad y proporcionalidad” (Sentencia 04082-2012-AA) de fecha 10 de mayo de 2016.

Para poder construir esa separación del principal y sus accesorios, y asignarles objeto o entidad distinta, ha sido necesario en primer lugar el transcurso prolongado del tiempo, la demora en la resolución del procedimiento contencioso tributario (en el caso se menciona que tardó aproximadamente cuatro años el trámite del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal a lo que hay sumarle la demora en la toma de la decisión discrecional de fiscalizar el período respectivo y el tiempo del trámite de la reclamación), y por otro lado, ha sido necesario recategorizar jurídicamente a los intereses moratorios. De haber una atención ágil

y dinámica de los recursos administrativos este precedente no se habría producido.

En el presente caso, se reconoce la pre existencia de diversas Resoluciones de Determinación y de Multa, tanto es así que la demanda de amparo tuvo como objeto dejar sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva, en el extremo en que se requiere el pago de intereses moratorios de las deudas originadas en las citadas resoluciones de determinaciones y multa. La Resolución de Ejecución Coactiva es un acto administrativo emitido por el Ejecutor Coactivo en la etapa en que la deuda tributaria se torna en exigible (ya se ejercitaron los recursos impugnatorios pertinentes y se agotó la vía administrativa) y solo corresponde cobrar o la ejecución forzada de la obligación, mas no la discusión sobre el fondo o existencia de la obligación. No se cuestiona en la demanda de amparo ningún acto lesivo producido por las resoluciones de determinación o de multa ni tampoco en la Resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa, pues además dicho acto lesivo no se habría producido.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional considera que los intereses moratorios pueden corresponder a la naturaleza “de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria” y ya que se trata de una sanción por naturaleza “deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional (sentencias recaídas en los Expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras) y recogido

también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General” (STC 04082-2012-AA)..

“Así, dado que el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones, la demanda también debe ser estimada en este extremo” (STC 04082-2012-AA).

Finalmente resuelve el Tribunal Constitucional:

“HA RESUELTO 1. Declarar FUNDADA la demanda, por haberse acreditado la vulneración de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y al acceso a los recursos en sede administrativa; en consecuencia, NULA la Resolución de Ejecución Coactiva 023-006-1085011. 2. DISPONER que la SUNAT efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas originadas en las Resoluciones de Determinación 024-003-0008223 y 024-003-0008224, y en la Resolución de Multa 024-002-0022735, sin aplicar la regla de la capitalización de intereses contenida en el artículo 7 de la Ley 27038, y sin aplicar la regla del cobro de intereses durante la etapa de impugnación administrativa de las resoluciones de determinación y de multa, contenida, en el extremo de la apelación ante el Tribunal Fiscal, en el artículo 6 del Decreto Legislativo 981; más los costos del proceso”.

Así la impugnación posterior de los intereses moratorios, que tiene que ser posterior a la notificación de las resoluciones de determinación y de multa, y considerando el aspecto temporal de demora en la etapa de impugnación administrativa, ejercida la acción de amparo se puede conseguir la revisión del monto de la deuda contenida en resoluciones de determinación y de multa que han quedado firmes y además han sido objeto de un proceso judicial distinto.

3.3.3 La no univocidad de los pronunciamientos de revocación y de nulidad de los actos administrativos en sede administrativa y judicial.

3.3.3.1 Aspectos generales

Aparte del contenido particular de “revocación” del acto de la Administración Tributaria que implica una suspensión de pronunciamiento hasta que se produzca otro acto administrativo firme que tratamos en el acápite de “Revisión de los actos de la Administración Tributaria sujeta a límites o parámetros”, queremos destacar ahora el uso de la palabra o pronunciamiento de revocación (e incluso de nulidad) de actos administrativos con contenido tributario conforme a la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal y a distintos pronunciamientos del órgano jurisdiccional.

El efecto de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo es su inexistencia jurídica. En tanto no se hubiese producido la prescripción de la acción que corresponda (de determinación, de sanción o de cobro) efectivamente será posible la emisión del acto administrativo bueno. Por su parte la revocatoria de un acto

administrativo tiene el efecto de extinguirlo o cancelarlo, fue existente y produjo los efectos que tuvo que producir mientras estuvo, digamos, vigente.

El Tribunal Fiscal en la resolución N° 02340-8-2017 de fecha 15 de marzo de 2017 nos sintetiza una diferencia entre la declaración de nulidad y revocación (dejar sin efecto) de un acto administrativo:

“Que en cuanto a la diferencia entre la declaración de nulidad y dejar sin efecto un acto, este Tribunal, en las Resoluciones N° 10962-9-2010 y 05390-3-2013 ha señalado que cuando se deja sin efecto un acto administrativo, se revoca este, siendo que de conformidad con lo establecido por el numeral 203.2 del artículo 203° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444..., cabe la revocación de los actos con efectos a futuro, a diferencia de la declaración de nulidad, la cual, conforme con lo dispuesto por el artículo 12° de dicha ley..., tiene efecto retroactivo a la fecha del acto nulo” (RTF 02340-8-2017).

En el contexto de la resolución del Tribunal Fiscal, de haberse declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de determinado periodo, la fiscalización de dicho tributo y período no habría concluido, en los términos señalados por el artículo 10° del Reglamento de Procedimiento de Fiscalización¹⁶¹, dado que los mencionados valores nunca surtieron efectos, al haber sido declarados nulos y se podría

¹⁶¹ Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF

“Artículo 10.- De la finalización del Procedimiento de Fiscalización

El Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos”.

concluir la fiscalización (ahora buena) notificando las resoluciones de determinación y de multa que correspondan, no se puede entender como una nueva fiscalización de un periodo y tributo ya fiscalizado, se debe entender, en este caso, como la misma fiscalización, “estando, por tanto, la Administración habilitada a proseguir con dichos procedimientos, pudiendo requerir información, documentación y/o sustento adicional, y comunicar sus conclusiones, de acuerdo con lo regulado por los artículos 62° y 62°-A del Código Tributario, así como emitir y notificar otros actos de determinación y sanción correspondientes”. (RTF 02340-8-2017).

Por otro lado, la fiscalización respecto al Impuesto a la Renta habría culminado, en tanto se notificaron las resoluciones de determinación y de multa vinculadas a dicho tributo y periodo respectivo, siendo que el hecho de que posteriormente se hayan dejado sin efecto los mencionados valores no conlleva a eliminar con carácter retroactivo sus efectos (notificación de los actos que conlleva a la conclusión del procedimiento de fiscalización), que ocurrieron con anterioridad a la fecha en la que fueron dejados sin efecto.

Con lo antes señalado podemos caracterizar a la figura de la nulidad de los actos de la Administración Tributaria con lo siguiente: se afectan los elementos que determinan la validez del acto (su nacimiento: competencia, motivación y procedimiento regular); y el contenido del acto constituye una violación al principio de legalidad. Por otro lado la revocatoria reconoce que el acto administrativo ha nacido válidamente, que el acto es perfectamente legal, pero no ha evaluado

debidamente las situaciones de hecho o las pruebas o el derecho (o la interpretación) es erróneo.

Traemos también la revocatoria y nulidad conforme al criterio del Tribunal Constitucional para seguir insistiendo en que son categorías jurídicas distintas:

“Que **en cuanto al extremo que se cuestiona la resolución de nulidad de la Sala Superior**, cabe precisar que en un acto procesal de impugnación el superior jerárquico al revisar tiene la facultad de confirmar, revocar o declarar nula la resolución impugnada. No obstante, existe una distinción sustancial entre el instituto de revocar y el de anular, puesto que cuando **se revoca** se deja sin efecto la resolución recurrida (subsistiendo el acto procesal o sus efectos no se ejecutan) y por esta razón el juzgador colegiado puede modificar la decisión del inferior, mientras que cuando se **anula** el acto procesal queda como inexistente, por lo que jurídicamente nunca se realizó y el juzgador colegiado puede disponer, en el caso concreto, porque el inferior vuelva a dictar la resolución que corresponda conforme a ley” (STC 05068-2009-PHC/TC).

En la resolución del Tribunal Constitucional (Auto del Tribunal Constitucional de fecha 22 de junio de 2017) que resuelve la solicitud de integración presentada por la procuraduría pública de la SUNAT y solicitud de nulidad presentada por la procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas, encontramos en el fundamento 21 del voto del magistrado Espinosa Saldaña Barrera, que se agrega a la resolución, las causales en las que procede la declaratoria de nulidad de las sentencias de dicho Tribunal. Son tres grandes supuestos para dicho órgano, que si bien nos son aplicables de esa forma a los actos de la administración pública en

general, queremos destacar aquel que hace referencia a los vicios de procedimiento (pues esa es la causal que corresponde a la regulada en campo de los actos de la Administración Tributaria y con ello reafirmamos su carácter procedimental) y delimita su alcance.

“21. La nulidad podría ser declarada en aquellos casos en los que:

- a. **Existan graves vicios de procedimiento**, en relación tanto con el cumplimiento de las formalidades necesarias y constitutivas de una resolución válida, como en función a la existencia de vicios en el procedimiento seguido en esta sede que afecten de modo manifiesto el derecho de defensa.
- b. Existan vicios o errores graves de motivación, los cuales enunciativamente pueden estar referidos a: vicios o errores graves de conocimiento probatorio; vicios o errores graves de coherencia narrativa, consistencia normativa y/o congruencia con el objeto de discusión; y errores de mandato, los cuales incluyen supuestos en los que, según sea el caso se dispongan mandatos imposibles de ser cumplidos, mandatos que trasgredan competencias constitucional o legalmente estatuidas, mandatos destinados a sujetos que no intervinieron en el proceso, etc.;
- c. Existan vicios "sustantivos" contra el orden jurídico-constitucional (en sentido lato), en alusión a, por ejemplo, resoluciones emitidas contraviniendo arbitrariamente precedentes constitucionales o incuestionable doctrina jurisprudencial vinculante de este Tribunal; o cuando se trasgreda de modo manifiesto e injustificado bienes,

competencias o atribuciones reconocidos constitucionalmente”. (STC 04082-2012-PA/TC)

3.3.3.2 Revocatoria dejando sin efecto total del acto administrativo impugnado

Veamos el efecto de la revocatoria en la resolución del Tribunal Fiscal N° 10962-9-2010 de fecha 17 de setiembre de 2010: dejar sin efecto el acto administrativo de determinación e inhabilitar a la Administración Tributaria para emitir un nuevo acto administrativo sobre la misma materia y periodo.

El órgano fiscalizador de la SUNAT al desconocer un acto administrativo emitido, fácticamente irregular, por otra administración pública (Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas) que le permitía al contribuyente cumplir con un requisito esencial para gozar de una exoneración, del impuesto selectivo al consumo, gravó las operaciones emitiendo tanto las resoluciones de determinación y de multa, que posteriormente fueron reclamadas y luego confirmadas por el órgano resolutor de la SUNAT.

El Tribunal Fiscal, considerando que el acto de la otra administración pública no había sido declarado nulo y que el mismo Tribunal carecía de competencia para desconocer la eficacia de dicho acto emitido en un procedimiento administrativo ante el ente competente, dejó sin efecto las resoluciones de determinación y de multa respectivas.

“En tal sentido, dado que la recurrente cumplió con lo previsto por la Ley N° 27037 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 005-99-EF, al constituirse como distribuidor mayorista y por tanto realizar las ventas en los puntos de venta debidamente autorizados (departamento de Madre de Dios) por la Dirección General de Hidrocarburos mediante la Constancia N° 1219921, declarados ante la SUNAT..., y al no haberse cuestionado el cumplimiento de otros requisitos para el goce de la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo, carece de sustento lo alegado por la Administración, y por lo tanto la recurrente tenía derecho a gozar del beneficio de exoneración del citado impuesto por los períodos de diciembre 2000 a diciembre 2001.

(...)

En tal sentido, en los periodos acotados, la recurrente cumplió con los requisitos previstos por las normas tributarias para gozar del beneficio de la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140006716 y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008554 a 012-003-00008566”. (Consideraciones 7 y 9 de la resolución del Tribunal Fiscal N° 10962-9-2010)

3.3.3.3 Alcance sustantivo de la nulidad de los actos de la Administración Tributaria conforme a la Corte Superior de Justicia de Lima. Revocatoria según el Poder Judicial.

La Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros en la resolución que resuelve la apelación presentada por la SUNAT en el Expediente N° 9111-2014-0¹⁶² consideró que ciertos aspectos vinculados a la determinación de la obligación tributaria sustantiva o materia sustantiva en general (en tanto el caso resuelto se refiere a la comisión de infracción tributaria administrativa) constituyen aspectos de forma o procedimentales que de ser vulnerados o afectados procede la declaratoria de nulidad de los actos viciados. Vinculado a ello, si corresponde declarar la nulidad de un acto administrativo la resolución que se impugne judicialmente no habría causado estado¹⁶³ y de demandarse no habría interés para obrar.

En el caso concreto la sexta sala observa que la terminología utilizada por el Tribunal Fiscal fue revocar la resolución de intendencia apelada y en consecuencia dejar sin efecto los valores (resoluciones de multa) pues hubo una incorrecta determinación del monto de las multas impuestas al contribuyente, para luego vincular dicha terminología utilizada con el Glosario de Fallos aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 2010-06 del Tribunal Fiscal, cual establece que: “Cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre base presunta”, el fallo será: “Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor”.

¹⁶² Resolución N° 21 de 18 de mayo de 2017 recaída en el Expediente N° 9111-2014-0, originado en una demanda contenciosa administrativa planteada por la SUNAT contra la resolución del Tribunal Fiscal N° 07737-2-2014.

¹⁶³ Que un acto administrativo cause estado significa que el acto es firme, contiene la voluntad definitiva de la administración pública que se trate y como señala Quiroga León “cuando tenga como consecuencia jurídica otorgar o negar derechos subjetivos de orden particular a los administrados” citado en CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA SALA CIVIL TRANSITORIA APEL. 1314-2007 LIMA Impugnación de Resolución Administrativa.

Antes de continuar debemos precisar que la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta es un tema sustantivo tributario, es una determinación de la obligación alternativa a la determinación sobre base cierta, cuando se está en causal. Por tanto al tratarse de un tema de fondo, de apreciación de los hechos y de aplicación de la ley, por más que la ley hable de “procedimiento” presuntivo, será un tema de acepción terminológica o semántica, mas no se convertirá en un tema formal o procedimental pasible de ser declarado nulo.

La sexta sala considera que el citado Glosario de Fallos no la vincula de ninguna manera y dado a que se encuentra investida de facultad de examinar caso por caso los términos y alcances de las decisiones administrativas provenientes del Tribunal Fiscal, “máxime si el mencionado glosario -en el extremo aludido- contiene un uso poco prolijo e idóneo en cuanto al empleo de la terminología jurídica procedimental...”¹⁶⁴. Sustenta su afirmación, aparte de haber sostenido que es un tema jurídico procedimental, luego de señalar las bases legales de nulidad en caso se prescinda totalmente del procedimiento legal establecido y los efectos en el tiempo de la declaratoria de nulidad, que lo resuelto por el Tribunal Fiscal no se alinea, en estricto, con lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General, “dado que al haber advertido el referido Tribunal que la determinación del cálculo del importe de las sanciones impuestas, efectuadas por la Administración Tributaria no se ajustó a lo establecido en la Nota

¹⁶⁴ Resolución N° 21 de 18 de mayo de 2017 recaída en el Expediente N° 9111-2014-0, originado en una demanda contenciosa administrativa planteada por la SUNAT contra la resolución del Tribunal Fiscal N° 07737-2-2014, p. 6.

8 de la Tabla I de Sanciones e Infracciones, correspondía declarar, en rigor, la nulidad del acto mas no su revocación, pues este último supone resolver en definitiva el fondo de la controversia administrativa...Revocar la resolución de intendencia...y dejar sin efecto..., de acuerdo a los propios fundamentos de la RTF, debe ser entendida como declaratoria de nulidad de las mismas, correspondiendo retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que se cometió el vicio de nulidad advertido, en consecuencia, el extremo de la RTF N° 07737-2-2014 no causa estado;...”¹⁶⁵ .

Conforme a este criterio habrá temas sustantivos que se considerarán problemas de forma y por tanto podrá existir violación al procedimiento legal establecido por una errónea interpretación y aplicación de la ley. Este criterio también conlleva a que la Administración Tributaria deba “reinterpretar” el fallo del Tribunal Fiscal para evaluar que las revocatorias deban entenderse como nulidades, con el efecto de retrotraer sus actuaciones al momento en se habría incurrido en vicio.

Consideramos que estamos frente a un criterio discutible, sin embargo exige que el Tribunal Fiscal no solo invoque su Glosario de Fallos sino que al revocar actos administrativos motive razonablemente el por qué no se está ante un tema procedimental.

¹⁶⁵ Resolución N° 21 de 18 de mayo de 2017 recaída en el Expediente N° 9111-2014-0, originado en una demanda contenciosa administrativa planteada por la SUNAT contra la resolución del Tribunal Fiscal N° 07737-2-2014, pp. 6-7.

Agregamos que similar criterio ha sido adoptado por la misma sexta sala en otro expediente, cuya sumilla reza lo siguiente “En el caso sub-judice, correspondía que el Tribunal Fiscal declare nulos los valores y nulo el procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, lo cual supondrá retrotraer dicho procedimiento a la fase respectiva a fin de que se renueve aquella actuación afectada con invalidez y se emitan nuevos valores, de corresponder, en estricta y correcta aplicación de lo preceptuado en el artículo 109, inciso 2, del Código Tributario” (CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA. SEXTA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON SUBESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Expediente N° 7071-2010. Demandante : SUNAT. Demandado : Tribunal Fiscal y G. Y G. COSERMU S.A.C. Materia : Nulidad parcial de acto administrativo y otra. Resolución número veinte de fecha 19 de abril de 2018)

Casos que por el tema de fondo estarían cerrados, se abren conforme a este criterio. Errónea aplicación de un método presuntivo, por ejemplo de presunción de ventas por omisión en el registro de ventas del artículo 66° del Código Tributario, que el Tribunal Fiscal revoca, y que luego dicha revocatoria se convierte en nulidad a criterio del órgano jurisdiccional, le permitiría a la SUNAT, en tanto exista plazo de fiscalización habilitado, buscar elementos probatorios adicionales para aplicar otro método presuntivo, por ejemplo el del artículo 67° de presunción de ventas por omisiones en el registro de compras, que había sido descartado por la SUNAT en la fiscalización original; o ir a la aplicación de un

método que salve el reparo y que no requiera mucha actividad probatoria como es el contenido en el artículo 72°-B del Código Tributario de presunción de renta neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económico tributarios. Con este criterio jurisdiccional la SUNAT, en términos prácticos y formales, tiene la oportunidad de volver a fiscalizar un determinado periodo y tributo, además corrigiendo o descartando el método o norma mal aplicada (en tanto el Tribunal Fiscal ya lo había advertido). Es otra oportunidad de acotación que generará un nuevo esfuerzo del contribuyente fiscalizado para poder soportar las acciones de la Administración Tributaria como también, de ser el caso, tener que ejercitar todos los derechos de defensa que le correspondan.

3.3.3.4 Revocatoria por tema de fondo conforme a la Corte Suprema de Justicia de la República. Revocatoria según el Poder Judicial

Frente a una situación muy similar a la indicada en el acápite anterior y que conllevó a la Corte Superior de Justicia de Lima a establecer como criterio que determinados temas sustantivos podían calificarse como procedimentales y por tanto ser pasibles de nulidad y retrotraerse al momento de producción del vicio ya que no causaron estado, la Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, ha desarrollado un criterio distinto al considerar que en un procedimiento de determinación sobre base presunta se puede causar estado y por tanto cabe pronunciamiento revocatorio sobre el mismo en tanto es un tema de fondo.

“16.2. En el Recurso de Casación que motiva el presente pronunciamiento se denuncia que la Sentencia de Vista carece de motivación, al sostenerse que la Resolución del Tribunal Fiscal número 07282-10-201034 sí es una que agota la vía administrativa y que causa estado en los términos expuestos en esa Resolución, desde que en dicha actuación administrativa se revocó la Resolución de la Administración Tributaria y se dejó sin efecto los valores, lo que ha sido reconocido por el Superior Colegiado según se desprende del fundamento sexto, en el que afirma que el Tribunal Fiscal analizó y emitió pronunciamiento sobre los argumentos formulados por la contribuyente en su reclamación, considerándose además que el Tribunal Administrativo resuelve que en el presente caso la causal habilitante para la determinación de la obligación tributaria sí se había cumplido. Tal contexto trasluce una decisión sobre el tema de fondo del asunto controvertido, lo que es reconocido por la Sala Superior Subespecializada en la sexta, séptima y octava consideraciones de su decisión final.

16.3. El argumento central de la Sentencia de Vista, con pronunciamiento inhibitorio, hace referencia que la decisión del Tribunal Fiscal no se funda en un error de fondo -indebida aplicación de norma vinculada con la determinación de la obligación sobre base presunta-, sino más bien en un defecto de forma del procedimiento vinculado con el cálculo del monto a reparar, por lo tanto lo decidido -se indica- no trasluce un indebido recorte de su facultad de fiscalizar y determinar la deuda tributaria, sino un acto administrativo que no causa estado

(...)

16.7. se ha probado la configuración de la causal prevista en el numeral 3) del Artículo 64° del Código Tributario..., además de constatar una indebida aplicación de las normas tributarias, motivando la revocación en parte y dejando sin efecto lo resuelto por la SUNAT., cerrando así el debate sobre dichas cuestiones en aquella sede, por lo que estamos frente a una Resolución que en esa misma sede ha causado estado, no teniendo ante tal circunstancia la casante otra vía que la de impugnación judicial para que se determine la pertinencia o no de la posibilidad de cobro que reclama. En esa línea de pensamiento, el pronunciamiento inhibitorio de la instancia superior, no obstante que el Tribunal Fiscal ha fijado la voluntad definitiva de la Administración respecto a la Resolución de Intendencia número 026-014-0030207/SUNAT en el extremo referido al procedimiento de determinación sobre base presunta, al dejar sin efecto los respectivos valores de Determinación y de Multas, afecta el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, en la modalidad del derecho a obtener una sentencia fundada en derecho, que debe ser corregido". (Corte Suprema de Justicia de la República. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. SENTENCIA CASACIÓN N°10594 – 2015, Lima 3 de julio de 2017)

El caso analizado (determinación de la obligación tributaria sobre base presunta) en Casación por la Corte Suprema parte que es un tema de fondo y que la resolución del Tribunal Fiscal habría causado estado, dejando abierta la posibilidad de la impugnación en sede judicial para que se determine, con argumentos de fondo, la procedencia legal de los actos emitidos por la Administración Tributaria.

La misma Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, en la Casación 18728-2016-Lima (de 27 de junio de 2018), determina que la emisión de un acto administrativo revocatorio de uno anterior en sede de apelación administrativa tributaria, sustentado en causas formales o procedimentales, constituye un supuesto de nulidad al prescindir del procedimiento legal establecido, y, por ende, ser contrario a ley. El caso se originó debido a que la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización concluyó que el reparo por operaciones no reales correspondía a la situación prevista en el inciso b) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sin embargo, en las resoluciones de determinación giradas consignó el inciso a) del artículo 44 de la citada ley, que corresponde a una situación distinta. Por su parte, el Tribunal Fiscal revocó los valores por haber variado el fundamento; sin embargo, la Corte Suprema establece que el Tribunal Fiscal a pesar de encontrar la inconsistencia procedimental advertida, y en tanto contaba con los elementos suficientes para emitir pronunciamiento de fondo, debía optar por esta alternativa y determinar si la empresa tenía o no derecho a utilizar el crédito fiscal cuyo debate ha dado lugar al presente proceso, el TF no puede alegar inconsistencias o “contradicciones” de la autoridad tributaria para revocar los valores notificados, en tal sentido, declaró nula la resolución y ordenó al Tribunal que emita un nuevo pronunciamiento¹⁶⁶.

3.4 La posibilidad de reforma peyorativa en el campo tributario.

¹⁶⁶ “A juicio de Bardales, resulta relevante que la Corte Suprema se pronuncie, por sobre todas las cosas, en casos concretos impartiendo justicia en cada uno. Así, considera importante diferenciar entre vicio procedimental y mala acotación. El primero consiste en la vulneración de normas procedimentales; en tanto que mala acotación se produce al formularse erradamente los motivos del reparo y su fundamento legal, en cuyo caso corresponde la revocación de los valores emitidos, refirió el experto”. EN: <https://www.elperuano.com.pe/noticia-establecen-supuesto-nulidad-administrativa-83283.aspx>, haciendo referencia a una entrevista al tributarista Percy Bardales por El Peruano. Consultado el 30 de septiembre de 2019.

Al iniciar el presente capítulo, en la parte relativa a la revisión del acto de la administración tributaria a través de los recursos impugnatorios ordinarios mencionamos a la facultad de reexamen mas no desarrollamos el contenido procedimental del mismo. Ahora resaltamos que es la única expresión, en el ordenamiento jurídico nacional, de reformatio in peius o reforma peyorativa.

“En el derecho procesal, en general, los órganos resolutores tienen, en su calidad de tales, la función de resolver las controversias que han sido sometidas ante ellos, haciendo una primera revisión de la materia controvertida (cuando actúan en primera instancia) o una nueva revisión de la misma (cuando actúan en segunda instancia o en una instancia posterior, o cuando por la naturaleza del proceso deben revisar en primera instancia un acto que han emitido antes que se generara la controversia, como ocurre en los procedimientos administrativos). Al respecto, Cabanellas manifiesta que los recursos procesales tienen por objeto la reexaminación o nuevo examen, por iniciativa del recurrente...En el Perú, el Código Tributario contiene un artículo que expresamente regula tal facultad de los órganos resolutores, a la que denomina “facultad de reexamen”.

(...)

A pesar del reconocimiento particular y expreso de la facultad de reexamen en nuestra legislación tributaria y de que en muchas ocasiones, la Administración, especialmente la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) (órgano que, en el Perú, se encarga de la administración de los tributos del Gobierno Central, incluyendo los tributos aduaneros), se sustenta en ella cuando resuelve los recursos de reclamación, para por ejemplo verificar la existencia de la

deuda acotada en consideración a los argumentos planteados por los administrados en sus reclamaciones, modificar el fundamento legal de la acotación, la infracción atribuida o sanción aplicada, entre otros casos, no existe consenso en cuanto a su contenido y alcances, más aun, cuando a nivel doctrinario no existe mayor desarrollo sobre la figura en cuestión, siendo que a nivel normativo son pocas las legislaciones que actualmente tienen una referencia expresa a ella”. (Chau Quispe Lourdes y Ezeta Carpio Sergio, 2006, p. 645-646.)

167.

“En el procedimiento administrativo, la nueva revisión del acto impugnado que corresponde efectuar a los órganos resolutores tiene un mayor alcance que la revisión que se hace en el proceso civil, en el cual el examen que hace el juez tiene su límite natural en el contenido de la demanda que se haya planteado. En el procedimiento administrativo la nueva revisión del acto impugnado que efectúa el órgano resolutor no se limita a las pruebas ofrecidas por las partes, sino que debe orientarse, por sobretodo, a la búsqueda de la verdad material u objetiva, por lo que está facultado a hacer las comprobaciones que sean necesarias con tal fin, ordenando incluso la actuación de pruebas de oficio”. (Chau Quispe Lourdes y Ezeta Carpio Sergio, 2006, pp 648-649).

Respecto al principio de verdad material y su aplicación al campo tributario, sin bien el Código Tributario no lo desarrolla de manera explícita, su articulado, en especial el relativo a la facultad de reexamen o el relativo a la facultad del órgano

¹⁶⁷ Anotamos que estas citas corresponden a un artículo de investigación escrito el año 2005, antes del Decreto Legislativo N° 981 que le dio un contenido procedimental especial a la facultad de reexamen cuando se tratara de incrementar los reparos formulados por la fiscalización.

resolutor de ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias¹⁶⁸ si lo recogen de manera tácita. Así lo ha interpretado el Tribunal Fiscal en la resolución N° 05132-3-2009 de 29 de mayo de 2009, entre otras resoluciones:

“Que en consecuencia a efecto del mejor esclarecimiento del asunto a resolver, este Tribunal al amparo de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 126° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, así como del numeral 1.11 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que define el principio de verdad material que debe orientar la conducta de la autoridad administrativa, estima necesario ordenar la valuación de los bienes de la recurrente que han sido materia de controversia...”.
(RTF 05132-3-2009)

De la lectura concordada de los artículo 126° y 127° del Código Tributario y el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración Tributaria está facultada a ordenar de oficio las pruebas y comprobaciones que considere pertinentes con el objetivo de resolver de manera idónea la cuestión controvertida, siendo que dicha facultad es coherente con el principio de verdad material y la facultad de reexamen, al otorgársele a la Administración Tributaria la potestad de admitir y merituar medios probatorios

¹⁶⁸ Código Tributario, “Artículo 126°.- PRUEBAS DE OFICIO

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En el caso de la pericia, su costo estará a cargo de la Administración Tributaria cuando sea ésta quien la solicite a las entidades técnicas para mejor resolver la reclamación presentada. Si la Administración Tributaria en cumplimiento del mandato del Tribunal Fiscal solicita peritajes a otras entidades técnicas o cuando el Tribunal Fiscal disponga la realización de peritajes, el costo de la pericia será asumido en montos iguales por la Administración Tributaria y el apelante.

Para efectos de lo señalado en el párrafo anterior se estará a lo dispuesto en el numeral 176.2 del artículo 176° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que preferentemente el peritaje debe ser solicitado a las Universidades Públicas”.

cuando se trata de pruebas que son necesarias para resolver el caso sometido a su conocimiento^{169 170}.

El artículo 127° del Código Tributario, conforme a la modificación experimentada en año 2007¹⁷¹, establece la facultad de reexamen de la siguiente manera:

“El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

¹⁶⁹ En esa misma secuencia debemos mencionar que también el artículo 128° del mismo Código Tributario abona a la búsqueda de la verdad material al establecer que frente al defecto o deficiencia de la ley el órgano resolutor no pueda abstenerse de dictar resolución.

¹⁷⁰ El principio de informalismo reconocido por la Ley del Procedimiento Administrativo General también alimenta este esquema de verdad material y reexamen: las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

¹⁷¹ Artículo 33 del Decreto Legislativo N° 981.

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación”¹⁷².

Esta facultad de reexamen, limitada desde abril de 2007, se mantiene como especial en el ámbito procedimental administrativo. El párrafo 198.2 del artículo 198 del TUO de la LPAG establece que “En los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, si procede”. Y el párrafo 258.3 del artículo 258 del mismo TUO de la LPAG prescribe “Cuando el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, la resolución de los recursos que interponga no podrá determinar la imposición de sanciones más graves para el sancionado”. En el campo administrativo general la reforma peyorativa no está permitida como vemos (claramente desde el mes de octubre de 2001 en que entró en vigencia la Ley del Procedimiento Administrativo General), a lo que hay sumar que en el campo procesal penal a inicios del presente siglo también se dejó de lado la reforma peyorativa cuando el procesado solicitaba la nulidad de la sentencia y se declaraba que no era nula y se le incrementaba la pena por la Corte Suprema¹⁷³.

¹⁷² Respecto a qué órgano encargado de resolver la controversia tiene la competencia de reexamen, anotamos que con el primer Código Tributario-Principios Generales de 1966 el desarrollo de esta facultad estaba en el capítulo correspondiente a las reclamaciones (es decir facultad otorgada para el órgano resolutor en primera instancia administrativa, mas no para el Tribunal Fiscal), luego dicha facultad la tenemos en el capítulo de disposiciones generales del procedimiento contencioso-tributario, con la posibilidad que tanto el órgano resolutor en primera y segunda instancia administrativa puedan ejecutar el reexamen, sin embargo desde el mes de abril de 2007, conforme al procedimiento de reexamen introducido por el Decreto Legislativo N° 981 dentro del artículo 127° del Código Tributario, el reexamen solo puede ser realizado por el órgano resolutor en primera instancia administrativa en tanto la ley no ha habilitado procedimiento para el Tribunal Fiscal.

¹⁷³ Así sucedió con el Decreto Legislativo N° 959, publicado el 17 de agosto de 2004, que modificó a la Ley N° 27454 publicada el 24 de mayo de 2001, que a su vez modificó la Ley N° 24670 de 19 de mayo de 1987, en especial el artículo 300° del Código de Procedimientos Penales. El texto original del artículo 300 del Código de Procedimientos Penales

La facultad de reexamen era muy amplia, antes del Decreto Legislativo N° 981, y corría el riesgo de perderse atendiendo a los diversos criterios que el Tribunal Constitucional estaba emitiendo, lo cual, entre otras motivaciones, generó la necesidad de limitarla conforme al texto del artículo 127° que hemos citado. El Tribunal Constitucional se pronunció incluso, dentro de un proceso de amparo, sobre la prohibición de la reforma peyorativa dentro de un procedimiento sancionador tributario que aplicaba una norma administrativa de alcance general emitida por la Administración Tributaria (régimen de gradualidad de aplicación de sanciones que luego de la sentencia fue modificada por la SUNAT):

“25. La prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Exp. 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia.

26. En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o reformatio in peius debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo

facultaba a la Corte Suprema a modificar la pena de uno o más de los condenados, cuando se haya aplicado al delito una que no le corresponda por su naturaleza o las circunstancias de su comisión. Actualmente, conforme a las modificatorias, el artículo 300° citado establece que si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados la Corte Suprema solo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación; las penas que no hayan sido materia del recurso de nulidad, solo se modifican cuando resulte favorable al condenado, y otra es la situación si el recurso de nulidad es interpuesto por el Ministerio Público que bajo determinadas circunstancias permite incrementar la pena.

sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación.

27. En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido al confirmarse la Resolución N.º 134-02-0006188, mediante Resolución N.º 136-4-01814/SUNAT –ambas resoluciones de la Intendencia Regional de Junín– resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes”.(STC 1803-2004-AA/TC)

Esta sentencia no se pronunciaba sobre la facultad de reexamen, sin embargo ya estaba marcando el terreno por donde podrían discurrir los argumentos en contra de ella. A lo que había que sumar lo que la doctrina administrativa sostenía respecto a la reforma peyorativa y las facultades que se conceden al órgano encargado de resolver para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados (tal como señala el artículo 127º del Código Tributario). García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, sobre la base de los cambios legales experimentados en España, resaltan que la ley haya previsto de manera expresa la imposibilidad de agravar la situación inicial del administrado recurrente: “La nueva Ley se ha situado resueltamente en esta misma línea [pronunciamientos jurisprudenciales y del Tribunal Constitucional sobre negación de la *reformatio in pejus* incluso en base al artículo 24 de la Constitución española], afirmando, en principio, la facultad

del órgano que resuelve el recurso de decidir “cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados”, oyendo a éstos, naturalmente, en este último caso. “No obstante”, añade el precepto, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, *sin que en ningún caso pueda agravarse en su situación inicial*”. La *reformatio in pejus* queda así formalmente proscrita, sin otra excepción posible que la existencia de recursos cruzados, de signo contrario, interpuestos por los interesados con pretensiones diferentes, en cuyo caso, claro está, la posible agravación de la situación inicial de uno de ellos no resultaría de la iniciativa de la Administración, sino, más bien, de la acción impugnatoria de sus eventuales adversarios”. (García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás-Ramón, 2011, p. 587)

Conforme al texto vigente del artículo 127° del Código Tributario, la facultad de reexamen ha quedado limitada desde abril de 2007 conforme a lo siguiente:

“2. El asunto controvertido y los aspectos del asunto controvertido

La facultad de reexamen le permite al órgano encargado de resolver “hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

El asunto controvertido está constituido exclusivamente por el cuestionamiento que el deudor tributario ha formulado en su recurso de reclamación respecto de los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación. Es decir, sólo puede haber reexamen en relación con los reparos impugnados. Respecto de los

reparos no impugnados en el recurso de reclamación, el órgano resolutor nada puede cambiar.

Los aspectos del asunto controvertido son todos los que están relacionados con el reparo impugnado, hayan sido planteados o no por el deudor tributario reclamante. Esto incluye, según nuestra interpretación de la norma, la posibilidad de incorporar aspectos que tampoco fueron considerados por la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización o verificación y que, por lo tanto, no están comprendidos en la resolución de determinación en la etapa de fiscalización que ha sido reclamada, pero que están vinculados o relacionados con el “tema” objeto de reparo.

Los aspectos del asunto controvertido comprenden cuestiones de hecho y cuestiones de derecho. Esto le permite al órgano encargado de resolver la reclamación, en ejercicio de la facultad de reexamen, detectar hechos no apreciados en la etapa de fiscalización o de verificación e inclusive cambiar los fundamentos de derecho que sustentan el reparo impugnado.

En buena cuenta, en virtud de la facultad de reexamen tal como está regulada en el Artículo 127 del Código Tributario, se le permite al órgano competente para resolver la reclamación -que en nuestro sistema es también quien tiene la facultad de fiscalización o de verificación, aunque a través de “dependencias diferentes”, recobrar su facultad de gestión bajo un procedimiento de fiscalización “*sui generis*” no sometido a las reglas generales de fiscalización, de modo que por esa vía de

hace posible una determinación suplementaria sin que se den los supuestos previstos en el Artículo 108 del Código Tributario.

Creemos que esta interpretación da sentido a la norma contenida en el Artículo 127 que regula la facultad de reexamen, diferenciándola por ejemplo de lo que dispone el Artículo 129...” (HERNÁNDEZ BERENGUEL LUIS. 2013, pp.141-142). El artículo 129° del Código Tributario hace referencia a las resoluciones que deben expresar los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

El alcance del reexamen ha sido limitado normativamente y también a tenor de la interpretación de sus alcances conforme a lo antes citado. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal limita aun más dichos alcances. HERNÁNDEZ BERENGUEL nos decía que el reexamen permite “inclusive cambiar los fundamentos de derecho que sustentan el reparo impugnado” y por su lado jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha indicado la imposibilidad de cambio del fundamento del reparo.

Por el reexamen el órgano resolutor podrá:

- Complementar el reparo con nuevos fundamentos vinculados (mayor desarrollo del reparo), conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6847-4-2012
- Corregir errores materiales de la resolución de determinación en la indicación del fundamento del reparo (no sustituir el reparo, el

contribuyente conocía los motivos del reparo), conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10257-4-2007.

- No puede modificar el fundamento del reparo, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6847-4-2012
- No puede dotarlo de sustento en caso declare que carece de él o que no está debidamente sustentado.
- Introducir nuevos aspectos y no un nuevo fundamento al reparo, conforme a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12566-8-2012.

En la resolución del Tribunal Fiscal N° 06847-4-2012 encontramos la síntesis de lo que hemos referenciado: “Que al respecto, este Tribunal en reiterada jurisprudencia ha establecido que corresponde declarar la nulidad de las resoluciones apeladas y de los valores impugnados en los extremos que disponen la modificación en la etapa de reclamación de los reparos contenidos en éstos, al haber variado el sustento y/o la motivación de los reparos, tal es el caso de las Resoluciones N° 1639-4-2010, 6520-3-2010, 12647-8-2010, 13131-8-2010, 6469-8-2011 6787-8-2011 y 4243-3-2012; situación distinta se presenta en los casos en que la Administración en la etapa de reclamación ha consignado en los resultados de los requerimientos las observaciones que si bien no son incorporadas en los valores, la omisión obedece a un error material o cuando de lo actuado en la fiscalización fluye que la recurrente había tenido conocimiento de aquéllas como se advierte de las Resoluciones N° 6986-3-2007 y 10257-4-2007”.

En el mismo sentido de un reexamen bastante limitado, y no como sostiene Hernández Berenguel, se pronuncia CALLER FERREYROS:

“En efecto, mediante el referido segundo párrafo se dispone que el órgano encargado de resolver *“solo puede modificar los reparos”* efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados (reafirmando así que se tiene que tratar de un reparo impugnado), *“para incrementar sus montos o para disminuirlos”*.

La interpretación literal de este segundo párrafo nos lleva a considerar que el órgano encargado de resolver sólo puede modificar el monto del reparo, mas no puede modificar el fundamento de hecho o de derecho que, de ser el caso, sea materia de impugnación.

Dicho criterio ha sido asumido por el Tribunal Fiscal en diversos pronunciamientos, tales como los contenidos en las Resoluciones 6787-8-2011, 6469-8-2011, 4034-3-2012, entre otras.

Así, en las citada Resoluciones, el Tribunal Fiscal señala que mediante la facultad de reexamen regulada en el artículo 127 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo 981, el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, y dado que la instancia de reclamación se modificó el fundamento del reparo, lo que excede la facultad de reexamen prevista en dicho artículo, se declara la nulidad de la

resolución de determinación impugnada en el extremo que contiene el reparo cuyo fundamento se modificó.

Pronunciamiento similar encontramos en la Resolución 6847-4-2012, ...[que ya hemos citado párrafos arriba].

En el mismo sentido, la Resolución N° 10959-4-2017 reiteró que la SUNAT no puede incorporar un nuevo fundamento del reparo en la etapa de reclamación, si bien puede realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario, ello no le da la facultad para adicionar un nuevo fundamento en la etapa de reclamación. En el caso, la administración efectuó el reparo al desmedro de existencias al considerar este se produjo en poder de terceros (distribuidores); sin embargo, en la etapa de reclamación adicionó como sustento a este reparo que no acreditó que los productos incinerados fueran los que previamente hubiera vendido a sus clientes. En este sentido, en aplicación del numeral 109 del Código Tributario y el acápite 61 del Glosario de Fallos empleado en las resoluciones del Tribunal Fiscal del caso, el tribunal declaró la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

En suma, la inclusión de un nuevo sustento o motivación del reparo impugnado (asunto controvertido), sea que verse sobre un aspecto de hecho o de derecho, no es una atribución que la facultad de reexamen le confiera al órgano encargado de resolver, pues, conforme a los alcances del artículo 127 del Código Tributario dicho órgano sólo podrá modificar el monto del reparo, para incrementarlo o disminuirlo. Una actuación contraria, implicará la nulidad de la resolución apelada

y, de ser el caso, del valor impugnado”. (CALLER FERREYROS MARÍA EUGENIA, 2013, pp. 163-164).

La naturaleza del reexamen, con los límites antes señalados, está en constituir una re determinación de la obligación ya determinada, la emisión de un acto administrativo de determinación suplementario (que está fuera de las causales de revisión del artículo 108° del Código Tributario), la re fiscalización de lo ya fiscalizado pero sin poderes de órgano fiscalizador (en la que el deudor tributario soporta una obligación) sino con poderes de órgano resolutor (el deudor tributario reclamante ejercita su derecho de defensa) concedidos por el reclamante (de no haber reclamo no puede haber ejercicio de la facultad de reexamen). Aparte de la vinculación necesaria con el principio de verdad material también existe una vinculación de fundamento o soporte con el deber de contribuir pues el ejercicio de la facultad de reexamen para incrementar la obligación tributaria es exigir el correcto, adecuado y legal tributo que debe soportar el deudor tributario y, digamos, el error del fiscalizador en esa etapa no puede generar un derecho a favor del deudor tributario para no soportar la aplicación del tributo correcto.

Veamos esta ponderación, por un lado el Tribunal Constitucional ha establecido que la administración pública en general debe respetar las garantías mínimas de un debido proceso (debido procedimiento en el ámbito administrativo) que además comprende diversas garantías a favor del administrado, tales como el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y el respeto a la ley, caso contrario se estaría

vulnerando la Constitución¹⁷⁴, debemos constrar dicha posición con lo que efectivamente puede constituir tutela jurisdiccional efectiva en el mundo tributario. El inciso 3) del artículo 139° de la Constitución nos habla de la tutela jurisdiccional, garantizando al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia. El artículo 4 del Código Procesal Constitucional establece que: “Se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.

¹⁷⁴ El fundamento 12 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC encontramos lo siguiente:

“12. Desde luego, no sólo los principios materiales del derecho sancionador del Estado son aplicables al ámbito del derecho administrativo sancionador y disciplinario. También lo son las garantías adjetivas que en aquél se deben de respetar. En efecto, es doctrina consolidada de este Colegiado que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución no sólo tiene una dimensión, por así decirlo, “judicial”, sino que se extiende también a sede “administrativa” y, en general, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha sostenido, a

“cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, (la que) tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal, en los términos del artículo 8° de la Convención Americana.” (Caso Tribunal Constitucional del Perú, párrafo 71).

Y es que, sostiene la Corte Interamericana, en doctrina que hace suya este Tribunal Constitucional,

“si bien el artículo 8° de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.”(párrafo 69). “(...) Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas.” (Párrafo 71) [...].

Entre estos derechos constitucionales, especial relevancia tienen los derechos de defensa y de prohibición de ser sancionado dos veces por el mismo hecho.”

EN: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html> Consultado el 23 de octubre de 2019.

Este derecho no comprende la necesaria obtención de una decisión judicial acorde con la pretensión del solicitante, sino la atribución del juez a dictar una resolución conforme a derecho respetando diversos derechos procesales o procedimentales. Se tiene acceso a la justicia, se posibilita la defensa, se obtiene la solución en un plazo razonable, solución además que debe ser efectiva. Una resolución conforme a derecho, conforme a ley, debe respetar el importante derecho del Estado a recibir el tributo debido, el deber de contribuir con la cuota debida y determinada conforme a ley se sobrepone al error del funcionario de la Administración Tributaria en debida determinación de la obligación tributaria. La ley es obligatoria y de conocimiento público, el contribuyente conoce la dimensión fiscal de la misma y de habersele aplicado en defecto y además ejercitar los derechos para obtener la tutela jurisdiccional efectiva, y ejercitarlos además estratégicamente aprovechando las debilidades que ocasionan los límites impuestos al reexamen desde el año 2007, debe conllevar a que asuma las consecuencias de ese actuar que además se aparenta como una actitud temeraria y de dilación de cumplimiento de sus obligaciones fiscales¹⁷⁵. El principio de impulso de oficio¹⁷⁶ también exige que las autoridades deban dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesaria, pero no dice que tengan que ser siempre favorables al administrado.

¹⁷⁵ Anotamos que no nos pronunciamos a favor del reexamen o reforma peyorativa en materia de sanción administrativa tributaria.

¹⁷⁶ Numeral 3 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.

El reexamen se puede ejercitar de manera independiente a la aplicación de las causales de revisión del acto administrativo previstos en el artículo 108° del Código Tributario. Algo que ha sido incluso materia de reexamen no obsta para que de aparecer nuevos hechos conforme al artículo 108 mencionado se pueda reingresar a fiscalizar el mismo período, tributo y aspecto, de corresponder, en tanto el caso no se encuentre en apelación ante el Tribunal Fiscal¹⁷⁷. Esto último es importante pues el nuevo hecho es probable que se presente y sin necesidad de recurso impugnatorio y consecuente reexamen, se consiga el mismo o peor resultado en una fiscalización complementaria.

3.5 La aparente revisión de actos administrativos y estructura del procedimiento administrativo del que provienen

Tenemos el caso de un acto administrativo emitido como resultado de un procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la obligación tributaria de devolución en el que se determinó la restitución de derechos arancelarios sin haberse iniciado fiscalización alguna.

Posteriormente se hace la fiscalización respectiva y se determina la improcedencia de lo restituido y la SUNAT, área aduanera, revoca el acto de devolución

¹⁷⁷ Si bien la propuesta de este trabajo no es hacer renacer la facultad de reexamen antes del Decreto Legislativo N° 981, debemos anotar nuestra preocupación cuando por estrategia procedimental este puede ser manipulado por el deudor tributario. Por ejemplo hay casos en los que fiscalización reconoce un ingreso por enajenación de un bien de capital no declarado ni registrado y por equidad le atribuye el costo inherente, haciendo el reparo respectivo. El contribuyente reclama solamente el ingreso mas no el costo vinculado y el órgano resolutor en primera instancia administrativa debe limitar su reexamen al ingreso mas no al costo produciendo un resultado injusto. Esta situación fue recogida en la resolución del Tribunal Fiscal N° 17044-8-2010 . Dicho resultado “injusto” debido a la estrategia procedimental del contribuyente sí debe ser corregido ponderando el deber de contribuir por sobre otro derecho que corresponda invocar.

sustentándose en el artículo 108° del Código Tributario, frente a lo cual el usuario aduanero procede a impugnar con el sustento que no se ha probado causal alguna o nuevo hecho, conforme al artículo 108° que motive la forma de proceder de la SUNAT.

El Tribunal Fiscal en la Resolución del N° 01315-A-2008 sostiene el siguiente error de la SUNAT *“...con relación a la aplicabilidad del artículo 108° del Código Tributario, debe señalarse que en el presente caso no es aplicable dicha figura legal, sino las facultades de control y fiscalización que tiene la Administración Aduanera dentro del término prescriptorio conforme a la normatividad señalada líneas arriba [normativa tributaria y aduanera]”*

El acto administrativo que culmina el procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la obligación tributaria es distinto al acto que se produce como resultado del desarrollo del procedimiento de fiscalización.

En el caso en comento, el usuario aduanero solicitó que se aclare la resolución para establecer qué disposición, distinta al artículo 108° del Código Tributario, establece que las facultades de control y fiscalización de la Administración Aduanera comprenden la anulación y/o revocatoria de actos administrativos.

El Tribunal Fiscal en la resolución N° 03017-A-2008 de 6 de marzo de 2008 señala que *“...se observa que son las propias normas de naturaleza aduanera, así como el Código Tributario, quienes establecen la facultad de la Administración para*

exigir la devolución del beneficio de drawback que fue indebidamente restituido” (se ejerce la facultad de fiscalización y por tanto corresponde la emisión del acto administrativo respectivo), por tanto no había nada que aclarar pues ello ya se había señalado ello en la resolución 01315-A-2008..

Sobre el tema de fondo y sobre la base de una verificación documentaria se resuelve la atención del pedido de devolución, la misma norma habilita hacer la posterior fiscalización, ahora no solo para hacer verificaciones documentarias sino incluso para poder cuestionar la información y documentación a través de un procedimiento distinto: la fiscalización. El acto que se emite producto de la fiscalización puede revertir o ir en sentido contrario al acto administrativo que resolvió el procedimiento no contencioso, ambos provienen de dos procedimientos de naturaleza distinta y la ley, como se ha señalado, permite además que, previa fiscalización, se pueda exigir la devolución de lo indebidamente restituido. Formalmente no estamos frente a un supuesto de revisión de los actos de la Administración Tributaria, aunque en los hechos y la forma cómo se presenta parecería que el primer acto está siendo revisado (lo que nos hace pensar también en la naturaleza provisional del acto de restitución de derechos arancelarios).

Similar situación tenemos respecto a los casos de devolución en exceso de saldos a favor de los exportadores. De haber una devolución efectuada en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, esta debe ser revertida al Estado. El artículo 36 de la Ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo establece que “Tratándose de saldos a favor cuya devolución hubiese

sido efectuada en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, su cobro se efectuará mediante compensación, Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda; siendo de aplicación la Tasa de Interés Moratorio y el procedimiento previsto en el Artículo 33º del Código Tributario, a partir de la fecha en que se puso a disposición del solicitante la devolución efectuada”. Para obtener la resolución de determinación, que es el instrumento idóneo para reclamar la devolución en exceso, se debe fiscalizar y ese resultado puede desconocer la devolución efectuada en el acto administrativo producto del procedimiento no contencioso de devolución, lo que no significa revisar el acto administrativo anterior sino ejercer nuevos poderes para determinar el correcto saldo a devolver, otra vez se nos presenta la primera resolución de devolución con aspectos de provisional frente a la posibilidad de revisión tanto posterior como también de manera paralela al trámite de la devolución (por ello el artículo 36 citado considera la posibilidad de compensación).

Ahora, en general el Código Tributario también señala que en caso de devoluciones efectuadas en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, esta se debe restituir por parte del deudor tributario, conforme al artículo 38º del Código Tributario. Este código señala la existencia de un periodo entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produce la restitución, mas no señala, como lo hace la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo, el instrumento con el que se ordena la restitución, por lo que corresponderá también la fiscalización y emisión de la resolución de determinación respectiva con los mismos efectos que antes hemos mencionado.

3.6 La errónea invocación de la nulidad de los actos administrativos por temas de fondo o sustantivos y la revisión de los actos de la administración.

La nulidad de los actos de la Administración Tributaria por haber sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido ha tenido aplicación respecto a aspectos formales o procedimentales a nivel del Tribunal Fiscal. Podemos corroborar esta afirmación con el Glosario de Fallos que se acuerdan con ocasión de reuniones de Sala Plena.

Así tenemos los siguientes ejemplos¹⁷⁸:

- Declarar la nulidad del concesorio de apelación cuando la Administración Tributaria eleva la apelación formulada contra una resolución ficta denegatoria cuando aun no ha transcurrido el plazo para que opere el silencio administrativo negativo.
- Declarar la nulidad de la apelada cuando la Administración considere que no corresponde admitir medios probatorios en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, no obstante se encuentra acreditado alguno de los supuestos de excepción que dicha norma contempla para su admisión.

¹⁷⁸ Contenidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06 de fecha 17 de mayo de 2010, tema: modificación del Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009.

- Aparte de la revocatoria de la apelada, declara nulo el valor cuando se apela la resolución que declaró la inadmisibilidad de la reclamación y el valor presenta un vicio de nulidad.
- También aparte de la revocatoria de la apelada, declarar nula la orden de pago cuando se apela la resolución que declaró inadmisibile la reclamación de una orden de pago y ésta no ha sido emitida conforme con lo previsto en las causales del artículo 78° del Código Tributario.
- Nula la apelada cuando se constate un vicio que acarree la nulidad de la resolución apelada.
- Nula la notificación del requerimiento y en consecuencia nula la apelada cuando se apela la resolución que declaró la inadmisibilidad de un recurso de reclamación y la notificación del requerimiento de admisibilidad es nulo.
- Nula la apelada cuando la resolución ha sido emitida por un funcionario incompetente.
- Nula la resolución que elevó el expediente cuando debiendo pronunciarse sobre la apelación la Administración omite hacerlo y emite una resolución elevando el expediente al Tribunal Fiscal para que resuelva la apelación.
- Nula la apelada y nulo el valor cuando se apela la resolución que declaró infundada e improcedente la reclamación y el valor presenta vicio de nulidad.
- Nula la apelada cuando no expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, adoleciendo de falta de motivación.
- Nula la apelada cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúan un nuevo reparo al emitir la resolución apelada.

- Nula la apelada y nulo el valor cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación.
- Nula la apelada cuando se constate un vicio que acarree la nulidad de la resolución apelada y se tenga los elementos para emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia al amparo de lo dispuesto por el artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Nula la apelada cuando no decide sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, de acuerdo con el artículo 129° del Código Tributario.
- Nula la apelada cuando no decide sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente de acuerdo con el artículo 129° del Código Tributario, y se tenga los elementos para emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia al amparo de lo dispuesto por el artículo 217° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Nula la apelada cuando la Administración no ejerce su facultad de reexamen de acuerdo a lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario luego de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981.
- Nula la apelada y nula la orden de pago cuando la reclamación contra la orden de pago es admitida a trámite por la Administración y en la resolución apelada la Administración no convalida el valor a pesar de que carece de alguno de los requisitos previstos en el artículo 77° del Código Tributario.
- Nula la apelada y nula la orden de pago cuando la reclamación contra la orden de pago es admitida a trámite por la Administración y en la resolución apelada

se modifica los fundamentos y disposiciones que sustentan la emisión de dicho valor.

- Nula la apelada y nula la orden de pago cuando se emite una orden de pago debiéndose haber emitido una resolución de determinación y, tras admitirse a trámite el recurso, en la instancia de reclamación no se subsanan los requisitos previstos en el artículo 77° del Código Tributario.
- Nula la apelada cuando la Administración considere que no corresponde admitir medios probatorios en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, no obstante se encuentra acreditado alguno de los supuestos de excepción que dicha norma contempla para su admisión.
- Nula e insubsistente cuando al amparo del artículo 150° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal no pueda pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia.

Apreciamos que ningún supuesto de nulidad del acto de la Administración Tributaria tiene como presupuesto un tema sustantivo o de fondo, al contrario en varios supuestos ordenan que la Administración Tributaria se pronuncie sobre el fondo o motiven un pronunciamiento de fondo.

Verificamos que el contenido de ese Glosario de Fallos termina plasmado en las distintas resoluciones que las distintas salas del Tribunal Fiscal emiten. Así por ejemplo en la Resolución N° 2256-4-2016 de 4 de marzo de 2016, que además constituye precedente de observancia obligatoria, procede a declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1),

2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación.

“No corresponde emitir una orden de pago al amparo del numeral 3) del artículo 78° del Código Tributario cuando el contribuyente no cumple los presupuestos legales establecidos para modificar la determinación o para la suspensión de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Procede declarar la nulidad del acto administrativo emitido como orden de pago, amparado en los numerales 1), 2) ó 3) del artículo 78° del Código Tributario, en aquellos supuestos en los que debió emitirse una resolución de determinación”.

Tenemos otras resoluciones en las que verificando que el plazo requerido a los contribuyentes para presentar información en fiscalización, siendo el mínimo legal de 3 días hábiles, y habiendo la Administración Tributaria otorgado un plazo menor el Tribunal Fiscal declaró la nulidad de los requerimiento respectivos (resoluciones N°s 498-2-99 y 00148-1-2004 de observancia obligatoria).

También la afectación a principios administrativos contenidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General han ocasionado la declaratoria de nulidad de los actos de la Administración Tributaria. Así tenemos por ejemplo “...corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo del presente reparo, a fin de que la Administración se pronuncie respecto de las pruebas aportadas por el recurrente en la instancia de reclamación...ello **en virtud del principio de verdad material** que establece que la autoridad administrativa debe

verificar plenamente...” (RTF N° 00633-1-2006 de fecha 3 de febrero de 2006). O también las declaratorias de nulidad de resoluciones de determinación, por el órgano resolutor en primera instancia administrativa, cuando afectan el principio del debido procedimiento administrativo cuando los escritos presentados por los contribuyentes no han sido atendidos o respondidos durante la fiscalización.

Confirmamos con ello que cuando la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria por la prescindencia del procedimiento legal establecido hace referencia al aspecto procedimental del Derecho. Si bien en el aspecto sustantivo del Derecho Tributario podemos encontrar normativamente la palabra “procedimiento”, por ejemplo en el artículo 66° del Código Tributario se desarrolla la determinación presuntiva de la obligación tributaria por omisiones en el registro de ventas y desarrolla el método y luego señala que “también se podrá aplicar el procedimiento señalado en los párrafos anteriores...” no es que esté definiendo la naturaleza procedimental de las cosas sino que consigna la palabra procedimiento pues en el método en sí contiene un “conjunto de acciones u operaciones que tienen que realizarse de la misma forma, para obtener el mismo resultado bajo las mismas circunstancias” (EN: <https://es.wikipedia.org/wiki/Procedimiento>), que corresponde a la acepción amplia de la palabra procedimiento, mas no definen una naturaleza o categoría jurídica especial de las cosas. El error en la aplicación de un método presuntivo de la obligación tributaria sustantiva no acarrea la nulidad del mismo pues o corresponde o no corresponde el método que aplique según la causal, hechos y circunstancias probadas, podrá haber algún error aritmético o de redacción pero eso no lo hace nulo.

Lo mismo sucederá si es que se está frente a la aplicación de las normas de determinación del valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de nula o baja imposición que, conforme al literal e) del artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁷⁹, para efectos de ajustar el valor de dichas transacciones se deberá considerar el método que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación. Si la SUNAT fiscalizó y emitió la resolución de determinación que determina definitivamente la obligación tributaria invocando y sustentando el método del precio comparable no controlado, al tratarse de un tema de fondo, no será posible invocar una causal de nulidad por prescindir del procedimiento legalmente establecido si es que el órgano resolutor considera que no corresponde aplicar ese método sino otro y lo devuelve (vía nulidad) al órgano fiscalizador para que aplique otro método definido (por ejemplo el del margen neto transaccional) o peor aun para que busque otro método más apropiado. Estas situaciones se han producido a nivel del órgano resolutor en primera instancia administrativa, no han sido cuestionadas por los administrados pero ello no es óbice para considerar que no ha correspondido a un supuesto de nulidad sino a un tema de fondo que ha debido llevar al órgano resolutor o a confirmar o a revocar o a modificar ejerciendo la facultad de reexamen que le otorga el Código Tributario.

¹⁷⁹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

En acápite anterior desarrollamos el “Alcance sustantivo de la nulidad de los actos de la Administración Tributaria conforme a la Corte Superior de Justicia de Lima. Revocatoria según el Poder Judicial” que empeoraría el problema que estamos exponiendo. Pues la Corte Superior de Justicia de Lima está aplicando nulidad por temas de fondo, cambiando las revocatorias emitidas por el Tribunal Fiscal por declaratorias de nulidad que no causan estado y que permiten que el caso retorne incluso al área de fiscalización y pueda rehacer sus casos hasta de manera totalmente distinta, en cuanto a fondo, de lo que se había formulado originalmente.

3.7 El procedimiento administrativo sancionador tributario y la discrecionalidad

3.7.1 Discrecionalidad en la determinación y aplicación de sanciones administrativas.

La Administración Tributaria peruana tiene un conjunto de facultades regladas y otras de tipo discrecional para el desarrollo de sus funciones como tal. Y no solo como Administración Tributaria para ejercitar sus funciones básicas fiscalizadoras, sancionatorias y recaudatorias, sino también facultades discrecionales por su poder normativo que le permite imponer obligaciones formales sobre los administrados. La potestad reglamentaria es, en efecto, una potestad discrecional; es decir, un poder configurado de tal modo que en su concreto ejercicio la Administración titular del mismo goza de una libertad de elección, mayor o menor, para adoptar sus determinaciones” (GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO Y FERNÁNDEZ TOMÁS-RAMÓN. 2006. p.217). La ley le concede poder normativo a la Administración Tributaria en distintos aspectos tales como la regulación de los

comprobantes de pago, tanto físicos como electrónicos, la regulación de los registros y libros contables, tanto físicos como electrónicos, la regulación del Registro Único de Contribuyentes, entre otras¹⁸⁰.

La facultades discrecionales de la Administración Tributaria se manifiestan en distintas formas:

- Normativa.
- En el desarrollo **de las funciones del personal** de la administración (por ejemplo el desarrollo de la fiscalización o de la ejecución coactiva).
- En el cumplimiento de las funciones y obligaciones **de la entidad** tributaria (fiscalización y sanción administrativa).
- La discrecionalidad técnica.

Respecto a la discrecionalidad en el desarrollo de las funciones del personal de la Administración Tributaria, la ley no reconoce facultades discrecionales de los funcionarios o servidores de la entidad pero en términos reales son ellos (agentes fiscalizadores, fedatarios fiscalizadores, auxiliares coactivos, Ejecutores Coactivos) quienes expresan sus decisiones, que afectan derechos y obligaciones de los administrados en una situación concreta. El Tribunal Fiscal, en situaciones de este tipo, ha indicado que es la Administración Tributaria, como organización, la

¹⁸⁰ La Administración Tributaria en el desarrollo de sus facultades normativas tomará la decisión discrecional de determinar el alcance de las obligaciones formales que deban recaer sobre los administrados. La razonabilidad de la medida determinará la adecuada o excesiva carga de obligaciones que se impongan normativamente. Será, entre otras posibilidades, la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas del INDECOPI, conforme a lo previsto por el Decreto Legislativo N° 1256 de 8 de diciembre de 2016, quien pueda pronunciarse sobre la razonabilidad de la medida o la existencia o no de barrera burocrática de las normas que con carácter general emitan las administraciones públicas en general.

que debe hacer frente por las decisiones de sus funcionarios. "...si bien la atribución de una potestad discrecional consiste en fijar normativamente los presupuestos habilitantes de la actuación administrativa en forma indeterminada o imprecisa –o en otras palabras, la ausencia de parámetros normativos de tal actuación- con el objeto que la Administración deba fijar sus propios parámetros de su accionar, también lo es que **resulta esencial considerar dentro de la naturaleza misma de la discrecionalidad la obligación de la Administración de fijar los criterios, razones, fundamentos, etc. de su propia actuación –que fueron omitidos por el legislador-**; circunstancia que revela como ilegítimo cualquier acto contrario a este mandato, por más que haya sido dictado en uso de una facultad discrecional, y **por más discrecional que ella sea la actuación o decisión administrativa no puede obedecer a la mera voluntad del funcionario** sino que la Administración debe aportar razones o criterios que la llevaron a elegir o determinar la consecuencia jurídica, evitando así cualquier ejercicio arbitrario del poder...". (RTF N° 01024-Q-2014 de 20 de febrero de 2014)

Esta discrecionalidad del funcionario, en tanto pueda estar creando obligaciones en el administrado o limitando sus derechos, debe respetar principios tales como razonabilidad o proporcionalidad o predictibilidad previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Así se ha pronunciado el Tribunal Fiscal:

"Que de otro lado, el numeral 1.4 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que las

decisiones de la **autoridades administrativas**, cuando entre otros, creen obligaciones, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida **proporción** entre los medios a emplear y **los fines públicos que deba tutelar, a fin que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.**

Que de lo expuesto se tiene que si bien la Administración se encuentra facultada para solicitar la exhibición y/o presentación de documentación relacionada con las obligaciones tributarias del contribuyente, pudiendo excepcionalmente el requerimiento de información surtir efectos en la fecha de su recepción, también es imprescindible que en atención a lo señalado en los párrafos precedentes, esto es **el principio de proporcionalidad** y el inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario concordado con el artículo 106° del mismo cuerpo legal, **el plazo otorgado para cumplir con el requerimiento de información, guarde coherencia con el volumen y tipo de información solicitada**, lo que no se advierte de la revisión del Requerimiento N° 0822090000940, dado que el plazo otorgado para la presentación de la referida documentación fue de 1 hora.”. (RTF N° 13394-4-2009 de 11 de diciembre de 2009)

La proporcionalidad también viene desarrollada en la Resolución del mismo tribunal N° 01608-9-2011 de fecha 28 de enero de 2011 de la siguiente manera:

“...el principio de proporcionalidad (también denominado “prohibición de exceso”) es aquel según el cual, la intervención pública debe ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, de modo que ésta se entienda como necesaria o

imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de la libertad de los ciudadanos. Asimismo, dicha intervención debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada, por derivarse de aquélla más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores en particular, los derechos y libertades”

“...el administrado tiene derecho a que las actuaciones de la Administración que le afecten sean llevadas en la forma menos gravosa posible, evitándose cualquier exceso en la punición [cuando corresponda]”

En el ámbito de derecho administrativo sancionador, el principio de proporcionalidad obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad, de modo que respecto de la potestad sancionadora, la falta de una norma clara no puede ser entendida como una habilitación en blanco a favor de la administración para que colme dicho vacío de la manera que juzgue más conveniente.

La discrecionalidad técnica es relativa a la técnica profesional, no es el ejercicio de una potestad normativa o reglada. Su ejecución se rige por la razonabilidad de las decisiones que se adopten. En casos como por ejemplo la ejecución de fiscalizaciones a contribuyentes principales calificados además, por la SUNAT, como mega contribuyentes, la selección de los puntos críticos y determinación de hipótesis de evasión o elusión, así como la misma ejecución y selección de pruebas o muestras de fiscalización, es pura discrecionalidad técnica, la organización (SUNAT) delega en los funcionarios de las áreas de programación

operativa y de los agentes fiscalizadores especializados la ejecución completa de la fiscalización.

Respecto a la discrecionalidad de la entidad, de manera expresa el Código Tributario desarrolla tanto la discrecionalidad en la fiscalización y en la determinación y aplicación de la sanción administrativa tributaria. Tenemos por un lado el artículo 62° del Código Tributario que prescribe: “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar”. Por otro lado tenemos, para la facultad sancionadora, el artículo 82° del Código Tributario establece que “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias”, este artículo se complementa con el artículo 166° del mismo Código¹⁸¹, que bajo el epígrafe de “Facultad Sancionatoria” establece “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias”¹⁸².

¹⁸¹ El artículo 166° del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 953 para el año 2004, establecía:

“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios o terceros que violen las normas tributarias”, con la nueva redacción, conforme a la Exposición de Motivos del citado decreto legislativo, ya que no menciona ahora “violación de normas tributarias” se abre la posibilidad para que las infracciones tributarias contenidas en normas distintas a las tributarias propiamente dichas, como pueden ser las de tipo aduanero, también tengan acceso a la discrecionalidad.

¹⁸² Anotamos que el Código Tributario originalmente aprobado por Decreto Legislativo N° 816, en su artículo 192, también había establecido la discrecionalidad de la Administración Tributaria para formular la denuncia penal por delito tributario. “Artículo 192.- FACULTAD DISCRECIONAL PARA DENUNCIAR DELITOS TRIBUTARIOS (...) La Administración Tributaria, de constatar hechos que presumiblemente constituyan delito tributario, o estén encaminados a este propósito, tiene la facultad discrecional de formular denuncia penal ante el Ministerio Público, sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo, y a constituirse en parte civil en el proceso respectivo”. Esta facultad desaparece con la modificación del artículo 7 la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813, conforme al numeral 4 de la Primera Disposición Final del Código Procesal Penal, Decreto Legislativo N° 957, vigente desde el 1 de julio de 2006, que establece que es el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, quien dispone la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del órgano administrador del tributo y ya no es el órgano administrador quien solicita o habilita al Ministerio Público a ejercitar la acción penal.

La facultad discrecional se ejerce conforme a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que establece que *“En los casos que la Administración se encuentre facultada a actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”*¹⁸³.

Con esta inclusión, dentro de una norma dedicada al desarrollo del principio de **legalidad**, se reconoce:

1. Que la actuación discrecional de la Administración se circunscribe dentro de dicho principio.
2. La administración sólo actúa con las facultades que le concede la ley.
3. Se infiere la presunción de legalidad de los actos de la administración tributaria.
4. Los conceptos de “interés particular” y de “desviación de poder” deberían ser ajenos a la actuación de la administración tributaria.

La facultad discrecional de órgano administrador del tributo en materia de fiscalización (la fiscalización es discrecional, la determinación de la obligación tributaria no es discrecional) exige que la administración se organice para que pueda emitir instrucciones al interior de la organización, definiendo previamente la manera cómo emite sus pronunciamientos y decisiones (por ejemplo en caso de la SUNAT a través de Circulares o de resoluciones de superintendencia nacional adjunta de corresponder), y establecer los criterios objetivos de:

¹⁸³ Último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, según modificación por Ley N° 27335, publicada el 31 de julio de 2000.

- Selección de deudores tributarios a ser fiscalizados (denuncias, directorio mega, top, grande, resto de principales contribuyentes, gestión de masivos, declaraciones anuales de terceros, planes o programas sectoriales, entre otros).
- Definir los tributos y periodos (y aspectos de corresponder) que serán materia de revisión.
- Determinar los puntos críticos que serán revisados.
- Fijar el tipo de actuación que se llevará a cabo (fiscalización definitiva, fiscalización parcial, fiscalización parcial electrónica, acciones inductivas, etc.)

Los reglamentos de organización y funciones de las administraciones tributarias también trasladan la facultad discrecional de la organización a determinados funcionarios de la entidad por materias específicas. Así tenemos que el artículo 217° del Reglamento de Organización y funciones de la SUNAT, establece las funciones de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, estableciendo en su inciso d) que le corresponde: seleccionar y programar las acciones de fiscalización por operaciones internacionales de los contribuyentes de su directorio y precios de transferencia a nivel nacional.

La facultad discrecional sancionatoria de la entidad tiene contenido conforme al artículo 166° antes citado: determinar y aplicar la sanción administrativa. Esta

discrecionalidad, bajo criterios objetivos y de contenido valioso, se traduce en la facultad de ignorar o no darse cuenta de la infracción, no determinarla y en consecuencia no habrá comportamiento u omisión sancionable. Al interior de la organización significa el impartir instrucciones al personal de la Administración Tributaria para que, bajo determinadas circunstancias, deje pasar la infracción, no la determine y no la sancione.

3.7.2 Discrecionalidad y gradualidad

El artículo 166° del Código Tributario establece:

“La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias

En virtud de la citada facultad discrecional, la Administración Tributaria también puede aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias, en la forma y condiciones que ella establezca, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

Para efecto de graduar las sanciones, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, los parámetros o criterios objetivos que correspondan, así como para determinar tramos menores al monto de la sanción establecida en las normas respectivas.

La gradualidad de las sanciones sólo procederá hasta antes que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones que resuelvan la reclamación de resoluciones que establezcan sanciones, de Órdenes de Pago o

*Resoluciones de Determinación en los casos que estas últimas estuvieran vinculadas con sanciones de multa aplicadas.*¹⁸⁴

El segundo párrafo de este artículo es cual desarrolla la facultad de aplicar gradualmente las sanciones por infracciones tributarias estableciendo que la forma y condiciones sea establecida por resolución de superintendencia en caso de SUNAT, habilitando a aplicar tramos menores a la sanción establecida normativamente.

Si bien la gradualidad se desprende de la facultad discrecional sancionatoria de la Administración Tributaria se diferencia en varios aspectos: la gradualidad no permite eliminar la sanción solo la reduce, la forma y condiciones de la gradualidad se establecen por resolución de superintendencia mientras que la discrecionalidad será por instrucciones internas, la forma normativa de la gradualidad crea un procedimiento sancionador obligatorio mientras que la discrecionalidad no genera derechos a favor del administrado al ser una potestad no obligatoria de la administración, la gradualidad se aplica en el tiempo hasta antes de la apelación ante el Tribunal Fiscal mientras que la discrecionalidad no está sujeta a dicha condición en tanto considera la no existencia del acto de sanción y por tanto no habrá impugnación alguna ni descuentos por tramos.

¹⁸⁴ El artículo 204 de la Ley General de Aduanas también contempla la gradualidad de la siguiente forma “Las sanciones establecidas en la presente Ley podrán ser aplicadas gradualmente, en la forma y condiciones que establezca la Administración Aduanera”, sin sujetarla a la expedición de una resolución de superintendencia (señala a la administración aduanera en general) y sin sujetarla a los límites temporales que tiene el último párrafo del artículo 166° del Código Tributario.

3.7.3 Las instrucciones internas y sus efectos jurídicos

La SUNAT se organiza para establecer cómo va a expresar su voluntad discrecional en el campo sancionatorio administrativo. Así tenemos que, internamente, mediante Resolución de Superintendencia N° 317-2012/SUNAT de fecha 29 de diciembre de 2012, regula la emisión de pronunciamiento en materia tributaria y/o aduanera o de otra índole a cargo de la misma SUNAT, y de aquellos referidos a regular su organización interna.

Conforme al anexo de dicha resolución de superintendencia, se determina, entre otros, que procede la emisión de Resoluciones de Superintendencia¹⁸⁵: para establecer obligaciones de los administrados dentro del ámbito de competencia de la SUNAT y para establecer instrucciones que deban ser de conocimiento de los administrados para la correcta aplicación de las normas bajo el ámbito de competencia de la SUNAT.

Y corresponde a las superintendencias nacionales adjuntas, tales como la de Tributos Internos como la de Aduanas, la emisión de resoluciones de superintendencia nacional adjunta: para regular aspectos administrativos, dentro del ámbito de su competencia o en los casos de desconcentración de facultades y cuando, dentro del ámbito de su competencia o por disposición legal, le correspondan.

¹⁸⁵ A cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).

Posteriormente, mediante Resolución de Superintendencia N° 192-2013/SUNAT, de 12 de junio de 2013, se modifica la resolución 317 en mención, para incorporar a las Circulares, que son emitidas con la finalidad de establecer instrucciones y procedimientos que deban ser de conocimiento del personal de la SUNAT para el cumplimiento de sus funciones. Deberán ser distribuidas a las Intendencias Nacionales, Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencia Lima, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales para su conocimiento y observancia obligatoria, debiendo asignarse un ejemplar a cada funcionario, siempre que se trate de temas vinculados con sus labores. Las Circulares las aprueba la Superintendencia Nacional Adjunta que corresponda, a propuesta de la Intendencia Nacional que corresponda¹⁸⁶.

Tenemos pues que las decisiones discrecionales de no determinación y aplicación de sanción administrativa tributaria, que constituyen instrucciones para el personal, se aprueban por Circular. Estas circulares eran instrucciones internas y no se daban a conocer a los administrados al considerarlas confidenciales. Sin embargo conforme al criterio del Tribunal Constitucional contenido en la sentencia recaída en el expediente N° 00937 2013-PHD/TC Piura, Habeas Data presentada por la Asociación Lumen Gentium de fecha 28 días de noviembre de 2013,

¹⁸⁶ El artículo 2° de esta resolución precisa que la presente resolución no es aplicable a los procedimientos, instructivos, circulares y método de ensayo, que guían la actividad aduanera, los cuales se encuentran regulados por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N: 497-2012/SUNAT/A.

determinó que dichas Circulares no tenían carácter confidencial y por tanto podían ser de conocimiento de los administrados:

“14. Como se puede apreciar el carácter confidencial que la SUNAT ha atribuido a la Circular N.º 15-2008-TI no cumple las características que la ley exige para ello, pues el establecimiento de una política general para desincentivar la evasión tributaria no puede ser aparejada como una estrategia de aplicación frente a la posibilidad vaga de instauración de procedimientos administrativos sancionadores, pues la excepción invocada expresamente exige la existencia de un procedimiento administrativo en curso para restringir constitucionalmente información en los términos que alega la emplazada y que han sido detallados en el fundamento 4 supra.

En todo caso del referido contenido se puede identificar una suerte de beneficio tributario que la Sunat *motu proprio* ha decidido implementar a favor de los contribuyentes, que aun cuando han infringido las normas tributarias contenidas en el numeral 1) del artículo 178.º y el numeral 5) del artículo 176.º del Código Tributario, y el punto 1 del numeral 12.2 del artículo 12.º del Decreto Legislativo N.º 940 (SPOT), podrían verse beneficiados si corrigieron su conducta de acuerdo con las pautas que la citada circular establece. Por lo tanto, el hecho de que dicha circular señale pautas de acción para el personal de la Sunat que labora en determinadas áreas y que estas posiblemente hayan sido elaboradas por los abogados de la institución para regular adecuadamente su facultad de discrecionalidad en la imposición de sanciones en los supuestos específicos citados no identifica la existencia de una estrategia legal aplicable a un expediente

administrativo en trámite, como la norma exige, para justificar la restricción de acceso a dicha circular, pues su propio contenido indica que su aplicación es de carácter general, por lo que incluso de admitirse los alegatos de la Sunat, dicha circular no cumpliría la cualidad temporal que la citada excepción establece en su párrafo final, razón por la cual la restricción impuesta por la Sunat a la referida información carece de sustento legal, y, por ende, lesiona el derecho de acceso a la información pública de la Asociación demandante, por lo que también corresponde estimar este extremo de la demanda”.(STC 00937-2013-HD)

Posteriormente, conforme a las competencias de las superintendencias nacionales adjuntas según el reglamento de organización y funciones de la SUNAT, las instrucciones de discrecionalidad en la aplicación de sanciones se han venido aprobando por resolución de la superintendencia nacional adjunta que corresponda, publicándose en el portal web de la SUNAT y luego también en el diario oficial El Peruano sin que por ese acto constituyan norma legal. El artículo 12 y la quinta disposición complementaria final del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de proyectos normativos y difusión de normas legales de carácter general, aprobado por Decreto Supremo N° 001-2009-JUS, facultan a publicar en el diario oficial “El Peruano” las resoluciones administrativas cuyo contenido sea esencialmente informativo, y en virtud a ello la SUNAT difunde las resoluciones de superintendencia nacional adjunta que dispongan aplicar la facultad discrecional para no sancionar administrativamente determinadas infracciones tributarias, a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas emitidas para otorgar facilidades a los contribuyentes para

el cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹⁸⁷. Dependiendo el grado de difusión que se pretenda la SUNAT publica el diario oficial las resoluciones de superintendencia nacional adjunta de discrecionalidad, por citar un caso la RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS N° 010-2019-SUNAT/700000 que dispone aplicar la facultad discrecional en la administración de sanciones por infracciones relacionadas a la obligación de presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2018, publicada el 28 de marzo de 2019¹⁸⁸. Esta última resolución se basa también en la misma quinta disposición complementaria final antes citada, sobre la publicidad “excepcional de las resoluciones administrativas” y también invoca otra motivación para su publicación: “continuando con el compromiso de transparencia a efecto que la ciudadanía conozca las disposiciones internas en materia de discrecionalidad, es necesario que la presente Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos se difunda también a través del diario oficial “El Peruano”, sin que en ningún momento determine que se erige como norma legal alguna.

¹⁸⁷ Así tenemos la resolución de superintendencia N° 200-2016/SUNAT de 11 de agosto de 2016 publicada en el diario oficial que en su parte considerativa señala el propósito de su emisión para publicitar las resoluciones de superintendencia nacional adjunta o Circulares de discrecionalidad en materia sancionatorio administrativa tributaria. VER: https://www.agenciasransa.net/Agenciasransa.Net/adjunto/upload/fck/12082016_Agencias_Ransa_RESOLUCIONN200201_6SUNAT.pdf

Consultado el 1 de mayo de 2019.

¹⁸⁸ Merece un comentario especial respecto a la posición que se toma en esta resolución de discrecionalidad para no sancionar las omisiones en la presentación de las declaraciones juradas por hecho imputable a la Administración Tributaria, que expresamente no se menciona, pero que consiste en caídas del sistema informático que no dejaba procesar ni recepcionar declaraciones juradas del impuesto a la renta del ejercicio gravable 2018 por la web SUNAT. De manera paralela y luego formalizada posteriormente con la Resolución de Superintendencia N° 127-2019/SUNAT de 18 de junio de 2019, se consideró la existencia del día inhábil debido al no funcionamiento de la página web de la SUNAT y al ser día inhábil los vencimientos no se habrían producido y por tanto no habría infracción por omisión alguna, pudiendo en consecuencia mover o prorrogar los vencimientos que técnicamente no habían vencido.

Ver: <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/se-establece-prorroga-excepcional-de-las-fechas-de-vencimien-resolucion-n-127-2019sunat-1780491-1> Consultado el 19 de junio de 2019.

Sin embargo llama la atención la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 017-2019-SUNAT/300000 de fecha 26 de julio de 2019 que si bien aprueba la facultad discrecional para no determinar ni sancionar determinadas infracciones previstas en la Ley General de Aduanas¹⁸⁹, conforme a los artículos 82 y 166 del TUO del Código Tributario, se autoconsidera como una norma legal, tal como consta en el penúltimo párrafo de los considerandos: “Que al amparo del numeral 3.2 del artículo 14 del Reglamento que establece disposiciones relativas a la publicidad, publicación de **proyectos normativos y difusión de normas legales** de carácter general, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-2009-JUS y norma modificatoria, se considera innecesaria la publicación del proyecto de la presente resolución en la medida que **se trata de una norma** que beneficia a los operadores de comercio exterior y no afecta el interés público”¹⁹⁰. Puede ser un error o también puede ser que, independientemente de las omisiones en tanto que si se quiere reglar la facultad discrecional se requiere estructurar mejor la norma, se está inclinando la parte aduanera de la SUNAT por la hacer discrecionalidad reglada. Y no es una situación aislada pues el 17 de Enero de 2020 se publicado una nueva resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas (N° 001-2020-SUNAT/300000) que aprueba más facultades discrecionales para no determinar ni sancionar

¹⁸⁹ Se motiva en los siguientes hechos conforme a la parte considerativa “Que mediante Informe técnico N° 44-2019-SUNAT/312100 la División de Procesos de Ingreso de la Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera señala que, como parte del proyecto componente “Procesos de ingreso” del Programa “Facilitación aduanera, seguridad y transparencia” - FAST, durante los meses de agosto y setiembre de 2019 se implementarán las mejoras relacionadas al proceso de importación de mercancías que ingresan al país, por lo que se requiere de un periodo de estabilización de tres meses, a efectos de detectar y corregir posibles inconsistencias a nivel informático; periodo en el cual es necesario autorizar el ejercicio de la facultad discrecional a fin de no determinar ni sancionar las infracciones detalladas en los numerales 3, 6 y 7 del inciso b) y los numerales 1 y 2 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas”.

¹⁹⁰ Las negritas son nuestras.

infracciones previstas en la Ley General de Aduanas y conforme a su parte considerativa también se autocalifica como norma de alcance general.

Consideramos que las decisiones discrecionales de no determinar y aplicar sanciones por la Administración Tributaria corresponden¹⁹¹, por más que se publiciten externamente (salvo los dos últimos casos relativos a las dos resoluciones de superintendencia nacional Adjunta de Aduanas mencionadas), a instrucciones de carácter general al personal de la entidad y no generan derecho al administrado en caso de no aplicación e incluso en casos en los que la misma Administración Tributaria no las haya desarrollado o no hayan sido de interés público y objetivo¹⁹². Ejemplo de este último supuesto lo tenemos cuando es una entidad pública quién reclama, contra sanción aplicada, que por discrecionalidad se considere su situación especial y no se le sancione:

“ ...con relación al argumento ... referido a que la Administración no ha tomado en cuenta el principio de discrecionalidad, al no tomar en cuenta que la recurrente forma parte del Estado en el sector salud y que cumple un rol importante en el desarrollo de su localidad, es preciso señalar conforme ha quedado establecido en reiterada jurisprudencia..., las infracciones tipificadas en el Código Tributario se

¹⁹¹ No estamos citando los contenidos de las decisiones generales de discrecionalidad pero consideramos oportuno mencionar algunas para recordar el contenido objetivo o valioso que puedan tener: no aplicar sanciones en determinada zona si es que el día del vencimiento de las obligaciones se produjo un desastre natural, no aplicar sanciones (hasta el año 2016) por la presentación de más de una declaración jurada rectificatoria si aquella está vinculada al reconocimiento de las observaciones y pago de lo detectado en el transcurso de la fiscalización, no sancionar infracciones por declarar cifras o datos falsos si el contribuyente subsana oportunamente y no origina perjuicio fiscal, no aplicar sanciones durante el lapso de adecuación de nuevos sistemas de emisión de comprobantes de pago electrónicos o de libros y registros electrónicos, etc.

¹⁹² Conforme a la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 1803-2004-AA/TC “Si bien el ordenamiento atribuye a la Administración Tributaria facultades discrecionales –como la determinación de la graduación de las sanciones- éstas deben ejercerse conforme al principio de razonabilidad o interdicción de la arbitrariedad, el cual está implícito, y se deriva de los artículos 3° y 43° de la Constitución” EN: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>

configuran de manera objetiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165° del Código Tributario, sin tomar en consideración la intención ni la condición del contribuyente al momento de su comisión, por lo que el argumento señalado no resulta atendible”. (RTF N° 09698-1-2011 de 8 de junio de 2011)

Distintos casos han llegado al Tribunal Fiscal y éste siempre ha encontrado la forma de saltar la discusión de fondo cuando el deudor tributario es quien reclama la aplicación de la discrecionalidad, en algunos casos invocando el principio de igualdad, formalmente establecida al interior de la entidad tributaria y que ha sido omitida de aplicar en su caso concreto. Veamos:

- “...cabe indicar que la recurrente no ha aportado prueba o evidencia alguna que permita establecer que hubiese sido inducida por la auditora de la Administración a presentar las declaraciones juradas rectificatorias que dieron lugar a la comisión de la infracción materia de grado para efectos del IGV, por lo que carece de sustento lo alegado por aquélla al respecto, siendo que de conformidad con el artículo 165 del [Código Tributario], la infracción se determina en forma objetiva”. (RTF N° 06734-1-2008 de 27 de mayo de 2008) ¿De haberse aportado prueba sobre la inducción por el agente fiscalizador el Tribunal Fiscal habría resuelto en distinto sentido?.
- “Que cabe señalar que si bien la Circular N° 036-2006-TI invocada por la recurrente, regulaba la aplicación de la discrecionalidad de la Administración en la imposición de sanciones, en el caso de autos la

Resolución de Multa ... fue emitida el 5 de setiembre de 2006, esto es, con anterioridad a la emisión de la citada circular de 17 de noviembre de 2006, por lo que (la) invocación carece de pertinencia”. (Tenemos las resoluciones del Tribunal Fiscal N°. 09574-4-2010 y 17205-4-2010) ¿De haber estado “vigente” la Circular qué tan distinto habría sido el fallo?.

- “...con relación a lo alegado ... en el sentido que no se le habría tenido en cuenta los criterios para la aplicación de la discrecionalidad en la administración de las sanciones correspondientes al SPOT regulados en la Circular N° 15-2008, se debe señalar que dicha afirmación carece de sustento, toda vez que dicha circular ha sido emitida sobre la base del artículo 166° del Código Tributario que establece que la Administración tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar las infracciones tributarias, estableciendo determinados requisitos que le corresponde evaluar a ella y que el contribuyente no ha acreditado que los haya cumplido, por lo que no es amparable dicho alegato” (RTF 08548-3-2011) ¿De haber sido pertinente y haberse cumplido los requisitos el Tribunal Fiscal habría amparado el pedido del contribuyente?

El artículo VII del Título Preliminar del TUO de la LPAG bajo el epígrafe de “Función de las disposiciones generales”, establece:

1. Las autoridades superiores pueden dirigir u orientar con carácter general la actividad de los subordinados a ellas mediante circulares, instrucciones y otros análogos, los que sin embargo, no pueden crear obligaciones nuevas a los administrados.

2. Dichas disposiciones deben ser suficientemente difundidas, colocadas en lugar visible de la entidad si su alcance fuera meramente institucional, o publicarse si fuera de índole externa.
3. Los administrados pueden invocar a su favor estas disposiciones, en cuanto establezcan obligaciones a los órganos administrativos en su relación con los administrados.

Esta norma tampoco es de utilidad para solucionar la inequidad en la discrecionalidad pues las decisiones de discrecionalidad constituyen disposiciones que establecen obligaciones de los subordinados con el órgano administrativo, mas no con los administrados, razón por la que consideramos la discrecionalidad reglada que permita en su expresión más simple revisar el acto administrativo de sanción¹⁹³.

3.7.4 Los actos administrativos dictados en contra de instrucción interna y sus efectos jurídicos

La no aplicación de las instrucciones de discrecionalidad por el funcionario de la Administración Tributaria no genera derecho a favor del administrado pues realizar el derecho reclamado es entrar en conflicto con otras instituciones jurídicas. No haber aplicado la discrecionalidad significa haber aplicado y notificado la resolución de multa respectiva, es decir haber

¹⁹³ Un ejemplo de discrecionalidad reglada lo tenemos en el desarrollo del segundo párrafo del artículo 36° del Código Tributario que permite que en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, y con determinados requisitos previstos en la misma ley, como las garantías que correspondan y que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento. Esta facultad en caso de la SUNAT, y otras administraciones tributarias municipales, ha sido reglada y el órgano administrador tributario frente al cumplimiento de los requisitos que se ha establecido por resolución de superintendencia está obligado a conceder el fraccionamiento o aplazamiento solicitado. La misma SUNAT ha decidido regular toda su potestad recaudatoria en estos aspectos de facilidades de pago y no dejar nada fuera de ello.

determinado y sancionado, haber actuado en sentido contrario a la discrecionalidad consistente justamente en no determinar (no “ver”) y no sancionar. El funcionario de la Administración Tributaria no aplicó, sin importar la razón, la instrucción de discrecionalidad que lo obliga funcionalmente pero si aplicó la ley (que dispone que la infracciones se determinan objetivamente y le corresponde la multa respectiva).

Con la resolución de multa notificada, retrotraer la situación a la no aplicación de la sanción y no determinación de la infracción significa condonar la sanción de multa, y para ello la SUNAT no tiene facultad. El artículo 41° del Código Tributario establece que “La deuda tributaria [que comprende a la multa y sus accesorios] sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley. Excepcionalmente, los Gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los impuestos que administren. En el caso de contribuciones y tasas dicha condonación también podrá alcanzar al tributo”¹⁹⁴.

Frente a casos que causaron noticia en los que la opinión pública se tornó en contra de la SUNAT, sin entender los aspectos formales del asunto y solo concentrándose en el tema de fondo que causaba una situación de injusticia, motivó que determinados casos graves a los que no se les había aplicado la discrecionalidad y se les había multado, se solucionen mediante extinción por ley o norma de rango similar.

¹⁹⁴ Anotamos que el Código Tributario bajo el rubro de la “condonación” regula la extinción por ley de la obligación tributaria y no propiamente una condonación como facultad de todo acreedor. La ley no la emite el acreedor tributario, razón por la que la *intentio condonare* no se puede plasmar como tal.

Las noticias y programas especiales de América TV señalaban en agosto del año 2016 que la “SUNAT: por error del contador multaron a hombre de 52 años con S/89 mil”. (EN: <https://www.americatv.com.pe/noticias/actualidad/sunat-multo-error-hombre-52-anos-89-mil-soles-n241886>), consultado el 10 de mayo de 2019). Era el caso de un contribuyente que por error declaró en un mes un crédito fiscal del IGV excesivo (arrastrable al mes siguiente) que no le correspondía, y antes del fin de mes del mismo vencimiento procede a rectificar la declaración jurada para reflejar el saldo correcto y no arrastra ningún saldo falso al siguiente mes y nunca obtiene ventaja de su error. Ese comportamiento está entre los supuestos de discrecionalidad para la no determinación y aplicación de sanción administrativa, sin embargo el funcionario de la SUNAT que corrió los procesos, luego de dos años, detectó una declaración jurada rectificatoria que reconocía que la declaración jurada original estaba incorrecta y por tanto se habrían declarado cifras o datos falsos y correspondía la emisión de la multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario por los saldos falsos declarados.

La única opción que tuvo la SUNAT para dejar sin efecto la multa, aprovechando la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo, fue influir en la emisión del Decreto Legislativo N° 1313 (que modificó varios artículos del Código Tributario) y lograr la primera disposición complementaria final que extingue las multas pendientes de pago ante la SUNAT por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que hayan sido cometidas desde el 6 de febrero de 2004 hasta la fecha de publicación de este decreto legislativo (esto es el 30 de diciembre de 2016) debido, total o parcialmente, a un error de transcripción

en las declaraciones siempre que se cumpla con una serie de requisitos¹⁹⁵

196

Se producen situaciones de inequidad cuando se aplican a unos y no a otros las instrucciones de discrecionalidad en la determinación y sanción administrativa tributaria. De haber una norma general que regule el procedimiento sancionador administrativo tributario recogiendo los criterios de discrecionalidad, de haber alguna omisión, y al haberse saltado una etapa de evaluación de la determinación de la sanción el deudor tributario válidamente podría invocar la nulidad. Es imposible esperar que todos los casos de inequidad se resuelvan mediante la emisión de una ley, así que se torna imperativo que vayamos hacia la discrecionalidad reglada para poder tener o una causal de nulidad en el procedimiento de emisión de los actos administrativos de determinación de infracción y sanción administrativa o tener también un supuesto de revisión del acto administrativo de sanción si es que tiene que ajustarse algún extremo por la mala aplicación de la sanción.

3.7.5 Imposibilidad legal de revocar los actos administrativos de sanción

¹⁹⁵ Comentario aparte merece la actitud del Congreso de la República, al revisar el alcance de dicha disposición complementaria final consideró que podía beneficiar a empresas grandes, por lo que por Ley N° 30660, publicada el 29 de septiembre de 2017, incorpora a dicha disposición un último párrafo que señala “La presente disposición es de aplicación solo a las personas naturales y a micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYME)”. Ajuste legislativo inútil pues para empezar no habían empresas grandes que tuvieran multas importantes pendientes de pago por la sola transcripción de datos en sus declaraciones juradas (sus multas son por acotaciones de la SUNAT) y por otro lado así las hubieran, el Decreto Legislativo N° 1313 estuvo vigente desde el 31 diciembre de 2016 y ya habría surtido los efectos extintivos, no siendo retroactiva la Ley N° 30660.

¹⁹⁶ No podemos dejar de comentar que el caso expuesto también motivo el cambio de la sanción de la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Hasta diciembre de 2016 se sanciona la infracción de declarar cifras o datos falsos con multa determinada tanto en función al tributo omitido como al saldo a favor, y a partir del año 2017 solo se aplica la sanción en tanto exista tributo omitido producto del comportamiento no querido, mas no si solamente el efecto es un saldo a favor.

En el acápite inmediato anterior señalamos que ya notificada la resolución de sanción administrativa, en la que de haberse aplicado los criterios discrecionales para no determinar la infracción y sancionar administrativamente no se habría producido dicha resolución, legalmente no existe la posibilidad de retrotraer sus efectos. Por no haber aplicado la instrucción interna de discrecionalidad, no existe causal de nulidad del procedimiento ni del acto administrativo, así como tampoco se produce ningún supuesto de revocación del acto administrativo conforme al artículo 108° del Código Tributario.

Si no hay causal de nulidad ni de revocación del acto administrativo de sanción, se podría ensayar la posibilidad de dejar sin efecto el acto administrativo por otra causal como es verificar un supuesto de extinción de la deuda tributaria (que comprende a la multa como señalamos) y al evaluar la posibilidad que la decisión de la Administración Tributaria, que “representa” al órgano Acreedor Tributario, conlleve a extinguir la obligación nos encontramos que en caso de la SUNAT no existen facultades de condonación¹⁹⁷ sino de extinguir por ley la obligación (que nuestro Código Tributario la denomina condonación).

Situación distinta se produce con los Gobiernos Locales quienes, en tanto lo hagan con carácter general, si pueden condonar no solo sanciones sino también el interés moratorio respecto de los impuestos que administren, así como también el tributo respecto de contribuciones y tasas. En estos casos será posible que de

¹⁹⁷ Salvo para las deudas de cobranza dudosa y recuperación onerosa conforme dispone el artículo 27° del Código Tributario.

haber caso omiso a la instrucción de discrecionalidad, con carácter general para todos los casos que se encuentren afectados, la administración tributaria municipal podrá tomar la decisión de condonación.

3.7.6 La discrecionalidad reglada y el principio de igualdad en la aplicación de sanciones

Para estos efectos es importante el relevamiento y formulación de los criterios que puedan ser recogidos en uno o más proyectos de norma de alcance general (Resolución de Superintendencia en caso de la SUNAT) que contenga en forma reglada el ejercicio de la discrecionalidad en materia sancionadora administrativa.

En la fase administrativa tributaria, si bien la infracción debe ser determinada en forma objetiva¹⁹⁸, el artículo 166 permite realizar discrecionalmente la determinación de la misma. Ello quiere decir que la Administración Tributaria sobre la base de criterios objetivos, valiosos y que respondan al interés público puede ordenar la forma de establecer la configuración o el procedimiento de configuración de la infracción. A ello debe sumarse que la aplicación de la sanción administrativa también es discrecional, razón por la que incluso la administración tributaria puede no sancionar determinados comportamientos.

Ello será una expresión del “poder” reglamentario “autónomo” que se funda en la necesidad del órgano de contar con la competencia –explícita o implícita– para desarrollar los principios de su propia organización y funcionamiento. Estos principios normalmente se encuentran establecidos en una norma de jerarquía superior. La Administración Tributaria tiene la potestad de reglar su facultad discrecional y auto ordenarse emitiendo normas de carácter general que se

¹⁹⁸ Conforme al artículo 165° del Código Tributario.

convertirán en normas del procedimiento administrativo sancionador que decida llevar¹⁹⁹. Ello se vincula a la temática de los reglamentos independientes que no requieren de ley habilitante para producirse.

La administración hace uso de una “potestad organizatoria”. El reglamento que no está subordinado a la ley o que por mandato de la ley lo complementa solo es posible en el ámbito de las materias organizativas, organizarse para decidir los parámetros o el camino para no determinar la comisión de infracción administrativa y consecuentemente no sancionar, sin colisionar con materias que estén reservadas a la ley, como es la imposibilidad de generar obligaciones a los administrados o normar procedimientos administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario²⁰⁰ o definir las infracciones y establecer sanciones²⁰¹. “...la Administración autodispone de su propio aparato al configurar su organización, hace uso de una “potestad organizatoria” que es consustancial a su responsabilidad política”. (GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO Y FERNÁNDEZ TOMÁS-RAMÓN, 2006, p.229). “...los Reglamentos administrativos son normas

¹⁹⁹ La SUNAT, conforme a las funciones establecidas en su Reglamento de Organización y Funciones (aprobado por Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT y modificatorias) atribuye a las superintendencias nacionales adjuntas la función de definir la discrecionalidad en la aplicación de sanciones de acuerdo a sus competencias. Así encontramos “Emitir instrucciones y medidas de carácter operativo; así como expedir las resoluciones mediante las cuales se definan los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones en materia de infracciones tributarias. Asimismo, expedir disposiciones normativas internas en materia de insumos químicos y bienes fiscalizados” o también “Definir los criterios respecto de la aplicación discrecional de sanciones, a propuesta de sus Intendencias Nacionales en el ámbito de sus competencias”.

Los criterios de discrecionalidad se han desarrollado en el contexto de emisión de instrucciones y medidas de carácter operativo a nivel interno así como mediante la expedición de disposiciones normativas internas. Esta facultad se encuentra circunscrita a la relación de las autoridades superiores de la SUNAT frente a los subordinados o quienes deben ejecutar dichas disposiciones y no constituye norma de alcance general.

El inciso o) del artículo 8° del citado ROF, establece como “Funciones y atribuciones del Superintendente Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria” el expedir, dentro del ámbito de su competencia, disposiciones generales en materia tributaria, aduanera y de otros conceptos cuya administración o recaudación esté a cargo de la SUNAT, y sobre otras funciones encargadas a la SUNAT de acuerdo a Ley; así como emitir pronunciamientos respecto a la interpretación y alcance de las normas referidas a estas materias, lo que permitiría que vía resolución de superintendencia se formalice la discrecionalidad reglada que proponemos.

²⁰⁰ Inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

²⁰¹ Inciso d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

jurídicas, como ya se ha notado, la organización no es algo ajeno al Derecho, sino justamente, el origen mismo de lo jurídico. El ordenamiento jurídico es, ante todo, una organización, un cuerpo social organizado”.(MARTIN FRADE ÁNGEL CARLOS. 2006, p. 23)

3.8 La dualidad de criterios de la administración tributaria y efectos jurídicos

3.8.1 Los precedentes administrativos

El TUO de la LPAG en el Artículo VI del Título Preliminar establece el alcance de los precedentes administrativos definiendo claramente su alcance, cortando cualquier discusión sobre su naturaleza²⁰²:

1. Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma.
2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.
3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

²⁰² Que podemos encontrar en textos como el artículo escrito por Luis M. Díez-Picazo “La Doctrina del Precedente Administrativo” EN: <file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-LaDoctrinaDelPrecedenteAdministrativo-1049637.pdf> Consultado el 23 de octubre de 2019. O también en la preocupación que motiva el texto de Díez Sastre Silva “El Precedente Administrativo. Fundamento y eficacia vinculante” EN: <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100823613.pdf> Consultado el 23 de octubre de 2019.

Un acto administrativo que contenga una interpretación expresa y general del sentido de la legislación constituirá un precedente administrativo, cuales además deben publicarse. No existen precedentes administrativos inamovibles, ellos se pueden modificar por error en la interpretación, invocando por supuesto la nueva razón valiosa técnicamente, o demostrando que es contraria al interés general²⁰³. Se establece una regla especial de no afectación, con la nueva interpretación, a situaciones anteriores salvo que fuere más favorable a los administrados.

Veremos que en materia de actos de la Administración Tributaria, el Código Tributario establece una aplicación mucho más amplia que el solo acto administrativo y además establece efectos especiales conforme al artículo 170°, la nueva interpretación (o criterio) puede aplicarse a situaciones anteriores y si afecta al administrado (deudor tributario) se favorecerá solamente con el perdón de los intereses y sanciones administrativas tributarias, mas no con el perdón del tributo. Podemos intuir que el deber de contribuir está de por medio en la regla del citado artículo 170.

En materia administrativa general no existe la posibilidad de revisión de oficio de los actos administrativos firmes, situación similar a la que se presenta en el campo tributario, que solo permitirá la revisión del acto administrativo en tanto, como ya

²⁰³ Consideramos pertinente traer a Robert Alexi quien en su "Teoría de la Argumentación Jurídica" (Palestra editores, 2007, pp 382-383) quien aplicando el derecho del precedente nos habla de la posibilidad del "distinguishing" y el "overruling". La primera técnica sirve para interpretar de forma estricta la norma que hay que considerar desde la perspectiva del precedente, por ejemplo, mediante la introducción de una característica del supuesto de hecho no existente en el caso de decidir, de manera que no sea aplicable al caso. Con ello, el precedente, como tal, sigue siendo respetado. La técnica del overruling, por el contrario, consiste en el rechazo del precedente. Interesa que ambas técnicas deben de estar fundamentadas.

hemos señalado, se presente un nuevo hecho y un nuevo hecho no es una nueva interpretación de la ley.

Los precedentes administrativos, conforme lo señalado en el artículo VI en comento (y además publicados como se indica) generan en el administrado la expectativa que a casos sustancialmente iguales se les aplicará el mismo criterio, con tal de no afectar la predictibilidad y seguridad jurídica se establece un marco de protección al administrado. Si la administración se aparta del precedente²⁰⁴ en términos prácticos estará evidenciando una posible falta de coherencia de ella misma y jurídicamente significará una afectación al principio de igualdad en la ley, a la interdicción de la arbitrariedad y, a partir del año 2017, en nuestro ordenamiento jurídico afectación a la confianza legítima además.

“En términos precisos, el precedente administrativo es aquel acto administrativo firme que dictado para un caso concreto, pero que, por su contenido, tiene aptitud para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles seguir un contenido similar para casos similares.

Debe ser un acto firme el que adquiera la calidad de precedente, porque de no serlo aún, puede ser variado válidamente y, por ende, no puede obligar técnicamente a la Administración a seguirlo”, (MORÓN URBINA JUAN CARLOS. 2017, p.170), el precedente administrativo contiene un criterio interpretativo o de

²⁰⁴ El cambio del precedente debería estar condicionado a lo que el Tribunal Constitucional ha definido como elementos para apartarse de aquél y sustituirlo por otro (habla del precedente vinculante conforme al Código Procesal Constitucional que resulta valioso invocarlo para el campo administrativo). Dicho cambio debe estar sujeto a los siguientes elementos:

a) Expresión de los fundamentos de hecho y derecho que sustentan dicha decisión.
b) Expresión de la razón declarativa-teológica, razón suficiente e invocación preceptiva en que se sustenta dicha decisión.

c) Determinación de sus efectos en el tiempo.

STC 0024-2003-AI/TC EN: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00024-2003-AI.htm> Consultado el 23 de octubre de 2019.

aplicación de la ley que se puede invocar frente a una situación sustancialmente similar. En materia administrativa general está vinculado a la existencia de actos administrativos y de no haberlos podríamos estar en el escenario de actuación de la confianza legítima.

Por otro lado en materia tributaria el precedente administrativo se va a anunciar a través de “criterios” que pueden estar contenidos en actos administrativos como en pronunciamientos de carácter general de parte de la Administración Tributaria.

3.8.2 La importancia de establecer un criterio

Al iniciar el presente capítulo habíamos citado a CALLER FERREYROS quien, sobre lo desarrollado por Giuliani Fonrouge, reconoce la posibilidad de cambio de criterio de la Administración Tributaria que deja expuesto al contribuyente y que una forma que el ordenamiento legal ha previsto para poder blindarlo es la inadmisibilidad de la revisión del acto de determinación consentido, por la circunstancia que los funcionarios administrativos hayan incurrido en errónea apreciación de datos y elementos conocidos en oportunidad, salvo casos excepcionales como son las causales de revisión del acto de la Administración Tributaria una vez notificados (artículo 108° del Código Tributario), pero para que haya dicha estabilidad e irrevisibilidad tiene que haber un acto administrativo que contenga el criterio o apreciación de la Administración Tributaria. De no estar contenido en un acto administrativo, el criterio de la Administración Tributaria puede variar y se aplicado de manera distinta a los nuevos casos y con los efectos que la ley establezca (como es el caso de la liberación de intereses y sanciones

administrativas por cambio de criterio conforme al artículo 170° del Código Tributario).

Vemos que el cambio de criterio o precedente administrativo en el campo tributario es posible a diferencia del campo administrativo general, que solo lo permite en circunstancia más favorable al administrado para los casos anteriores, sin embargo concede derechos a favor del deudor tributario (liberación de intereses y sanciones) excepto la liberación del tributo.

El criterio establecido genera predictibilidad y seguridad jurídica y en el campo tributario dicho criterio no solo puede estar establecido en actos de la Administración Tributaria sino también por ejemplo en informes que absuelven consultas sobre el sentido y alcance de la ley conforme al artículo 93° del Código Tributario.

La importancia básica en materia tributaria de establecer un criterio, que posteriormente pueda ser modificado, permitirá por lo menos exigir los derechos que brinda el artículo 170° del Código Tributario, pero para ello se debe estar en la certeza de estar frente a un criterio.

Es pertinente mencionar que también frente a la existencia de dos criterios interpretativos de la autoridad administrativa (Tribunal Fiscal) la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República en la sentencia recaída en la Casación N° 368-

2015, en materia sancionatoria administrativa, se pronunció por la aplicación del principio de favorabilidad contemplado en el numeral 5) del artículo 230 de la LPAG.

“6.2 Así también, se advierte que el Tribunal Fiscal emitió dos (2) criterios diferentes, establecidos en diferentes momentos; entendió, en uno de ellos, que se considera una infracción como reiterativa, cuando es cometida por el contribuyente con independencia de si esta corre en el mismo local u otra diferente; mientras que en otra oportunidad entendía que para aplicar la sanción de cierre temporal, debía imponerse tomando en cuenta el número de veces en que el administrado cometía igual infracción en el mismo local.

6.3 De ello, y estando en cuestionamiento qué criterio corresponde la aplicación, tomándose en cuenta la fecha en que cada resolución fue emitida, esto es, antes o después de los hechos que se pretende sancionar, para un mejor análisis corresponde tener en cuenta lo estudiado por Morón Urbina..., respecto al principio de irretroactividad, donde señala: “(...) nuestro ordenamiento administrativo ha establecido dos reglas para regular la aplicación en el tiempo de las normas sancionadoras administrativas:

i) la irretroactividad de las normas sancionadoras administrativas que garantiza que la potestad sancionadora solo será válida para aplicar sanciones cuando hayan entrado en vigencia con anterioridad a la comisión de la infracción, siempre que sigan vigentes al momento de su calificación por la autoridad o hayan sido modificadas por normas posteriores más afflictivas para el administrado (aplicación ultractiva benigna de la norma (...))

ii) la aplicación de las normas sancionadoras posteriores a la comisión del ilícito siempre que beneficien al administrado (retroactividad benigna). El principio enunciado contiene una excepción valiosa: si hubiere una norma posterior, que, integralmente considerada, fuera más favorable al administrado debe serle aplicada (...)."

6.4 Estando a lo expuesto, y siendo evidente la coexistencia de dos (2) criterios ante la autoridad administrativa (Tribunal Fiscal), en donde uno es más beneficioso que el otro, hace concluir a este Colegiado Supremo que corresponde la aplicación del principio de favorabilidad, contemplado en el numeral 5) del artículo 230 de la Ley N° 27444..., pues como se señala, corresponde la aplicación de la norma o criterio más favorable al administrado, aun cuando este se hubiere establecido después de ocurrido los hechos que se pretende sancionar" (Sentencia Casación N°. 368-2015)

205

3.8.3 Criterios expresos y criterios tácitos

El artículo 170° del Código Tributario establece la improcedencia de aplicación de intereses, ni índice de precios al consumidor ni sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la

²⁰⁵ "Artículo 230.- Principios de la potestad sancionadora administrativa La potestad sancionadora de todas las entidades está regida adicionalmente por los siguientes principios especiales:

(...)

5. Irretroactividad.- Son aplicables las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de incurrir el administrado en la conducta a sancionar, salvo que las posteriores le sean más favorables".

norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo ..., Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º.

(...)

2. La Administración Tributaria haya tenido **duplicidad de criterio** en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

En el primer supuesto, la denominada norma aclaratoria es la que establecerá recién el criterio expreso, antes no existió como tal.

“Luego de la aclaración se producen dos efectos: ya no cabe mantener vigente la eximente de responsabilidad para los hechos que se susciten con posterioridad, y, de no extinguirse la obligación, se deberán computar intereses para las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la aclaración, conforme al procedimiento que señala este mismo artículo”²⁰⁶. (IANNACONE SILVA FELIPE. 2001. p. 583).

En el segundo supuesto expresamente se habla de “criterio”, tiene que haber un primer criterio que posteriormente choca con otro “criterio”.

²⁰⁶ La parte del artículo que trata de este tema y que no hemos transcrito en el cuerpo principal señala que “los intereses y sanciones que no procede aplicar son aquellos devengados desde el día siguiente del vencimiento o de la comisión de la infracción hasta los cinco días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración el diario oficial “El Peruano”.

Tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal han sostenido que los criterios se producen a través de un acto formal, que son puesto de manifiesto en forma expresa por la administración, y no aquellos que se puedan inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización²⁰⁷. Los hechos materiales a que hace referencia la jurisprudencia del Tribunal Fiscal son los siguientes:

“Que la recurrente alega que las guías de remisión que sustentaban el traslado de la mercadería consignaban como motivo del transporte el traslado entre establecimientos de la empresa, circunstancia que responde a una modalidad sugerida por la SUNAT y que no fue observada en otras intervenciones existiendo dualidad de criterios;

Que indica que si bien las guías de remisión consignan como punto de partida el local de la empresa de transportes había partido originalmente de su plante principal y tenía como destino final un local de la propia empresa, indicándose en el rubro observaciones “transferencia a Arequipa” denotando que ese era el destino final de la mercadería;

Que la Administración señala que los documento N°s. 002-0002301 y 001-0053284 exhibidos durante la intervención efectuada el 10 de enero de 2005 no incluyen correctamente la información requerida en el numeral 2.5 del artículo 20° del Reglamento de Comprobantes de Pago, ya que la dirección consignada como punto de partida no se encuentra declarada en el Registro Único de contribuyentes como establecimiento de la recurrente,

²⁰⁷ Tenemos las resoluciones del Tribunal Fiscal N°. 05427-1-2005 y 06376-3-2009.

por lo que al carecer de dicho requisito, los documentos presentados no pueden ser considerados como guía de remisión;”

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01294-4-2013 de 18 de enero de 2013, el Tribunal ratificó la posición indicando que “duplicidad de criterio” significa la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tuvo la Administración sobre la interpretación de una norma y que, en tal sentido, tal cambio de opinión, parecer, dictamen o instrucción, **debe haberse manifestado de manera expresa** por la Administración.

En la resolución del Tribunal Fiscal N° 4814-4-2015 de 19 de mayo de 2015 se sostiene que “no existe la dualidad de criterio a que se refiere el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, por cuanto para que se configure dicho supuesto deben existir criterios contradictorios puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración Tributaria a través de un acto formal, hecho que no se advierte en el caso”²⁰⁸.

Para que haya un criterio de la Administración Tributaria se requiere entonces de un acto expreso y formalmente emitido que establezca una posición interpretativa de la ley tributaria.

²⁰⁸ Respecto a los hechos en el caso se reparó el crédito por reinversión considerado al amparo de lo dispuesto en el artículo 18° de la Ley N° 28086, Ley del Libro, debido a que no habría seguido con el procedimiento establecido en dicha norma para acogerse al beneficio. Se indicó que la propia Administración Tributaria mencionó en su Informe N° 93-2009-SUNAT/2B0000 que la sola emisión de la constancia de ejecución de los programas de reinversión emitida por la Biblioteca Nacional del Perú, resulta suficiente. También es cierto que en este se señala que ello es así sin perjuicio de la facultad de fiscalización de la administración para exigir la documentación sustentatoria a que se refiere el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Libro.

La SUNAT en un informe que constituye posición institucional, respecto a la dualidad de criterio en materia arancelaria, nos indica lo siguiente: “...estimamos pertinente señalar que la duplicidad de criterio supone la existencia de dos actos administrativos resolutivos de clasificación arancelaria de la misma mercancía emitidos por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera basándose en distinta interpretación del Arancel de Aduanas y que como consecuencia de dichos criterios disímiles el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración al haber clasificado arancelariamente una mercancía basándose en la primera interpretación”, (Informe N° 01 -2008-SUNAT/2B4000 emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT el 9 de enero de 2008.) vemos pues que se exige actos expesos de carácter resolutivo para que podamos pensar en la existencia de un criterio de la Administración Tributaria, sumado al hecho de la competencia funcional para establecer un criterio: “los actos administrativos resolutivos en materia de clasificación arancelaria que constituyen “criterio de la Administración” que implican un pronunciamiento de carácter institucional respecto a la aplicación del Arancel de Aduanas está reservada a la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera”²⁰⁹.

²⁰⁹ “Complementariamente a lo indicado, tenemos que el artículo 53º del Reglamento de la Ley General de Aduanas preceptúa que la clasificación arancelaria que efectúe la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, así como las modificaciones a las mismas, que tengan como fin uniformizar los criterios respecto a la clasificación arancelaria de las mercancías, **serán aprobadas por Resolución** y entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

El requisito de la competencia funcional fue mantenido por la SUNAT hasta el año 2014 en que cambia este criterio institucional señalando que, “En concordancia con lo señalado por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, para que se configure duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria de acuerdo al numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, no se requiere que el criterio de la Administración Tributaria se encuentre exclusivamente plasmado en una resolución de clasificación arancelaria de la INTA, entendiéndose por criterio también a las demás actuaciones de la Administración Aduanera que tengan el carácter de acto administrativo, es decir, que produzcan un efecto jurídico sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta”, (INFORME N° 138-2014-SUNAT-5D1000), criterio vigente que exige la

Por su parte, el literal d) del artículo 138° del Reglamento de Organización y Funciones – SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, precisa que son funciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera -entre otras- expedir resoluciones sobre clasificación arancelaria.

Como puede observarse, para efectos de la dualidad de criterio prevista en el artículo 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas la norma que ha sido objeto de diversas interpretaciones por parte de la Administración Tributaria en su aplicación no es otra que el Arancel de Aduanas y sus Notas Explicativas, y el órgano competente para su aplicación con carácter de criterio vinculante de la Administración es la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera por cuanto es el único órgano que tiene competencia funcional para expedir resoluciones de Intendencia Nacional sobre clasificación arancelaria, las mismas que han sido dotadas con el carácter de observancia obligatoria para todas las intendencias de aduana de la República según lo previsto por el numeral 7) rubro VI “Normas Generales” del Procedimiento Específico INTA-PE.00.09 “Clasificación Arancelaria de Mercancías” aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 627-2007-SUNAT/A.

De lo expuesto se colige que los actos administrativos resolutivos en materia de clasificación arancelaria que constituyen “criterio de la Administración” que implican un pronunciamiento de carácter institucional respecto a la aplicación del Arancel de Aduanas está reservada a la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera”

Párrafos de análisis en el INFORME N° 01 -2008-SUNAT/2B4000 emitido por la Gerencia Jurídico Aduanera de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT el 9 de enero de 2008. EN : <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2008/informes/i0012008.htm> CONSULTADO el 23 de octubre de 2019.

existencia de un acto administrativo o actuación administrativa aduanera que tengan el mismo carácter²¹⁰.

Posteriormente la Corte Suprema estableció la no aplicación de intereses y sanciones tributarias al operador de comercio exterior respecto a la duplicidad de criterios de la misma administración reconociendo que el criterio de la administración se puede manifestar en el trabajo del especialista de aduanas con motivo del reconocimiento de la mercancía importada, pues es una labor de comprobación de si la clasificación realizada es correcta o no, dicha actuación material (de realización del reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía) configura o supone la adopción de un criterio a seguir respecto de la clasificación declarada conforme a la administración²¹¹.

En el año 2015 los sistemas informáticos del SUNAT no permitieron generar las Declaraciones Aduanera de Mercancías con el arancel a la importación correspondiente a la mercancía que se importaba pues el sistema arrojaba en la liquidación la tasa cero para muchos productos cuando les correspondía una tasa distinta y por tanto debían haber tributado los importadores por los bienes que ingresaron en las fechas en

²¹⁰ El informe en mención se sustenta en la doctrina tributaria y en lo interpretado por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, considerando que el criterio de clasificación arancelaria no se genera exclusivamente a través de resoluciones arancelarias emitidas por la intendencia correspondiente, sino que también se adopta incluso al momento del despacho bajo canal naranja y rojo de las mercancías destinadas a algún régimen aduanero, tanto así que ese acto se confirma o cambia la partida arancelaria declarada por el administrado, por lo que el cambio de criterio en la asignación de la misma a mercancía idéntica reviste a su vez el cambio de criterio en la interpretación del Arancel de Aduanas para efectos de la clasificación arancelaria de una mercancía, al igual que si ese cambio se hubiera producido por las resoluciones de clasificación emitidas por la intendencia competente.

²¹¹ La comprobación de la partida arancelaria declarada que realiza la Administración Tributaria al concretar el reconocimiento físico y documentario de la mercancía en los despachos seleccionados por el representante aduanero, implican la adopción de un determinado criterio sobre clasificación arancelaria correspondiente, por lo que si con posterioridad a su adopción, la SUNAT cambia su criterio referido a la mercancía idéntica, ello implicará el supuesto de dualidad de criterio, previsto en el inciso 2 del artículo 170° del Código Tributario.

Ver: <https://www.peruweek.pe/corte-suprema-establece-supuesto-de-inaplicacion-del-interes-casacion-n-2256-2015-lima/>
Consultado el 23 de octubre de 2019.

que el sistema operó sin permitirles generar el tributo. El problema se había originado en que vía fe de erratas se postergó la fecha de entrada en vigencia de un decreto supremo que había reducido a cero el arancel a la importación para que los importadores, que a la vez eran exportadores, no accedieran a los beneficios de devolución de derechos arancelarios (Drawback), lo sistemas de SUNAT estaban preparados para recibir las Declaraciones Aduaneras de Mercancías con cero y la fe de erratas se publicaba en un fin de semana en que las aduanas operativas laboran mas no las áreas de soporte o sistemas encargadas de hacer los ajustes justamente en los sistemas informáticos.

Ya que no había un acto expreso de la administración que determinara que el criterio de la Administración Tributaria Aduanera en este caso había sido liquidar las declaraciones con cero y por tanto no exigir la aplicación de sanciones, se modificó la Ley General de Aduanas (Decreto Legislativo N° 1053) mediante Decreto Legislativo N° 1235 de 26 de septiembre de 2015 introduciendo un inciso c) para reflejar esta situación:

“CAPITULO I

DE LA INFRACCIÓN ADUANERA

Artículo 191º.- Supuestos no sancionables

No serán sancionables las infracciones derivadas de:

a) Errores en las declaraciones o relacionados con el cumplimiento de otras formalidades aduaneras que no tengan incidencia en los tributos o recargos

y que puedan ser determinados de la simple observación de los documentos fuente pertinentes siempre que se trate de:

1.-Error de transcripción: (...);

2.-Error de codificación: (...).

b) Hechos que sean calificados como caso fortuito o fuerza mayor; o

c) Fallas en los sistemas internos o falta de implementación informática, atribuibles a la SUNAT”.

El cambio normativo experimentado el año 2015 no recogía las situaciones que se producían por las actuaciones materiales de la Administración Tributaria, apreciándose una resistencia a reconocer como criterio a una actuación reiterativa o por último que constara en documentos o cartillas o instrucciones que distribuye o que informa a través de su página web, abriéndose la pregunta sobre ¿qué valor jurídico tiene la información que se brinda a través de las páginas web de las administraciones tributarias?²¹² o ¿qué valor jurídico tienen las actuaciones materiales repetitivas que generan confianza legítima en el administrado?.

Veamos otros casos:

El Informe N° 042-2012-SUNAT/4B0000 determino que las ganancias por diferencia en cambio son resultados y que al no ser ingresos deben ser

²¹² Ya que en materia de tributos internos no se cuenta con una facultad de liberar por lo menos sanciones administrativas por fallas en los sistemas internos o falta de implementación informática, la SUNAT estila a enviar mensajes tipo pop up a través de su página web de los cuales hay que dudar de su valor jurídico, es especial cuando señalan que por problemas en los sistemas el vencimiento se proroga un día o cuando vía aviso se hacen cambios de cronograma de vencimientos de obligaciones cuando lo que corresponde es hacer los cambios de cronogramas de vencimiento o establecer prórrogas a través de resoluciones de superintendencia conforme al artículo 29° del Código Tributario.

excluidos de la base de cálculo para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta de tercera categoría, sin embargo, en los Programas de Declaración Telemática (PDT) 621 IGV-Renta mensual, 625 Modificación de coeficiente o porcentaje del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del pago a cuenta y diversos PDT del Impuesto a la Renta anual tenían como base otra forma de determinación de la base de cálculo del coeficiente. Los sistemas no iban de la mano con el criterio previsto en el referido informe, se había trabajado con un “criterio tácito” de interpretación de la ley que en los hechos es difícil negar pero formalmente se negó pues el PDT no tenía una opinión expresa que sustente su lógica o contenido.

La aplicación de ahora el criterio contenido en el informe jurídico de la SUNAT conllevaba a que muchos contribuyentes estén con menor pago a cuenta del impuesto a la renta (si se le quitan ingresos a la determinación del coeficiente de pago a cuenta que se relaciona con el impuesto determinado, el coeficiente será mayor) y resulten deudores de los mismos (que son crédito contra el impuesto a la renta anual) y también de intereses y sanciones administrativas. Diversos gremios empresariales reclamaron entonces la dualidad de criterios (el del PDT versus el informe jurídico de la SUNAT) obteniendo como respuesta la Carta N° 034-2013/SUNAT negando tal dualidad, al no haber existido un acto formalmente emitido que recoja o difunda el criterio anterior, por tanto cobraría intereses, y respecto a las sanciones en la misma carta señala que aplicará la facultad discrecional para no sancionar administrativamente.

Otro caso tenemos cuando nos preguntamos ¿Cualquier ejemplo o caso práctico contenido en el portal web de SUNAT refleja un criterio?

La cartilla de la declaración jurada y luego en la web se indicó que para determinar la base de cálculo de la participación en las utilidades no se descontaba la participación de las utilidades de los trabajadores; sin embargo, en el Informe N° 003-2006-SUNAT/2B40000 se indicó que si debía descontarse dicha participación. Se negó que el caso práctico de la cartilla que se difundía a través de la página web de la SUNAT, y antes que se difundía a través de la entrega física de instrucciones para el impuesto a la renta de tercera categoría, haya establecido criterio formal de la Administración Tributaria.

Tal fue la negación de la existencia de criterio que hubo que emitirse primero el Decreto Supremo N° 3-2006-TR y luego la Ley N° 28873 que precisaron que lo correcto era lo contenido en los casos prácticos con los que además habíamos vivido más de 35 años.

Hasta que la Corte Suprema de Justicia de la República reaccionó en su resolución recaída en la Casación N° 3004-2011-Lima, de 12 de diciembre de 2013:

La contradicción entre funcionarios de la SUNAT recogidas en opiniones discrepantes no puede trasladarse a los administrados a través de sanciones o aplicación de intereses.

La Corte Suprema reconoció que la empresa demandada clasificó el producto denominado "Base de Helado Burger King F 402" en la Sub Partida Nacional N° 2106.90.90.90, de conformidad con lo regulado en el Procedimiento Específico INTA-PE.00.03 sobre reconocimiento físico extracción y análisis de muestras, que no constituye una mera sugerencia, sino la base para la determinación o asignación de partidas arancelarias a las mercancías. Así, sin condicionar que los criterios fijados por la SUNAT se deben exteriorizar de alguna forma determinada o siguiendo algún tipo de formalidad, la Corte encontró razonable considerar tomar en cuenta que el hecho de "inducir a error" al contribuyente puede derivarse tanto de una resolución formalmente expedida por la SUNAT, como de actos llevados a cabo por la autoridad dada su potestad de fiscalización o verificación de las declaraciones que le son presentadas. La contradicción, constatada por los funcionarios de la SUNAT y recogidas en el Boletín Químico N° 7337 y en el Informe N° 626-2002-Aduanas/0113, constituye una responsabilidad propia de la administración que no puede ser trasladada a los administrados a través de sanciones o aplicación de intereses. (V. P. Sivina Hurtado).

Ahora las acciones materiales de la Administración Tributaria comenzaban

a tomar relevancia y no se las podía desconocer y decir simplemente que no generaban efecto jurídico alguno. Nos empezábamos a abrir camino para pensar en dar efecto a estos “criterios tácitos” de la administración que jurisdiccionalmente comenzaban a tener acogida pero administrativamente no y también la duda si normativamente había donde apoyarse para sostener efectos jurídicos de aquellos. La confianza legítima comenzaba a ser invocada pero normativamente no la tuvimos sino hasta diciembre de 2016 con el cambio de la Ley del Procedimiento Administrativo General en que se introduce de manera expresa este principio.

Mientras tanto otras legislaciones extranjeras se preocupaban de definir cuándo había un criterio de la administración.

En México se define cómo la autoridad fiscal emite sus criterios a través de:

- **Reglas de Carácter General.**- conjunto de resoluciones dictadas por la autoridad que establecen disposiciones fiscales de carácter general, publicadas anualmente, las cuales pueden ser en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales (Resolución Miscelánea Fiscal) o en materia aduanera y de comercio exterior (Reglas Generales de Comercio Exterior).
- **Criterios Normativos.**- son las interpretaciones **de carácter interno** que emite la autoridad fiscal para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, los mismos que **se dan a conocer a los**

contribuyentes, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales.

- **Consultas.**- son los actos administrativos a través de los cuales la autoridad emite una respuesta a un caso planteado sobre situaciones reales y concretas que realizan los interesados individualmente. Es decir es el medio por el cual la autoridad emite su criterio sobre un caso en particular.

Siendo los efectos de la contradicción de criterios, aparte del no cobro de intereses, el artículo 34 de la Ley del SAT señala lo siguiente:

“Artículo 34.- El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

En España el artículo 34 de la Ley General Tributaria recoge el derecho de información y asistencia a los obligados tributarios, con la finalidad de reforzar la seguridad jurídica de los obligados, justificado en la complejidad, dispersión y variabilidad de las normas tributarias.

Y en ese contexto la información para el correcto cumplimiento de obligaciones implica:

- “conocer con la anticipación necesaria los criterios administrativos en la aplicación de las normas, al objeto de llevar a cabo una adecuada planificación de las decisiones con trascendencia tributaria” (GARCÍA BERRO, F., p.57).

“El Tribunal Supremo ha vinculado de manera directa el fundamento de este derecho al artículo 103.1 CE, precepto determinante de “una concepción servicial de la Administración respecto de los intereses generales y respecto de la seguridad jurídica y confianza de los ciudadanos, que necesitan prever, razonablemente y en cuanto ahora importa, las consecuencias fiscales de su situación y sus operaciones.” STS de 10 de febrero de 2001.

- Ese derecho proyecta su eficacia a fases posteriores en el desarrollo de las relaciones fisco contribuyente.
 - Una mala información puede provocar una actuación del contribuyente contraria al criterio que luego intente sostener la administración en una fiscalización determinativa.

Ese derecho de información viene recogido en el artículo 75, c) del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias del año 2015 de la siguiente manera:

- Deber de divulgar información por medios primordialmente electrónicos: instructivos, manuales y comunicaciones oficiales para el cumplimiento voluntario y correcto de obligaciones.
- Deber de tener actualizada la web y criterios interpretativos.

- Deber de mantener a disposición programas de ayuda.
- El artículo 18 del Modelo: los criterios interpretativos generales que publique la administración tutelan a los obligados que han actuado bajo su vigencia (luego de superada la confidencialidad a nivel de administración tributaria central, se crea un Digesto Electrónico para dar a conocer los criterios generales de las resoluciones).
- Los principios de buena fe y de confianza legítima (doctrina de los actos propios) integran el contenido de la seguridad jurídica.

En España el actuar conforme a criterios de la administración trae aparejados efectos jurídicos en materia de infracciones mas no en materia de intereses, pues dado el carácter compensatorio de los intereses no hay supuestos de exención por cambio de criterio.

- **“Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.**

(...).

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley (Es decir, Publicaciones Oficiales y Comunicaciones oficiales). Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

(...)

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

En Argentina no está expresamente legislado el cambio de criterio pero claramente se advierte que podría alegarse “error excusable” motivado por las dificultades interpretativas de la cuestión, bien que ello resulta sujeto a ciertas condiciones, debiendo, por ejemplo, acreditar de modo fehaciente

que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

➤ Algunos precedentes de la **Corte Suprema** de Argentina:

- El Estado debe prescribir claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (CSJN, Fallos 253:332; 312:912; 315:820; 316:1115; 319:3208).
- Si el Estado mismo -en falta a su deber y con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos (Fallos: 308:2153, cons. 10)- emitió opiniones contradictorias respecto de una misma situación jurídica, se deja sin efecto las resoluciones del Fisco (Fallos: 328:456)

Ahora en Costa Rica, en su Código Tributario aparece implícitamente como un “derecho de los contribuyentes” en el artículo 172 (dentro del Título de Derechos y Garantías):

Artículo 172.- Respeto a los derechos de los contribuyentes

*La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y las garantías del contribuyente, establecidos en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico, **integrado por las normas***

escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política y en las leyes.

Por esta vía legal se consagra también el principio constitucional de seguridad jurídica.

Hay pronunciamiento del Tribunal Administrativo que la aplicación de una Directriz a situaciones anteriores viola la doctrina de los actos propios. No es necesario que el criterio contenido en un acto administrativo sea efectivamente legal, basta su apariencia de legalidad.

Los intereses se condonan si ha mediado error de la administración conforme al Código Tributario; y las sanciones por aplicación de una sentencia de la Sala Constitucional, si el contribuyente actúa inducido por la administración hay una causa eximente de responsabilidad.

La relativa reciente resolución No. 004-2016-I, dictada por la Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo, el 12 de enero del 2016 retrocede en lo ya avanzado:

La sentencia considera que las directrices “son disposiciones de alcance general no normativas, que tienen el fin de fijar instrucciones que se deben tomar en cuenta en la toma de decisiones, de suerte que lo que ostenta el contribuyente es una expectativa que sea aplicada esa instrucción mas no un derecho como incorrectamente se afirma por la

parte actora.” Es decir, se niega de esta manera la existencia de todo derecho subjetivo derivado de los criterios administrativos.

Establece que se deslegitima el error de derecho por la demostración por el Tribunal que la interpretación del contribuyente es errónea.

De haber una norma general (que se emite por resolución general) y considerada criterio institucional, será de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos Y SERÁN NULOS LOS ACTOS CONTRARIOS A TALES NORMAS (artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributaria aprobada por Ley 9069 de 2012).

Por último, en cuanto a referencias legislativas o modelos extranjeros, la versión 2015 del Código Tributario Modelo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, señala en su artículo 162 como causa eximente de responsabilidad la siguiente:

“e) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose a una interpretación razonable de la norma, o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente...”

3.8.4 Efectos jurídicos de los “criterios tácitos” de la Administración Tributaria

Conforme a lo señalado en el acápite anterior los criterios tácitos son justamente las actuaciones materiales de la Administración Tributaria que generan confianza en el deudor tributario sobre la apariencia de normalidad de las cosas y que ahora jurídicamente, y con expresión legal en el TUO de la LPAG, tenemos que la protección y efectos de los actos realizados conforme a los “criterios tácitos de la administración” tendrán la protección que fluya del desarrollo del principio de confianza legítima.

Para que exista un “criterio tácito” deberán existir comportamientos materiales manifiestos o también inactividad visible y que deje rastro. El mero silencio de la Administración Tributaria o el que una materia no haya sido objeto de análisis porque simplemente no fue parte de la revisión o expresamente la administración no quiso tocar esa materia, no genera “criterio tácito” ni la aplicación del principio de confianza legítima, tal como también lo hemos señalado en el Marco Teórico del presente trabajo.

Tenemos por ejemplo que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00238-1-2017 de 10 de enero de 2017, el Tribunal Fiscal precisa que el hecho de que la administración tributaria no haya formulado reparos sobre un determinado gasto en las fiscalizaciones anteriores (así sea de un periodo tributario posterior) no constituye impedimento para que el mismo ente fiscal, en ejercicio de su facultad de fiscalización prevista en el artículo 62 del Código Tributario, formule reparos sobre los mismos gastos que tuvieron incidencia en otros periodos fiscalizados, siempre que se plasmen los reparos en el acto

administrativo correspondiente como la resolución de determinación. El no haber formulado reparos sobre determinado gasto no genera pues un “criterio tácito” que se pueda exigir posteriormente. El pronunciamiento recién se va a producir con la incorporación expresa de los reparos u observaciones en la resolución de determinación (RTF 07308-2-2019)²¹³, en la fiscalización anterior no hubo pronunciamiento alguno.

O también podemos relevar casos de la experiencia profesional en los que la SUNAT, dentro de una fiscalización determinativa, estaba cuestionando el cumplimiento de los requisitos para proceder con la deducción por desmedro de existencias por una empresa. La ley y reglamento del impuesto a la renta establecen que para proceder con el desmedro de existencias se debe comunicar a la SUNAT con una anticipación no inferior a los seis días anteriores a la fecha en la que se hará la destrucción de existencias y que dicha destrucción se hará ante notario y si la SUNAT decide también podrá participar. De no cumplirse con los plazos y protocolos no será deducible el gasto por este concepto. En el caso concreto se observó que no se había cumplido el plazo de comunicación y por tanto correspondía desconocer el gasto, sin embargo recurriendo a la Ley del Procedimiento Administrativo General y considerando, el área de fiscalización, que dicho procedimiento de

²¹³ Salvo que se trate de declaraciones juradas rectificatorias presentadas durante el procedimiento de fiscalización debido a observaciones formuladas por la Administración Tributaria que el contribuyente acepta y que la administración las toma como dato no controvertido y sobre esa base desarrolla los reparos en la resolución de determinación que se emite en consecuencia.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 de fecha 14 de agosto de 2019, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 24 de agosto de 2019.

comunicación por el efecto que produce debería estar contenido en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT (y no lo estaba), consideró no hacer ningún reparo por este concepto debido a que si un procedimiento no está recogido en el TUPA de la entidad no cabe exigir su cumplimiento. La SUNAT simplemente dejó de acotar y archivó los documentos vinculados a este posible reparo sin indicar ni notificar la razón. No se dejó constancia escrita sobre el particular, y al presentarse de esta manera el contribuyente no puede reconocer ni reclamar ni difundir un criterio, pues no lo puede probar.

En el Capítulo II del presente trabajo, en el contexto de la irrevisibilidad de los actos administrativos tributarios en concreto, señalamos además que con la incorporación del principio de confianza legítima al ordenamiento legal y la firmeza o respeto al criterio formal o tácito de la administración, tenemos ahora una nueva causal para poder revisar y dejar sin efecto el acto administrativo dictado en contravención a dicho principio.

Especial mención merecen aquellos criterios emitidos para una situación temporal pero que reflejan una posición que, por su contenido valioso, se torna o puede tornarse en permanente (lo cual podemos calificar como “criterio tácito”). Al no haber un criterio interpretativo distinto, dicho criterio se aplica masivamente por la Administración Tributaria e incluso por el mismo Tribunal Fiscal generando confianza en el contribuyente quien también actúa en consecuencia con el mismo criterio y posteriormente resulta que el criterio

aplicado de manera reiterada cambia sin hacer mención o expresando razones del por qué.

Tenemos el caso del tratamiento en el impuesto a la renta de las asociaciones en participación (contrato asociativo regulado en la Ley General de Sociedades) que hasta el ejercicio gravable 1998 debían inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), por regla general llevar contabilidad independiente a la de sus partes contratantes, determinar una renta neta conforme a la Ley del Impuesto a la Renta para luego atribuir dichas rentas a las personas naturales o jurídicas que sean partes contratantes. Las asociaciones en participación eran transparentes y la tributación se hacía en cabeza de sus partes contratantes²¹⁴.

La Ley N° 27034²¹⁵ modifica el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta²¹⁶ desapareciendo la referencia a las asociaciones en participación para darles el tratamiento que corresponde a su naturaleza jurídica, caracterizada además por ser un contrato oculto, dejando de ser un ente transparente y diferente a las partes contratantes. “Aunque la norma no lo indicó expresamente, de la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley N° 27034 y aplicando un sentido lógico y coherente con lo regulado en la LGS,

²¹⁴ El último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N°. 774, que fue sustituido por el Artículo 2 del Decreto Legislativo N° 799, publicado el 31-12-95, tuvo el texto siguiente: "En el caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante"

²¹⁵ Publicada el 30 de diciembre de 1998 y vigente a partir del 1 de enero de 1999.

²¹⁶ El Artículo 3 de la Ley N° 27034 sustituye el último párrafo del Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta con el texto siguiente: "En el caso de las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante."

se entiende que con este cambio se reconoce que la tributación del negocio objeto de la A en P debe recaer única y exclusivamente en el **asociante**, que es el titular del negocio. En esto existe consenso en la doctrina y también en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal”. (Pino Julio, “Asociación en Participación: continúa la discusión” BDO Blog Perú. EN:

<https://www.bdo.com.pe/es-pe/blogs/blog-bdo-peru/enero-2018/asociacion-en-participacion-continua-la-discusion>, consultado el 23 de Octubre de 2019.) El ajuste normativo no señaló tratamiento alguno respecto a la participación que recibe el asociado de parte del asociante.

El 21 de marzo de 2000 se publica en diario oficial “El Peruano” la resolución de superintendencia N° 042-2000/SUNAT que aprueba las normas sobre declaración jurada anual (en principio referida al ejercicio gravable 1999) de los contratos de colaboración empresarial y procedimiento para que las asociaciones en participación soliciten la baja del RUC. Dicha norma se emite, aparte de las facultades normativas del superintendente de la SUNAT y al amparo de la séptima disposición final y transitoria del Decreto Supremo N° 194-99-EF que precisó que lo establecido en la Ley N° 27034 es aplicable en el ejercicio gravable de 1999, incluso para aquellos contratos de colaboración empresarial y asociaciones en participación existentes a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, permitiendo a la SUNAT dictar las normas complementarias para la aplicación de lo dispuesto en esta disposición.

De los seis artículos de la resolución de superintendencia N° 042-2000/SUNAT, los primeros cinco hacen referencia expresa a situaciones

correspondientes al año 1999, mientras el sexto artículo establece el tratamiento de la participación del asociado sin hacer referencia expresa a un año específico²¹⁷ lo que, al no existir otro criterio o pronunciamiento ni mandato normativo sobre el particular llevó a que la misma SUNAT, como los contribuyentes y el Tribunal Fiscal aplicaran dicho criterio respecto al tratamiento de la participación para años posteriores a 1999. El Tribunal Fiscal aplicó dicho criterio en las siguientes resoluciones N°s. 00732-5-2002, 07527-3-2010 y 18351-4-2013 lo que, por lo reiterativo, genera la expectativa legítima del administrado, frente al vacío normativo a nivel legal, que la interpretación o el criterio se debían seguir manteniendo en el tiempo.

El Tribunal Fiscal en el año 2017 cambió por completo su criterio interpretativo con la Resolución N° 00637-2-2017, apartándose del criterio contenido en la resolución de la SUNAT del año 2000, estableciendo “Que...de obtenerse utilidades en el negocio o empresa materia del contrato, el asociante será el único obligado a determinar y pagar el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por la totalidad de las rentas gravadas que se obtuvieran de dicho negocio o empresa y, luego de ello, de corresponder, deberá entregar la participación que corresponda al asociado, quien no debe gravar nuevamente la suma recibida con el Impuesto a la Renta ...”.

Casi diecisiete años en que se manejó un determinado criterio respecto al tratamiento de la participación del asociado en la asociación en participación y se decide revolucionar el sistema y sin expresar algún motivo valioso que lo

²¹⁷ El Asociado declarará la participación como renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta y el Asociante la deducirá como gasto o costo, según corresponda.

justifique, razón por la cual el tema de la confianza legítima no solo debería aplicar para la Administración Tributaria sino también para los órganos resolutores. Además el principio de igualdad en la ley también exigía que se sigan aplicando los precedentes interpretativos.

3.8.5 La necesidad de revocar de oficio los actos de la administración tributaria dictados en dualidad de criterio

Con lo antes señalado nos puede resultar claro, por predictibilidad y seguridad jurídica, que las situaciones en las que la Administración Tributaria tenga conocimiento de actos administrativos con distinto criterio al que se esté emitiendo debería originar automáticamente la revisión de oficio de los mismos sin necesidad de esperar la acción o reacción del deudor tributario. Consideramos que por su contenido valioso se está forjando una nueva causal de revisión del acto de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO IV : DISCUSIÓN

4.1 Tensión axiológica entre el deber de contribuir, el debido procedimiento administrativo, seguridad jurídica y predictibilidad: dimensión legal.

El contenido del deber de contribuir y su efecto inmediato correspondiente a que todos los deudores tributarios deban tributar lo correcto entra en conflicto con diversos principios que rigen el ámbito administrativo general. El deber de tributar lo correcto se ha venido ponderando en nuestra realidad jurídica como un supra principio sobre los que protegen al administrado en su relación con la administración pública en general, lo que ha permitido que se construya un marco normativo especial en materia de irrevisibilidad de los actos administrativos distinto al marco normativo general²¹⁸. Incluso, como se citó, el Tribunal Constitucional español ha establecido que el interés fiscal, esto es, el interés a la recaudación de los tributos legitima que se establezcan limitaciones legales a los derechos de los ciudadanos²¹⁹.

4.2 Tensión axiológica entre el deber de contribuir, el debido procedimiento administrativo, seguridad jurídica y predictibilidad: dimensión jurisprudencial administrativa.

Históricamente desde el primer Código Tributario de Principios Generales en el Perú, las causales de revisión de los actos de la Administración Tributaria no

²¹⁸ Contenido en el TUO de la LPAG.

²¹⁹ Si bien históricamente el sistema español se orienta por el derecho pleno del administrado no perdamos de vista que en España el instituto de la prescripción tributaria ha comenzado a ceder tanto a nivel de jurisprudencia como a nivel normativo, frente al fraude tributario, tal como se menciona en la introducción del presente trabajo.

fueron rígidas, la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal, por lo valioso del argumento, desarrolló exitosamente causales no descritas en la ley que posteriormente fueron incorporadas al texto del Código Tributario. La realidad ha exigido ir más allá de la ley para evitar la burla o fraude tributario, dejando a segundo plano las causales de revisión de actos tasadas legalmente.

4.3 Tensión axiológica entre el deber de contribuir y principio administrativo de irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria en la actualidad.

En el campo tributario el Código Tributario (artículo 108) tiene un listado de causales directas de revisión del acto de la Administración Tributaria sin embargo por interpretación encontramos otras causales de revisión del acto de la Administración Tributaria que no son directas y la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal le viene dando sentido, como es el caso de las solicitudes de devolución presentadas con posterioridad a la fiscalización cerrada con acto administrativo incluso firme. Sobre aspectos que no han sido materia de revisión en la fiscalización y frente a una solicitud de devolución surge la necesidad técnica de revisar el periodo que ha sido fiscalizado, situación que, al no tener regulación legal, no tiene límite de revisión lo que genera una situación de desventaja para el contribuyente que reclama un derecho.

Existe la discusión sobre el acto administrativo firme de determinación de la obligación tributaria, caracterizado por ser único, integral y definitivo, sobre si

por el periodo y tributo fiscalizado que, en principio, ya no cabe ingresar nuevamente con una fiscalización (que conllevaría a enervar el acto de determinación notificado y firme) pues la determinación de la Administración Tributaria ya debería haber considerado cualquier situación, a favor o en contra de los contribuyentes; frente al derecho del contribuyente de ejercitar sus pedidos de devolución o incluso compensación de pagos indebidos o en exceso, con el límite del plazo de prescripción, en tanto la ley no establece límite para su presentación.

Se debe preferir la firmeza del acto administrativo de determinación (el argumento vale incluso frente a que el acto administrativo se encuentre impugnado) que puso fin a la fiscalización por sobre el derecho de solicitar devoluciones posteriormente, lo cual incluso podría constituir una estrategia del contribuyente que busca limitar la acción de fiscalización de la Administración Tributaria, en tanto considere que dicha acción de verificación de la solicitud de devolución solo debe limitarse al pedido no contencioso; pero que también, desde la óptica de la Administración Tributaria, puede constituir una causal para abrir nuevamente la fiscalización por todos los aspectos fiscalizados o no en tanto sean necesarios para atender la devolución.

Cabe agregar que el contribuyente desde antes de la fiscalización original tuvo el derecho de determinar correctamente la obligación tributaria o de rectificar su determinación cuando considere que se habrían producido situaciones de pagos indebidos o en exceso de tributos, o incluso antes y durante la

fiscalización también tuvo el derecho de iniciar el procedimiento no contencioso de devolución o compensación, derecho que aparte del límite de la prescripción debería tener también límite procedimental.

4.4 La facultad de revisión de actos de la Administración Tributaria en el tiempo.

Conforme al criterio de observancia obligatoria emitido por el Tribunal Fiscal N°. 00815-1-2005, la Administración Tributaria por “hechos nuevos” o por errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando éstos se encuentren impugnados en la instancia de apelación. Este es el límite temporal de la facultad de la Administración Tributaria, situación lógica pues la revisión por nuevos hecho por parte de la Administración Tributaria podría provocar la emisión de un acto administrativo contrario y cruzado con la resolución que de manera paralela pueda estar emitiendo el Tribunal Fiscal sobre dicha materia, sin saber cuál debe prevalecer o si la resolución revocatoria está subsumida en la resolución que emite el Tribunal Fiscal o si la resolución revocatoria favorece al deudor tributario frente a lo que haya resuelto el Tribunal Fiscal.

Sin embargo ese límite temporal no está cerrado pues permite interpretar que una vez resuelta la impugnación ante la instancia de apelación, la facultad revocatoria o de revisión de los actos de la Administración Tributaria se rehabilita, permitiendo revisar actos que incluso han sido materia de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal así hayan causado estado.

4.5 La *reformatio in pejus* en el campo procedimental tributario y la tensión valorativa existente con el derecho constitucional de defensa.

La reforma peyorativa desde el Código Tributario de Principios Generales hasta antes del Decreto Legislativo N° 981 fue una herramienta de incentivo al no reclamar (no ejercer el derecho de defensa del administrado) en tanto permitía, sin límites legales claros de materia y periodo, que lo ya fiscalizado se mantenga abierto y con posibilidad de descubrir operaciones que además el contribuyente no quiere someterlas a discusión. Además una vez ejercido el reexamen, dentro de un procedimiento contencioso tributario, el resultado era en los más de los casos una caja de sorpresas a veces no esperada, motivo que también limitaba la decisión de ejercer el derecho de defensa correspondiente. Por sobre los derechos de defensa estaba siempre el deber de contribuir pues el único límite claro del reexamen era la determinación de la obligación tributaria conforme a ley, es decir exigir el tributo justo y bien liquidado, sin generar derechos a favor del deudor tributario por errores del agente fiscalizador en dicha etapa.

Los pronunciamientos del Tribunal Constitucional causaron la desaparición de la reforma peyorativa en campos del derecho no tributario, quedando solamente vivo en el campo tributario. El riesgo de desaparecer era alto, decidiendo el legislador prolongarlo pero de manera limitada desde abril de

2007 a través de modificaciones al Código Tributario, haciéndolo más garantista a favor del administrado.

El efecto no querido de este último cambio normativo es que la figura de la reforma peyorativa ha resultado tal limitada que carece de aplicación práctica y exitosa, o desaparece esta prerrogativa para sincerar el sistema o se refuerza para poder darle contenido real. El agregar fundamentos a los reparos realizados en la etapa de fiscalización y además que el contribuyente decida impugnar no debe ser óbice para poder ejercitarla, además la realidad demuestra en algunos supuestos la necesidad de esa medida²²⁰. Por otro lado el reexamen no debería limitarse al aspecto atomizado y reclamado, sino a la operación vinculada con ese reparo, por ejemplo si se reparó una operación de venta de un activo fijo, tanto el ingreso como el costo en origen, el reexamen debería alcanzar toda la operación y no limitarse al ingreso o costo que decida impugnar el contribuyente.

4.6 Los actos internos de la Administración Tributaria y el principio de igualdad y proporcionalidad.

Cuando la decisión discrecional en materia de sanciones administrativa tributaria se exterioriza a través de resoluciones de superintendencia (o norma

²²⁰ Caso en que la SUNAT desconoce una reorganización societaria que además concedía un beneficio tributario (de amortización o depreciación de activos revaluados) y que posteriormente por un laudo arbitral se dispone que el Estado peruano reconozca la realidad de la reorganización societaria mientras el expediente está en trámite de reclamación, lo que habilitaría ir por un reparo que es contradictorio con el desconocimiento de la reorganización societaria, la autorevaluación de los activos intangibles o goodwill por un intangible por el que no se ha pagado un precio. Ahora se reconoce la reorganización y se desconoce técnicamente la posibilidad de autorevaluar un intangible. Esto último sería agregar un nuevo fundamento al reparo, situación necesaria pero no permitida por la regulación normativa vigente.

de rango similar), porque además así lo exige el Código Tributario, para ejercer la facultad de aplicar gradualmente las sanciones administrativas, ésta se convierte en obligatoria y exigible por cualquier administrado que se encuentre en las circunstancias previstas en la normativa administrativa. Mientras que por otro lado si la decisión es puramente discrecional se implementa a través de decisiones al interior del órgano administrador, dando las instrucciones necesarias al personal para no determinar las infracciones y en consecuencia no aplicar sanciones administrativas.

Dichas instrucciones al estar dirigidas al personal de la administración, conforme a la fuerza de estas disposiciones que le da la norma general administrativa, solo vinculan al personal con la entidad, mas no vinculan al ente administrativo con el administrado quien no tiene derecho a reclamar discrecionalidad, pues la instrucción no es obligatoria frente a él. Esta situación origina situaciones que afectan la igualdad y la proporcionalidad en la aplicación de sanciones cuando a determinados sujetos no se le aplica la instrucción de no sancionar y se le sanciona haciendo aplicación directa de la ley, razón por la que no se pueden retrotraer las cosas hasta antes de la aplicación de la ley. Las figuras jurídicas que conseguirían retrotraer las cosas hasta antes de la violación del principio de igualdad en la aplicación de sanciones, en caso de la SUNAT, no son factibles en esta etapa, habiendo demostrado la experiencia que para dejar sin efecto un acto dictado en contra de instrucción discrecional de no sanción administrativa se ha tenido que

promulgar una ley, sino administrativamente no existía la forma de resarcir esta situación por lo demás injusta.

Aparece la necesidad de dos cambios importantes para hacer prevalecer la igualdad, la justicia y la proporcionalidad en la aplicación de sanciones frente a supuestos sustancialmente iguales: o se hace obligatorio el criterio de discrecionalidad y/o se desarrolla una discrecionalidad reglada.

Los principios exigen ambas situaciones, una discrecionalidad reglada, expresión de reglamento autónomo de organización de la entidad que permitirá también aprobar una primera etapa del procedimiento sancionador y por tanto exigible y de respeto necesario tanto por la Administración Tributaria como por el deudor tributario.

Por otro lado, la necesidad también que la ley desarrolle que las decisiones de discrecionalidad sancionadora de la Administración Tributaria constituyen también criterio de la administración, sumado al hecho que la práctica estos últimos años es de publicar dichas decisiones y no mantenerlas en el ámbito del conocimiento solo al interior de la entidad. Estas son vías que permitirán la revisión del acto administrativo dictado en contra de la instrucción de discrecionalidad.

4.7 La incorporación expresa del principio de confianza legítima en el ordenamiento jurídico nacional y los actos administrativos que afectan dicho principio

Los criterios no formales de la Administración Tributaria, por más que sean repetitivos, por más que impliquen actos materiales de indudable efecto, por más que además hubieran sido escritos y difundidos (por ejemplo a través de las páginas web de las entidades) o que hayan generado expectativas o la confianza de estar actuando conforme a derecho por parte de los deudores tributarios no causaban efecto ni eran oponibles a la Administración Tributaria. La Administración Tributaria solo reconoce a los criterios formalmente emitidos y les da efecto conforme al contenido del artículo 170° del Código Tributario, es decir eliminando las sanciones administrativas e intereses moratorios.

La Administración Aduanera consiguió modificar la Ley General de Aduanas para incluir como eximente de infracción a los errores de los sistemas informáticos de la SUNAT, que finalmente son errores de la institución, en tanto resultaba imperativo ya que situaciones anteriores no habían podido ser enfrentadas con responsabilidad por el área aduanera de la SUNAT en tanto por más que no se le podía exigir un comportamiento distinto al usuario aduanero en tanto los sistemas no le permitían declarar en forma distinta y conforme a ley, la Administración Aduanera señalaba que esos errores del sistema no podían constituir criterio de la administración que además origine la no aplicación de sanciones administrativas.

Por otro lado, ya teníamos a la Corte Suprema de Justicia de la República dando efecto jurídico a las acciones materiales de la Administración Aduanera y exigiendo efectos a favor del administrado, y sumada a la introducción del principio de confianza legítima en diciembre de 2016 a nuestro ordenamiento jurídico, corresponde darle contenido y efecto en el campo tributario.

Definida la acción o inacción de la administración que causa confianza en los administrados, corresponde que tenga efectos administrativos de corresponder. En caso de haberse emitido actos en contra del comportamiento o accionar que generó la confianza del administrado en sentido distinto al contenido en el acto administrativo que se le haya notificado, debe corresponder invocar la confianza legítima para proceder a la revisión del acto administrativo notificado.

4.8 El concepto de criterio en materia tributaria y el concepto de precedente administrativo en el marco administrativo general.

El precedente administrativo es de observancia obligatoria para la entidad que se trate (a veces es general como el pronunciamiento de alguna Comisión o Tribunal del INDECOPÍ en materia de barreras burocráticas o interpretación del TUO de la LPAG) a partir de un acto administrativo, mientras que el criterio, que es útil conforme al artículo 170° del Código Tributario, para dejar sin efecto intereses y sanciones administrativas no solo proviene de actos administrativos

sino de pronunciamientos por ejemplo contenidos en la absolución de consultas tributarias o aduaneras de carácter general. En materia tributaria el criterio provoca los efectos citados, mientras que en la materia administrativa general el efecto del precedente administrativo es de observancia obligatoria para la entidad incluso en aspectos sustantivos y no solo limitado al campo sancionador y financiero de intereses.

Es necesario, por predictibilidad y seguridad jurídica, compatibilizar los efectos del criterio y del precedente administrativo en el campo tributario de tal manera que permita revisar actos administrativos de determinación de deuda (aspectos sustantivos), a iniciativa del deudor tributario dentro de los recursos que habilita la ley, para que se respete además en principio de igualdad en la ley, y ya que normalmente el tema es meramente de interpretación legal, esta no sea modificada salvo que el precedente sea modificado de no ser correcto o en caso afecte el interés general.

4.9 La confusión de contenido de los actos de nulidad y de los actos de revocación de actos de la Administración Tributaria

La revocatoria de un acto administrativo con cargo a archivarlo temporalmente y estar a la espera de un pronunciamiento dependiente para poder emitir el acto administrativo correcto (o la revisión del acto que había sido revocado pero no desconocida su existencia), el cambio, por el Poder Judicial, del contenido de la resolución del Tribunal Fiscal dándole contenido al acto

revocatorio como acto de contenido de nulidad y que además no causa estado y provoca indefensión del administrado, el doble contenido del concepto de revocación por la Corte Superior y la Corte Suprema, generan una situación grave de inestabilidad no solo del administrado sino de la misma Administración Tributaria.

El alcance del contenido de la causal de nulidad de prescindencia del procedimiento legal establecido es cual origina el problema, la jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal ha establecido su carácter formal o adjetivo, sin embargo no solo el órgano jurisdiccional ha comprendido temas de fondo o sustantivos sino también, en la práctica administrativa, la Administración Tributaria también ha invocado temas de fondo para declarar la nulidad de los actos de la Administración Tributaria, lo cual, desde nuestro punto de vista no es correcto, pero es un criterio de la Administración Tributaria y también criterio reiterado a nivel de corte superior en el Poder Judicial.

Se genera entonces la necesidad de tener una norma legal que expresamente delimite el alcance de la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria que originan múltiple interpretación y, en muchos casos, indefensión del deudor tributario.

CONCLUSIONES

- a) La jurisprudencia administrativa del Tribunal Fiscal, invocando siempre circunstancias valiosas, ha ido más allá del texto expreso de la ley respecto a las causales de irrevisibilidad de los actos de la Administración Tributaria, habiendo encontrado, en un primer momento, situaciones en las que el deudor tributario actúa maliciosamente ocultando información a la Administración Tributaria en la fiscalización, llevando a error en los resultados por hechos que afectan también la buena fe procedimental. El texto normativo tasado ha sido superado por la realidad que ha llevado también, por vía de interpretación, a evidenciar otras causales de revisión no expresas pero contenidas en la ley. Para fortalecer el acto de determinación de la Administración Tributaria y brindar seguridad jurídica a los administrados debería además de cerrarse el listado de causales de revisión, limitar su ejercicio en el tiempo.
- b) Frente a la determinación definitiva de la obligación tributaria, sea como consecuencia de un procedimiento de fiscalización definitivo, no cabe el ejercicio del derecho de devolución o compensación por parte del deudor tributario en tanto dicho derecho se ha debido ejercer en las etapas previas correspondientes o incluso introducirla en la fiscalización en trámite.
- c) La facultad de reexamen en el Código Tributario por las distintas limitaciones impuestas se ha tornado en inútil, el deber de contribuir exige su permanencia para que, en su expresión más simple, los errores del agente fiscalizador en

dicha etapa no generen derechos indebidos a favor del contribuyente en contra del deber de contribuir y que se tribute el tributo debido conforme a ley.

d) El ejercicio de las facultades discrecionales en materia de infracciones y sanciones administrativas tributarias permite poner en situación ventajosa a aquellos a quienes se les aplicó la discrecionalidad de no sanción administrativa frente a aquellos que involuntariamente o por error se sancionó por sobre las instrucciones internas de discrecionalidad, afectando la justicia, el principio de igualdad, proporcionalidad y predictibilidad (pues en la práctica las instrucciones de discrecionalidad son de conocimiento público).

e) El principio de confianza legítima ya es una realidad jurídica expresa en nuestro ordenamiento jurídico, razón por la que corresponde dar los efectos necesarios en el campo tributario, un efecto desarrollado y que deba ser querido por el sistema y no dejarlo libre para que, como sucede en otros países, se tenga la única opción de reclamar en extremo indemnizaciones si es el que el Estado no reaccionó a tiempo con alguna medida preventiva del daño que se pudiera causar.

f) El Perú debe cumplir los términos de los CDI que ha suscrito, entre ellos, el empleo del PAM como mecanismo de resolución de controversias de los CDI e implementar el estándar mínimo de la Acción 14 del Plan BEPS, por lo que resulta necesario adecuar la legislación nacional a fin de garantizar el acceso al PAM y establecer reglas claras sobre su desarrollo e implementación. De

acuerdo con el principio pacta sunt servanda contenido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados, los términos de los CDI son de obligatorio cumplimiento para el Perú y conforme con lo dispuesto en el artículo 55 de la Constitución Política del Perú, forman parte del derecho nacional. De existir actos administrativos, la aplicación del PAM, en tanto la decisión vaya en distinto sentido a las decisiones administrativas, será una causal expresa de revisión de los actos de la Administración Tributaria si es que se opta por el cambio normativo.

- g) El deber de contribuir se ve afectado por aspectos de índole procedimental o procesal debido a decisiones o estrategias del administrado que conllevan a obtener la no imposición tributaria sustantiva, como sucede cuando se está ante actos administrativos firmes que consiguen beneficiar al deudor tributario cuando los actos administrativos vinculados son revisados con resultado de ventaja para el mismo deudor.

- h) El acto administrativo de la Administración Tributaria y diversos procedimientos tributarios se mantienen como los únicos especiales dentro del ordenamiento jurídico nacional. Estos actos de la Administración Tributaria tienen diferentes requisitos de validez, diferentes causales de nulidad y de anulabilidad, diferentes causales de revisión e incluso con efectos hacia atrás en el tiempo, diferentes formas y efectos de las notificaciones. El esfuerzo desplegado en diciembre de 2016, mediante la modificación de la Ley del Procedimiento Administrativo General por el Decreto Legislativo N° 1272, cual subsumió dentro

de los alcance la esta ley general a todos los procedimientos especiales, incluyendo los tributarios, duró diez días en el mes señalado, pues por disposición del Decreto Legislativo N°1313 los procedimientos tributarios retornaron a ser especiales.

De haberse mantenido el aspirado producido por el Decreto Legislativo N° 1272, el día de hoy ya no tendríamos procedimientos especiales tampoco como el sancionador administrativo tributario o las notificaciones y sus efectos, entre otros, y el análisis de propuestas y cambios se habría tenido que enfocar al marco general de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

- i) Dar efecto en el campo tributario a la figura del “precedente administrativo” permitirá revisar los actos de la Administración Tributaria en materia sustantiva (de determinación de obligación tributaria) y no solo dar efecto a la dualidad de criterio prevista por el artículo 170° del Código Tributario, salvo que haya motivación para apartarse de dicho precedente.
- j) La resolución de determinación de la fiscalización parcial, que es definitiva en el aspecto del elemento del tributo y periodo fiscalizado, puede ser revocada en tanto los resultados de una posterior fiscalización (por otro o demás aspectos del mismo tributo y periodo) o la presentación de una declaración rectificatoria que determine menor obligación surta efectos por el transcurso de 45 días hábiles sin que la SUNAT se pronuncie al respecto, tenga resultados que la subsuman y determinen que por el periodo y tributo no corresponde obligación

tributaria. Este derecho está descrito en el Código Tributarios, sin embargo necesita de un procedimiento para ser habilitado pues, a pesar que se aplica de manera objetiva y de oficio, la SUNAT exige la generación de un trámite a cargo del deudor tributario, razón por la que se requiere de una norma clara que permita efectivizar este derecho.

- k) El carácter de irrevisable del acto de la Administración Tributaria es meramente formal pues dicho acto puede ser revisado en definitiva por el órgano jurisdiccional.

La decisión que emite el órgano jurisdiccional es otra causal abierta y permitida de revisión del acto de la Administración Tributaria en tanto la decisión del órgano jurisdiccional debe cumplirse en sus propios términos y si provoca la revocatoria o modificación del acto administrativo es un efecto querido por el sistema.

La aplicación del PAM en el Perú, con los cambios normativos sugeridos, puede originar una causal legal de revisión de los actos administrativo en sede administrativo y a lo sumo sugerir, si el caso está en trámite ante el órgano jurisdiccional, que sea tomado en consideración por el juez, sin embargo la ley no puede regular la revisión del acto si existiera pronunciamiento judicial sobre el mismo en tanto la Constitución no permite que se interfiera con la función jurisdiccional.

También hay que reconocer que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional ha generado que un acto de la Administración Tributaria pueda ser objeto de revisión ordinaria gracias a los recursos impugnatorios que prevé el Código Tributario, pero transcurrido un tiempo considerable de demora en el trámite de la reclamación y de la apelación (del cual no se tiene una medida clara) también pueda abrirse otra puerta de impugnación por los accesorios o intereses que forman parte del mismo acto administrativo. Es decir el acto administrativo de la Administración Tributaria puede ser objeto de revisión, a iniciativa de parte, en dos tiempos, el inmediato a la notificación y el posterior por la demora en la atención de los expedientes (Sobre este último aspecto ver el proyecto normativo respectivo en el ANEXO 9).

- l) Es necesario desarrollar y delimitar la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria por vicios relativos a haber prescindido totalmente del procedimiento legal establecido para definir su carácter procedimental o formal.

RECOMENDACIONES

- a) La tensión axiológica entre el deber de contribuir y la protección plena del administrado dentro de un procedimiento administrativo debería llevar a un cambio normativo para que, por seguridad jurídica, solo se consideren circunstancias de revisión del acto de la Administración Tributaria que sean expresas en ley. Además limitar el ejercicio en el tiempo de manera expresa en la ley para que no se puedan revisar actos administrativos que ya han sido objeto de pronunciamiento en la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal (VER ANEXO 1).

- b) La determinación de la obligación tributaria producto de una fiscalización definitiva (no las parciales pues se entiende que el aspecto ha sido agotado en la misma fiscalización), debe ser única, integral y definitiva y presumir, por el principio de verdad material, que se han revisado todas las situaciones ventajosas o no ventajosas para el deudor tributario, originando en consecuencia la improcedencia (en tanto no se conceda vía procedimental idónea en esta etapa) de cualquier pedido de devolución o compensación luego de la notificación de la resolución de determinación, lo que requiere de un ajuste normativo (VER ANEXO 2).

- c) Se requiere actualizar la facultad de reexamen, si bien limitada como está, pero permitiendo bajo determinados supuestos de origen del reparo o de

circunstancias sobrevinientes en etapa de reclamo o de vinculación con el reparo de la operación completa de origen o por complementación de fundamento, permitir su operatividad, garantizando, dentro del procedimiento de reclamación, el derecho de defensa y debido procedimiento administrativo (VER ANEXO 3).

- d) Para evitar la situación de inequidad que se produce por la no aplicación de las instrucciones de discrecionalidad en materia sancionatoria administrativa tributaria y efectivamente lograr el no aplicar sanciones donde la misma Administración Tributaria ha señalado que no va a ejercer su poder sancionatorio, se necesita el esfuerzo de la Administración Tributaria para reglar su facultad discrecional de determinación y aplicación de sanciones administrativas y, mientras tanto, establecer también de manera expresa a nivel legal que la decisión de discrecionalidad constituye criterio formal para la administración y evaluar la no aplicación de sanción administrativa conforme a los eximentes contenidos en el artículo 170° del Código Tributario (VER ANEXO 4)..
- e) Regular en la normativa tributaria el efecto del reconocimiento del principio de confianza legítima procurando que, de haber un acto administrativo que vaya en contra de los comportamientos que hayan causado dicha confianza legítima, puedan ser objeto de revisión, mientras dichos comportamientos estuvieron vigentes, de oficio o a pedido de parte, para poder revocarlos en caso causen perjuicio. La misma suerte y desarrollo, debe merecer el tratamiento del “precedente administrativo” en materia tributaria.

Con mayor razón al existir criterio formal expreso de la Administración Tributaria, de dictarse un acto administrativo en contra de dicho criterio no solamente debería causar los efectos de supresión de intereses y sanciones administrativas en materia tributaria sino la revocación del acto administrativo, salvo error de la interpretación o razones para apartarse del precedente administrativo (VER ANEXO 5).

- f) Teniendo en cuenta la problemática descrita respecto al PAM, se considera conveniente modificar el Código Tributario con el objeto de incluir disposiciones que permitan implementar el PAM de acuerdo con lo dispuesto en los CDI y afrontar de manera satisfactoria la revisión de pares que realizará la OCDE al Perú como miembro del marco inclusivo del Proyecto BEPS. La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, referida al ámbito de aplicación del Código Tributario, debe ser ampliada para que las disposiciones del citado código se apliquen a los solicitantes del PAM, haciendo además las adecuaciones normativas para aplicar la decisión por sobre las decisiones administrativas cuando se hubiere aplicado las disposiciones internas en materia de solución de conflictos (VER ANEXO 6).

- g) La fiscalización tributaria realizada por más de un periodo tributario y que contiene reparos vinculados o periodificados entre los periodos materia de fiscalización, en caso de impugnación deberían merecer obligatoriamente la

impugnación de ambos periodos y tributos, con posibilidad amplia de reexamen sobre el aspecto controvertido que los vincula (VER ANEXO 7).

- h) Incorporar una causal de revisión del acto de la Administración Tributaria vinculada a actos administrativos firmes que por una situación sobreviniente en otros actos administrativos con los que se vinculan y que originan un beneficio tributario no deseado, afectando el deber de contribuir (VER ANEXO 1).
- i) Desarrollo normativo sobre el alcance formal de la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria consistente en prescindir totalmente del procedimiento legal establecido (VER ANEXO 8).

FUENTES DE INFORMACIÓN

Referencias bibliográficas

1. ATALIBA G. en "Derechos Humanos y Tributación ". Ed. por Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990
2. Casado Orello, Gabriel (1993). Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario. Principios Constitucionales Tributarios. Universidad de Sinaloa. México.
3. CASSAGNE JUAN CARLOS. El Acto Administrativo. 1978. Buenos Aires, Abeledo- Perrot, segunda edición actualizada, reimpresión
4. Cassagne, Juan Carlos (2011) Curso de derecho administrativo (10 ed.) Buenos Aires, La Ley.
5. CERVANTES ANAYA, DANTE A. "Manual de Derecho Administrativo. Parte sustantiva y adjetiva. Jurisprudencia administrativa. Práctica forense administrativa. Proceso contencioso administrativo. Ley de Procedimiento Administrativo", 2003, Lima, Editorial Rodhas, 3ra edición,
6. García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás-Ramón (2011) Curso de derecho administrativo (1a ed. Peruana. reimpresión) Lima, Palestra Temis
7. García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón (1997). Curso de Derecho Administrativo – Tomo I, Octava Edición, Madrid, Civitas.
8. GARCÍA BERRO, F., Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria
9. García Novoa, César (2005) "La revocación en la Ley General Tributaria", Navarra, Editorial Aranzadi S A.
10. Gordillo Agustín, Tratado de Derecho Administrativo Tomo 3 El Acto Administrativo, 6ª edición y 1ª edición Peruana, Lima ARA Editores y F.D.A., 2003,
11. Garrido Falla, Fernando;Palomar Olmeda, Alberto;Losada González, Herminio (2010) Tratado de derecho administrativo: parte general (15a ed.) Madrid, Tecnos
12. Iannacone Silva, Felipe (2001) Comentarios al Código Tributario. Sumillado, concordado. Lima, Grijley.
13. Parada, Ramón (2010) Derecho administrativo: Parte general (18 ed.) Madrid, Marcial Pons
14. Diez-Ochoa Azagra, José María (2012) Derecho tributario y procedimientos de desarrollo, Madrid, Centro de Estudios Financieros
15. Escribano, Francisco (2009) La configuración jurídica del deber de contribuir, perfiles constitucionales (2a ed.), Lima, GrijleyAcademia Internacional de Derecho Tributario

16. FOLCO CARLOS MARÍA. (2011) "Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura". Tomo I. Tercera edición ampliada y actualizada. Santa Fe, Argentina. Rubinzal Culzoni Editores.
17. Gamero Casado Eduardo y Fernández Ramos Severiano MANUAL BÁSICO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Undécima edición, Madrid, Editorial Tecnos, 2014
18. Giuliani Fonrouge, Carlos María (2011) Derecho financiero, Buenos Aires: La Ley
19. Martín, José María; Rodríguez Usé, Guillermo F. (1986) Derecho tributario general, Buenos Aires, Depalma
20. Ministerio de Hacienda y Comercio. Código Tributario – Principios Generales Edición Oficial. 1966. Ley N° 16043. D.S. N° 263-H de 12.8.1966. Lima.
21. Morón Urbina, Juan Carlos (2017) Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Tomos I y II, 12ª edición, Lima, Gaceta Jurídica.
22. RECASENS SICHES "Filosofía del Derecho" 1965, 3a.edic., Mexico, Ed. Porrúa
23. Yacolca Estares, Daniel Irwin y otros (2010) Introducción al derecho financiero y tributario: parte general Lima AIDETJurista
24. Carvalho, C. (2013) Teoría de la Decisión Tributaria. Lima: Grández Gráficos.
25. Castillo Córdova, L. (2009) Estudios y jurisprudencia del Código Procesal Constitucional. Lima: Gaceta Jurídica
26. Gamero Casados, E., Fernández Ramos, S. (2014) Manual Básico de Derecho Administrativo (11ª ed.), Madrid: Tecnos
27. Patón García, G. (2012). La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español. Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera- IATA.
28. Piza Rodríguez, J., Zornoza Pérez, J., Muñoz Martínez, G., Insignares Gómez, R., Marín Elizalde, M., González Parra, O., Sánchez Peña, M., Medina Salazar, A., Castro Arango, J. (2010). Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
29. Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de León, F., Villanueva Gutiérrez, W., Bravo Cucci, J. (2016) Código Tributario Doctrina y Comentarios (4ª ed.- v. I y II). Lima: Instituto Pacífico.
30. VILLEGAS, H.B., "El Contenido de la Seguridad Jurídica" Comunicación Técnica, EN XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I "El Principio de la Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo", organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, setiembre de 1993.
31. Yacolca Estares, D., Bravo Cucci, J., Gamba Valega, C. (2012) Tratado de Derecho Procesal Tributario (volúmenes I y II). Primera Edición. Lima: Instituto Pacífico.

Referencias hemerográficas.

- a) Alva Matteucci, Mario (2015) "Conoce usted cuáles son los actos administrativos que SUNAT puede notificar por medio electrónico?", Lima Actualidad Empresarial
- b) Autores Varios (2012). Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Aspectos Constitucionales. Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.
- c) ARRÁZOLA Fernando. 2014 "El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho". Universidad de los Andes Facultad de Derecho. Colombia. Revista de Derecho Público N° 32 Enero - Junio de 2014. ISSN 1909-7778.
<file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/Dialnet-ElConceptoDeSeguridadJuridicaElementosYAmenazasAnt-4760108.pdf>
- d) CALLER FERREYROS MARÍA EUGENIA, La Facultad de reexamen. 2013, EN: REVISTA DEL INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO. N° 55. EDICIÓN ÍNTEGRAMENTE DEDICADA A LAS DUODÉCIMAS JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO. TOMO III
- e) Cabrera Vasquez Marco A. y Salazar Barriga Oscar: "EL ACTO ADMINISTRATIVO – EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y VIGENCIA ACTUAL" Revista Jurídica "Docentia et Investigatio" Facultad de Derecho y Ciencia Política UNMSM, Vol.7 N°. 2, 25-48 2005.
<http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/derecho/article/viewFile/10393/9706>
- f) Carrasco Parrilla, Pedro José (2016) "Los Administrados como titulares de derechos y garantías en sus relaciones con la administración tributaria en España" EN: Temas Selectos 3 Hacia el Ámbito del Derecho Administrativo, México, Ediciones Eternos Malabares.
- g) Centro de Información Jurídica en Línea, Convenio Colegio de Abogados- Universidad de Costa Rica
Informe de Investigación CIJUL. Tema: Proceso de Lesividad en Materia Tributaria.
file:///C:/Users/USUARIO/Downloads/proceso_de_lesividad_en_sede_administrativa.pdf
- h) CHAU LOURDES "El procedimiento tributario de impugnación" EN: http://aempresarial.com/web/revitem/1_8548_30622.pdf

- i) Danós Ordoñez Jorge EN:
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/viewFile/17237/17524>
- j) DONAYRE LOBO, GABRIEL. “El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario?”
 EN: Ministerio de Economía y Finanzas, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad, Lima, primera edición, Palestra Editores, noviembre de 2017, p. 33.
<https://www.mef.gob.pe/es/documentos-y-publicacion/libro-digital-defcon/libro-digital-2017>
- k) Gonzáles Ojeda Magdiel “El Estado Social y Democrático de Derecho y el Estado Peruano” Derecho y Sociedad 23.
<file:///D:/Usuarios/fiannaco/Downloads/16863-66998-1-PB.pdf>
- l) GRELLAUD GUZMAN, GUILLERMO. Relator General, Cuartas Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, realizadas el mes de junio de 1996 y organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen N° 30, Julio 1996, editada Agosto de 1997
- m) HERNÁNDEZ BERENGUEL LUIS. La Facultad de Reexamen. EN: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56, Abril 2013, Tercera época. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, edición íntegramente dedicada a las Duodécimas Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria, Tomo III
- n) Guzmán Napurí, Christian (2010). Las reformas al procedimiento administrativo. Revista Jurídica del Perú I.
- o) Landa César “La Constitucionalización del Derecho Administrativo” , Lima THĒMIS 69 Revista de Derecho.
<file:///D:/Usuarios/fiannaco/Downloads/Dialnet-LaConstitucionalizacionDelDerechoAdministrativo-5989816.pdf>
- p) LEÓN PINEDO SILVIA. “Revocatoria y nulidad de actos administrativos con contenido tributario”, difusión del conversatorio del Instituto Peruano de Derecho Tributario del día jueves 28 de febrero de 2019 EN:
<http://www.ipdt.org/conversatorios/822>
- q) MEDRANO CORNEJO HUMBERTO." Ponencia General EN XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I “El Principio de la Seguridad Jurídica en la Creación y Aplicación del Tributo”, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, setiembre de 1993.
- r) Northcote Sandoval, Cristhian (2007) La Revisión de oficio de los actos administrativos, Lima, Actualidad Empresarial 2ª. Quinc. Noviembre de 2007

- s) Northcote Sandoval, Cristhian (2008) Regulación de la notificación del acto administrativo, Lima, Actualidad Empresarial
- t) Ulloa Ibáñez, Alex (2013) Redefiniendo el acto administrativo y exégesis sobre su requisito de validez, Lima, Revista Jurídica - Suplemento Administrativo
- u) Chau Quispe, L., Ezeta Carpio, S. (2006). El reexamen en el procedimiento tributario. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público- Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller.
- v) De la Vega Rengifo, B. (2013). La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56.
- w) Duran Rojo, Luis A. La noción del deber constitucional de contribuir. Un Estudio Introductorio.2006. EN: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores.
- x) Duran Rojo, Luis A. La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un estudio introductorio.
EN:
[http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber de Contribuir Luis Duran.pdf](http://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf)
- y) Gamba Valega, C. (2013). Los procedimientos tributarios a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las administraciones tributarias a las exigencias de un “estado democrático”. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56.
- z) Iannacone Silva, F. (2014). Los principios del Derecho Tributario. Análisis valorativo. En Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal – Libro homenaje al profesor Rubén Sanabria Ortíz.
- aa) Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público- Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller.
- bb) Lara Márquez, J (2006). La jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público- Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller.
- cc) Lara Márquez, J. (2013). Motivación por remisión y validez del acto administrativo tributario. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56.
- dd) Madau Martínez, M. (2013). Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la Ley 27444- Ley del Procedimiento Administrativo General en el ámbito tributario. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56.
- ee) Paniagua Corazao Valentín: “¿Ley de Normas Generales de Procedimiento Administrativo o Ley General de Procedimiento(s) Administrativo(s)?”
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/15372/15827>

- ff) Rodríguez Bereijo, Álvaro. El Deber de Contribuir como Deber Constitucional: Su Significado Jurídico (Primera Parte). EN: Análisis Tributario Vol. XXI N° 249, Lima Octubre de 2008
- gg) Sevillano Chávez, S. (2006). Régimen de las nulidades en el procedimiento administrativo tributario. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público- Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller.
- hh) Revista de derecho (Coquimbo)
 versión On-line ISSN 0718-9753 RDUCN vol.24 no.1 Coquimbo jun. 2017
 LA POTESTAD REVOCATORIA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS
 JUAN CARLOS FLORES RIVAS
https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532017000100191
- ii) Rodríguez Alarcón, Diana Rocío (2015) Notificación electrónica – SUNAT, Lima, Instituto Pacífico.
- jj) Sar Omar A, Constitución Política del Perú con la jurisprudencia, artículo por artículo del Tribunal Constitucional, Lima, nomos & thesis editoria
- kk) Soler Roch, M. T. (2017). Reflexiones sobre el efecto retrospectivo en el ámbito tributario. Nueva Fiscalidad.
 EN
<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=126073272&lang=es&site=ehost-live>

Referencias electrónicas

- a) www.tc.gob.pe
- (2020). Citado 9 de abril 2020, recuperado de
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/07320-2005-AA.pdf>.
- (2020). Citado 9 de abril 2020, recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/00010-2014-AI.pdf>
- (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:
<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- 0001-2003-AI 0001-2003-AI. (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%2000003-2003-AI.html>
- (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04227-2005-AA.pdf>
- (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<http://bonosagrarios.pe/wp-content/uploads/2015/03/TC-Exp.-0041-2004-Sentencia-del-11-de-noviembre-de-2004.pdf>

(2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf>

(2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00009-2004-AI.pdf>

(2020). Citado 9 April 2020, recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02337-2007-AA.htm>

(2020). Citado 9 April 2020, recuperado de:

<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

02235-2009-AA. (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/02235-2009-AA.html>

03769-2010-AA. (2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>

(2020). Recuperado 9 abril 2020, recuperado de:

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.pdf>

(2020). Citado 9 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02089-2007-AA.html>

02337-2007-AA. (2020). Citado 10 abril 2020, recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/02337-2007-AA.html>

(2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

http://www.ipdt.org/uploads/files/SentenciaTC_04082-2012-AA.pdf

00863-2011-AA Resolución. (2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00863-2011-AA%20Resolucion.html>

(2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

http://www.ipdt.org/uploads/files/SentenciaTC_04082-2012-AA.pdf

00011-2010-AI. (2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00011-2010-AI.html>

(2020). Citado 10 abril 2020, recuperado de:

http://www.ipdt.org/uploads/files/SentenciaTC_04082-2012-AA.pdf

(2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/05068-2009-HC%20Resolucion.pdf>

(2020). Citado 10 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2017/04082-2012-AA%20Resolucion.pdf>

1803-2004-AA. (2020). Citado 10 abril 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>

(2020). Citado 10 April 2020, recuperado de:

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00937-2013-HD.pdf>

1803-2004-AA. (2020). Citado 10 abril 2020, recuperado de:

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01803-2004-AA.html>

- b) <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/busquedas-de-precedentes-jurisprudenciales>

Búsquedas de Precedentes Jurisprudenciales. (2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de.

(2020). Citado de 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/Q/2016_Q_01918.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_01465.pdf

(2020). Citado 13 April 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_06825.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/7/2009_7_00450.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1982/0/1982-017106-0.PDF

(2020). Citado 13 April 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_03239.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_07943.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1982/0/1982-016979-0.PDF

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/4/2011_4_21910.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/2/2003_2_02099.pdf

(2020). Citado 13 April 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/3/2004_3_05611.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/5/2010_5_17106.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_02974.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1984/0/1984-018745-0.PDF

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1998/3/1998_3_0425.pdf

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1973/0/1973-008455-0.PDF

(2020). Citado 13 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1976/0/1976-011693-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1973/0/1973-008455-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1976/0/1976-011693-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1982/0/1982-017106-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1973/0/1973-008888-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1973/0/1973-008888-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado

de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1985/0/1985-019065-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/5/2002_5_02058.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1978/0/1978-014663-0.PDF

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_00815.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/4/2013_4_13389.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_12255.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_06117.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_05191.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_05597.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/3/2010_3_04651.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_05191.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_02340.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/9/2010_9_10962.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2010/acuerdo/06-2010.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/3/2009_3_05132.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_17044.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/A/2008_A_03017.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/A/2008_A_01315.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2010/acuerdo/06-2010.pdf

(2020). Citado 18 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/4/2016_4_02256.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_00633.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/Q/2014_Q_01024.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/4/2009_4_13394.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/9/2011_9_01608.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/1/2011_1_09697.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_06734.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_09574.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/4/2010_4_17205.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/3/2011_3_08548.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_00238.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2007/acuerdo/35-2007.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/resolucion/2019_2_07308.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_01593.pdf

(2020). Citado 22 abril 2020, recuperado de:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/1/2008_1_00161.pdf

c) www.sunat.gob.pe

Código Tributario - Título Preliminar. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm>

(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut104/procedimiento.htm

RESOLUCION DE SUPERINTENDENCIA N 002-97/SUNAT. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1997/002.htm>

RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N069-2005/SUNAT. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2005/069.htm>

d) www.indecopi.gob.pe

(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

<https://www.indecopi.gob.pe/documents/20182/143803/Re1535.pdf>

e) <https://www.dyrabogados.com/el-estado-social-y-democratico-de-derecho/>

ABOGADOS, E. (2020). El estado social y democrático de derecho -DyR ABOGADOS. Citado 29 abril 2020, recuperado de.

f) http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

(2020). Sistema Peruano de Información Jurídica - SPIJ WEB. Citado 29 abril 2020, recuperado de.

g) <https://es.wikipedia.org/wiki/Procedimiento>

Procedimiento. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.

- h) XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, desarrolladas en Lima-Perú en septiembre de 1993. EN: http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev25_XVIJ-ILADT.pdf
- i) Sanabria Ortiz, Rubén. Diapositiva 12/41 del curso Derecho Tributario I, Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres.
Dr. Rubén Sanabria Ortiz. - ppt descargar. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de: <https://slideplayer.es/slide/2447017/>
- j) <http://legal.legis.com.co/document/index?obra=jurcol&bookmark=bf134b6ee2f887b41dda40a8ad1ddc3762anf9>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- k) STS 1031/2010 - ECLI: ES:TS:2010:1031 Id Cendoj: 28079130022010100112 Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sede: Madrid Sección: 2 Fecha: 25/02/2010 N° de Recurso: 1101/2005 N° de Resolución: Procedimiento: RECURSO CASACIÓN Ponente: EMILIO FRIAS PONCE Tipo de Resolución: Sentencia Resoluciones del caso: SAN 8025/2004, STS 1031/2010
EN:
<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/5141665/Recurso%20de%20ocasacion/20100325>
- l) TS:2013:5618 Id Cendoj: 28079130022013100993 Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sede: Madrid Sección: 2 Fecha: 22/11/2013 N° de Recurso: 4175/2011
Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:
<http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff0e461f90c466e7f2e>
- m) <http://www.dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4596172.pdf>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- n) <https://dle.rae.es/?id=AMSAIOB>
ASALE, R. (2020). connivencia | Diccionario de la lengua española. Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- o) <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2014/09/DGDOJ-Ley-Org%C3%A1nica-Poder-Judicial-y-Ministerio-P%C3%BAblico.pdf>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- p) <http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- q) http://www.rree.gob.pe/Documents/2017/Ley_26647.pdf

- (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
- r) <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/g2g972eeen.pdf?expires=1558997828&id=id&accname=oid058205&checksum=1AF44DDA1A0900D6A27545FA8CFD610E>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - s) <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - t) <http://spij.minjus.gob.pe/juris/civil-00001-10000/civil-02091.pdf>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - u) https://www.agenciasransa.net/Agenciasransa.Net/adjunto/upload/fck/12082016_Agencias_Ransa_RESOLUCIONN2002016SUNAT.pdf
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - v) <https://busquedas.elperuano.pe/download/url/disponen-aplicar-la-facultad-discrecional-en-la-administraci-resolucion-n-010-2019-sunat700000-1754103-1>
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - w) Perú panorama general. Banco Mundial.
EN: <https://www.bancomundial.org/es/country/peru/overview>
 - x) <http://www.sii.cl/>
Servicio de Impuestos Internos - Chile. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - y) <http://www.agenciatributaria.es/>
Inicio - Agencia Tributaria. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - z) <http://elnoliodice.blogspot.pe/2007/12/nulidad-de-actos-de-la-administracion.html>
NULIDAD DE ACTOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. (2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - aa) Blog de Carmen del Pilar Robles Moreno, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional . Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/12/el-requerimiento-es-un-acto-administrativo/>
 - bb) <http://www.monografias.com/trabajos18/notificacion/notificacion.shtml>
henryb_20, M. (2020). Notificación. Forma y Procedimiento aplicable por la Administración Pública en el Perú - Monografias.com. Citado 29 abril 2020, recuperado de.
 - cc) Materiales de clase de Felipe Iannacone Silva, recuperado de:
(2020). Citado 29 abril 2020, recuperado de:

http://www.derecho.usmp.edu.pe/postgrado/maestrias/maestria_derecho_tributario/materiales/ciclo2/derecho_Procesal_Tributario_comparado/usmp_procedimientos_tributarios_comp_11_L.pdf

dd) <http://www.aele.com/>

ee) ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS ALCANCES DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS FRENTE AL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA de Alejandro Arrieta Pongo (2020) 10 abril 2020, recuperado de:

http://www.itaiusesto.com/wp-content/uploads/2012/12/7_3-Arrieta-Pongo.pdf

ff) Confianza legítima, Colombia.

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL. (2020). Citado 29 April 2020, recuperado de:

<http://iusconstifil.blogspot.pe/2009/09/principio-de-confianza-legitima-en-la.html>

gg) SUNAT, Fiscalización parcial y definitiva, rescatado de:

<http://contenido.app.sunat.gob.pe/insc/Charlas+/Fiscalizaci%C3%B3n+Parcial+y+Definitiva+Julio+2014.pdf>

hh) Bardales Percy, La potestad de determinación de la obligación tributaria y la LPAG, noviembre 2012, rescatado de:

http://www.ipdt.org/editor/docs/Bardales_07-11-2012.pdf

ii) SUNAT, 2014, informe dualidad de criterios:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2014/informes/2014-INF-138-5D1000.pdf>

jj) Dualidad de criterio, Tribunal Fiscal:

<http://www.grupoverona.pe/noticias/tribunal-fiscal-especifica-casos-en-los-que-ocurre-dualidad-de-criterios-en-la-clasificacion-arancelaria-de-mercancias/>

kk) Morón Urbina, La revocación de los actos administrativos, recuperado de:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/viewFile/3002/3547>

ll) <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

mm) Ubaldo, G. (2018). La Política Fiscal en Perú en la Encrucijada del Acceso a la OCDE. En *Revista Análisis Tributario – AELE*, Vol. XXXI (362)

pp. 11-12. Recuperado de
http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner_public/AT-03-17_UBALDO_GONZALEZ.pdf

nn) <http://www.oecd.org/latin-america/countries/peru/peru-y-la-ocde.htm>

oo) OCCE, mejores políticas para una vida mejor. XI Reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. EN: <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/xireuniondelforoglobalsobretransparenciaeintercambiodeinformacionconfinesfiscales.htm>

pp) Gestión. Economía. Actualizado al 1 de diciembre de 2017
EN: <https://gestion.pe/economia/sunat-peru-iniciara-intercambio-informacion-tributaria-financiera-2020-221857-noticia/?ref=gesr>

qq) Marco Inclusivo de BEPS. Una respuesta global a un problema global. Julio de 2018. EN: <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

rr) BEPS en pocas palabras
EN: <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

ss) <https://www.ciat.org/estandares-de-transparencia-e-intercambio-de-informacion-tributaria-avances-de-los-paises-de-america-latina/>

tt) <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>

ANEXOS

ANEXO 1

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE INCLUIR CAUSALES EXPRESAS DE IRREVISIBILIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y PRECISAR EL MOMENTO HASTA CUANDO EL ACTO ADMINISTRATIVO PUEDE SER OBJETO DE REVISIÓN

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE INCORPORAR CAUSALES DE REVISIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y PRECISAR EL MOMENTO DE SU EJERCICIO

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de precisar el momento hasta cuando procede la revisión del acto administrativo así como incorporar causales de revisión de los actos de la Administración Tributaria.

Artículo 2. Modificación al Código Tributario

Modifíquese el cuarto párrafo del acápite 88.2 del Artículo 88²²¹, el primer párrafo y los numerales 2 y 3 del primer párrafo del Artículo 108º del Código Tributario por los siguientes textos:²²²

²²¹ Texto actual del "Artículo 88º.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

88.1 Definición, forma y condiciones de presentación

La declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

La Administración Tributaria, a solicitud del deudor tributario, podrá autorizar la presentación de la declaración tributaria por medios magnéticos, fax, transferencia electrónica, o por cualquier otro medio que señale, previo cumplimiento de las condiciones que se establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar. Adicionalmente, podrá establecer para determinados deudores la obligación de presentar la declaración en las formas antes mencionadas y en las condiciones que señalen para ello.

Los deudores tributarios deberán consignar en su declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria.

“Artículo 88°.- DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

(...)

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

(...)

Se presume sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

88.2 De la declaración tributaria sustitutoria o rectificatoria

La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

La presentación de declaraciones rectificatorias se efectuara en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

La declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. La declaración rectificatoria presentada con posterioridad a la culminación de un procedimiento de fiscalización parcial que comprenda el tributo y período fiscalizado y que rectifique aspectos que no hubieran sido revisados en dicha fiscalización, surtirá efectos desde la fecha de su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.

No surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.”

(Artículo modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, que entró en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación)

²²² Texto actual del Artículo 108° (el Artículo 49° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5FEB2004, sustituyó este artículo).- **REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN**

Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos:

1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178°, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; (Numeral modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el JUL2012)

2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique. (Numeral incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1113).

La Administración Tributaria señalará los casos en que existan circunstancias posteriores a la emisión de sus actos, así como errores materiales, y dictará el procedimiento para revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, según corresponda.

Tratándose de la SUNAT, la revocación, modificación, sustitución o complementación será declarada por la misma área que emitió el acto que se modifica, con excepción del caso de connivencia a que se refiere el numeral 1 del presente artículo, supuesto en el cual la declaración será expedida por el superior jerárquico del área emisora del acto.

Cuando la declaración rectificatoria a que se refiere el párrafo anterior surta efectos, la deuda tributaria determinada en el procedimiento de fiscalización parcial que se reduzca o elimine por efecto de dicha declaración no podrá ser materia de un procedimiento de cobranza coactiva, debiendo, de oficio, modificarse o dejarse sin efecto la resolución que la contiene en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 108°, lo cual no implicará el desconocimiento de los reparos efectuados en la mencionada fiscalización parcial.”

“Artículo 108°.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN

Después de la notificación, y hasta antes de la interposición de recurso de apelación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos, incluso cuando contengan referencia expresa a declaraciones juradas rectificatorias motivadas en observaciones formuladas por ella, en los siguientes casos:”

(...)

“2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo, entendiéndose como error de cálculo aquellos que tengan origen meramente aritmético.

3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique. Este procedimiento se aplica de oficio por la SUNAT”

Artículo 2. Incorporación al Código Tributario

Incorpórese al Código Tributario como numerales 4, 5 y 6 del segundo párrafo y un tercer párrafo del Artículo 108° los siguientes textos:

“Artículo 108°.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN

(...)

4. Cuando se requiera suspender los efectos del acto administrativo en tanto sus resultados estén subordinados a la emisión de otro

acto administrativo en expediente distinto sobre el que no proceda la acumulación.

5. Cuando se trate de acto administrativo no impugnado en tanto el resultado de otro acto administrativo vinculado sustancialmente, o por identidad o subsunción de la materia, genera un beneficio ilegal al deudor tributario. En caso hubieran prescrito las acciones de la Administración Tributaria, la SUNAT estará facultada a revertir el resultado del acto no impugnado pero solo hasta el límite del beneficio indebido.
6. Cuando se hubieren dictado en contra de un precedente administrativo que obligue a la Administración Tributaria”

(...)

No procede la revisión del acto administrativo sobre el que ha recaído resolución firme luego de agotarse los recursos administrativos pertinentes o cuando se cuenta con pronunciamiento del órgano jurisdiccional.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

ANEXO 2

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE FORTALECER LA DETERMINACIÓN DEFINITIVA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CERRANDO LA POSIBILIDAD DE ENERVAR EL ACTO DE DETERMINACIÓN INICIANDO PROCEDIMIENTOS NO CONTENCIOSOS DE DEVOLUCIÓN O DE COMPENSACIÓN O SIMILARES

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE FORTALECER LAS ACTUACIONES DETERMINATIVAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de fortalecer la actuación determinativa de la Administración Tributaria.

Artículo 2. Incorporación al Código Tributario

Incorpórese al Código Tributario como segundo párrafo del artículo 39 el texto siguiente²²³.

²²³ Texto actual del Código Tributario:

Artículo 39.- DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

- a) Las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros. La devolución mediante cheques no negociables, la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables, así como los giros, órdenes de pago del sistema financiero y el abono en cuenta corriente o de ahorros se sujetarán a las normas que se establezca por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, previa opinión de la SUNAT. Mediante Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar que las devoluciones se realicen por mecanismos distintos a los señalados en los párrafos precedentes.
(Inciso sustituido por el Artículo 7º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007).
- b) Mediante Resolución de Superintendencia se fijará un monto mínimo para la presentación de solicitudes de devolución. Tratándose de montos menores al fijado, la SUNAT, podrá compensarlos de oficio o a solicitud de parte de acuerdo a lo establecido en el Artículo 40º.
(Inciso sustituido por el Artículo 10º de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998)

“Artículo 39°.- DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

(...)

Es improcedente cualquier solicitud de devolución, compensación, reimputación o similares sobre periodos y tributos que hubieran sido materia de fiscalización definitiva por la Administración Tributaria. Toda solicitud deberá ser presentada hasta antes de la notificación de la resolución de determinación correspondiente”.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

-
- c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria.

(Párrafo sustituido por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004).

Tratándose de tributos administrados por los Gobiernos Locales las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables y/o documentos valorados denominados Notas de Crédito Negociables. Será de aplicación en lo que fuere pertinente lo dispuesto en párrafos anteriores.

(Párrafo incorporado por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004).

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán las normas que regularán entre otros, la devolución de los tributos que administran los Gobiernos Locales mediante cheques no negociables, así como la emisión, utilización y transferencia a terceros de las Notas de Crédito Negociables.

(Párrafo incorporado por el Artículo 16° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004)

ANEXO 3

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE DETERMINAR LOS ALCANCES LA FACULTAD DE REEXAMEN DEL ÓRGANO RESOLUTOR EN MATERIA TRIBUTARIA.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE PRECISAR LOS ALCANCES DE LA FACULTAD DE REEXAMEN DEL ÓRGANO RESOLUTOR

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de fortalecer la actuación en etapa de reexamen del órgano resolutor de la Administración Tributaria.

Artículo 2. Modificación al Código Tributario

Modifíquese el primer párrafo del Artículo 127º del Código Tributario²²⁴ por el texto siguiente:

“El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

²²⁴ Artículo 127º.- FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos. (Párrafo incorporado por el Artículo 33º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007).

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación. (Párrafo incorporado por el Artículo 33º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007).

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones. (Párrafo incorporado por el Artículo 33º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007).

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación. (Párrafo incorporado por el Artículo 33º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007).

Los aspectos del asunto controvertido comprenden a los elementos u operaciones observadas o incorporadas como reparo y que fueron de necesaria evaluación para ser formulados como tal y que el recurrente opta por no impugnar. Los aspectos del asunto controvertido también comprenden a los elementos o aspectos vinculados que definieron el reparo como una operación completa. Procede la incorporación de nuevo fundamento al reparo en tanto el órgano resolutor de manera motivada descarte el fundamento original.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

ANEXO 4

PROYECTO NORMATIVO QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA INCORPORAR UNA CAUSAL DE NO APLICACIÓN DE SANCIONES CUANDO EXISTAN INSTRUCCIONES DE DISCRECIONALIDAD PARA NO DETERMINAR NI SANCIONAR ADMINISTRATIVAMENTE Y QUE HAN SIDO IGNORADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE INCORPORAR UNA CAUSAL DE IMPROCEDENCIA EN LA APLICACIÓN DE SANCIONES

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de incorporar una causal de no aplicación de sanción administrativa.

Artículo 2. Modificación al Código Tributario

Incorpórese como numeral 3 del Artículo 170º del Código Tributario²²⁵ el texto siguiente:

²²⁵ Texto actual del Artículo 170º.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154º. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33º del presente código o el artículo 151º de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

“Artículo 170°.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES

No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

(...)

3. La Administración Tributaria haya omitido aplicar las instrucciones de no determinación y de no sanción administrativa de las infracciones tributarias, emitidas en virtud al primer párrafo del Artículo 166°, que resulten aplicables al caso, hayan sido o no publicitadas.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

(Artículo 170° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

ANEXO 5

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE DAR EFECTO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA RESPECTO A LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE LA AFECTEN

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y OTRA DISPOSICIÓN PARA DAR EFECTO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y FORTALECER LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar la quinta disposición complementaria final del Decreto Legislativo N° 1311 y el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de introducir el principio de confianza legítima y señalar sus efectos en el campo tributario.

Artículo 2. Modificación de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311

Modifíquese el primer párrafo de la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 por el texto siguiente²²⁶:

“Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de

²²⁶ Texto de la Quinta disposición complementaria y final del Decreto Legislativo N° 1311:

“QUINTA.- Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.”

Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. Es aplicable el principio de confianza legítima en las actuaciones de la Administración Tributaria, cual se genera por la práctica reiterada, constante y expresa, que constituya efectivo antecedente administrativo al estar expresado por escrito o por comportamientos reiterativos, que directa o indirectamente evidencien la existencia de un criterio de aplicación de la ley. Constituye antecedente administrativo: los signos externos objetivos que se revelen a través de informaciones escritas a través de cualquier medio, comportamientos reiterados, promesas comprobables, declaraciones, dictámenes o actos que por sus características externas revelen una disposición inequívoca de afirmar o mantener una determinada interpretación o aplicación normativa, frente al mismo o a supuesto sustancialmente igual.”

Artículo 3. Incorporación al Código Tributario

Incorpórese al Código Tributario como numeral 6 del segundo párrafo del Artículo 108° el siguiente texto²²⁷:

“Artículo 108°.- REVOCACIÓN, MODIFICACIÓN, SUSTITUCIÓN O COMPLEMENTACIÓN DE LOS ACTOS DESPUÉS DE LA NOTIFICACIÓN

(...)

4. Cuando se emitan en contra de los actos o actuaciones que hayan creado confianza legítima en el administrado y contra las interpretaciones jurídicas sobre el sentido y alcance de la ley, emitidas conforme al artículo 93° del presente código, mientras el criterio estuvo vigente. La Administración Tributaria manifestando razón expresa y motivada podrá apartarse del criterio que haya creado confianza legítima en el administrado. No se podrá invocar confianza legítima cuando el administrado haya conocido o podido conocer razonablemente el defecto o ilegalidad de la actuación de la Administración Tributaria.”

Artículo 3. Modificación del Código Tributario

Modifíquese el numeral 2 del Artículo 170° del Código Tributario con el siguiente texto²²⁸:

²²⁷ Se considera ya incorporada la propuesta contenida en el Anexo 1.

²²⁸ Texto actual del Artículo 170°.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma

“2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente, salvo que resulte de aplicación lo previsto en el numeral 6 del Artículo 108.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154°. Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33° del presente código o el artículo 151° de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

(Artículo 170° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

ANEXO 6

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE ADECUAR SUS DISPOSICIONES AL PAM PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL²²⁹

Para poder visualizar mejor los cambios propuestos al Código Tributario, aparte de presentar la propuesta del proyecto de ley, de manera paralela presentaremos en pie de página el texto actual del Código Tributario²³⁰ cuando sea pertinente.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE ADECUAR SUS DISPOSICIONES AL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO PREVISTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de adecuar sus disposiciones en lo que concierne al procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal celebrado por el Perú.

Artículo 2. Definición

Para efecto de la presente norma se entiende por Código Tributario al aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816 cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias.

²²⁹ Este proyecto coincide con un anteproyecto normativo elaborado en la gerencia de Normas Tributarias de la SUNAT al mes de agosto de 2019, gerencia que estuvo a mi cargo y proyecto el que participé directamente.

²³⁰ No presentamos una exposición de motivos debido a que la misma se extrae del desarrollo en el mismo cuerpo de la presente tesis al desarrollar la temática respectiva.

Artículo 3. Modificaciones al Código Tributario

Sustitúyase el último párrafo de la Norma XI del Título Preliminar; el epígrafe del artículo 38; el título del Libro Segundo; el artículo 102; el numeral 1 del inciso iv del literal d) del primer párrafo y el último párrafo del artículo 102-G del Código Tributario, por los siguientes textos:

“NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS

(...)

“Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente o cuando se lleve a cabo el procedimiento de acuerdo mutuo a que se refieren los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, en lo que corresponda.

Para tal efecto, cuando en el presente Código, en las disposiciones referidas a la asistencia administrativa mutua se haga referencia a la “autoridad competente”, se debe entender a la del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria y cuando en las disposiciones sobre el procedimiento de acuerdo mutuo se haga referencia a la “autoridad competente del otro Estado Contratante” se debe entender a aquella con la que se deba llevar a cabo un procedimiento de acuerdo mutuo en aplicación de lo dispuesto en un Convenio para evitar la doble imposición o prevenir la evasión fiscal”²³¹.

“Artículo 38.- DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO Y OTROS”

“LIBRO SEGUNDO

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, LOS ADMINISTRADOS Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO

²³¹ Texto actual:

NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

Igualmente, se aplican las disposiciones de este Código y demás normas tributarias a los sujetos, comprendidos o no en los párrafos anteriores, cuando la SUNAT deba prestar asistencia administrativa mutua en materia tributaria a la autoridad competente. Para tal efecto, cuando en el presente Código se haga referencia a la “autoridad competente”, se entenderá a aquella del otro Estado con el que el Perú tiene un convenio internacional que incluya asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

(Tercer párrafo incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1315, publicado el 31.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 según su Única Disposición Complementaria Final).

DE ACUERDO MUTUO PREVISTOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL”

“Artículo 102.- JERARQUÍA DE LAS NORMAS E INTERPRETACIÓN ESTABLECIDA POR AUTORIDADES COMPETENTES DE LOS ESTADOS CONTRATANTES

Al resolver el Tribunal Fiscal debe aplicar:

- a) La norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución debe ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 154.
- b) La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal que adopten las autoridades competentes de los Estados Contratantes en los procedimientos de acuerdo mutuo²³².

“Artículo 102-G.- ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES

(...)

d)

(...)

iv. Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:

1. La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza o de un procedimiento de acuerdo mutuo sobre dicha deuda.

(...)

En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa según lo establecido en el artículo 56. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57, siéndole además de aplicación, cuando corresponda, lo dispuesto en el artículo 58-A²³³.

²³² Texto actual: Artículo 102.- JERARQUIA DE LAS NORMAS Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°. (Artículo sustituido por el Artículo 27° de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998).

²³³ Texto actual: Artículo 102-G.- ASISTENCIA EN EL COBRO Y ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS CAUTELARES Cuando la SUNAT en virtud de los convenios internacionales, deba prestar asistencia en el cobro de las deudas tributarias a la autoridad competente, se aplica:

(...)

c) La asistencia en el cobro por la SUNAT se inicia con una notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva al sujeto obligado del monto de la deuda tributaria a su cargo, a fin de que cumpla con realizar el pago en el plazo de siete días

Artículo 4. Incorporaciones al Código Tributario

Incorpórese al Código Tributario como último párrafo de la Norma II del Título Preliminar, del artículo 23, y del artículo 38; como segundo párrafo del inciso e) del numeral 2 del artículo 46; artículo 58-A; inciso k) del artículo 85; artículo 86-B; Título IX del Libro Segundo; último párrafo del artículo 104; inciso f) del artículo 115; numeral 4 del inciso a) del artículo 119 y artículo 160, los textos siguientes:

“Norma II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

(...)

Las disposiciones del Código Tributario también resultan aplicables en lo que corresponda, a la persona que, conforme a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y a lo establecido en el Título IX del Libro Segundo, solicita la asistencia de la autoridad competente peruana para eliminar una imposición no conforme con el Convenio mediante el procedimiento de acuerdo mutuo.

“Artículo 23. - FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN

(...)

Lo dispuesto en el presente artículo también es de aplicación para efecto de la presentación de la solicitud a que se refiere el artículo 102-J, así como, de ser el caso, para el desistimiento de esta”²³⁴.

hábiles siguientes a la fecha de notificación. Previamente, la SUNAT debe haber notificado el documento remitido por la autoridad competente donde conste la deuda tributaria.

d) Vencido el plazo señalado en el inciso anterior, la SUNAT procederá a ejercer las acciones de cobranza coactiva, para efecto de lo cual el Ejecutor Coactivo a que se refiere el artículo 114 estará facultado a aplicar las disposiciones del Título II del Libro Tercero del presente Código, sus normas reglamentarias y demás normas relacionadas, debiendo considerarse lo siguiente:

(...)

iv. Como supuesto de suspensión temporal del procedimiento de cobranza coactiva referido en el artículo 119, la comunicación que realice el sujeto obligado respecto a:

1. La existencia de un medio impugnatorio o litigio en el país de la autoridad competente contra la deuda tributaria en cobranza

(...)

En aplicación de los convenios internacionales, el Ejecutor Coactivo únicamente puede adoptar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva si ello fuera previa y expresamente solicitado por la autoridad competente y el pedido se fundamente en razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa según lo establecido en el artículo 56. El plazo de las citadas medidas se computa conforme a lo dispuesto en el artículo 57.”

²³⁴ Texto del artículo 23:

Artículo 23º. - FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN

Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, así como recabar documentos que contengan información protegida por la reserva tributaria a que se refiere el artículo 85º, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

La SUNAT podrá regular mediante resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112º-A, otras formas y condiciones en que se acreditara la representación distintas al documento público, así como la autorización al tercero para recoger las copias de los documentos e incluso el envío de aquellos por sistemas electrónicos, telemáticos o, informáticos. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria, salvo en los procedimientos de aprobación automática. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153º, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.

Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.

“Artículo 38.- DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO Y OTROS

(...)

Lo dispuesto en el presente artículo también es de aplicación cuando como resultado de un procedimiento de acuerdo mutuo se deba proceder a realizar una devolución”²³⁵.

“Artículo 46.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

(...)

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:

(...)

e)

(...)

Tratándose del procedimiento de acuerdo mutuo a que se refiere el artículo 102-J, la suspensión de la prescripción para exigir el pago de la obligación tributaria solo tiene efecto respecto de la deuda tributaria que la autoridad competente peruana considere comprendida en el referido procedimiento. En caso la mencionada autoridad sea distinta a la SUNAT, aquella debe comunicar el monto de la deuda tributaria comprendida en el procedimiento de acuerdo mutuo para efecto de la aplicación del presente literal.”²³⁶

²³⁵ Texto del artículo 38:

Artículo 38°.- DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°.

b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33°.

Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33°, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.

²³⁶ Texto del artículo 46 del CT:

Artículo 46°.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:

a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.

d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.

f) Durante la suspensión del plazo a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61° y el artículo 62°-A.

2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:

a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

“Artículo 58-A.- DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVIAS Y EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

La presentación de la solicitud a que se refiere el artículo 102-J con posterioridad a la adopción de las medidas cautelares previas a un procedimiento de cobranza coactiva:

- a) Suspende el cómputo de los plazos del numeral 1 del artículo 57 hasta la culminación del procedimiento de acuerdo mutuo para la deuda tributaria comprendida en dicho procedimiento, sin perjuicio de la aplicación de la sustitución a que se refiere el cuarto párrafo del citado numeral, o en su caso, de la reducción del monto de la medida cautelar previa.
- b) En el caso del numeral 2 del artículo 57, la medida cautelar puede ser levantada en tanto se garantice la deuda tributaria aplicando lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 57.
- c) En el caso del artículo 58, se procede con la notificación de las resoluciones u órdenes de pago que correspondan”.

“Artículo 85.- RESERVA TRIBUTARIA

(...)

Constituyen excepciones a la reserva tributaria:

(...)

- k) La información que requiera intercambiar la autoridad competente peruana con la autoridad competente del otro Estado Contratante para la tramitación del procedimiento de acuerdo mutuo a que se refieren los Convenios para evitar la doble imposición.

b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.

e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:

a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.

b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.

d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.

Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo.

Cuando los supuestos de suspensión del plazo de prescripción a que se refiere el presente artículo estén relacionados con un procedimiento de fiscalización parcial que realice la SUNAT, la suspensión tiene efecto sobre el aspecto del tributo y período que hubiera sido materia de dicho procedimiento.

“Artículo 86-B.- SOBRE LA INTERPRETACIÓN ACORDADA POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE LOS ESTADOS CONTRATANTES EN UN PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Los acuerdos referidos a la interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal que adopten las autoridades competentes de los Estados Contratantes en los procedimientos de acuerdo mutuo es vinculante para todos los órganos de la SUNAT”.

**“TÍTULO IX
DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO AL AMPARO DE LO
DISPUUESTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL**

Artículo 102-I.- DEL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

El procedimiento de acuerdo mutuo es un mecanismo extraordinario de resolución de controversias establecido en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal que se lleva a cabo por las autoridades competentes de los Estados Contratantes a fin de que estas eliminen una imposición no conforme con el Convenio o resuelvan las controversias sobre la interpretación o aplicación de dichos convenios.

De acuerdo con lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal el procedimiento de acuerdo mutuo se realiza:

- a) Ante una medida adoptada por uno de los Estados Contratantes que implica o puede implicar para una persona comprendida en dicho Convenio, una imposición no conforme con este.
- b) Para resolver las dudas o dificultades sobre la interpretación o aplicación de las disposiciones del Convenio.
- c) Para consultas que se realicen directamente las autoridades competentes de los Estados Contratantes sobre casos de doble imposición no regulados en el Convenio.
- d) En aquellos supuestos en que el Convenio lo señale expresamente.

Artículo 102-J.- PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO RELACIONADO CON UNA MEDIDA QUE IMPLICA O PUEDE IMPLICAR UNA IMPOSICIÓN NO CONFORME CON EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

1. Del solicitante

En el supuesto a que se refiere el inciso a) del artículo 102-I y de acuerdo con los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, una persona comprendida en el citado Convenio que tenga la calidad de residente en el Perú puede solicitar, con independencia de los recursos que pueda presentar según la legislación peruana, a la autoridad competente peruana la asistencia para solucionar situaciones de imposición no conforme con dicho Convenio. La referida solicitud también puede ser efectuada por un nacional de

Perú en los casos a que se refiere el artículo sobre no discriminación del Convenio.

Para efecto de establecer la residencia o nacionalidad según los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal se debe considerar las disposiciones que determinan si un sujeto se encuentra domiciliado o no en el país para la aplicación del Impuesto a la Renta o la Ley N.º 26574, Ley de Nacionalidad, según corresponda.

2. Rol del solicitante

El solicitante en el procedimiento de acuerdo mutuo no tiene la calidad de parte, sin perjuicio de que pueda presentar la solicitud antes mencionada, expresar su aceptación respecto del pronunciamiento de la autoridad competente peruana o del acuerdo adoptado por las autoridades competentes de los Estados Contratantes, entregar a la autoridad competente peruana la información y/o documentación que esta solicite, desistirse de su solicitud y ser notificado en los casos previstos en el presente artículo.

3. De la solicitud

La solicitud que se presente a la autoridad competente peruana para que las autoridades competentes de los Estados Contratantes lleven a cabo el procedimiento de acuerdo mutuo debe contener la información que se establezca mediante decreto supremo y adjuntar la documentación que el citado decreto disponga.

La referida solicitud debe presentarse en castellano, adjuntándose los informes, antecedentes y documentos en castellano y en inglés cuando los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal hubieran sido suscritos por el Perú también en inglés. En el caso que el Convenio hubiera sido suscrito en castellano y en un idioma distinto al inglés, la documentación que debe adjuntarse a la solicitud se presenta en ambos idiomas.

Para acreditar la representación del solicitante se debe considerar lo dispuesto en el artículo 23.

La solicitud debe presentarse a la autoridad competente peruana aun cuando el solicitante se convierta en residente de un Estado no comprendido en el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con posterioridad a la fecha en que se produce la medida a que se refiere el inciso a) del artículo 102-I.

La forma y condiciones para la presentación de la solicitud será establecida por la autoridad competente peruana.

4. Plazo para presentar la solicitud

El plazo para presentar la solicitud es el establecido en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. De no haberse previsto en

el Convenio un plazo para dicha presentación, la solicitud debe presentarse en el plazo de tres (3) años contados a partir de la fecha en que se notifique al solicitante la primera medida a que se refiere el inciso a) del artículo 102-I.

5. Compromiso del solicitante

Al presentar la solicitud, el solicitante asume el compromiso de entregar a la autoridad competente peruana la información y/o documentación necesaria para la eliminación de la imposición no conforme con el Convenio, así como de mantenerla informada sobre cualquier cambio respecto de dicha información o documentación.

El plazo para la referida entrega es el que establezca la autoridad competente peruana no pudiendo ser menor a los cinco (5) días hábiles ni mayor a los treinta (30) días hábiles contados desde el día siguiente a la fecha en la que se realiza la notificación al solicitante.

De incumplirse con lo señalado en el párrafo anterior la solicitud se tendrá por no presentada.

6. Supuestos en que no se acepta la solicitud

La autoridad competente peruana no debe aceptar la solicitud cuando:

- a) La solicitud se refiera a una materia que cuente con un pronunciamiento del Poder Judicial o del Tribunal Constitucional.
- b) La materia indicada en la solicitud hubiera sido resuelta previamente en otro procedimiento de acuerdo mutuo presentado por el mismo solicitante o una de sus partes vinculadas respecto del mismo impuesto, mismo ejercicio gravable, mismos hechos y respecto del mismo artículo o disposiciones del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.
- c) La solicitud verse sobre una cuestión que está fuera del ámbito de aplicación del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.
- d) La solicitud corresponda presentarse ante una autoridad competente de otro Estado.
- e) La presentación de la solicitud se encuentre fuera del plazo para su presentación.
- f) La solicitud se refiera a tributos no comprendidos en el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

7. Aceptación de la solicitud

El documento por el cual la autoridad competente peruana acepta o no llevar a cabo el inicio del procedimiento de acuerdo mutuo será notificado al solicitante dentro de los noventa (90) días hábiles siguientes a la fecha en la cual dicha autoridad recibió la solicitud o desde que la información fue entregada.

En aquellos casos en que la autoridad competente peruana considere que la posición comunicada por la persona en su solicitud no se encuentra justificada procede a notificar dicha solicitud a la autoridad competente del otro Estado

Contratante a fin de que esta, en un plazo determinado, proporcione su punto de vista. Transcurrido el plazo sin obtener respuesta de la referida autoridad el caso debe concluirse al no encontrarse justificado.

La autoridad competente peruana debe comunicar su decisión de no aceptar la solicitud también a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

No resultan aplicables las disposiciones sobre el silencio administrativo si la autoridad competente peruana no notifica su decisión en el plazo previsto en el primer párrafo.

El documento mediante el cual la autoridad competente peruana notifica al solicitante los motivos para no aceptar su solicitud no constituye un acto susceptible de ser impugnado por los recursos previstos en el Código Tributario ni por la acción a que se refiere la Ley N.º 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

8. Del procedimiento de cobranza coactiva y de las medidas cautelares previas trabadas al solicitante

Cuando la autoridad competente peruana sea distinta a la SUNAT debe comunicar a esta la presentación de la solicitud y el monto de la deuda tributaria por la que se realiza el procedimiento de acuerdo mutuo a fin de que se suspenda el procedimiento de cobranza coactiva solo por la deuda tributaria comprendida en el referido procedimiento o en su caso, se suspenda el cómputo del plazo de las medidas cautelares previas y de corresponder, se reduzca el monto de dichas medidas o se levanten de acuerdo con lo establecido en el artículo 119 o en el artículo 58-A. En el caso que la autoridad competente peruana sea la SUNAT es esta entidad la que establece el monto por el cual procede la suspensión, reducción o levantamiento antes mencionados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no modifica la regulación referida a los casos en que para interponer la reclamación o la apelación ante el Tribunal Fiscal se deba cumplir con pagar o garantizar la deuda impugnada.

Lo señalado en el presente numeral produce la suspensión de la prescripción para exigir el pago a que se refiere el inciso e) del numeral 2 del artículo 46 solo respecto del monto de la deuda tributaria comprendida en el procedimiento de acuerdo mutuo.

9. Modalidades para eliminar la imposición no conforme con el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal

Aceptada la solicitud, la eliminación de la imposición no conforme con el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal se puede realizar:

- a) Unilateralmente: Cuando la autoridad competente peruana considere que por sí misma puede eliminar la imposición no conforme con el Convenio. El pronunciamiento de la autoridad competente peruana debe ser notificado al solicitante, así como a la autoridad competente del otro Estado Contratante.
- b) Bilateralmente: Cuando la autoridad competente peruana requiera hacer lo posible para llegar a un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante para eliminar la imposición no conforme con el Convenio.

En esta modalidad, la autoridad competente peruana debe comunicar la posición peruana directamente a la autoridad competente del otro Estado Contratante, llevándose a cabo las reuniones que correspondan, para llegar, entre ambas, a un acuerdo que elimine la imposición no conforme con el Convenio.

El acuerdo al que lleguen las autoridades competentes de los Estados Contratantes debe ser notificado al solicitante por la autoridad competente peruana.

El solicitante, en un plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del pronunciamiento o del acuerdo, debe comunicar, por escrito, a la autoridad competente peruana que acepta su pronunciamiento o los términos de lo acordado por las autoridades competentes de los Estados Contratantes. No cabe aceptación parcial del pronunciamiento o del acuerdo.

10. Efectos del pronunciamiento o del acuerdo

El documento que contiene el pronunciamiento de la autoridad competente peruana en el supuesto a que se refiere el inciso a) del numeral 9 o el que contenga el acuerdo de las autoridades competentes de los Estados Contratantes en el supuesto del inciso b) del citado numeral, no constituye un acto susceptible de ser impugnado por los recursos previstos en el Código Tributario ni por la acción a que se refiere la Ley N.º 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, sin perjuicio que el acto administrativo que emita la SUNAT al implementar el pronunciamiento o el acuerdo pueda impugnarse conforme al procedimiento contencioso tributario previsto en el Título III del Libro Tercero del presente Código Tributario en lo relativo a la liquidación que se efectúe, pero no respecto del pronunciamiento o del acuerdo.

11. Conclusión del procedimiento de acuerdo mutuo

El procedimiento de acuerdo mutuo concluye cuando:

- a) La autoridad competente peruana notifica al solicitante la no aceptación de su solicitud.
- b) La autoridad competente peruana notifica a la autoridad competente del otro Estado, su pronunciamiento eliminando de manera unilateral la

imposición no conforme al Convenio, haya o no comunicado el solicitante su aceptación a dicho pronunciamiento.

- c) La autoridad competente peruana notifica a la autoridad competente del otro Estado la aceptación o no del solicitante respecto del acuerdo al que dichas autoridades hubieran llegado.
- d) La autoridad competente peruana notifica a la autoridad competente del otro Estado que el solicitante se ha desistido de su solicitud.
- e) La autoridad competente peruana notifica al solicitante que las autoridades competentes de los Estados Contratantes no han llegado a un acuerdo y la autoridad competente peruana ha dado por concluido el procedimiento de acuerdo mutuo.

12. Implementación del pronunciamiento de la autoridad competente peruana o del acuerdo alcanzado entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

La implementación del pronunciamiento o acuerdo, según corresponda, debe ser realizada por la SUNAT considerando la oportunidad prevista en los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, previa aceptación del pronunciamiento o acuerdo por el solicitante y de ser el caso, del desistimiento de los recursos que haya presentado, según la legislación peruana, respecto de la deuda tributaria comprendida en el procedimiento de acuerdo mutuo.

13. Desistimiento de la solicitud

El solicitante puede desistirse de su solicitud antes de que se le notifique el pronunciamiento de la autoridad competente peruana o el acuerdo de las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

La autoridad competente peruana debe comunicar a la autoridad competente del otro Estado Contratante que el solicitante se ha desistido de su solicitud.

El desistimiento no impide que el solicitante presente otra solicitud siempre y cuando se encuentre dentro del plazo a que se refiere el numeral 4.

Para acreditar la representación del solicitante se debe considerar lo dispuesto en el artículo 23.

14. Formas para la notificación al solicitante y comunicación a la autoridad competente del otro Estado Contratante

La autoridad competente peruana debe realizar las notificaciones al solicitante por cualquiera de las formas previstas en el artículo 104. Cuando el solicitante no tenga un domicilio fiscal las notificaciones se realizan en el domicilio que este señale en su solicitud.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunican directamente utilizando cualquier mecanismo.

15. Cómputo de los plazos

Para el cómputo de los plazos previstos en el presente artículo resulta aplicable lo dispuesto en la Norma XII del Título Preliminar.

16. Facultad para solicitar información o documentación

La autoridad competente peruana puede solicitar a toda persona natural o jurídica o entidad de la administración pública a que se refiere la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, cualquier información o documentación que necesite para llevar a cabo un procedimiento de acuerdo mutuo”.

“Artículo 102-K.- PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO SOBRE LA INTERPRETACIÓN O APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

En el supuesto a que se refiere el inciso b) del artículo 102-I y de acuerdo con los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, la autoridad competente peruana inicia el procedimiento de acuerdo mutuo a petición de la autoridad competente del otro Estado y en este, ambas autoridades se pueden comunicar directamente a fin de resolver las dudas o dificultades para la interpretación o aplicación del Convenio.

El acuerdo al que lleguen las autoridades competentes de los Estados Contratantes sobre la interpretación general de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal es vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y puede ser considerado por el Poder Judicial. Para tal efecto, el acuerdo que adopten las autoridades competentes debe publicarse en el diario oficial El Peruano.

“Artículo 104.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La notificación de los actos administrativos se debe realizar, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

(...)

Lo dispuesto en el presente artículo también es de aplicación para efecto del procedimiento de acuerdo mutuo”.

“Artículo 115.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA

La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

(...)

f) La liquidación que conste en el acto administrativo emitido por la SUNAT como consecuencia del documento emitido por las autoridades competentes como resultado de un procedimiento de acuerdo mutuo, salvo que para efecto de realizar dicha liquidación se realice un procedimiento de fiscalización”.

“Artículo 119.- SUSPENSIÓN Y CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

a) El Ejecutor Coactivo suspenderá temporalmente el Procedimiento de Cobranza Coactiva en los casos siguientes:

(...)

4. Cuando se presente una solicitud de procedimiento de acuerdo mutuo. La suspensión se debe efectuar por la deuda tributaria comprendida en dicho procedimiento.”

“Artículo 160.- INTERPRETACIÓN ESTABLECIDA POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES DE LOS ESTADOS CONTRATANTES EN UN PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Para efecto de la resolución de la demanda contencioso-administrativa se debe tener en cuenta, de corresponder, la interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal que adopten las autoridades competentes de los Estados Contratantes en los procedimientos de acuerdo mutuo.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

ANEXO 7

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE ESTABLECER LA IMPUGNACIÓN OBLIGATORIA DE PERIODOS Y TRIBUTOS QUE SE ENCUENTREN SUSTANCIALMENTE VINCULADOS.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA ESTABLECER LA IMPUGNACIÓN OBLIGATORIA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS VINCULADOS SUSTANCIALMENTE

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de introducir la reclamación obligatoria de los actos administrativos vinculados sustancialmente cuando el deudor tributario ejerce su derecho a impugnar los actos de la administración, con la finalidad de evitar la obtención de beneficios indebidos.

Artículo 2. Modificación del epígrafe del Artículo 139º del Código Tributario²³⁷
Modifíquese el epígrafe del Artículo 139º del Código Tributario por el siguiente texto:

“Artículo 139º.- RECLAMACIÓN CONTRA RESOLUCIONES DE DIVERSA NATURALEZA Y CONTRA RESOLUCIONES VINCULADAS SUSTANCIALMENTE”

Artículo 3. Incorporación al Código Tributario

Incorpórese al Código Tributario como último párrafo del Artículo 139º el siguiente texto:

²³⁷ Texto actual: “Artículo 139º.- RECLAMACIÓN CONTRA RESOLUCIONES DE DIVERSA NATURALEZA
Para reclamar resoluciones de diversa naturaleza, el deudor tributario deberá interponer recursos independientes. Los deudores tributarios podrán interponer reclamación en forma conjunta respecto de Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago u otros actos emitidos por la Administración Tributaria que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, siempre que éstos tengan vinculación entre sí.”
(Artículo sustituido por el Artículo 35º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007)

“Respecto a resoluciones de la misma naturaleza que correspondan a periodos distintos y que se encuentren vinculadas sustancialmente debido a los reparos u observaciones formuladas por la Administración Tributaria que se repiten o que se periodifican en ellas, se deberá proceder al reclamo conjunto de ellas, caso contrario, por la presentación del reclamo contra un periodo y tributo determinado, se presumirá de pleno derecho la existencia de reclamación contra los otros periodos y tributos vinculados sustancialmente, pudiendo el órgano resolutor aplicar la facultad de reexamen correspondiente y modificar el acto administrativo de ser el caso.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

ANEXO 8

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE PRECISAR EL ALCANCE DE LA CAUSAL DE NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CONSISTENTE EN PRESCINDIR TOTALMENTE DEL PROCEDIMIENTO LEGAL ESTABLECIDO.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA PRECISAR EL ALCANCE DE LA DECLARATORIA DE NULIDAD DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN POR PRESCINDIR TOTALMENTE DEL PROCEDIMIENTO LEGAL ESTABLECIDO

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de precisar el alcance procedimental de la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria relativa a prescindir totalmente del procedimiento legal establecido.

Artículo 2. Modificación del Código Tributario

Modifíquese el numeral 2 del primer párrafo del Artículo 109²³⁸ con el siguiente texto:

²³⁸ Texto actual del Artículo 109º conforme a la sustitución efectuada por el Artículo 50º del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004:

“Artículo 109º.- NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

(Párrafo sustituido por el Artículo 25º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007)

Los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando:

- “2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Para estos efectos, se entiende por prescindir totalmente del procedimiento legal establecido a la afectación exclusiva de normas de contenido procedimental o procesal;”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

-
- a) Son dictados sin observar lo previsto en el Artículo 77°; y,
b) Tratándose de dependencias o funcionarios de la Administración Tributaria sometidos a jerarquía, cuando el acto hubiere sido emitido sin respetar la referida jerarquía.

Los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

(Último párrafo del artículo 109° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016).

ANEXO 9

PROYECTO NORMATIVO, PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO A FIN DE ESTABLECER UN NUEVO SUPUESTO DE IMPUGNACIÓN DE INTERESES O DEL AJUSTE POR ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR POR LA DEMORA EN LA ATENCIÓN DE LOS EXPEDIENTES EN LA ETAPA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

LEY QUE MODIFICA EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA PERMITIR LA CELERIDAD EN LA ATENCIÓN DE LOS RECURSOS IMPUGNATORIOS

Artículo 1. Objeto

La presente norma tiene por objeto modificar el Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF y normas modificatorias, a fin de precisar el alcance procedimental de la causal de nulidad de los actos de la Administración Tributaria relativa a prescindir totalmente del procedimiento legal establecido.

Artículo 2. Modificación del Código Tributario

Incorpórese como tercer párrafo del Artículo 156²³⁹ el siguiente texto:

“Habiendo transcurrido más de cuatro años desde la fecha de interposición de la reclamación hasta la fecha de notificación al deudor tributario de la resolución del Tribunal Fiscal que cierre la etapa administrativa, serán reclamables los accesorios e intereses de la deuda tributaria para ser rebajados hasta el máximo que corresponde al plazo legal para resolver los recursos de reclamación y de

²³⁹ Texto actual: “Artículo 135º.- ACTOS RECLAMABLES

Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.”

(Último párrafo sustituido por el Artículo 64º del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004)

apelación en tanto la demora haya sido imputable a la Administración Tributaria o al Tribunal Fiscal.”

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.