

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RELACIONADOS A LA DUPLICIDAD DE CRITERIO EN EL PERÚ

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestros en
Tributación y Política Fiscal

Jholenny Lesly Idrogo Tipte

Código 20172942

Jorge Joe Nuñez Mesias

Código 20172944

Asesor:

Walker Villanueva Gutiérrez

Lima – Perú

Octubre de 2020



**ACTS OF THE TAX ADMINISTRATION
RELATED TO THE DUAL CRITERIA IN
PERU**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: LA SEGURIDAD JURIDICA Y SU RELACIÓN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO.....	3
1.1 Seguridad Jurídica.....	3
1.1.1 Marco conceptual.....	3
1.1.2 La Seguridad Jurídica en la Constitución Política del Perú	4
1.1.3 Aplicación en el ámbito tributario	6
1.1.3.1 La Seguridad Jurídica en la emisión, modificación y derogación de una norma.....	6
1.1.3.2 La Seguridad Jurídica en la aplicación de normas.....	10
1.2 Principio de Buena Fe	13
1.2.1 Marco Conceptual.....	13
1.2.2 La buena fe subjetiva y la buena fe objetiva	15
1.2.3 La buena fe en la Constitución Política del Perú.....	16
1.2.4 Pronunciamiento del Tribunal Constitucional.....	16
1.2.5 La buena fe en el Código Tributario	18
1.2.6 Aplicación de la buena fe en otros países	19
1.2.7 Coexistencia de la buena fe y el principio de legalidad.....	21
1.3 Teoría de los Actos Propios.....	25
1.3.1 Marco conceptual.....	25
1.3.2 Características de los Actos Propios	26
1.3.3 Actos propios según los Tribunales Constitucionales	29
1.4 Acto Administrativo.....	31
1.4.1 Marco Conceptual.....	31
1.4.2 Clasificaciones de Acto Administrativo.....	34
1.4.3 Actuaciones de la administración que no son actos administrativos	35
CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIA EN EL PERÚ SOBRE LA DUPLICIDAD DE CRITERIO	39
2.1 Ley del Procedimiento Administrativo General	39
2.1.1 Principios del procedimiento administrativo general	39

2.1.1.1 Principio de buena fe procedimental.....	40
2.1.1.2 Principio de predictibilidad o de confianza legítima	41
2.1.2 Precedentes administrativos	42
2.1.3 Actos administrativos.....	44
2.2 Duplicidad de Criterio en el Código Tributario.....	46
2.2.1 Duplicidad de criterio según el Tribunal Fiscal.....	47
2.3 Aplicación de la Duplicidad de Criterio en actuaciones de SUNAT.....	48
2.3.1 Permiso de Pesca	48
2.3.1.1 Posición de la SUNAT	49
2.3.1.2 Posición del Tribunal Fiscal	52
2.3.2 Diferencia de cambio – coeficiente de pagos a cuenta	54
2.3.2.1 Coeficiente de pago a cuenta según la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.....	54
2.3.2.2 El coeficiente en el Programa de Declaración Telemática.....	55
2.3.2.3 Posición de la SUNAT	56
2.3.2.4 Posición del Tribunal Fiscal	57
2.3.2.5 Posición de la SUNAT en materia aduanera, opinión opuesta respecto a la manifestación de criterio a través de un “formulario”.....	60
2.3.2.6 Nuestra opinión.....	62
CAPÍTULO III: ACTUACIONES DE LA SUNAT QUE PODRÍAN SER CONSIDERADAS MANIFESTACIONES DE CRITERIO A EFECTOS DEL NUMERAL 2 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	64
3.1 Actuaciones de la SUNAT	64
3.1.1 Programa de Declaración Telemática (PDT) y Formularios Virtuales.....	64
3.1.2. Cartillas de Instrucciones	66
3.1.3. Central de Consultas y Chat Tributario.....	67
3.1.4. Consultas Particulares y Consultas Institucionales.....	68
3.1.5. Resultado del Requerimiento y Resolución de Determinación	70
CONCLUSIONES.....	73
RECOMENDACIONES	76
REFERENCIAS	77

INTRODUCCIÓN

El Perú es un país que busca constantemente atraer la inversión tanto extranjera como nacional en los distintos sectores de la economía tales como la minería, hidrocarburos, telecomunicaciones, agricultura, pesca, entre otros. A lo largo del tiempo los inversionistas han considerado diversos aspectos al momento de materializar su inversión.

Uno de los aspectos de mayor importancia que consideran los inversionistas es, sin lugar a dudas, el escenario tributario. Al momento de optar por invertir en el país, ellos deberán evaluar los posibles beneficios, derechos y obligaciones que les sean otorgados por las normas de nuestro ordenamiento jurídico según el sector en el cual invertirán.

La tributación en el Perú, según La Constitución, se rige por los principios de reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales de la persona y la no confiscatoriedad de los tributos. Además, si bien en la Constitución Política la seguridad jurídica no se encuentra enunciada de manera expresa, ésta se encuentra reconocida por el Tribunal Constitucional como un principio esencial del Estado de Derecho implícito en la Constitución.

Asimismo, la legislación peruana recoge varios incentivos tributarios, con el objeto de promover algunos sectores de la actividad productiva o el desarrollo de algunas zonas del país que podrían ser de utilidad a los futuros inversores. Algunos ejemplos de lo mencionado son: estabilidad tributaria, convenios de doble imposición, exoneraciones de impuestos en ciertas ciudades del país, drawback, recuperación anticipada de IGV, entre otros.

No obstante, lo anteriormente mencionado, existen algunos vacíos o normas poco claras que pueden derivar en interpretaciones distintas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, incluso muchas veces alejándose de la motivación del legislador.

Son precisamente estos casos los que ocasionan pronunciamientos por parte de la Administración Tributaria mediante actos administrativos (ej. Informes, Resoluciones de Determinación, Resoluciones del Tribunal Fiscal, etc.) en los cuales establece una posición que podría variar a futuro.

Es así, que debemos mencionar que cada vez es menos extraño que los Contribuyentes sean notificados con resoluciones administrativas contrarias a los criterios de interpretación seguidos antes por el mismo organismo. Criterios que habían sido aceptados y aplicados por los Contribuyentes al ser considerados juicios bajo los cuales se regían los organismos responsables de su supervisión (duplicidad de criterio).

Sin lugar a dudas, ésta conducta trasgrede un principio elemental del Estado de Derecho: la seguridad jurídica.



CAPÍTULO I: LA SEGURIDAD JURIDICA Y SU RELACIÓN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

Seguridad Jurídica

Marco conceptual

La Seguridad Jurídica es un principio de derecho que se refiere a la certeza que tiene un individuo sobre las consecuencias jurídicas a las que estará sometido por realizar determinados actos o hechos.

Al respecto Víctor De Santo describe la Seguridad Jurídica como:

La condición esencial para la vida y desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran, que, como es obvio, solamente se logra en los Estados de derecho, ya que en los de régimen autocrático y/o totalitario las personas se hallan siempre sometidas a la arbitrariedad de aquellos que detentan el poder. (Como se citó en Mayté Benítez, 2007, p. 87)

Por su parte, Joseph T. Delos indica que: “la seguridad es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si estos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación”. (Como se citó en Mayté Benítez, 2007, p. 86)

Por lo tanto, este principio también garantiza a los ciudadanos de un país, que el Estado velará por el cumplimiento del ordenamiento jurídico establecido. Así los ciudadanos tendrán la certeza de la correcta aplicación de las normas y que el Estado para garantizar la aplicación de las mismas, deberá apartarse de cualquier manifestación de arbitrariedad.

Cabe indicar que, cuando nos referimos a Estado, nos referimos a un Estado de Derecho. El Estado de Derecho debe definirse como una sociedad organizada en el ámbito jurídico y político, el cual debe contar con un marco normativo para el desarrollo social y garantías para su cumplimiento, uno de sus fines es garantizar la seguridad jurídica.

La Seguridad Jurídica en la Constitución Política del Perú

Es preciso indicar que en el marco jurídico peruano la Seguridad Jurídica no ha sido incorporada expresamente en la Constitución Política del Perú. Al respecto la Constitución señala que, la enumeración de los derechos establecidos en su primer capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno (artículo 3, Constitución del Perú). Es a través de este artículo que la Constitución reconoce que el Perú es un “Estado democrático de derecho”, en consecuencia, reconoce también los principios que garantizan un estado de derecho. Por lo tanto, podemos concluir que la Constitución reconoce de forma implícita la Seguridad Jurídica, en tanto uno de los fines del Estado es garantizar este principio a todos los ciudadanos.

Humberto Medrano señala que, “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”. (Como se citó en Jaime Lara, 2007, p. 57)

Al respecto, el Tribunal Constitucional se ha visto en la obligación de determinar si el principio de Seguridad Jurídica tiene rango constitucional.

Es así que el Tribunal Constitucional señala que:

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 el 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 de 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.

...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 concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general., (Sentencia recaída en el Expediente N.º 0016-2002-AI/TC, 2003)

Así pues, el principio de seguridad jurídica puede verse manifestada de forma indirecta en distintos artículos de la Constitución Política del Perú:

- Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe (Constitución del Perú, párrafo a, inciso 24, artículo 2).
- Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa o inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley (Constitución del Perú, párrafo d, inciso 24, artículo 2)
- 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 (Constitución del Perú, inciso 3, artículo 139).
- Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los Derechos Humanos; proteger a la población de amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación (Constitución del Perú, artículo 44).

Ahora bien, de lo indicado por el Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica tiene dos manifestaciones claras. En primer lugar, la predictibilidad y en segundo lugar la interdicción de la arbitrariedad.

El principio de predictibilidad, en el ámbito administrativo se encuentra definido en la Ley de Procedimiento Administrativo General, y se refiere a la certeza que el administrado pueda tener respecto al resultado que obtendrá, al inicio de un trámite, basándose en la información proporcionada por la autoridad administrativa. Este principio será desarrollado en un capítulo posterior.

Por otro lado, el principio de la interdicción de la arbitrariedad se refiere a que los organismos públicos, autoridades, y en consecuencia la administración tributaria; no pueden tomar decisiones arbitrarias y deberán evitar cualquier actuación que no se encuentre amparada en el marco legal. Tanto en pleno ejercicio de sus funciones como al aplicar sanciones.

Aplicación en el ámbito tributario

Enfocándonos en el ámbito tributario, la Seguridad Jurídica debe manifestarse en la emisión de una norma, en su aplicación y en la garantía de su aplicación.

La Seguridad Jurídica en la emisión, modificación y derogación de una norma

Es así que, para que el contenido, la emisión, modificación y derogación de una norma, cumplan con el principio de seguridad jurídica, se debe tener en consideración los siguientes requisitos:

- Las normas deben ser emitidas por los órganos competentes y bajo las regulaciones establecidas por el ordenamiento jurídico de un Estado. Respetando los principios de legalidad y reserva de ley.

Legalidad es la actuación de la administración conforme a ley y reserva de ley son las materias reservadas a regulación en normas con rango de ley.

Al respecto en el régimen tributario nacional, la Constitución Política del Perú plasma ambos principios, en tanto señala que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo ... Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley ... Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. (artículo 74, Constitución del Perú).

- Cuando una norma es emitida, modificada o derogada, debe ser correctamente difundida y publicitada.

Al respecto la constitución señala que, la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado (artículo 51, Constitución del Perú) y agrega respecto a la publicación de leyes que debe realizarse en el diario oficial. Señala así que la Ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial (artículo 109, Constitución del Perú).

Es importante señalar que las normas no sólo son de importancia para el conocimiento de los especialistas jurídicos, sino también son de importancia para cada sujeto de una sociedad, ya que estar enterado de las normas jurídicas que le son aplicables garantiza su seguridad.

Bajo este contexto la difusión de una norma debe ser para el Estado una tarea primordial y su difusión debe alcanzar a la mayor cantidad de personas.

- Las normas deben evitar ser incompletas. Este requisito se refiere a la importancia que tiene su redacción tomando en cuenta todos los elementos posibles. Debe considerarse, entre otros, cuál es el objeto de una norma, sus efectos y los sujetos a lo que le son aplicables. Si bien en muchos casos la norma emitida puede ser concreta y concisa, deben evitarse en todo momento posibles vacíos legales para garantizar la correcta aplicación de la misma.

Por ejemplo, en los casos de incorporación al ordenamiento jurídico de normas que establezcan cambios respecto al tratamiento de un hecho imponible, considerando que muchas veces son cambios drásticos, es importante que se incorpore en la redacción de las mismas las disposiciones

transitorias que correspondan; no incluirlas dejan al contribuyente en una situación de inseguridad.

- Las normas deben ser claras y comprensibles. Este requisito tiene el propósito de no crear ambigüedades en las interpretaciones de una norma, para ello es necesario que el legislador persiga la claridad en la redacción. La claridad en la redacción permite que, tanto los contribuyentes como los órganos de la administración tributaria, puedan establecer un mismo entendimiento respecto a una misma norma.

Debemos señalar además que para garantizar la seguridad jurídica es importante que el legislador considere en todo momento que los términos utilizados en la redacción de una norma deben mostrar de forma transparente lo que pretende legislar. Pues debido a que en algunas ocasiones el legislador introduce excesivos términos técnicos, innecesariamente, los contribuyentes no logran comprender el contenido de una norma y lo llevan a interpretaciones incorrectas.

Por último, cabe indicar que además de la claridad en la redacción de una norma, también el legislador debe ser claro cuando se establezca la vigencia de la misma, y cuando se derogue una disposición.

- Las normas emitidas no deben de ser de aplicación retroactiva, este principio se refiere a que las normas tributarias tienen vigencia hacia el futuro, es decir son prospectivas.

Al respecto Marcial Rubio señala que: “Aplicación retroactiva de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata”. (Como se citó en Jaime Lara, 2007, p. 59)

Este principio se pone de manifiesto en la Constitución del Perú que señala que: la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo en materia penal cuando favorece al reo (Constitución del Perú, artículo 103).

Por otro lado, el Código Tributario, señala que: “Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”. (Norma X del Título Preliminar, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013)

El fin de considerar este principio en la creación de normas se sustenta en que los sujetos de un impuesto realizan sus actividades considerando las normas vigentes cuando se genera un hecho imponible, y no anticipando la afectación del mismo hecho imponible, por la creación de un nuevo tributo mediante una nueva norma en el futuro. Por lo que pretender regir la vigencia de esta nueva norma hacia el pasado, puede generar un pago de impuestos no previsto por el contribuyente.

Tal como lo que indica Gamba (2005),

De lo que se trata es, pues, que los hechos imposables realizados por los administrados/contribuyentes se regulen por las normas vigentes -y también publicadas- en el momento de su realización, y no por normas que puedan ser publicadas o puestas en vigencia con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. En la tributación, más que en ningún otro sector, se requiere que los agentes económicos puedan conocer y conozcan las cargas impositivas que puedan generar -o no generar- sus actos, contratos o situaciones jurídicas; de tal modo que una vez realizados o concluidos, no puedan ser modificadas. (p. 9)

- El Estado debe garantizar, en la medida de lo posible, la estabilidad de las normas. Al respecto, debemos de considerar que las normas son por naturaleza cambiantes, ya que obedecen a los cambios de una sociedad. Tal como lo indica Kelsen, “el contenido de las normas que forman el orden estatal se refiere esencialmente a la conducta humana, y ésta se desenvuelve en el tiempo y en el espacio”. (Como se citó en Milagros Otero, 1997, p. 622)

Sin embargo, como venimos mencionado los sujetos necesitan saber a lo que estarán expuestos ante determinados actos. Es por esta razón que, ante el cambio de las normas de forma veloz y excesiva en el tiempo, el entendimiento de las mismas se convierte en una tarea difícil.

No obstante, no se pretende indicar que las normas no deben de cambiar, sino que los cambios respecto a determinada materia deben sustentarse en la justicia.

La Seguridad Jurídica en la aplicación de normas

Respecto a la manifestación de la seguridad jurídica en la aplicación de las normas, debemos considerar en primer lugar la relación jurídica entre el contribuyente (sujeto pasivo) y la Administración Tributaria (sujeto activo). Esta relación debe tener su punto de partida en el principio de la buena fe.

Roberto Mordeglia señala que:

El principio de buena fe está ciertamente vinculado con la seguridad jurídica, puesto que consiste en un deber recíproco de veracidad al que deben sujetarse las relaciones entre los hombres, de manera que su ámbito de actuación es más bien el de los negocios jurídicos contractuales. Supone la alteridad, que es también una faceta de justicia, y exige la presencia de dos formas tradicionales: la buena fe objetiva (lealtad), que remite al proceder del obligado a guardarla, y la buena fe subjetiva (creencia), que tiene que ver con la fe o confianza de quien actúa en relación con el obligado (Como se citó en Mayté Benítez, 2007, p. 97).

Si bien el principio de buena fe será desarrollado más adelante, debemos mencionar que la manifestación de este principio debe existir con el fin de garantizar la seguridad jurídica en las diferentes actuaciones de los contribuyentes y la administración tributaria. Además, en esta relación jurídica no basta con la formulación correcta de una norma, sino también es importante la regulación de la actividad de la Administración Tributaria.

Al respecto, para interpretar las normas tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria, deberán regirse por lo señalado en el Código Tributario:

Al aplicar las normas tributarias prodrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecer sanciones, concederse exoneraciones, no extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos

de los señalados en la ley. (Norma VIII del Título Preliminar, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013)

Por su parte, el contribuyente actuará de buena fe en la determinación de los tributos y cumplimiento de obligaciones formales que le son aplicables, dado a que es de su conocimiento en todo momento que sus actos se encuentran sujetos a la revisión posterior por parte de la Administración Tributaria.

Los contribuyentes tomarán en cuenta los criterios de interpretación de las normas establecidos por la administración tributaria y ajustarán su conducta económica a estos. Es por esta razón que en los casos en que la administración cambia de criterio de forma imprevista se estaría vulnerando su seguridad.

Por otro lado la Administración Tributaria deberá ejercer su función garantizando la Seguridad Jurídica de los administrados al emitir y notificar actos administrativos. Así pues, al establecer criterios, llevar a cabo procesos de fiscalización y al interponer sanciones, la Administración Tributaria debe interpretar y aplicar las normas de forma objetiva, garantizando en todo momento la buena fe.

Debemos mencionar también que el Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria facultades discrecionales para ejercer su función, al señalar que , “En los casos en que la administración tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del Marco que establece la ley” (Norma IV del Título Preliminar, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013). Esta facultad debe estar regulada y delimitada en el ámbito legal, además debe considerar siempre en su aplicación los principios constitucionales y generales de la tributación, como son el principio de igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, entre otros

Es así que, cuando el legislador regula la facultad de fiscalización y la facultad sancionadora en el Código Tributario establece las pautas que debe seguir la administración para ejercer su discrecionalidad.

En el caso de la facultad de fiscalización señala, “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” (artículo 62º, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013). Sin embargo, es en el mismo artículo se delimita esta facultad

describiendo en veinte (20) numerales los límites de la discrecionalidad de la administración en el proceso de fiscalización.

En el caso de la facultad sancionadora señala, “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias” (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 82) y “La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias” (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 166); además se delimita la discrecionalidad en la facultad sancionadora agregando que:

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 (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 166).

Tal como se puede concluir, es a través de las Resoluciones de Superintendencia que los contribuyentes podrán conocer los criterios y parámetros que se tomarán en consideración para que la administración le interponga determinada sanción; en todos los casos los criterios debieron ser expuestos por la Administración antes de la realización del hecho por el cual se está aplicando la sanción al contribuyente.

Debemos tener en cuenta también, en el ámbito de aplicación de la norma, el plazo de prescripción tributaria, la cual garantiza la seguridad jurídica. Al respecto García Novoa (2006) señala:

En suma, el principio constitucional de seguridad jurídica ha de cristalizar en instituciones que eviten la prolongación de situaciones claudicantes generadoras de incertidumbre para el contribuyente. Por tanto, la prescripción es una institución imprescindible para un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica. Se trata de una figura vinculada a la

consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado. (p. 39)

En ese sentido consideramos que la Seguridad Jurídica tiene como fin principal la justicia. Para el cumplimiento de este principio debemos tener en cuenta dos variables. En Primer lugar, el legislador al emitir una norma deberá garantizar que la misma cumpla con el principio de reserva de ley; además velar porque las normas sean claras, completas, publicitadas y deben asegurar la estabilidad. En segundo lugar, en la aplicación de las normas tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes deberán respetar en todo momento los principios constitucionales del derecho y el espíritu de la norma.

■ Principio de Buena Fe

■ Marco Conceptual

Según el Diccionario de la Real Academia Española “buena fe” se define como rectitud, honradez y el adverbio “a buena fe” se define como ciertamente, de seguro, sin duda. Ambos aspectos, rectitud y seguridad, corresponden a los valores éticos que expresa la buena fe como concepto básico. Es entonces, que comportarse de buena fe significa comportarse lealmente en la confianza de que ese comportamiento leal será correspondido en igual medida por la otra parte. El valor ético-social que se expresa en la buena fe es el de la confianza que no será causa de daño ni para otro ni para uno mismo.

En el intento de dar una definición de buena fe jurídica, técnicamente difícil de definirla para muchos autores, observamos que en la mayoría de casos ésta es relacionada con la lealtad, confianza recíproca, con la creencia de estar actuando conforme a derecho, entre otras similitudes.

Asimismo, algunos lo consideran un estándar jurídico y otros un principio general de derecho, el primero es un modelo o patrón de conducta valorizado por el derecho y que implica cierta tutela jurídica que haga que se comporte de determinada manera. Este estándar no crea reglas no crea deberes. El segundo los considera como guías o ideas fuerzas que tienen contenido normativo propio. Tiene carácter subsidiario opera en defecto legal o frente a la oscuridad de la norma.

La buena fe como concepto general se utiliza para hacer hincapié a supuestos de hecho en casos particulares, mientras que como principio general del derecho (definición que se utilizará para la presente Tesis) se refiere a una apreciación de las personas que al realizar actos jurídicos estén motivados por una actitud honesta, sincera, leal, íntegra, proba tanto en el ejercicio del derecho, como en el cumplimiento de sus obligaciones.

Al respecto, Larenz (1958) señala:

El principio de buena fe, implica que se debe fidelidad a la palabra dada, y no defraudar la confianza, indispensable para las relaciones humanas, y añade que es un “módulo necesitado de concreción”, pero no a través de un juicio subjetivo, sino por el contrario, de un intérprete que se ajuste a las exigencias generalmente vigentes de la justicia. (p. 142)

Creemos que este principio debe ser aplicado correctamente en ambos sentidos del vínculo entre Administración y administrado.

Es así que Saiz (1979) señala:

Es legítimo que el ciudadano confíe en la Administración y que la Administración confíe en el ciudadano. Esta confianza pueden hacerla valer —y hemos visto que así lo hacen— una y otra parte.

(a) La buena fe del ciudadano frente a la Administración consiste en la legítima confianza de que ésta no va a ejercitar sus derechos y prerrogativas más allá del límite trazado por las exigencias del interés general—no del interés de la Administración como tal, ni tampoco del mero interés en la legalidad— y siempre dentro del marco del ordenamiento jurídico. La posición institucional de la Administración hace legítima la confianza del ciudadano en que su honesta relación con la Administración no sólo no le va a ocasionar daño innecesario o injustificado, sino que va a recibir de la Administración la «ayuda, enseñanza y explicación» que evitan ese daño.

(b) La buena fe de la Administración frente al ciudadano consiste en la legítima confianza de que éste no sólo no va a ser desleal con el comportamiento honesto de la Administración, sino que tampoco va a

«utilizar» a la Administración para obtener en su beneficio resoluciones contrarias a la buena fe de otro ciudadano.° (p. 311)

La buena fe subjetiva y la buena fe objetiva

Una vez conceptualizado este principio nos abocamos a tratar de explicar las dos clasificaciones tradicionales que la buena fe establece, la buena fe subjetiva y buena fe objetiva.

Es así que podemos indicar que la buena fe subjetiva hace referencia al sujeto en sí mismo, esa creencia que él tiene que está obrando conforme a derecho y que no está infringiendo la ley. Es la convicción o la conciencia de creer que se está obrando conforme a derecho, pero se encuentra ante esa situación por error o ignorancia. Ha llegado a ese error aun cuando en todo momento tuvo la diligencia debida, es decir, no hay culpa imputable. En otras palabras, sirve para legitimar una atribución defectuosa. Aquí se impone el actuar de los incididos como lo haría una persona honorable.

Por otro lado, la buena fe objetiva generalmente se vincula con probidad, lealtad y fidelidad. Es cómo se comporta con terceros un individuo dentro de un parámetro normativo en una relación jurídica. Impone el deber de obrar con lealtad y rectitud durante todas las etapas del contrato, es decir, antes de firmar el contrato, durante la ejecución del contrato y posterior con las interpretaciones del mismo. Se protege la legítima creencia de haber obrado conforme a derecho y la razonable ignorancia que tiene una persona de que no se daña a un tercero.

Al respecto Moreno (1993) señala:

El supuesto subjetivo cumple una función sanatoria de conductas impropias o torpes que de otro modo tendrían carácter ilícito; por el contrario, en el supuesto objetivo cumple una función normativa sobre conductas aparentemente correctas, cuya incorrección o mala fe se impide y sanciona. De ahí que quepa afirmar que la buena fe, en su dimensión objetiva, constituye un límite general al modo de ejercicio de los derechos subjetivos; y ello porque el ejercicio que transgreda las reglas de comportamiento impuestas por ese canon ético-social, a pesar de ser, en

apariencia, jurídicamente regular y admisible, llevará aparejada la pérdida de la protección jurídica que el derecho otorga a su titular. (p. 266)

La buena fe en la Constitución Política del Perú

Por su parte la Constitución Política del Perú establece que son principios y derechos de la función jurisdiccional: El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley. En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario (Constitución del Perú, numeral 8, artículo 139).

Tanto los principios generales del derecho (incluido el principio de buena fe) como los derechos consuetudinarios son normas jurídicas que no están escritas pero que deben ser cumplidas ya que en el tiempo se han hecho costumbre cumplirlas por todos; es decir, se ha hecho uso de esa costumbre que se desprende de hechos que se han producido repetidamente, en el tiempo.

Por lo general se caracterizan por ser fuentes que tienen fuerza subjetiva y se recurre a ellos cuando no existe ley o una norma jurídica escrita no es clara. En ese sentido, podríamos decir que la buena fe se encuentra recogida de forma tácita dentro de nuestra Constitución Política como marco normativo para afrontar las actuaciones de las Entidades Públicas, claro está, sin vulnerar o colisionar con otros principios como por ejemplo el de reserva de ley.

Pronunciamiento del Tribunal Constitucional

Por su parte el Tribunal Constitucional del Perú nos da una clara muestra de cómo se debe aplicar o entender la buena fe o la confianza legítima en actuaciones de la Administración señalando lo siguiente:

Este análisis resulta, a mi juicio, equivocado, pues acarrea la absolutización del principio de reserva de ley frente al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, e incompleto, por cuanto soslaya sin fundamento alguno la situación de hecho que subyace a la solución de la presente controversia: una situación de incertidumbre jurídica generada por el propio legislador tributario y de tal envergadura que indujo a error

no sólo a los contribuyentes, sino también a la propia Administración Tributaria.

Así, la posición adoptada asume dos premisas esenciales. La primera está referida al rol que cumple el principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico, incluido desde luego el tributario, como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos frente a los administrados, y que en el caso de los tributos cautela y fortalece la confianza de los administrados en la certeza del Derecho vigente. En tal tenor, resulta de inexorable importancia que el legislador elabore una regulación abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, y que no implique cambios normativos no razonablemente previsibles. La segunda está vinculada con la finalidad perseguida por el beneficio de crédito por reinversión: la mejora en la calidad de la prestación del servicio público de educación superior. A partir de ello, sostengo que en el presente caso la situación de incertidumbre jurídica generada por la deficiente técnica legislativa empleada por el legislador tributario, y ratificada incluso por la propia Administración Tributaria (sobre el término de vigencia del aludido beneficio tributario), resulta a todas luces lesiva del principio de seguridad jurídica, porque socava la certeza y predictibilidad del Derecho y la confianza de los ciudadanos en él.

Ahora bien, esta postura no pretende en modo alguno negar o desconocer el principio de reserva de ley exigible cuando se otorga cualquier beneficio tributario, pues en el marco de un Estado constitucional de Derecho no resulta admisible la invocación de cualquier deficiencia técnica en la redacción de la norma tributaria para avalar su eventual inconstitucionalidad, sino que esta se enjuiciará según las circunstancias específicas que concurren en cada caso.

... el Tribunal Constitucional no ha irrumpido las competencias del legislador tributario; sino que, por el contrario, ha cumplido con su labor de cautelar la confianza de los contribuyentes en la certeza del Derecho, al garantizar la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica en el

plano de una materia tan delicada como es el derecho tributario. (Sentencia recaída en el Expediente N.º 2053-2013-PA/TC, 2016, pp. 15-16)

En esta Sentencia se puede observar claramente cuál es el criterio del Tribunal Constitucional, dándole fuerza y competencia al principio de buena fe al momento de evaluar y calificar el actuar de la Administración, indicando que las señales que se le daba al contribuyente en el caso evaluado sumado a la deficiente técnica legislativa hacían suponer al administrado que estaba actuando de forma correcta. Pretender desconocer ese hecho va en contra de la labor constitucional de cautelar la confianza y la seguridad jurídica.

La buena fe en el Código Tributario

En el plano tributario el Código Tributario señala lo siguiente:

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. (Norma IX del Título Preliminar, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013)

Del mismo modo, debemos señalar que:

Los procedimientos especiales seguidos ante la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (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. (Decreto Legislativo N.º 1311, 2016).

Como se puede observar el Código Tributario nos indica que en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, se pueden aplicar normas distintas como los

principios generales del derecho (incluido el principio de buena fe) siempre que no las desnaturalicen; y por otro lado el Decreto Legislativo 1311 hace una remisión de manera supletoria a la aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General permitiendo la utilización del principio de confianza legítima. Consideramos en base a estas aseveraciones que es posible aplicar este principio a las actuaciones tributarias.

Aplicación de la buena fe en otros países

Al respecto el Código Tributario chileno dispone que:

El servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. (Ley 20780, 2014, artículo 10)

Asimismo, hasta antes de la introducción de esa norma, el Código Tributario de Chile se refería a la buena fe disponiendo que:

No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular. (Decreto Ley N.º 830, 1998, artículo 26)

En otras latitudes del mundo el concepto de buena fe también ha sido tomado en consideración, como ejemplo debemos mencionar que para el Tribunal Supremo Español la buena fe es la creencia íntima de que se ha obrado conforme a derecho y se cumplen las obligaciones sin intención dañosa, abusiva o fraudulenta, de esta forma lo que se busca es proteger la confianza que fundamentalmente se puede haber manifestado y transmitido en al tercero además de atribuir el deber de coherencia en el comportamiento propio.

La vigencia del principio de la buena fe en el ámbito sancionador tributario español es incuestionable, más aún si tenemos en cuenta que el legislador busca mantener

la relación jurídico-tributaria como eje fundamental de las relaciones entre la Hacienda pública y los obligados tributarios. En ese sentido, podríamos inferir que la buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente, se presume.

Al respecto, el Tribunal Supremo de España nos da los lineamientos para entender cuando se configura una violación al principio de confianza legítima. Al respecto señala:

...haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 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 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. (Sentencia recaída en el Expediente N.º 1031/2010, 2010)

Del mismo modo, la Corte Constitucional de Colombia ha definido este principio de la siguiente manera:

El principio de confianza legítima, como lo ha manifestado la Corte 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 (CP art. 83), 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. (Sentencia recaída en el Expediente N.º T-034/04, 2004)

Nuevamente estamos ante una definición de confianza legítima o buena fe en la cual se presupone que la expectativa que genera un sujeto en las manifestaciones de conducta que realiza hacia un tercero genera un grado de confianza tal, que debería generarse una protección de índole constitucional que haga que no se varíen las circunstancias que lo rodean y lo dejaron en esa situación.

■ Coexistencia de la buena fe y el principio de legalidad

En este punto nos hacemos una consulta que muchos se deben estar haciendo ¿es compatible la aplicación del principio de buena fe con el principio de legalidad que rige la actividad de la Administración?

Al respecto, Sainz (1979) menciona:

Decir que la buena fe no es necesaria en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos porque tales relaciones están sometidas al principio de legalidad, lo que implica que las controversias que aquí pueden surgir deben resolverse exclusivamente por las normas que rigen la actividad de la Administración responde a una concepción equivocada del alcance del principio de legalidad.

El que sólo sea legítima la actuación administrativa cuando cuenta con una cobertura legal previa no implica que esa actuación quede sometida exclusivamente a la norma que la ampara. La cobertura legal previa condiciona *ab initio* la legitimidad de la actuación administrativa, pero no agota, en modo alguno, la regulación íntegra de esa actuación. «Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» (art. 9º,1 de la Constitución). La

Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» (art. 103,1 de la Constitución). Toda la actividad de la Administración está sometida al «ordenamiento jurídico», al «Derecho», por tanto, también a los principios generales que lo integran y dan sentido.

Agrega además que ... El principio de legalidad es sólo uno de los elementos del estado de derecho. El estado de derecho «propugna como valores superiores de un ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad» (artículo 1.º de la Constitución), por tanto, algo más que la estricta legalidad. Junto a ésta la Constitución pretende garantizar la seguridad jurídica (art. 9º,3) y la paz social por la vía del Derecho (art. 10,1). El principio de la buena fe —reconocimiento jurídico del valor ético social de la confianza— es elemento esencial para la paz y la seguridad jurídica. A este principio, está sometida la Administración en cuanto que es uno de los valores fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico. (p. 312)

En este punto estamos totalmente de acuerdo con lo escrito por Sainz Moreno, el principio de legalidad no excluye que se pueda aplicar el principio de buena fe como algunos autores pretenden sostener. No obstante, consideramos y postulamos que el principio de legalidad sí delimita su aplicación ya que las actuaciones de la Administración Tributaria se basan justamente en aplicación de normas con rango de Ley.

En ese sentido, para poder introducir la buena fe en materia tributaria creemos que se deberá contar con evidencia certera que la Administración Tributaria identificó y aprobó el actuar del contribuyente, ya sea aceptando y validando lo que viene haciendo o porque tal vez hay hechos específicos y tangibles con los cuales la Administración hizo generar en el contribuyente la confianza necesaria que lo que está haciendo lo está haciendo bien, como es el caso de los Programas de Declaración Telemáticas (PDTs) que analizaremos más adelante.

Asimismo, entendemos que para que se configure buena fe debe existir una conducta coherente de la Administración que demuestre a través de, no solamente

informes escritos, sino también de comportamientos o señales que está dispuesta a mantener y sostener una interpretación que ha puesto de manifiesto como posición propia.

En adición, podemos considerar estas ideas fuerzas señaladas por Gabriel Donayre:

El principio de confianza legítima constituye un principio que emana del principio de seguridad jurídica, pero desde la perspectiva del administrado, y se sustenta en el principio de buena fe y en la doctrina de los actos propios.

El principio de confianza legítima es aplicable al derecho tributario, como a cualquier otra rama del Derecho Público.

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. (Como se citó en Ministerio de Economía y Finanzas, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2017, p. 33)

Tomando en consideración el capítulo anterior, 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 contribuyentes ajustan su conducta a un determinado criterio administrativo de interpretación de la norma, y se produce un cambio de criterio que no es previsible, consideramos que igual se estaría vulnerando la confianza legítima.

La buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente limita la conducta deshonestas y exige ese deber de cooperación que es inherente a los seres humanos. Hoy se acepta de manera espontánea que, en una sociedad democrática y liberal, nadie puede estar excluido de la obligación de actuar de buena fe, más aún cuando el Perú es un Estado Constitucional de Derecho.

De esta manera, la buena fe en materia tributaria ofrece una ventana hasta ahora desconocida al momento de ponderar o evaluar la legalidad de la actuación del Estado y de los contribuyentes. Esa ponderación abarca todas las funciones del Estado (legislativa,

administrativa y judicial), y por ende somete toda la actuación estatal a ese standard de evaluación constitucional.

Con todo lo mencionado creemos que cada vez es más aceptado tanto para la Administración como para los administrados que se deben incorporar los principios del campo administrativo general, al mundo administrativo tributario. De esta manera el principio de confianza legítima, aceptado en la Ley del Procedimiento Administrativo General y el principio de buena fe incluido en la misma Ley y tácitamente en nuestra Constitución Política se necesitan de manera explícita en el campo tributario para que no quede duda de su aplicación.

Asimismo, consideramos que las actuaciones administrativas que reflejen un criterio de la Administración Tributaria no deben ser desconocidas por ella por el solo hecho de no haber sido emitidos formalmente (mediante un Informe escrito). Cada vez es más evidente que en el Poder Judicial los contribuyentes están logrando hacer valer el principio de confianza legítima y buena fe. Al respecto, hemos analizado varias Sentencias a lo largo de este capítulo tanto del Perú como de otros países que sustentan lo antes mencionado.

Con esto se observa claramente que esta posición es una estándar mundial, en el Perú recién se está discutiendo porque el Código Tributario no lo menciona y esto da pie a que algunas personas puedan querer interpretar la norma de forma positiva sin considerar los Principios Constitucionales. En otras latitudes del mundo la confianza legítima y la buena fe en materia tributaria no se discute, se aceptan mientras no colisione con la reserva de Ley o el principio de legalidad. En ese sentido, creemos que si en la práctica se le diera la relevancia que merece la Ley del Procedimiento Administrativo General no habría lugar a discusión.

Además, el principio de buena fe que se encarga de predicar el deber y la obligación del Estado y de los particulares de obrar con lealtad, sinceridad y ajustados a una conciencia recta basados en la colaboración y confianza; no solo condicionan el obrar de la administración en todas sus actuaciones, sino también obligan a los particulares a manifestar una misma y regular conducta en su acción frente a las autoridades.

Concluiremos diciendo que la buena fe es uno de los principios generales del Derecho, uno de aquellos valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, sobre

los cuales se constituye éste como tal. Es un principio que sirve a la seguridad jurídica incorporando el valor ético-social de la confianza en sus actuaciones.

Teoría de los Actos Propios

1.3.1 Marco conceptual

Conceptualmente la teoría de los actos propios se encuentra estrechamente vinculada al principio de buena fe y es ésta teoría la que nos señala qué ocurre cuando se tiene conductas contradictorias respecto de un hecho o comportamiento previamente adoptado por el mismo sujeto.

Como ya sabemos el principio de buena fe impone un deber más. Este principio, recibido, aceptado y que inspira nuestro sistema jurídico, es la base de ese comportamiento que han de preservar las partes en una relación jurídica, el deber de ser coherente.

A continuación, detallamos algunas definiciones dadas por autores conocedores de la materia:

Marcelo J. López Mesa y Carlos Rogel Vide señalan que: “la Teoría de los Actos Propios, consiste en una limitación al ejercicio de un derecho, que reconoce como fundamento una razón de política jurídica: la protección de la confianza suscitada por el comportamiento antecedente, que luego se pretende desconocer”. (Como se citó en Fernández, 2018, p. 52)

Asimismo, el profesor Fueyo Laneri define la Teoría de los Actos Propios como:

Un principio general de derecho, fundado en la buena fe, que impone un deber jurídico de respeto y sometimiento a una situación jurídica creada anteriormente por la conducta de la misma persona, evitando así la afectación a un interés ajeno y el daño consiguiente, la teoría obliga a una conducta leal, honesta, confiable y que encuentra apoyo natural en la moral. (Como se citó en Fernández, 2018, p. 52)

Según Alejandro Borda, la teoría de los Actos Propios constituye: “una regla de derecho que se deriva del principio de la buena fe, el cual sanciona como inadmisibles toda pretensión lícita pero objetivamente contradictoria con respecto al propio

comportamiento anterior efectuado por la misma persona” (Como se citó en Fernández, 2018, p. 53).

Como podemos observar todas las definiciones se encuentran orientadas a exigir a las partes un comportamiento coherente, distante de cualquier cambio de conducta que pueda ser perjudicial para una de las partes, excluyendo por completo todo actuar que involucre una generación de confianza en un tercero, a razón de actuaciones precedentes, para luego desconocerlas.

Esto tiene sentido y se explica claramente ya que no sólo la buena fe sino también la seguridad jurídica se encontraría vulnerada si se aceptará como válido este actuar. Es inaceptable que alguna persona obre de determinada manera generando consecuencias en terceros para luego optar por desconocer parcialmente esas premisas con el afán de aumentar su propio provecho. Nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos y menos aún ejercer una conducta incompatible con la que se asumió inicialmente.

Creemos que lo que busca esta teoría es crear consciencia en las personas y que regidas por ésta teoría actúen de forma consecuente en su día a día. Busca sancionar a las personas que obren de forma contradictoria negándoles la posibilidad de reclamar algo que hubiera podido reclamar en una primera instancia si su actuar no hubiera sido incongruente.

Esta teoría al igual que el principio de la buena fe parten de la premisa que las personas actúan en un ambiente de confianza hacia los demás. Esta confianza generada hace que se reciban señales que se está obrando de forma correcta, con la idea que posteriormente no se podrá exigir un derecho por un cambio de opinión o parecer.

Características de los Actos Propios

Una vez definido el concepto, analizaremos cuáles son los requisitos o supuestos que se deben producir para aplicar la doctrina de actos propios.

En relación a esa consulta Alejandro Borda (2000) menciona:

La teoría de los propios actos requiere de tres condiciones o requisitos para que pueda ser aplicada:

a) Una conducta anterior relevante y eficaz.

- b) El ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona que crea la situación litigiosa debido a la contradicción — atentatoria de la buena fe— existente entre ambas conductas.
- c) La identidad de sujetos que se vinculan en ambas conductas.

La Conducta Vinculante o Primera Conducta

La conducta es el acto o la serie de actos que revelan una determinada actitud de una persona respecto de algunos intereses vitales.

La conducta importa una toma de posición frente a una situación determinada, refleja una actitud. La primera o anterior conducta debe ser jurídicamente relevante. Esto significa que la conducta debe tener, en el mundo del derecho, trascendencia, deslindándose de las conductas sin valor jurídico y de aquellas otras que requieran imperativamente una forma determinada que no fuese cumplida. Además, debe tener una relevancia tal que permita suscitar la confianza de un tercero.

La Pretensión Contradictoria

El segundo requisito que debe existir para permitir que la teoría de los propios actos sea aplicada es el de la pretensión contradictoria. Esta expresión (“pretensión contradictoria”) encierra distintos matices: por un lado, es la realización de una nueva conducta o un nuevo acto, por otro lado, esta conducta o acto importa ejercer una pretensión.

La pretensión para que pueda ser calificada como contradictoria debe reunir tres condiciones: a) debe tratarse de un acto o conducta realizado con posterioridad a otro anterior, b) debe estar dirigido a obtener de otro sujeto un comportamiento determinado (por lo que las conductas o actos que no estén dirigidas a nadie en especial no constituyen pretensiones), y c) debe importar el ejercicio de un derecho subjetivo digno de protección, pero en otro contexto, pues —en el caso concreto- resulta inadmisibles por ser contradictoria de la primera conducta.

Los Sujetos

El tercer elemento necesario para que pueda aplicarse la teoría de los propios actos es que los sujetos que intervienen en ambas conductas — como emisor o como receptor— sean los mismos. El sujeto activo, esto es la persona que ha observado determinada conducta -con fundamento en una facultad o un derecho subjetivo-, debe ser el mismo que pretende luego contradecir esa primera conducta. El sujeto pasivo, es decir la persona que ha sido receptor o destinatario de ambas conductas, también debe ser el mismo. Si falta tal identidad no puede aplicarse la teoría en estudio. (pp. 43-47)

Resumiendo lo indicado por Borda, podríamos decir que es necesario que exista una conducta previa y una pretensión posterior originaria de la misma persona de cambiar su posición y que a su vez ambas se hayan producido frente al mismo sujeto y bajo el marco de la misma relación.

Asimismo, además de las condiciones mencionadas deberá existir un sentido unívoco que la toma de posición del sujeto respecto de las circunstancias de una relación sean contradictorias o incompatibles entre sí. Del mismo modo, se deberá revisar que dentro del ordenamiento jurídico no haya norma que consienta la contradicción.

Lo que se busca es un escenario en el cual el sujeto pasivo demuestre que el sujeto activo ha desplegado con anterioridad una conducta que, interpretada de buena fe, demuestre la contradicción o incompatibilidad con la nueva postura del titular del derecho.

De esta forma, destruye la confianza que para el sujeto pasivo daba a entender la conducta previa del sujeto activo. Por lo que, dicho quiebre de confianza ha de considerarse contrario a los principios que hemos mencionado a lo largo de todo este capítulo, en cuanto el titular del derecho no puede actuar a su libre albedrío, jugando con las expectativas depositadas en las personas que con él se relacionan.

Con todo esto queda claro que para la aplicación de esta Doctrina se necesita una evidente contradicción, es decir, que existan y se manifiesten dos conductas; la primera relacionada a una confianza que se ofrece a los demás y una segunda que atente precisamente contra ésta confianza entregada.

■ Actos propios según los Tribunales Constitucionales

En referencia a la Teoría de los Actos Propios el Tribunal Constitucional Español menciona lo siguiente:

La llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos. Quiere ello decir que, aunque tal doctrina puede ser aplicable a las relaciones jurídicas regidas por el Derecho administrativo y por el Derecho público en general, como ha venido reconociendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sólo puede serlo con las necesarias matizaciones, que no la desvíen de los principios rectores que constituyen su fundamento último, que son, como acabamos de recordar, la protección de la confianza y la protección de la buena fe. (Sentencia recaída en el Expediente N.º 73/1988, 1988)

Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú hace una referencia expresa al concepto de actos propios y al correcto uso de este al momento de interpretar las actuaciones de la Administración y los administrados indicando lo siguiente:

Ahora bien, se advierte que, en relación con el despido de la demandante, existen dos puntos principales que deben ser dilucidados a fin de determinar si es que el accionar de la administración, en concreto, de la Municipalidad Regional del Callao, resultó o no compatible con el conjunto de derechos, bienes y principios amparados por la Constitución: i) en primer lugar, si es que el accionar de la entidad demandada fue contrario a la doctrina de los actos propios; y ii) si es que la entidad demandada, habida cuenta del plazo transcurrido, tenía aún habilitada la

potestad de declarar la nulidad del acto administrativo que reconoció el acceso de la demandante al cargo que posteriormente ocuparía.

En relación con el primer punto, no es irrelevante desde el punto de vista constitucional que la administración pública, en su accionar, debe someterse a determinados principios, los cuales, en determinados casos, cuentan con soporte constitucional. En dicho marco, la doctrina de los actos propios adquiere especial notoriedad. De conformidad con ella, a la administración pública le está vedada la posibilidad de desconocer, por su propia acción, aquellos actos que hubiera avalado con anterioridad, más aún si de los mismos se puede desprender el reconocimiento de determinados derechos subjetivos a favor de las personas. Como es evidente, este principio no es de aplicación absoluta, por lo que admite determinadas limitaciones siempre y cuando se resguarden otros derechos o bienes que la misma administración, por el mandato que se le ha conferido, se encuentra obligada a proteger. (Sentencia recaída en el Expediente N.º 02355-2013-PA/TC, 2018)

Como se puede observar, los Tribunales Constitucionales para resolver los casos evalúan las operaciones a la luz de los principios de buena fe, actos propios, seguridad jurídica que son el norte para poder orientar las conductas de la Administración y los administrados. No es lógico que se reciban señales que te generan una convicción que actúas de acuerdo a Ley, las sigas, las adoptes y luego a partir de un acto nuevo te lo pretendan desconocer. Si actúas de buena fe y te allanas a lo que dice la autoridad lo mínimo que esperas es que ésta actúe en base a ese criterio y sea consecuente con sus actos previos.

En conclusión, la prohibición de ir en contra de los propios actos ha sido utilizada desde el derecho romano para proteger la coherencia en el comportamiento de las partes en el manejo de los negocios. Si bien queda claro que es una noción que debe delimitarse muy claramente para evitar su uso desmedido, es una figura útil para la interpretación de los contratos, en la medida que siendo una doctrina que se deriva del principio de la buena fe, constituye una herramienta importante para descubrir la voluntad traducida en el acuerdo y no solamente la voluntad de cada contratante de forma independiente.

Es así que, atender a las circunstancias particulares de cada caso, no implica un atentado a la seguridad jurídica sino por el contrario se protege la justicia que se busca, siempre que se realice de forma prudente.

La doctrina de los actos propios es de mucha utilidad, pues sobre la base del principio de la buena fe, tiene como función principal salvaguardar la confianza suscitada razonablemente y al mismo tiempo desincentivar las conductas contradictorias.

Asimismo, debemos mencionar que la doctrina de los actos propios es una doctrina de carácter defensivo, no ofensivo. Es decir, sirve para que la Administración o los administrados puedan defenderse de una actuación que pretenda aplicar una consecuencia jurídica que ha perdido esa calificación ya que la conducta anterior indicó, en buena fe, que dicha consecuencia jurídica no sería aplicable. Esta indicación puede ser formal o táctica mediante señales recibidas.

Diez Picazo (2014) refiere a modo de conclusión en su estudio:

Todo el camino que hemos recorrido hasta aquí nos ha servido para sentar esta conclusión: el acto de formular una pretensión contradictoria con el sentido objetivo que, según la buena fe, debía atribuirse a una conducta anterior del mismo sujeto, es un acto inadmisibles. (p. 243)

Para finalizar, podemos decir que la doctrina de los actos propios tiene por regla que nadie puede ir contra sus propios actos y como norma de vida es un mandato de observar y preservar una conducta coherente.

■ Acto Administrativo

■ Marco Conceptual

En términos generales podemos definir como Acto Administrativo a toda manifestación de la Administración pública que producirá efectos jurídicos en ejercicio de una potestad administrativa que se le otorgue, sobre obligaciones, derechos e intereses de los administrados.

Al respecto García de Enterría y Fernández (1996) señalan que: “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”. (p. 522)

En el mismo sentido, Morón (2014), señala que: “El acto administrativo es el resultado jurídico de un proceso de exteriorización intelectual que es emanado de cualquiera de los órganos de las entidades, para concretar en un supuesto específico la potestad conferida por ley”. (p.123)

Respecto a los Actos Administrativos normados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Morón (2014) señala que:

El régimen general de la ley ha sido pensado en función de los actos emanados de órganos unipersonales, de suerte que los requisitos comunes de competencia, objeto, finalidad pública, motivación y procedimiento regular, son comunes de todos los actos administrativos, cualquiera sea su naturaleza, origen o alcance. (p. 143)

Como es de suponer el acto administrativo sólo puede proceder de una Administración pública, es decir de poderes o entidades con personalidad jurídica pública. Cabe precisar que en todos los casos es necesario que el acto administrativo lo emita el órgano competente y autorizado.

Asimismo, las declaraciones que son actos administrativos son manifestaciones intelectuales unilaterales y no necesitan de la voluntad u opinión del administrado. No obstante, las mencionadas declaraciones pueden expresar voluntad, juicio o conocimiento; con efectos jurídicos que crean, modifican o extinguen derechos o deberes de los mismos administrados e inclusive pueden modificar sus posibilidades de gestión.

Al respecto Huapaya (2010) indica que:

En las declaraciones de *juicio*, el autor, no solamente expone lo que sabe y conoce, sino que además “opina” y “enjuicia” el fenómeno que se le presenta. En tal sentido, cuando emite una declaración de juicio, la Administración manifiesta una opinión en relación a un hecho, acto o cualidad de una persona o una cosa. Ejemplo de estas declaraciones de juicio, en el ámbito del acto administrativo, lo constituyen los informes, dictámenes, opiniones consultivas, calificaciones, evaluaciones, rendiciones de cuentas, actos de fiscalización, entre otros

En las declaraciones de conocimiento, la voluntad humana juega un mínimo papel, puesto que, en ellas, el autor manifiesta lo que conoce, o sabe o le consta de alguna manera. MORELL refiere que las declaraciones de conocimiento constituyen aquellas declaraciones por medio de las que la Administración exterioriza datos o realidades que ha constatado previamente, verificando la existencia de un hecho, un acto, o una cualidad de una persona o una cosa. Ejemplo de estas declaraciones lo constituyen los actos certificantes, los diligenciamientos, anotaciones o registraciones de títulos o documentos, actos o trámites y el levantamiento de actas o la referencia de órdenes verbales o los actos de información o comunicación.

En una declaración de deseo, la voluntad exteriorizada refleja una intención, sugerencia o propuesta, esto es una intención exteriorizada, en determinado sentido. Se trata de declaraciones de una intención determinada, destinadas a provocar conductas o actitudes en otros sujetos. (p. 119)

Cabe indicar que en algunos casos es necesaria la voluntad del administrado para la existencia de un Acto Administrativo, como por ejemplo los actos administrativos en los cuales se expresa aceptación; tal es el caso en el ámbito tributario de la Resolución de Intendencia que expresa la aceptación ante una solicitud de compensación de tributos por parte del administrado.

Además, en el ámbito tributario, el acto administrativo debe ser motivado, tal como lo establece el Código Tributario que señala, “Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos” (Decreto Supremo 133-2013-EF, 201, artículo 103).

Sobre este requisito Durán y Mejía (2011) señalan que:

Motivar un acto administrativo es también un derecho de los administrados, en la medida que se procura dar cumplimiento a la garantía de un Debido Proceso en sede administrativa y así evitar la arbitrariedad e ilegalidad administrativas, conforme lo ha expuesto el TC. Así, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 2192-2004-AA/TC, el TC estimó

que (e)n la medida [en] que una sanción administrativa supone la afectación de derechos, su motivación no sólo constituye una obligación legal impuesta a la Administración, sino también un derecho del administrado, a efectos de que este pueda hacer valer los recursos de impugnación que la legislación prevea, cuestionando o respondiendo las imputaciones que deben aparecer con claridad y precisión en el acto administrativo sancionador. (p. 243)

Clasificaciones de Acto Administrativo

Existen diversas clasificaciones de los actos administrativos, sin embargo, abordaremos dos clasificaciones relevantes para esta tesis:

- En primer lugar, debemos tener en cuenta la clasificación de los actos administrativos según sus destinatarios. Se pueden identificar dos clases, los actos administrativos generales y los actos administrativos individuales.

Al respecto, los actos administrativos generales son aquellos de interés de una pluralidad de destinatarios identificados o identificables; los cuales a su vez pueden ser de un número determinado o indeterminado de sujetos. Cabe indicar que la generalidad a la cual nos referimos es respecto al número de interesados, por lo que debemos diferenciar estos actos de los reglamentos, en tanto no tienen un contenido normativo. Los actos administrativos generales al igual que los reglamentos, deben ser publicados con efecto de transmitir lo expuesto a los interesados, esto debido a que muchas veces la administración no tiene identificado el grupo de administrados interesados.

Por otro lado, el acto administrativo individual se refiere a aquellos destinados a un sujeto o varios sujetos siempre que pertenezcan a un grupo completamente identificable y delimitado. Es necesario indicar que en algunos casos los actos administrativos individuales requieren de la solicitud o de la aceptación previa de parte del administrado. Asimismo, la administración para transmitir su decisión u opinión en estos casos debe de notificar al sujeto o sujetos interesados, según sea el caso.

- En segundo lugar, tenemos la clasificación según la forma de exteriorización. En esta clasificación se pueden identificar los actos administrativos expresos, tácitos y presuntos. Diferenciándose entre sí por el modo en el cual la administración expresa su voluntad a los interesados.

Así, los actos administrativos expresos se refieren generalmente a las manifestaciones a través de un medio escrito, por ejemplo, las administraciones pueden expresar su voluntad, a través de cartas, oficios, informes, entre otros. Este modo de exteriorización es el modo más utilizado y se considera conveniente, en tanto obliga a la administración emisora del acto a fundamentar su decisión u opinión. No obstante, además de los medios escritos, en esta clase de actos también debemos incluir los signos y señales. Sin embargo, los últimos son más frecuentes en organismos que regulan el tránsito vehicular.

Por su parte los actos administrativos tácitos, son aquellos que se exteriorizan implícitamente a través de una conducta de la administración, por la cual el administrado puede deducir la posición de la administración sobre determinado hecho o tema. La deducción que alcanza el administrado debe ser racional y concordado con lo que las leyes vinculadas indican.

Por último, en esta clasificación debemos mencionar los actos administrativos presuntos, los cuales se refieren a aquellos en los que por norma la administración sólo debe de guardar silencio para dar a conocer su voluntad, denominado “silencio administrativo positivo”.

Actuaciones de la administración que no son actos administrativos

Cabe indicar que, las administraciones públicas actúan de distintas formas, siempre dentro del ámbito del derecho administrativo, por lo que consideramos importante diferenciar los actos administrativos de aquellas otras actuaciones que no constituyen propiamente un N.º

Al respecto García de Enterría y Fernández (1996) señalan que:

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 y 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.) (p. 521)

A continuación, detallaremos actuaciones de la administración que no califican como acto administrativo:

- En primer lugar, debemos mencionar las Actuaciones Materiales o Hechos Materiales, las cuales no consisten por sí mismos en una declaración, más bien corresponden al desarrollo de una actividad que tiene soporte jurídico directo o indirecto. Sin embargo, pueden existir comportamientos materiales, que de forma implícita o tácita manifiesten una declaración y por ello constituyan un acto administrativo y no un hecho material.

Salazar (2009) señala que:

Los hechos administrativos o también denominados actuaciones materiales son manifestaciones físicas realizadas en ejercicio de función administrativa. Son de gran diversidad, estando algunas de ellas regidas por normas de ejecución. Tienen una vinculación muy estrecha y por lo general apoyan la generación o cumplimiento de otras formas jurídicas administrativas o figuras jurídicas. (p. 29)

- Otra manifestación que no se considera Acto Administrativo son los Actos de Administración, los que son emitidos con el fin de organizar internamente las actividades de un órgano público, los mismos no producen efectos jurídicos sobre los administrados.

Salazar (2009) señala que:

Se entiende como actos de administración al conjunto de decisiones y actuaciones cuyo impacto inmediato es hacia el interior de las entidades de la Administración Pública y que tienen como propósito que dichas entidades alcancen niveles adecuados de eficiencia y eficacia, de modo que estén en condiciones de ejercer apropiadamente su rol. (p. 26)

- Respecto a los “Reglamentos” o Disposiciones Administrativas, si bien cumplen con las características de un acto administrativo, se diferencian de ellos, en el sentido que el reglamento contiene una norma jurídica, es decir, forma parte del ordenamiento jurídico, mientras que el acto administrativo aplica la norma.

Al respecto, Salazar (2009) señala que:

Cada reglamento, formalmente, consiste en una declaración unilateral emitida por una entidad de la Administración Pública y, materialmente, es la norma jurídica que surge como consecuencia de la mencionada declaración, caracterizada dicha norma jurídica por producir efectos jurídicos generales, por cuanto afecta situaciones jurídicas colectivas; aunque circunscribiendo su contenido a la viabilización de mandatos establecidos por normas con naturaleza de ley o llenando de contenido a conceptos que ésta última expresa de manera genérica. (p. 24)

- Por último, respecto a los contratos celebrados entre las Administraciones Públicas y entidades particulares, debemos recordar que el contrato como tal es un acuerdo de mutuo consentimiento, por lo que no constituye un acto administrativo. No obstante, es importante señalar que en el ámbito público es la administración quien determina a través de un acto administrativo con quien contrata o cuales son los requisitos para contratar a un ente privado.

Salazar (2009) señala que:

En el ámbito del Derecho Público, la relación contractual vincula a dos (o más) sujetos, aunque en este caso se presentan dos posibilidades: a) uno de ellos ejerce poder (específicamente función administrativa del poder) y el otro su libertad, o b) uno de los sujetos ejerce poder y el otro sujeto

también ejerce poder. En tal sentido, la relación subyacente a los contratos de la Administración Pública es la de poder con libertad o la de poder con poder; de lo cual se deriva que la construcción del régimen contractual público debe girar en torno a dichas posibilidades de vinculación, estableciendo los principios y normas que garanticen las facultades, deberes, derecho y obligaciones involucrados en tales relaciones. (p. 26)

A modo de conclusión debemos indicar que, si bien en la práctica sólo son considerados actos administrativos aquellos emitidos formalmente, es decir a través de documentos emitidos de forma escrita; debemos recordar que existen otras formas de expresión de un acto administrativo tal como lo indica la doctrina. Al respecto, es importante señalar que el artículo 103 del Código Tributario hace referencia en la definición de actos de la administración que deben ser motivados y deben constar en los respectivos instrumentos y documentos. De este modo, en nuestra opinión, se deja la posibilidad abierta para considerar otros medios de expresión no escrito como por ejemplo los medios digitales.

CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIA EN EL PERÚ SOBRE LA DUPLICIDAD DE CRITERIO

■ Ley del Procedimiento Administrativo General

La Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que la misma tiene por finalidad:

Establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general. (Ley 27444, 2019, artículo 3)

Es decir, las actuaciones y potestades públicas de las Administraciones se encuentran sujetas al ordenamiento constitucional y legal.

Estas leyes son consideradas normas comunes que regulan todos los procedimientos administrativos realizados en las entidades del Estado, dentro de las cuales también se consideran los procedimientos especiales. Además, éstos procedimientos especiales que crean y regulan leyes no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley, es decir, se entiende como un piso (mínimo) para las demás leyes.

■ Principios del procedimiento administrativo general

En efecto, el Artículo IV del Título Preliminar de la mencionada Ley señala 19 principios sobre los cuales se sustenta el procedimiento administrativo. Al respecto consideramos existen dos principios que se encuentran estrechamente vinculados al tema que abordamos (duplicidad de criterio) y se encuentran expresamente recogidos como sigue:

Principio de buena fe procedimental

El Principio de buena fe procedimental señala que:

La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. La autoridad administrativa no puede actuar contra sus propios actos, salvo los supuestos de revisión de oficio contemplados en la presente Ley.

Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procedimental. (Numeral 1.8 del Artículo IV del Título Preliminar, Ley 27444, 2019)

Este principio además de propiciar que los partícipes en un procedimiento administrativo actúen con respeto mutuo, colaboración y buena fe, busca principalmente que la interpretación dada a la normativa administrativa no ampare comportamientos contrarios a la buena fe procesal.

Al mismo tiempo, hace mención al deber de la Administración de no actuar contra sus propios actos, derivándolo del principio de la buena fe y preponderando la necesidad por parte de la Administración de mantener una conducta coherente.

Consideramos que, con la incorporación expresa del principio de buena fe, lo que se busca es resguardar esa confianza dada a los administrados por el actuar y la propia conducta administrativa, al haber generado una confianza razonable respecto de una posición adoptada o lo que consideraban como un hecho cierto.

Es decir, si partimos de la premisa que los administrados también actúan bajo este principio de buena fe, confiando en las señales que reciben por parte de la Administración, no resulta razonable que la autoridad actúe de determinada forma evidenciando alguna apariencia legítima generando confianza para luego pretender actuar contra quien confió en esa posición.

Como bien afirma Gonzales Pérez:

La Administración Pública y los administrados han de adoptar un comportamiento leal en todas las fases de constitución de las relaciones hasta el perfeccionamiento del acto que les de vida y en las reacciones frente a los posibles defectos del acto. Han de adoptar un comportamiento leal en el desenvolvimiento de las relaciones en las dos direcciones en que se manifiestan: derechos y deberes. Y han de comportarse lealmente en el momento de extinción: al ejercer las potestades de revisión y anulación y al soportar los efectos de la extinción, así como en el ejercicio de las acciones ante la jurisdicción contencioso-administrativa. (Como se citó en Juan Carlos Morón, 2014, p. 84)

Principio de predictibilidad o de confianza legítima

El principio de predictibilidad o de confianza legítima indica que:

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. (Ley 27444, 2019, numeral 1.15 del artículo 4 del Título Preliminar.)

Este principio está directamente vinculado a la predictibilidad y a la confianza legítima que debe brindar la autoridad a los administrados con la finalidad de brindar seguridad jurídica.

En ese sentido, lo que busca este principio es obligar a las Administraciones Públicas a ser predecibles en sus conductas ya que considera que es un derecho de los contribuyentes o ciudadanos en general saber que sus actuaciones no serán arbitrariamente desconocidas o modificadas posteriormente.

La confianza legítima impone el deber no sólo de manifestar sino también de tener un comportamiento coherente y de acorde con lo que se pone de manifiesto como instrucción por parte de la autoridad. De esta manera, se protege la creencia y confianza que se trasladó al administrado por medio de la declaración, comportamiento o actuación de la Administración.

Las características para comprender cuando se da una situación de confianza legítima en el administrado son: (i) conducta de la Administración que por sus características ponga de manifiesto una disposición indiscutible de afirmar o mantener una determinada interpretación frente al mismo; (ii) respeto de las situaciones preestablecidas de tal forma que no se empeore la situación del administrado; (iii) conducta constante reiterada de tal manera que se constituya una situación estable.

Como consecuencias de estas características, creemos que la autoridad queda vinculada a esa expectativa generada y a la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio.

En conclusión, lo que busca este principio es, una conducta originaria de la Administración que por sus características externas sea reveladora su disposición de mantener una determinada interpretación, respetar las situaciones preestablecidas y mantener una conducta constante.

Precedentes administrativos

La Ley del Procedimiento Administrativo General tiene un artículo que discrepa en cierta medida de lo establecido por el Código Tributario, algunas opiniones del Tribunal Fiscal y opiniones de la Administración Tributaria en relación a que la nueva interpretación no puede aplicarse a situaciones anteriores. El artículo VI de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala lo siguiente:

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.

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.

En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes. (Ley 27444, 2019, artículo 6 del Título Preliminar)

Este artículo de la Ley de Procedimientos Administrativos General busca proteger el principio de buena fe y excluir la arbitrariedad de las autoridades en el uso de sus potestades discrecionales. Es así, que consideramos que el cambio constante de criterio de las Administraciones afecta claramente la seguridad jurídica, la confianza legítima y el principio de buena fe bajo los cuales obran los administrados.

Conceptualmente Morón (2014) define el precedente administrativo como: “aquel acto administrativo firme que emitido bajo un caso concreto tiene la capacidad para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles mantener una conducta similar para casos similares.” (p. 110)

Dicho esto, pareciera que las autoridades no pudieran cambiar sus precedentes y esto no es así. El artículo bajo revisión también separa un espacio para indicar que los precedentes administrativos no obligan a la Administración a mantener una posición idéntica cuando existan razones claramente fundadas para expresarse en un sentido diferente. Este artículo obliga a manifestar una motivación suficiente de las razones que justifiquen objetivamente dicho apartamiento.

La propia norma faculta a la Administración para modificar sus interpretaciones, pero contemplando como límite natural la irretroactividad de las nuevas interpretaciones y la no opción de volver a revisar los actos firmes. Es decir, podrán aplicar el cambio para

los casos a futuro, sin poder proyectarlos hacia situaciones consolidadas. Con esto se busca no afectar la seguridad jurídica de un acto decidido conforme al parecer vigente en su oportunidad y la buena fe con que proceden los administrados.

■ **Actos administrativos**

Finalmente, creemos relevante poder definir qué se entiende por acto administrativo, cuáles son sus características y la forma de manifestarlo.

De acuerdo a la Ley de Procedimientos Administrativos general 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. (Ley 27444, 2019, artículo 1 del capítulo 1 del Título I)

Al respecto podemos identificar cuatro elementos característicos del acto administrativo.

- Una declaración de cualquier entidad. - el acto administrativo es el resultado de una manifestación de voluntad por parte de la autoridad, mediante una intención consciente y voluntaria de transmitir determinado elemento de juicio que conoce y cómo aplicarlo.
- Producir efectos jurídicos externos. – el acto administrativo sirve como mecanismo para que la autoridad pueda crear, reconocer, transformar, modificar obligaciones o derechos de los administrados a partir de su emisión. Está dirigido a agentes externos de la organización como lo son los administrados, ciudadanos, otras autoridades, etc.
- Sus efectos recaen sobre derechos y obligaciones de los administrados. – el acto administrativo queda reservado para los administrados ya que sobre ellos recaerán los impactos ya sea favorable o desfavorables.
- Se da en una situación concreta. – una característica del acto administrativo es que se pronuncia sobre una situación específica y de manera concreta. Esto no debe entenderse de forma individual, es decir, aplicable para un

administrado en específico, ya que pronunciándose sobre un caso concreto puede utilizarse para diversas personas.

Asimismo, debemos mencionar que la existencia del acto administrativo depende del correcto cumplimiento de sus elementos esenciales de validez; esto es la competencia, el objeto, contenido, la finalidad pública, motivación y que se realice mediante un procedimiento regular.

A su vez, Ley del Procedimiento Administrativos, define la forma de los actos administrativos:

4.1 Los actos administrativos deberán expresarse por escrito salvo que, por la naturaleza y circunstancias del caso, el ordenamiento jurídico haya previsto otra forma, siempre que permita tener constancia de su existencia.

4.2 El acto escrito indica la fecha y lugar en que es emitido, denominación del órgano del cual emana, nombre y firma de la autoridad interviniente.

4.3 Cuando el acto administrativo es producido por medio de sistemas automatizados, debe garantizarse al administrado conocer el nombre y cargo de la autoridad que lo expide.

4.4 Cuando deban emitirse varios actos administrativos de la misma naturaleza, podrá ser empleada firma mecánica o integrarse en un solo documento bajo una misma motivación, siempre que se individualice a los administrados sobre los que recae los efectos del acto. Para todos los efectos subsiguientes, los actos administrativos serán considerados como actos diferentes. (Ley 27444, 2019, artículo 4 del capítulo 1)

La forma es la manera cómo se documenta y se da a conocer la voluntad administrativa a los partícipes exteriores.

Es indudable que la forma más utilizada y la más tradicional de documentación es la de carácter escrito. No obstante, existen casos de actos válidos con su mera exteriorización por medio de señales y expresiones verbales, claro está siempre bajo una autorización legal.

2.2 Duplicidad de Criterio en el Código Tributario

La duplicidad de criterio o dualidad de criterio, se refiere en el ámbito tributario al cambio de aplicación o interpretación sobre una norma, por parte de una Administración Tributaria. Los criterios entonces pueden haber sido manifestados o aplicados expresamente o tácitamente.

Cabe indicar que los cambios de criterio sobre la interpretación o aplicación de una norma, además de contravenir el principio de seguridad jurídica, contravienen, el principio de protección de confianza legítima, el principio de buena fe procedimental, el principio de predictibilidad y la teoría de los actos propios.

El Código Tributario dispone respecto a la Duplicidad de Criterio lo siguiente:

No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: ...

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. (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 170)

Entendemos así, que con el artículo en análisis se pretende que las administraciones se hagan responsables de sus acciones y el contribuyente no se vea perjudicado económicamente al caer en error inducido por un criterio vertido por alguna administración tributaria. Es así que ante la demora de pago de un tributo la norma dispone el no cobro de intereses y ante la omisión el no pago de sanciones.

Sin embargo, como podemos notar el Código Tributario no define en qué casos se determinará la existencia de duplicidad de criterio o cuales son los requisitos que se deben configurar para establecer que nos encontramos ante una duplicidad de criterio de parte de la administración tributaria.

Al respecto, en cuanto a las formas de materializar el acto administrativo para que se configure una duplicidad de criterio según la autora Elizabeth Nima et al. (2013): “La duplicidad de criterios puede verse materializada a través de las normas emitidas por la SUNAT, esquelas, avisos, oficios, informes, resoluciones que resuelven reclamos, etc.

En el caso del Tribunal Fiscal, cuando emite sus resoluciones al resolver procedimientos contenciosos tributarios”. (p.19)

2.2.1 Duplicidad de criterio según el Tribunal Fiscal

Por otro lado, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en distintas Resoluciones, acerca de lo que debemos entender por duplicidad de criterio y también ha establecido ciertas pautas para la aplicación del numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, a continuación, exponemos algunos de los criterios para determinar que nos encontramos ante una duplicidad de criterio en opinión del Tribunal Fiscal:

Respecto a su definición el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 12603-8-2011 de fecha 22 de julio de 2011 señala: “que duplicidad de criterio significaría la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma, siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de esta”.

El Tribunal en la mencionada RTF, toma en cuenta para la definición el Diccionario de la Real Academia, la cual señala que “como significado de “duplicidad” debe entenderse doblez, falsedad; como significado de “criterio” norma para conocer la verdad, juicio o discernimiento y por juicio “opinión, parecer o dictamen”. Asimismo, recurre también al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, el cual define como “criterio” el proceder habitual de un sujeto o entidad con facultades de disposición o decisión. (RTF N° 12603-8-2011)

Por último, la RTF, considera de acuerdo a la Enciclopedia Jurídica Latinoamericana, que “los criterios fiscales” son las instrucciones precisas de carácter técnico o explicativo que el funcionario superior da al inferior, para que actúe en esos términos al aplicar la ley tributaria. (RTF N° 12603-8-2011)

Además, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 05427-1-2005 de fecha 2 de setiembre de 2005 ha señalado que: “los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del Artículo 170 del Código Tributario, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración Tributaria a través de un acto formal”. El criterio de esta Resolución la analizaremos en un siguiente capítulo.

En el ámbito aduanero, el Tribunal también se ha pronunciado acerca de duplicidad de criterio, así la RTF 07957-A-2015 de fecha 14 de agosto de 2015, señala como criterio de observancia obligatoria que:

La resolución emitida por la intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única. Por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituya pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

El criterio vertido en la RTF 07957-A-2015, en nuestra opinión, discrepa totalmente de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 05427-1-2005. Se evidencia pues, que los parámetros o requisitos para establecer una duplicidad de criterio en el ámbito aduanero no son los mismos que los aplicados para resolver casos de duplicidad de criterio en el ámbito de tributos internos.

2.3 Aplicación de la Duplicidad de Criterio en actuaciones de SUNAT

2.3.1 Permiso de Pesca

En el presente caso, se analizarán los cambios de criterio por parte de la SUNAT, para determinar si el pago realizado para obtener permisos de pesca para la operación de embarcaciones, debe ser considerado como un activo intangible de naturaleza limitada o ilimitada para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Para ello debemos tener en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta establece que: “el precio pagado por activos intangibles de vida útil limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años”. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, artículo 44, inciso g LIR) Se desprende del referido artículo que los intangibles de vida útil ilimitada no se amortizan tributariamente.

Asimismo, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que: “se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza”. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, numeral 2 del inciso a del artículo 25 RLIR).

Ante lo indicado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para determinar la deducibilidad del pago efectuado por el permiso de pesca, debía determinarse si el activo intangible adquirido correspondía a un intangible de naturaleza limitada o ilimitada.

2.3.1.1 Posición de la SUNAT

La SUNAT a través del Informe N.º 040-2007-SUNAT/2B0000 con fecha 08 de marzo del 2007, define el permiso de pesca para la operación de embarcaciones pesqueras de bandera nacional como un activo intangible, ya que en su opinión cumple con los requisitos para ser considerado como tal de acuerdo a la normativa contable, la NIC 38. Por lo que indica que debe contabilizarse independientemente de la embarcación pesquera.

Definido el permiso de pesca, la administración procede a desarrollar el análisis central, el cual corresponde en determinar si el activo intangible es de duración limitada o ilimitada.

Para evaluar la duración del permiso de pesca la administración recurre a la Ley General de Pesquería y su reglamento, así como también a la Norma Internacional de Contabilidad pertinente, NIC 38. (Informe N° 040-2007, 2007)

Toma en cuenta que, en el numeral 33.1 del artículo 33° del Reglamento de la Ley General de Pesquería indica que el plazo determinado de los permisos de pesca para las embarcaciones pesqueras de mayor escala de bandera nacional rige desde el momento en que se otorga dicho derecho hasta que éste caduque conforme a las normas de dicho Reglamento. (Informe N° 040-2007, 2007)

Además, el numeral 33.8 de dicho artículo dispone que los armadores que incumplan en dos años consecutivos con demostrar que han realizado actividades de pesca y que cuenten con las condiciones de operación establecidas, serán sancionados

con la caducidad del permiso de pesca de sus embarcaciones. (Informe N° 040-2007, 2007)

De otro lado, el párrafo 90 de la NIC 38 establece que, para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran, las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad. (Informe N° 040-2007, 2007)

Considerando la normativa tributaria y contable expuesta, la SUNAT determinó que, dado que el permiso de pesca es un activo intangible y éste es indesligable de la embarcación pesquera de bandera nacional, se puede concluir que la vida útil del intangible sería similar a la vida útil del activo al cual se considera indesligable, puesto que su existencia está condicionada a la existencia del activo principal. Afirma entonces que existe un límite temporal de duración para el intangible en análisis. (Informe N° 040-2007, 2007)

Concluye así que, el pago efectuado por la adquisición del derecho de permiso de pesca para la operación de embarcaciones pesqueras de bandera nacional, podía amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años o considerarse como gasto, aplicándose a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dicho intangible se encuentre afecto a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría. (Informe N° 040-2007, 2007)

Cuatro años después, con el Informe 010-2011-SUNAT/2B0000 de fecha 27 de enero de 2011, la SUNAT vuelve a pronunciarse sobre el tratamiento tributario de los permisos de pesca. Sin embargo, esta vez expone un criterio diferente al vertido en el informe precedente.

Tomando en cuenta la Ley General de Pesca, su Reglamento y lo señalado por la Dirección General de Extracción y Procesamiento Pesquero, la SUNAT afirma en este informe lo siguiente:

- El permiso de pesca sólo caduca ante el incumplimiento de exigencias legales por parte de su titular.
- El permiso de pesca no se extingue con la desaparición, destrucción o término de la vida útil de la embarcación pesquera, es decir, subsiste a ella pudiendo ser atribuido a otra embarcación en tanto se cumpla con los requisitos establecidos.

- El carácter indesligable del permiso de pesca supone que, de ser transferido, debe hacerse conjuntamente con la embarcación pesquera. (Informe 010-2011, 2011, p. 6)

Ante estas afirmaciones, la Administración indica que, de acuerdo con sus características, el permiso de pesca regulado en la Ley General de Pesca y su Reglamento califica como un activo intangible de duración ilimitada, toda vez que su extinción sólo puede producirse como consecuencia de que el titular incurra en alguna de las causales de caducidad establecidas en el Reglamento de la Ley General de Pesca. (Informe 010-2011, 2011)

Concluye así que, considerando la naturaleza ilimitada del activo intangible “permiso de pesca”, el precio pagado por su adquisición, no es deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. (Informe 010-2011, 2011)

Agrega que, corresponde dejar sin efecto el criterio contenido en la conclusión del Informe N.° 040-2007-SUNAT/2B0000. (Informe 010-2011, 2011)

Ante el evidente cambio de criterio la misma SUNAT, a través del informe N° 097-2011-SUNAT/2B0000 con fecha 16 de agosto de 2011, se pronuncia y señala que:

El cambio de interpretación de la norma por parte de la Administración Tributaria, constituye un supuesto de dualidad de criterio. En consecuencia, los contribuyentes que actuaron conforme al criterio anterior, quedan absueltos de intereses y sanciones durante el periodo en el que el criterio anterior se encontraba vigente, de acuerdo a lo indicado en el numeral 2) del artículo 170 del TUO del Código Tributario. (p. 3)

En su análisis, indica que se ha generado una duplicidad de criterio, al haberse realizado un cambio de interpretación por la vía de la absolución de consultas jurídicas. (Informe 097-2011, 2011)

Asimismo, toma en consideración para aplicar el numeral 2) del artículo 170 del Código Tributario el Principio de Predictibilidad. (Informe 097-2011, 2011)

El principio de predictibilidad según la Ley del Procedimiento Administrativo General, señala 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. (Ley 27444, 2019, numeral 1.15 del artículo 4 del Título Preliminar)

Bajo este escenario, consideramos que las acciones tomadas por la SUNAT ante este caso son las correctas, toda vez que es claro que existen dos criterios contradictorios emitidos por la misma administración. Además, en este caso los criterios contradictorios fueron puestos de manifiesto expresamente a través de Informes emitidos por la Intendencia Nacional Jurídica.

2.3.1.2 Posición del Tribunal Fiscal

Por su parte, el Tribunal Fiscal, se ha pronunciado en reiteradas resoluciones acerca de la duplicidad de criterio que se desprende de los informes descritos en los párrafos precedentes.

Es así que en la RTF N° 04717-1-2015 de fecha 15 de mayo de 2015, el Tribunal señala:

Que de lo expuesto se advierte que la Administración incurrió en duplicidad de criterio con relación a la deducibilidad de la amortización del precio pagado por la adquisición de permisos de pesca para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta; en ese sentido, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, no correspondía que se aplicaran intereses moratorios por dicho concepto hasta el 19 de julio de 2011, fecha anterior a la modificación del criterio establecido en el Informe N.° 040-2007-SUNAT/2B0000, por lo que el recalcule de los intereses moratorios efectuados en la apelada se encuentra arreglado a ley.

Con el mismo criterio en la RTF N.º 04562-5-2017 de fecha 26 de mayo de 2017, el tribunal señala:

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N.º 12603-8-2011, la “duplicidad de criterio” significa la doble opinión, parecer. Dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma, siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de está.

Qué, asimismo, este Tribunal en la Resolución N.º 05427-1-2005 ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la administración a través de un acto formal.

...Que de lo expuesto se aprecia que la Administración incurrió en duplicidad de criterio con relación a la deducibilidad de la amortización del precio pagado por la adquisición de permisos de pesca para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Como se puede deducir de lo expuesto, tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal, se encuentran de acuerdo en considerar los “Informes” como actos administrativos “válidos” para la aplicación del numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario.

En el caso analizado es indudable que los informes califican como actos formales porque ponen de manifiesto por escrito su interpretación referente a una norma y ante una consulta particular de los contribuyentes. El Informe es emitido y firmado por la Intendencia Jurídica de la Administración Tributaria.

No obstante, quedaría la incertidumbre de saber si deberíamos entender que los actos formales sólo son aquellos en los cuales la Administración pone de manifiesto los criterios interpretativos por escrito o es acaso posible que también puedan expresar sus posiciones a través de otros medios que sean señales para el contribuyente que está actuando de acuerdo a lo que la Administración considera correcto.

A continuación, analizaremos un caso en el cual no existen dos informes para configurar una duplicidad de criterio, sin embargo, consideramos que existen

manifestaciones de dos criterios contradictorios por parte de la Administración Tributaria.

2.3.2 Diferencia de cambio – coeficiente de pagos a cuenta

Conceptualmente los pagos a cuenta fueron creados como un mecanismo que permite anticipar el pago definitivo por concepto de Impuesto a la Renta Anual. El caso materia de revisión comprenderá los pagos a cuenta determinados en base a los coeficientes calculados tomando en consideración las declaraciones anuales de los ejercicios 2007 al 2011.

2.3.2.1 Coeficiente de pago a cuenta según la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

El texto de la Ley del Impuesto a la Renta vigente hasta el ejercicio 2012 señalaba lo siguiente:

Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría efectuarán sus pagos a cuenta mensuales en función de dos sistemas: el de coeficientes o el de porcentajes (2%), según tengan renta imponible o no en el ejercicio anterior, respectivamente.

El sistema de coeficientes se determina de la siguiente forma:

- a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.
(Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, artículo 85 LIR)

Como se observa, el cálculo final del coeficiente aplicable depende de la definición y cuantía de dos elementos: el “impuesto calculado” y el “total de los ingresos netos”.

Por otro lado, en relación a los ingresos netos el segundo párrafo del artículo 85° de la LIR señala que:

Para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, artículo 85 LIR)

La definición transcrita está referida a los ingresos netos mensuales, esto es, a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Tal concepto no alude a la cantidad que debe utilizarse como denominador en la fórmula para hallar el coeficiente.

2.3.2.2 El coeficiente en el Programa de Declaración Telemática

La determinación del coeficiente definido líneas arriba se encontraba incluido en las declaraciones juradas anuales de Impuesto a la Renta los cuales se ponían de manifiesto mediante el Programa de Declaración Telemática (PDT).

Al respecto la propia Administración Tributaria define el PDT como “un sistema informático desarrollado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria con la finalidad de facilitar la elaboración de las declaraciones juradas bajo condiciones de seguridad del registro de la información” (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT], s.f.-c).

En ese sentido, es la propia SUNAT quién a través de Resoluciones de Superintendencia aprueba los formularios virtuales mediante los cuales los contribuyentes deben realizar sus declaraciones de impuestos.

Es así que los formularios del Impuesto a la Renta mostraban en su casilla 610 – Cálculo coeficiente o porcentaje-pago a cuenta mensual del Impuesto a la Renta (casilla auto calculada y no modificable) el importe del coeficiente a utilizar para los pagos a cuenta del ejercicio siguiente y subsiguiente. Esta casilla determinaba el coeficiente dividiendo la casilla 113 entre las casillas 461,462,473,475,477.

Es en la casilla 473 - ingresos financieros gravados en la que se incluía la ganancia por diferencia en cambio que generaban las empresas.

Según lo expresado se puede observar que el propio PDT determina el coeficiente que se deberá aplicar a los pagos a cuenta, sobre la base de la renta neta gravable de los ejercicios anuales. Es decir, sin excluir ingreso o ganancia alguna.

2.3.2.3 Posición de la SUNAT

Es en el año 2012 con el Informe 045-2012-SUNAT/4B0000 de fecha 16 de mayo de 2012 que la Autoridad Tributaria se pronuncia sobre la exclusión de la diferencia en cambio para el cálculo del coeficiente. En este informe la SUNAT analiza que:

Si bien las diferencias de cambio constituyen resultados computables para la determinación de la renta neta ello no convierte tales resultados en ingresos provenientes de la actividad de la empresa.

En base a este análisis la SUNAT además concluye que:

En ese orden de ideas se puede afirmar que no siendo las ganancias por diferencias de cambio ingresos, no deben ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Teniendo en cuenta que es la propia Administración Tributaria quien, a través del PDT, determina el coeficiente que deben aplicar los contribuyentes, no es razonable que SUNAT concluya en el presente informe de forma distinta, pues caería en contradicción.

En este contexto de incertidumbre, al observar que los coeficientes determinados en los PDTs diferían de la nueva posición de SUNAT, los contribuyentes deciden hacer una consulta institucional a través de la Cámara de Comercio de Lima.

Es así que, a través de la Carta N.º 034-2013-SUNAT/200000 de fecha 26 de febrero de 2013, la SUNAT emite respuesta a la consulta institucional señalando que no existe duplicidad de criterio entre el PDT y el informe 045-2012-SUNAT/4B0000, por el hecho de que en su programa de declaración telemática de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2011 se hayan incluido de modo automático la diferencia de cambio.

Alega además que no se ha configurado duplicidad de criterio en la medida que los criterios que deben ser tomados en cuenta para configurar la dualidad del numeral 2

del artículo 170 del Código Tributario son aquellos que han sido puestos de manifiesto de forma expresa por la Administración a través de un acto formal y no aquellos que se puedan inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización.

Asimismo, mediante esta carta la SUNAT recurre a su facultad discrecional, en tanto dispone la no aplicación de sanciones por las infracciones en las que hubieran incurrido los contribuyentes por haber “considerado” un criterio diferente del establecido en el Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000, siempre que hayan sido detectadas en un procedimiento de fiscalización y cumplan con la subsanación respectiva.

De lo expuesto en la Carta N.° 034-2013-SUNAT/200000, resulta cuando menos controversial que la SUNAT a pesar de haber negado explícitamente la configuración de una duplicidad de criterio indicando que nunca ocurrió un segundo criterio, haya decidido mediante su potestad discrecional la no aplicación de sanciones como una medida paliativa. Creemos que con esta decisión la SUNAT pone en evidencia que actuó considerando principalmente el panorama económico.

Al respecto Benítez Chiriboga (2007) señala que:

La seguridad jurídica implica la aplicación de la norma sin que para ella sean tomados en cuenta el panorama económico y político, pues ello podría conducir al cometimiento de ciertas discrecionalidades. El poder político debe aparecer aquí, únicamente como ejecutor de la normatividad más en ningún momento podrá convertirse en intérprete de la misma.
(p. 89)

2.3.2.4 Posición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal en reiteradas Resoluciones (por ejemplo, la RTF 14231-8-2013 y RTF 16432-8-2013) concluye que no existe duplicidad de criterio para este caso y los analizamos a continuación.

Mediante ambas Resoluciones el Tribunal Fiscal indica que no se advierte duplicidad de criterio como lo alude la recurrente, en la medida que no se ha acreditado que la Administración hubiera emitido dos actos formales en los que se evidencie dicha

duplicidad, siendo que la situación que expone respecto del Programa de Declaración Telemática – PDT, no constituye propiamente un acto formal.

Dentro del análisis podemos apreciar que el Tribunal sustenta su posición en que conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 12603, “la duplicidad de criterio significa la doble opinión, parecer dictamen o instrucción que tendría la Administración respecto a la interpretación de una norma, siendo que dichas expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de esta.” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011, 2011).

Sin embargo, a nuestro parecer de modo cuestionable, las Resoluciones del Tribunal Fiscal se remiten de forma expresa a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05427 de fecha 2 de setiembre de 2005, que concluye “Que los criterios contradictorios que refiere el citado dispositivo, son aquellos que han sido puestos de manifiesto de forma expresa por la Administración a través de un acto formal, y no aquellos que pudieran inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 05427-1-2005, 2005). No obstante, lo antes mencionado debemos indicar que la RTF 05427-1-2005 se encuentra orientada a resolver un caso específico en el cual la recurrente alega duplicidad de criterio indicando que las guías de remisión que sustentaban el traslado de la mercadería consignaron un motivo que respondía a una modalidad sugerida por la SUNAT y que no fue observada en intervenciones previas.

Al respecto consideramos que la conclusión para este caso específico es correcta en la medida que no existe un acto formal en el primer criterio (intervención previa), que denote la voluntad de la administración de dar conformidad a las guías de remisión a pesar de presentar un “error”, es decir no se evidenció en algún documento emitido por la administración el cambio de criterio.

Consideramos que este precedente no puede ser aplicable al caso materia de revisión, toda vez que sí se ha puesto de manifiesto la voluntad de la Administración a través del PDT, el cual fue aprobado por una Resolución de Superintendencia. Es decir, la misma Administración al crear el programa desarrolló los criterios técnicos de procesamiento debidamente ajustados a las normas vigentes. El PDT como cualquier otro sistema sigue los mandatos de su creador (SUNAT) y no toma decisiones propias.

Esta contradicción en la actuación de la Administración Tributaria es opuesta a una regla de derecho derivada justamente de los principios de seguridad jurídica y buena fe, conocida como “doctrina de los actos propios”.

Conforme a lo indicado por Alejandro Borda (2010) en la doctrina de los actos propios: “...resulta inadmisibles toda pretensión lícita pero objetivamente contradictoria respecto del propio comportamiento anterior efectuado por el mismo sujeto”. (p.35)

Respecto de esta regla de derecho, Borda (2010) señala lo siguiente:

... debe exigirse a las partes un comportamiento coherente, ajeno a los cambios de conducta perjudiciales, desestimando toda actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que —merced a tales actos anteriores— se ha suscitado en otro sujeto.

Ello es así por cuanto no sólo la buena fe sino también la seguridad jurídica se encontraría gravemente resentidas si pudiera lograr tutela judicial la conducta de quien traba una relación jurídica con otro y luego procura cancelar parcialmente sus consecuencias para aumentar su provecho.

Nadie puede ponerse de tal modo en contradicción con sus propios actos, y no puede —por tanto— ejercer una conducta incompatible con la asumida anteriormente.

... El fundamento radica, entonces, en la confianza despertada en otro sujeto que obra de buena fe, en razón de una primera conducta realizada. Esta buena fe quedaría vulnerada si fuese admisible aceptar y dar curso a la pretensión posterior y contradictoria. (pp. 35 - 39)

Según lo expuesto, consideramos que el pronunciamiento de la SUNAT y el Tribunal Fiscal no sólo no se ajusta a derecho, sino que constituye un cambio de criterio por parte de la Administración Tributaria, pues hasta antes de la publicación del Informe 045-2012- SUNAT/4B0000, SUNAT obligó a todos los contribuyentes a determinar el coeficiente, incluyendo la ganancia por diferencia en cambio, tal como consta en el Programa de Declaración Telemática (PDT) elaborado por la propia SUNAT.

2.3.2.5 Posición de la SUNAT en materia aduanera, opinión opuesta respecto a la manifestación de criterio a través de un “formulario”.

En controversia con la posición de la SUNAT respecto de la no existencia de duplicidad de criterio vertida en la Carta 034-2013-SUNAT/200000, encontramos que la misma Administración se pronuncia de manera diferente en el Informe 060-2019-SUNAT/340000 de fecha 24 de abril de 2019, ante una operación similar en el ámbito aduanero que procedemos a detallar.

Comenzaremos diciendo que en el año 2008 mediante Informe 072-2008-SUNAT/2B4000, SUNAT contesta una consulta vinculada al error en las declaraciones de importación con destinos aduaneros especiales, entre ellos el de Material de Guerra. La SUNAT señala expresamente en el informe que en los destinos aduaneros especiales no se genera deuda tributaria aduanera por cuanto las mercancías amparadas en los mencionados destinos aduaneros especiales se encuentran inafectas al pago de los tributos que gravan la importación. (Informe 060-2019, 2019)

Dos años después, atendiendo a un pronunciamiento expreso de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del MEF que indicaba que las importaciones de material de guerra están liberadas de derechos arancelarios pero que sí se encuentran gravadas con IGV e ISC, la SUNAT emite el Informe 049-2010-SUNAT-2B4000 interpretando que cuando el artículo 1 del Decreto Ley N.º 14568 (norma que regula el régimen especial de importación de material de guerra) señala que el material de guerra ingresa libre de pago de derechos de importación únicamente se refiere a los derechos arancelarios o de aduanas motivo por el cual los demás cobros vinculados a la importación como lo son el IGV e ISC sí se encontrarían gravados. (Informe 060-2019, 2019)

Es así que el Informe N.º 060-2019-SUNAT/340000 SUNAT nos da una perfecta interpretación respecto de cuál es el rumbo para considerar una duplicidad de criterio y no solo lo analiza desde el impacto de los dos criterios vertidos en los informes citados, sino que también analiza la repercusión que tienen los formatos utilizados obligatoriamente por el contribuyente para nacionalizar la mercancía al momento de considerar si efectivamente se está evidenciando un criterio por parte de la Administración.

Al respecto, el Informe 060-2019 señala:

Si bien mediante informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000 se precisó que la liberación a que se refiere el decreto ley N° 14568 solo comprende los derechos de importación y no al IGV e ISC, por otro lado tenemos que el formato de la Declaración de Material de Guerra aprobado por la SUNAT, el procedimiento de despacho regulado por el DESPA-PG.20 y la forma en que se encuentra cargado el Sistema de SUNAT, evidencian una posición interpretativa en contrario respecto a lo dispuesto en el artículo 1 de dicha norma, en virtud a la cual habrían estado actuando tanto los despachadores oficiales, como las aduanas operativas al otorgar la conformidad a los despachos.

Inclusive debemos mencionar que, posterior a la emisión del informe 049-2010-SUNAT-2B4000, el sistema no se encuentra implementado para liquidar tributos en las declaraciones de importación de Material de Guerra, lo que comprueba una vez más que el criterio interpretativo que las aduanas operativas han querido transmitir a los Administrados es que esta operación de ingreso al país de los bienes (material de guerra) no se encuentran gravados con el pago de tributos. (Informe 060-2019, 2019)

Al respecto Huamaní (2007) señala que:

En estos casos, el criterio previo o anterior puede haber sido manifestado, o aplicado, expresa o tácitamente mediante resoluciones de carácter general, directivas o circulares públicas, asimismo, avisos en periódicos, esquelas, respuestas a consultas gremiales, incluso reiterada y manifiesta práctica administrativa, etc.; o, para casos particulares, lo señalado o resuelto expresamente en resoluciones de la administración (de determinación o que resuelvan impugnaciones), que indujeron la actuación del deudor tributario. Estos hechos deben ser plenamente acreditados por el contribuyente que los alegue. (p. 1292)

Asimismo, teniendo en cuenta que mediante la RTF N°4144-A-2010 de fecha 21 de abril de 2010 el Tribunal Fiscal señaló que:

para que se incurra en dualidad de criterio no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de

observancia obligatoria para todas las Intendencias basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

La SUNAT concluye para este caso, de forma acertada en nuestra opinión, que actualmente existe duplicidad de criterio en la Administración Aduanera respecto del tratamiento tributario aplicable para el ingreso de material de guerra al territorio nacional.

A nuestro entender, esta operación es similar a la analizada previamente referida a la determinación del coeficiente para pagos a cuenta. En ambos casos se pueden apreciar variables similares como lo son: (i) formato entregado por la SUNAT para hacer las declaraciones (PDT y Declaración de Material de Guerra); (ii) Informe de SUNAT que no consideran estos formatos como criterio previo que crea precedente por parte de la Administración (045-2012-SUNAT y 049-2010-SUNAT). La única y gran diferencia que vemos es que el informe 045-2012-SUNAT analiza la operación desde un aspecto meramente formal y documentario tomando como precedente una RTF sacada de contexto, mientras que el Informe 060-2019- SUNAT lo hace considerando aspectos de fondo, haciendo cumplir los principios de buena fe y actos propios, asegurando que la seguridad jurídica no sea vulnerada; componentes importantes de un Estado Constitucional de Derecho.

2.3.2.6 Nuestra opinión

Teniendo en cuenta lo expuesto, consideramos que la posición de SUNAT expuesta en la Carta 034-2013-SUNAT, resulta manifiestamente contraria a derecho, toda vez que:

- Beneficia a la Administración Tributaria a pesar que fue ella misma quien programó los PDTs para calcular el coeficiente sin eliminar el efecto de la diferencia en cambio.
- Perjudica abiertamente los derechos de los contribuyentes a quienes las normas tributarias y administrativas impusieron la obligación de determinar y efectuar sus pagos a cuenta utilizando los mencionados PDTs.

- Vulnera los principios generales de seguridad jurídica y buena fe en que se basa nuestro sistema jurídico, toda vez que apoya una conducta contradictoria por parte de una entidad estatal, como lo es la SUNAT.



CAPÍTULO III: ACTUACIONES DE LA SUNAT QUE PODRÍAN SER CONSIDERADAS MANIFESTACIONES DE CRITERIO A EFECTOS DEL NUMERAL 2 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con lo ya mencionado en capítulos anteriores, procederemos a evaluar las actuaciones que la SUNAT realiza de acuerdo a las potestades que se le ha otorgado.

Si bien la SUNAT ha manifestado su posición respecto a lo que debe considerarse un acto administrativo para efectos de establecer criterios y aplicar el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario (actos formales), consideramos que las actuaciones de la Administración para efectos del mencionado artículo son aquellas que pueden ser exteriorizadas tanto de forma expresa como de forma tácita y que respecto de ésta se pueda verificar su procedencia institucional (SUNAT).

A continuación, evaluaremos diferentes actuaciones de la SUNAT.

3.1 Actuaciones de la SUNAT

3.1.1 Programa de Declaración Telemática (PDT) y Formularios Virtuales

La SUNAT, tal como otras entidades del sector público y privado, se encuentra en un constante proceso de digitalización de sus operaciones. Es por ello que en la actualidad cuenta con medios informáticos para que los contribuyentes puedan elaborar y presentar sus declaraciones juradas a través de su página oficial de internet.

Tal es el caso del Programa de Declaración Telemática (en adelante PDT) y los recientemente implementados Formularios Virtuales.

SUNAT define el PDT señalando: “El Programa de Declaración Telemática (PDT), es uno de los medios informáticos desarrollado por la SUNAT, que sirve para la elaboración de las declaraciones, así como el registro de información requerida” (SUNAT, s.f.-b, párr. 1).

En cuanto a los formularios virtuales, corresponden a declaraciones de PDTs que han sido adaptadas para ser elaboradas y presentadas vía clave SOL en la plataforma de internet - SUNAT.

Cabe señalar que, el PDT contiene dos tipos de declaraciones, las declaraciones determinativas y las declaraciones informativas. Las declaraciones determinativas son aquellas en las cuales el fin principal es calcular un tributo y las declaraciones informativas son aquellas que son utilizadas para entregar información a la SUNAT, sin determinar tributo alguno.

Ahora bien, la SUNAT se encuentra autorizada según el artículo 88° del Código Tributario a establecer para determinados deudores la obligación de presentar las declaraciones tributarias que considere y que se lo permita la ley, por medios magnéticos y en las condiciones que establezca. Así pues, el mencionado artículo define forma y condiciones para la presentación de las Declaraciones Tributarias como sigue:

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. (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 88).

En el mismo sentido, a modo de ejemplo, en el artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que: “Las declaraciones juradas, balances y anexos se deberán

presentar en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT” (Decreto Supremo 179-2004-EF, 2004, artículo 79).

Asimismo, la SUNAT actualiza las versiones de los PDTs, en algunas ocasiones para optimizar su uso y facilitar el llenado; pero principalmente efectúa actualizaciones para aplicar nuevas normas legales o modificaciones.

Por todo lo expuesto, el contribuyente se ve en la necesidad y en algunos casos en la obligación de presentar las declaraciones juradas de sus tributos a través de los formularios y PDTs puestos a disposición por la SUNAT en su portal de internet.

Considerando que la SUNAT elabora los PDTs en base a la legislación que se encuentre vigente, a sus propias interpretaciones y además ante cualquier cambio normativo actualiza las versiones; podemos deducir que un PDT expresa, de manera tácita, los criterios de la SUNAT ante determinada norma.

Por consiguiente, los contribuyentes en el llenado de las declaraciones juradas a través de un PDT y en algunos casos ante normas poco claras, pueden deducir el criterio de SUNAT a partir de los parámetros establecidos en el mismo. De este modo, cada contribuyente confiará en todo momento que lo expuesto en el PDT es la interpretación de las normas por parte de la SUNAT y que ante una fiscalización aplicará los mismos criterios. Esto se encuentra directamente relacionado con la doctrina de los actos propios.

Por lo tanto, que la SUNAT considere criterios distintos para elaborar los PDTs y para llevar a cabo fiscalizaciones, vulnera la confianza de los contribuyentes, y la seguridad jurídica.

Por todo lo expuesto, consideramos que los PDTs califican como actos de la Administración que manifiestan criterio.

3.1.2. Cartillas de Instrucciones

Respecto a las Cartillas de Instrucciones, debemos indicar que corresponden a un manual para la determinación del impuesto a la renta anual a declararse en los PDTs. Cabe mencionar que en otras palabras instrucción significa, mandato o criterio que se ha de seguir.

Además, en la Resolución de Superintendencia a través de la cual se aprueba el formulario correspondiente al impuesto a la renta de cada ejercicio tributario, se señala en las disposiciones complementarias su puesta a disposición. A modo de ejemplo en la Resolución de Superintendencia N.º 271-2019 (2019) se indica que, “La SUNAT pondrá a disposición de los deudores tributarios, a través de SUNAT Virtual y del PDT, la cartilla de instrucciones para la Declaración que se presentará mediante los Formularios Virtuales”. (p. 5)

De este modo la cartilla de instrucciones, cumple la función de un manual, esto debido a que no todos los contribuyentes recurren a asesoría jurídica tributaria para elaborar sus declaraciones anuales del Impuesto a la Renta. Es por ello que las cartillas elaboradas por SUNAT contienen una serie de casos prácticos, exponen informes emitidos por SUNAT, ejemplos, entre otros.

Los contribuyentes que recurren a la cartilla de instrucciones consideran este documento como una manifestación de criterio por parte de la SUNAT. En base a ello elaborarán su declaración anual de renta con la convicción que han obrado de acuerdo a los parámetros establecidos por la norma y los criterios que han recibido por parte de los encargados de administrar y fiscalizar los impuestos.

Los contribuyentes confían que la SUNAT tendrá en cuenta los mismos criterios interpretativos de la norma vertidas en la cartilla de instrucciones cuando ejerzan su facultad de fiscalización. El uso de esta cartilla genera la seguridad en el contribuyente que está obrando de acuerdo a Ley.

Por todo lo expuesto, consideramos que las cartillas de instrucciones califican como actos de la Administración que manifiestan criterio.

3.1.3. Central de Consultas y Chat Tributario

En el caso de la orientación brindada a los contribuyentes a través de la central de consultas telefónica, en los centros de atención al contribuyente y en el servicio de chat tributario, debemos indicar que los contribuyentes serán atendidos por un orientador en específico el cual absolverá las consultas de forma inmediata y en algunos casos expresará su propio criterio.

Asimismo, se debe tener en cuenta que una vez culminada la interacción entre contribuyente y orientador, no se tiene un registro de lo conversado. Además, el orientador puede brindar información incorrecta por omitir algún dato importante en la evaluación del caso planteado.

Así también respecto al chat virtual, la SUNAT establece Políticas de Servicio para utilizarlo. A continuación, algunas de las políticas consideradas:

- Este es un canal de comunicaciones escrita realizada de manera instantánea entre ciudadanos y orientadores de la SUNAT, con el fin de brindar orientación tributaria e informática de carácter general.
- Este canal de atención no se utiliza para opinar ni pronunciarse sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. En dicho caso, deberá recurrir a los procedimientos previstos para ello en los artículos 93° o 95°-A del TUO del Código Tributario.
- La información proporcionada a través de este canal tiene carácter informativo, no genera efectos vinculantes respecto a la posición institucional de la SUNAT.
- Cada usuario es el único y exclusivo responsable de sus manifestaciones y de todo acto que realice u omite en la sesión del chat. (SUNAT, s.f.-a).

Es por todo lo dicho en los párrafos precedentes que los contribuyentes deberán evaluar cada una de las respuestas obtenidas a través de los canales expuestos, para tomar una decisión sobre qué acción tomar, ya que al ser una respuesta otorgada por un orientador no puede ser determinante y vinculante.

Por todo lo expuesto, consideramos que la central de consultas y el chat tributario no califican como actos de la Administración que manifiestan criterio.

3.1.4. Consultas Particulares y Consultas Institucionales

Las Consultas Particulares y las Consultas Institucionales, son los medios establecidos por el Código Tributario para realizar consultas a la SUNAT, con el fin de aclarar la posición que mantiene la administración ante determinado hecho.

Respecto a la Consulta Particular, el artículo 95°-A del Código Tributario señala que:

El deudor tributario con interés legítimo y directo podrá consultar 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 o, tratándose de procedimientos aduaneros, respecto de aquellos que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías. ... La contestación a la consulta escrita tendrá efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT exclusivamente respecto al consultante; ...Las absoluciones de las consultas particulares serán publicadas en el portal de la SUNAT, en la forma establecida por decreto supremo. (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 95-A)

Así pues, a través de el artículo 7 del Decreto Supremo N.º 253-2015-EF se establece que:

La SUNAT publica un resumen de la respuesta a las consultas particulares en el portal web de la SUNAT, sin los datos que identifiquen al consultante y aquella información que deba ser reservada, de acuerdo con la legislación de la materia. (Decreto Supremo N.º 253-2015-EF, 2015, artículo 7)

Respecto a las consultas institucionales el Artículo 93° del Código Tributario señala que, “Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias”. (artículo 93, Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013)

Asimismo, en el artículo 94 del Código Tributario se detalla el procedimiento de las consultas institucionales:

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles

computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 94).

Al respecto, las respuestas otorgadas a las consultas formuladas son de uso obligatorio para la SUNAT; asimismo cabe indicar que en la práctica las respuestas que contienen los criterios a adoptarse se plasman en cartas, informes y oficios. Estas respuestas son puestas a disposición de todos los contribuyentes en el portal de internet de la SUNAT.

En ambos casos es evidente la exteriorización de voluntad por parte de la Administración respecto a un criterio adoptado ya que lo hace mediante un acto formal como lo son los documentos escritos (informe, cartas y oficios).

Por todo lo expuesto, consideramos que las consultas particulares y las consultas institucionales califican como actos de la Administración que manifiestan criterio.

3.1.5. Resultado del Requerimiento y Resolución de Determinación

El Resultado del Requerimiento es el documento mediante el cual la SUNAT comunica al contribuyente el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento además de manifestar posiciones de la propia Administración referente a determinado punto requerido en la cual la postura de SUNAT es contraria a la del contribuyente.

Por su parte, el artículo 76° del Código Tributario señala que:

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 existencia del crédito o de la deuda tributaria. (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013, artículo 76)

En ambos casos, es evidente que la Administración manifiesta su posición a través de los documentos formales dejando claramente constancia del criterio utilizado. Cabe indicar que el problema aquí no es el reconocimiento de ambos documentos como actos administrativos, el problema se encuentra en la aplicación del artículo 170 numeral 2 para efectos de comparar criterios contradictorios, por ejemplo, entre dos resoluciones de determinación de diferentes contribuyentes.

Al respecto el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 8919-4-2001 de fecha 31 de octubre de 2001 y la RTF N.º 1163-4-2000 de fecha 17 de noviembre de 2000, confirma que es de aplicación el numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario cuando se trata de dos criterios diferentes adoptados por el Tribunal Fiscal.

La Resolución del Tribunal Fiscal 8919-4-2001 establece que:

No procede la aplicación de intereses moratorios hasta la fecha de publicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 992-1-99 por considerar que existe duplicidad de criterio respecto al asunto materia de controversia al haber emitido el Tribunal Fiscal resoluciones como la N.º 1169-1-97 del 22 de octubre de 1997, en las que se estableció un criterio de interpretación diferente al contenido en la Resolución N.º 992 1-99, en el sentido que sí procedía la exoneración del mencionado impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 170º del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 8919-4-2001, 2001).

En ese sentido, consideramos que se podría formular una duplicidad de criterio entre dos resoluciones de determinación o dos resultados de requerimientos. Sin embargo, en la práctica esto se torna operativamente difícil ya que es complicado obtener estos documentos de otros contribuyentes. No obstante, creemos que el hecho que sea operativamente poco probable argumentar la contradicción no exime la generación de una duplicidad de criterio. El análisis realizado por el Tribunal Fiscal en base a dos RTFs se podría aplicar de manera análoga a resoluciones de SUNAT.

Por todo lo expuesto, consideramos que los resultados de requerimientos y resoluciones de determinación califican como actos de la Administración que manifiestan criterio.



CONCLUSIONES

- La seguridad jurídica es un principio que garantiza a los ciudadanos que el Estado velará por el cumplimiento del ordenamiento jurídico establecido. Para garantizar la seguridad jurídica es importante que el legislador considere en todo momento que los términos utilizados en la redacción de una norma muestren de forma transparente lo que pretende legislar para evitar interpretaciones incorrectas.
- Para el cumplimiento de la seguridad jurídica el legislador al emitir una norma deberá garantizar que el contenido cumpla con el principio de reserva de ley.
- En la interpretación y aplicación de las normas tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes deberán respetar en todo momento los principios constitucionales, los principios generales del derecho y el espíritu de la norma.
- La seguridad jurídica, que incluye el principio de buena fe, se encuentra recogida de forma implícita en nuestra Constitución Política como marco normativo para afrontar las actuaciones de las Entidades Públicas. Este principio no deberá ser aplicado de forma automática, al momento de su aplicación se deberá revisar que no colisione ni vulnere otros principios.
- Para que se configure buena fe debe existir una conducta coherente de la Administración que se demuestre a través de: informes escritos que manifiestan una voluntad expresa y también de comportamientos o señales que constituyen una manifestación tácita de la interpretación de la Administración Tributaria.
- Para la aplicación de la Doctrina de los Actos Propios se necesita que existan y se manifiesten dos conductas que evidencien una contradicción; la primera relacionada a una confianza que se ofrece a los demás y una segunda que atente precisamente contra ésta confianza generada. Esta regla se sustenta en que nadie puede ir contra sus propios actos y como norma de vida es un mandato ético de observar y preservar una conducta coherente.

- La interpretación de una norma por parte de la Administración Tributaria se efectúa a través de actos administrativos (Informes, Resoluciones de Determinación, Resultados de Requerimientos, etc.). Sin embargo, también lo puede hacer a través de actos no formales como por ejemplo los formularios digitales que sirven para determinar tributos.
- Los cambios de criterio sobre la interpretación o aplicación de una norma, además de contravenir el principio de seguridad jurídica, contravienen, el principio de protección de confianza legítima, el principio de buena fe procedimental, el principio de predictibilidad y la teoría de los actos propios.
- El Código Tributario no define en qué casos se determinará la existencia de duplicidad de criterio o cuales son los requisitos que se deben configurar para establecer que nos encontramos ante una duplicidad de criterio de parte de la administración tributaria.
- La posición de la SUNAT respecto al PDT y los Formularios de Aduanas, a pesar de ser actos administrativos similares, fue sostener mediante informe que se trataban de situaciones distintas. La diferencia es que en el informe 045-2012-SUNAT (PDT) se analizó la operación desde un aspecto meramente formal y documentario tomando como precedente una RTF sacada de contexto, mientras que el informe 060-2019-SUNAT (Formulario de Aduanas) lo hace considerando aspectos de fondo, haciendo cumplir los principios de buena fe y actos propios, asegurando que la seguridad jurídica no sea vulnerada; componentes importantes de un Estado Constitucional de Derecho.
- La posición de SUNAT expuesta en la Carta 034-2013-SUNAT, resulta manifiestamente contraria a derecho, toda vez que vulnera los principios generales de seguridad jurídica y buena fe en que se basa nuestro sistema jurídico, en la medida que apoya una conducta contradictoria por parte de una entidad estatal, como lo es la SUNAT.
- La forma como está diseñado el PDT o Formulario Virtual puede condicionar algunos de los elementos de la determinación de la obligación tributaria que expresan la interpretación de la SUNAT y que no necesariamente puede ser compartido por el contribuyente. De este modo, cada contribuyente confiará en todo momento que lo

expuesto en el PDT o FV es la interpretación de las normas por parte de la SUNAT y que ante una fiscalización aplicará los mismos criterios. Esto se encuentra directamente relacionado con la doctrina de los actos propios.

- La cartilla de instrucciones es un documento que manifiesta criterio por parte de la SUNAT. En base a ello los contribuyentes elaborarán su declaración anual de renta con la convicción que han obrado de acuerdo a los parámetros establecidos por la norma y los criterios que han recibido por parte de los encargados de administrar y fiscalizar los impuestos
- En tanto la orientación brindada a los contribuyentes a través de las consultas telefónicas, presenciales en centro de atención y vía chat tributario provienen de un orientador y no es una posición institucional de la SUNAT los contribuyentes deberán evaluar cada una de las respuestas obtenidas a través de estos canales expuestos, para tomar una decisión. Esta orientación no puede ser determinante ni vinculante.
- En el caso de la absolución de consultas por la vía regular de la SUNAT, consultas particulares y consultas institucionales no cabe duda la exteriorización de voluntad por parte de la Administración respecto a un criterio adoptado ya que lo hace mediante un acto formal como lo son los documentos escritos (informe, cartas y oficios).
- Si bien las resoluciones de determinación y los resultados de requerimientos constituyen actos administrativos que expresan criterio de interpretación de las normas jurídicas, aplicar la duplicidad de criterio en la práctica se torna operativamente difícil en la medida que es complicado obtener estos documentos de otros contribuyentes para poder sustentarlo. No obstante, esta dificultad operativa no exime que se haya generado la dualidad de criterio.

RECOMENDACIONES

- Modificar el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario e incorporar de forma expresa que los criterios a los que hacen referencia no sólo son aquellos manifestados de manera formal y escrita como lo pretende aplicar la SUNAT y el Tribunal Fiscal sino también deberán comprender los criterios institucionales manifestados a través de las diversas actuaciones de la Administración incluyendo otras formas expresas y tácitas mediante las cuales la SUNAT haya generado confianza legítima en los administrados.
- Incorporar en el Código Tributario el reconocimiento del principio de la confianza legítima en la relación de Administración y administrado. De esta manera, de existir un acto administrativo que evidencie comportamientos opuestos al primer criterio que generó confianza legítima en el administrado, puedan ser objeto de revisión. De esta manera, el Código Tributario incluirá un elemento vital de la seguridad jurídica.
- En defensa de la confianza legítima y seguridad jurídica, consideramos que la SUNAT debe tener en cuenta el proceso de globalización y las tendencias tecnológicas que nos conducen a nuevos tipos de manifestaciones, formas de comunicación y métodos tecnológicos de interrelación; con la finalidad de concebir nuevas formas de manifestaciones de criterios. Estas nuevas formas de manifestar criterios no podrían ser desconocidas por el hecho de no contar con una estructura formal, ya que como hemos mencionado tanto la Administración como los administrados deberán adecuarse a los cambios constantes del entorno global actual y a las nuevas situaciones que se puedan presentar. Un ejemplo de esto podría ser las manifestaciones de criterios que se transmitan a través de las redes sociales oficiales de la SUNAT.

REFERENCIAS

- Benítez Chiriboga, M. (2007). Seguridad Jurídica y Tributación. En L. Narváez Ricaurte y J. C. Riofrio, *Seguridad Jurídica*. (pp.85-105). <https://elibro.com/>
- Borda, A. (2010). La teoría de los actos propios. Un análisis desde la doctrina argentina. Venire contra factum proprium, *Cuadernos de Extensión Jurídica*, 18, 35-55.
- Carta N.º 034-2013-SUNAT/20000 (Lima) (26 de febrero de 2012).
- Constitución Política del Perú. (1993). Recuperado del sitio de internet del Sistema Peruano de Información Jurídica:
http://spij.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N.º 1311. (30 de diciembre de 2016). [Decreto que modifica el Código Tributario]. <https://busquedas.elperuaN.ºpe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-el-codigo-tributario-decreto-legislativo-n-1311-1469390-2/>
- Decreto Ley N.º 830. (31 de diciembre 1974). [Sobre Código Tributario].
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830.htm>
- Decreto Supremo 133-2013-EF. (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario. <http://spijlibre.minjus.gob.pe>
- Decreto Supremo 179-2004-EF. (08 de diciembre de 2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>
- Díez-Picazo, L. (2014). *La doctrina de los actos propios: un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Civitas, Thomson Reuters.
- Donayre Lobo, G. (2017). 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* (pp. 11-34) <https://www.mef.gob.pe/es/documentos-y-publicacion/libro-digital-defcon/libro-digital-2017>
- Duran Rojo L., & Mejía Acosta, M. (2011). La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 36, 235-246.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/13230/1384>
[1](#)

- Fernández Fernández, C. (2018). La teoría de los actos propios y su aplicación en la legislación peruana. *Lumen*, 13, 51-59.
<https://doi.org/10.33539/lumen.2017.v13.571>
- Gamba C. (2005). ¿Son retroactivas las precisiones o interpretaciones efectuadas a una norma tributaria? *Contadores y Empresas*, 1era Quincena - diciembre, 9-12.
- García Novoa C. (2006). Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. *Derecho & Sociedad*, 27, 28-41.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150/17440>
- García de Enterría E. y Fernández T. (1996). Curso de Derecho Administrativo (t. 1)
https://derechoadministrativouv.files.wordpress.com/2019/03/texto-13_garcia-de-enterria-y-fernandez-t.-los-actos-administrativos-2.pdf
- Huamaní R. (2007). *Código Tributario comentado*. Parte 2. Jurista Editores
- Huapaya Tapia R. (2010). Propuesta de una nueva interpretación del concepto de Acto Administrativo contenido en la Ley de Procedimiento Administrativo General. *Revista de Derecho Administrativo*, 9, 115-133.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13709>
- Informe N° 060-2019-SUNAT/340000 (Lima) (24 de abril de 2019). Intendencia Nacional Jurídica Aduanera.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/2019/informes/2019-INF-060-340000.pdf>
- Informe N° 097-2011-SUNAT/2B0000 (Lima) (16 de agosto de 2011). Intendencia Nacional Jurídica. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i097-2011.pdf>
- Informe N° 010-2011-SUNAT/2B0000 (Lima) (27 de enero de 2011). Intendencia Nacional Jurídica. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i010-2011.pdf>
- Informe N° 040-2007-SUNAT/2B0000 (Lima) (08 de marzo de 2007). Intendencia Nacional Jurídica.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0402007.htm>
- Informe N.° 045-2012-SUNAT/4B0000 (Lima) (16 de mayo de 2012).
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i045-2012.pdf>
- Lara J. (2007). Retroactividad de las leyes interpretativas. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 45, 53-68.
- Larenz, K. (1958). Derecho de obligaciones (vol. 1). *Revista de Derecho Privado*.
- Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (25 de enero 2019).
<https://diariooficial.elperuaN.ºpe/pdf/0005/13-texto-unico-ordenado-de-la-ley-27444-ley-de-procedimiento-administrativo-general-1.pdf>

- Ley N.º 20780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario (29 de setiembre 2014).
<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374&idVersion=2020-05-25&idParte=>
- Moreno García, A. (mayo-agosto, 1993). Buena fe y derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista española de Derecho Constitucional* 13(38), 263-295.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79489.pdf>.
- Morón J. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (10.ª ed.). Gaceta Jurídica SA.
- Nima Nima, E., Rey Rojas, J., & Gómez Aguirre, A. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*.
<http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/1-Aplicaci%C3%B3n%20pr%C3%A1ctica%20del%20r%C3%A9gimen%20de%20infracciones%20y%20sanciones%20tributarias.pdf>
- Otero Parga, M. (1997). Notas sobre la estabilidad en el ordenamiento jurídico. *Anuario de Filosofía del Derecho* XIV, 621-636.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/142350.pdf>
- Resolución de Superintendencia N.º 271-2019. (27 de diciembre de 2019). Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2019/271-2019.pdf>
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04562-5-2017 (Lima) (26 de mayo de 2017).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_04562.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04717-1-2015 (Lima) (15 de mayo de 2015).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_04717.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05427-1-2005 (Lima) (02 de setiembre de 2005).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_05427.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07957-A-2015 (Lima) (14 de agosto de 2015). R
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2015/resolucion/2015_A_07957.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1163-4-2000 (Lima) (17 de noviembre de 2000).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/4/2000_4_1163.pdf

- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 12603-8-2011 (Lima) (22 de julio de 2011).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_12603.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 4144-A-2010 (Lima) (21 de abril de 2010).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/A/2010_A_04144.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7878-A-2007 (Lima) (16 de agosto de 2007).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/A/2007_A_07878.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N.º 8919-4-2001 (Lima) (31 de octubre de 2001).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/4/2001_4_08919.pdf
- Sainz Moreno, F. (1979). La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados. *Revista de administración pública*, 89, 293-314.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1059146.pdf>
- Salazar Chavez, R. (2009). Las Formas Jurídicas Administrativas y la Contratación Pública sobre Bienes, Servicios y Obras. *Revista de Derecho Administrativo*, 7, 24-35.
<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/14011/14633>
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 0016-2002-AI/TC (Lima). (2003). Tribunal Constitucional.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Sentencia recaída en el Expediente N.º 02053-2013-PA/TC (Lima). (2016). Tribunal Constitucional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/02053-2013-AA.pdf>
- Sentencia recaída en el Expediente N.º 02355-2013-PA/TC (Lima). (2018). Tribunal Constitucional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/02355-2013-AA.pdf>
- Sentencia recaída en el Expediente N.º 1031/2010 (Madrid). (2010). Tribunal Constitucional.
<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/5141665/Recurso%20de%20casacion/20100325>
- Sentencia recaída en el Expediente N.º 73/1988 (Madrid). (1988). Tribunal Constitucional. <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1014>
- Sentencia recaída en el Expediente N.º T-034-/04 (Arauca). (2004).
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/T-034-04.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.-a). Chat SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/institucional/contactenos/chat-SUNAT-politica.html>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.-b).
Concepto de PDT. <https://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/declaracion-y-pago-empresas/pdt-descarga-empresas>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (s.f.-c).
Programa de Declaración Telemática.
<http://www2.sunat.gob.pe/pdt/index.htm#:~:text=El%20Programa%20de%20Declaración%20Telemática,del%20registro%20de%20la%20información.>

