

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



“No me consultes: análisis de la consulta particular en el derecho tributario peruano”

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de
Magíster en Derecho Tributario
que presenta:

Sally Marita García Samaniego

Asesor:

Renee Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2022

Informe de Similitud

Yo, VILLAGRA CAYAMANA RENÉE ANTONIETA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado “No me consultes: análisis de la consulta particular en el derecho tributario peruano” del/de la autor(a) GARCIA SAMANIEGO, SALLY MARITA, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 39%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 04/11/2022.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 15 de mayo de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>VILLAGRA CAYAMANA RENÉE ANTONIETA</u>	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: 0000-0002-4054-8113	

Dedicatoria

A Dios por la vida, salud y su perpetua guía

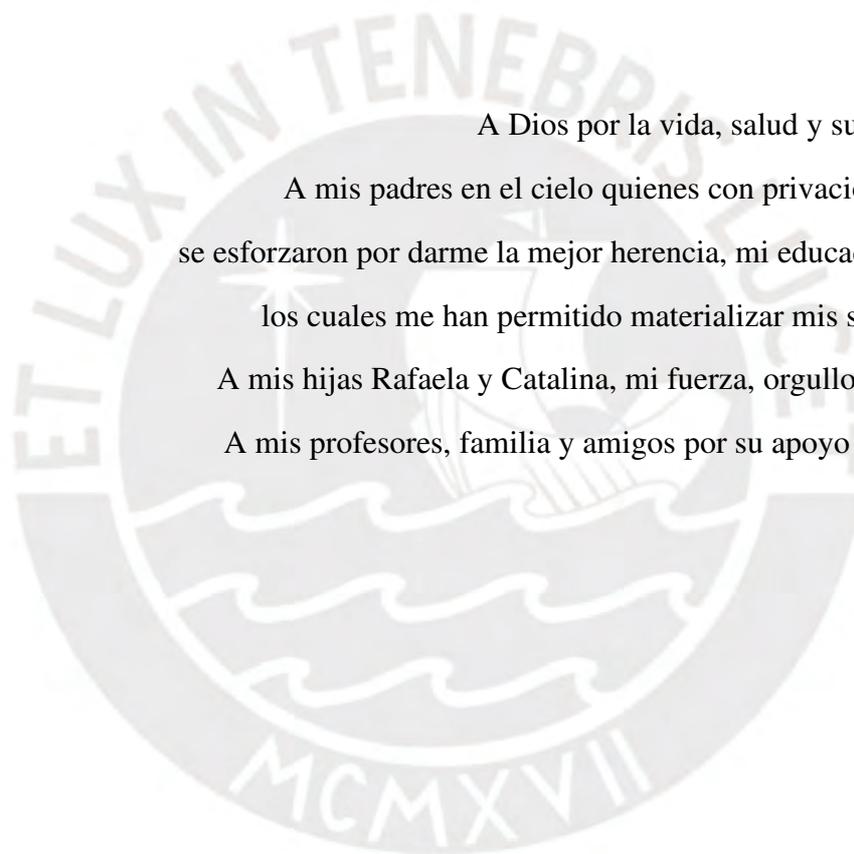
A mis padres en el cielo quienes con privaciones y anhelos se esforzaron por darme la mejor herencia, mi educación y valores,

los cuales me han permitido materializar mis sueños y metas

A mis hijas Rafaela y Catalina, mi fuerza, orgullo y motivación.

A mis profesores, familia y amigos por su apoyo incondicional.

Sally García



RESUMEN

Conforme al artículo 95°-A del Código Tributario, la consulta particular, especie del instituto de la consulta tributaria, es un procedimiento que permite a los deudores tributarios consultar a la Administración Tributaria sobre el régimen jurídico aplicable a hechos o situaciones concretas, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de esta y obtener una respuesta por escrita por parte de aquella, siendo que los criterios esbozados en dicha respuesta son vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT, de este modo se otorga seguridad jurídica a un acto declarativo de la Administración, que permite a los deudores tributarios tener elementos suficientes para tomar decisiones con una posición clara y predecible respecto a las consecuencias jurídicas de sus actividades y de ser el caso determinar correctamente su obligación tributaria.

La presente investigación analiza mediante la argumentación jurídica y el estudio de casos, la naturaleza jurídica de la consulta particular, partiendo del estudio de la consulta tributaria y de la consulta institucional, así como del uso de la legislación comparada. La investigación concluye determinando que la consulta particular viene a ser una manifestación del derecho de petición reconocido en el inciso 20 del artículo 2° de la Constitución Política, así como de los principios de seguridad jurídica, predictibilidad o de confianza legítima. Además, se identifica que la regulación actual constituye una barrera de acceso a la consulta particular que ha determinado que en los más de seis años de vigencia del artículo 95°-A del Código Tributario, únicamente la SUNAT haya atendido una consulta, poniendo en evidencia la necesaria reforma normativa de esta.

Palabras clave: consulta tributaria, consulta institucional, consulta particular, derecho de petición, seguridad jurídica, predictibilidad

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ÍNDICE	2
LISTA DE TABLAS	5
LISTA DE FIGURAS	6
INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO I – LA CONSULTA TRIBUTARIA EN LA NORMATIVA PERUANA	11
1. INTRODUCCIÓN.....	11
2. LA CONSULTA TRIBUTARIA.....	14
2.1. Concepto.....	14
2.2. Naturaleza Jurídica.....	15
2.2.1. La consulta tributaria como una manifestación del derecho de petición.....	16
2.2.2. La consulta tributaria como un derecho a favor de los administrados a obtener información y asistencia por parte de la Administración Tributaria.....	19
2.3. Principios constitucionales que justifican la existencia de la consulta tributaria.....	20
2.3.1. Principio de seguridad jurídica.....	21
2.3.2. Principio de predictibilidad o de confianza legítima.....	22
3. ASPECTOS DE LA CONSULTA INSTITUCIONAL	24
3.1. Aspecto subjetivo.....	24
3.1.1. Sujeto activo.....	24
3.1.1.1. Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales	25
3.1.1.2. Las entidades del Sector Público Nacional.....	25
3.2. Aspecto objetivo	27
3.3. Formalidades para la presentación de la consulta tributaria institucional	28
3.4. Efectos de la consulta tributaria institucional	29
3.4.1. Respecto a la Administración Tributaria.....	29
3.4.2. Respecto al consultante.....	30
3.4.3. Respecto otros deudores	31

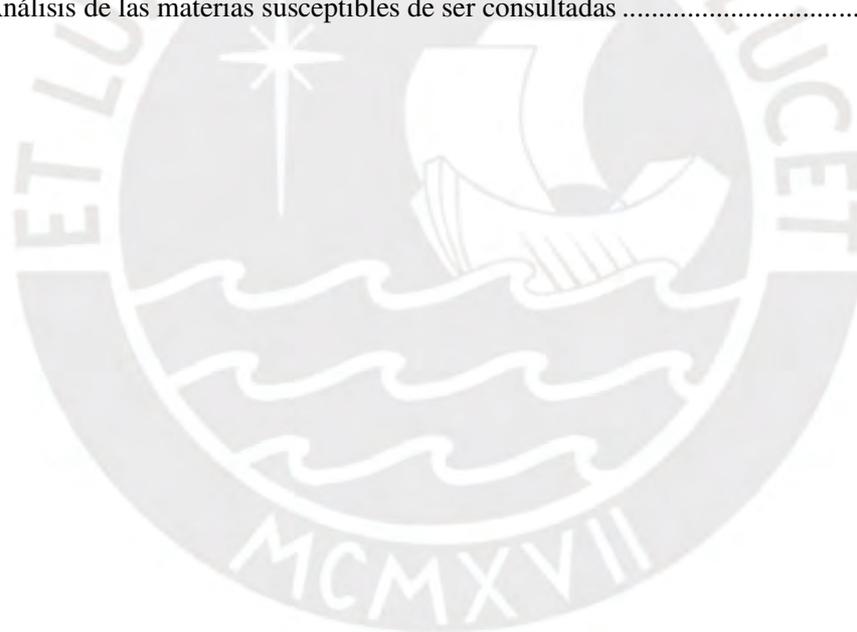
3.5. Impugnación	31
3.6. Plazo	32
3.7. Otros aspectos.....	34
CAPÍTULO II – LA CONSULTA PARTICULAR, SU REGLAMENTACIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA	37
1. LA CONSULTA PARTICULAR	37
1.1. Antecedentes	37
1.2. Aspectos de la consulta particular	42
1.2.1. Aspecto subjetivo.....	42
1.2.2. Aspecto pasivo	43
1.2.3. Aspecto objetivo.....	44
1.3. Tributos que pueden ser objeto de consulta	45
1.4. Requisitos y formalidades.....	48
1.5. Procedimiento	50
1.5.1. Situaciones.....	51
1.5.1.1. Devolución de la consulta.....	51
1.5.1.2. Supuestos de exclusión	52
1.5.1.3. Abstención.....	53
1.5.1.4. De los plazos aplicables a la consulta particular y efectos de su transcurso	53
1.5.1.5. Atención de la consulta	54
1.6. La respuesta de la Administración Tributaria.....	55
1.6.1. Del efecto vinculante	55
1.6.2. De los supuestos de la pérdida de eficacia de la respuesta.....	56
1.7. Sobre la impugnabilidad.....	57
2. LEGISLACIÓN COMPARADA	58
2.1. México	58
2.2. España	59
2.3. Ecuador	60
2.4. Bolivia.....	61
2.5. Chile.....	62
CAPÍTULO III – LAS CONSULTAS PARTICULARES EMITIDAS POR LA SUNAT	64
1. CRITERIOS APLICADOS POR LA SUNAT EN LAS CONSULTAS ATENDIDAS	64
1.1. Evaluación de los requisitos de forma y de tramitación de la consulta particular atendida.....	66

1.2. Evaluación de los requisitos sustanciales	67
3. NO ME CONSULTES: ANÁLISIS DE LOS FACTORES QUE IMPIDEN EL ACCESO A LA CONSULTA PARTICULAR	77
4. LA NECESIDAD DE UNA REFORMA NORMATIVA.....	79
CONCLUSIONES.....	82
BIBLIOGRAFÍA.....	84



LISTA DE TABLAS

Tabla 1 - Consultas tributarias publicadas en el portal web de la SUNAT en el periodo 2015 a 2021	34
Tabla 2 - Estimación de consultantes según Exposición de Motivos del D. S. N° 253-2015-EF.....	39
Tabla 3 - Estimación de consultantes según Exposición de Motivos del D. S. N° 253-2015-EF....	40
Tabla 4 - Anuncios de proyectos de inversión privada 2015 - 2016.....	41
Tabla 5 - Anuncios de proyectos de inversión privada 2016 - 2017	41
Tabla 6 - Criterios a ser aplicados para la implementación progresiva por la SUNAT - posibles consultantes.....	43
Tabla 7 - Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT- Tributos Internos, 2020-2021 (Millones de Soles).....	46
Tabla 8 - Consultantes particulares por dependencia del directorio del consultante.....	69
Tabla 9 - Consultantes particulares por año	71
Tabla 10 - Temas consultados mediante las consultas particulares	71
Tabla 11 - Motivos de atención, exclusión o rechazo de las consultas particulares.....	76
Tabla 12 - Análisis de las materias susceptibles de ser consultadas	77



LISTA DE FIGURAS

Figura 1. . Producción de Consultas tributarias publicadas en el portal web de la SUNAT en el periodo 2015 a 2021(Adaptado de: SUNAT).....	35
Figura 2. Evolución de las MIPYME formales, 2015-2020 (SUNAT/PRODUCE-OEE).....	70
Figura 3. Esquema de incumplimiento.....	80



INTRODUCCIÓN

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT de acuerdo con lo establecido en su Ley de creación, Ley N° 24829, y el artículo 5° de la Ley N° 29816, tiene, entre otras, la función de administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras. Estas funciones se desarrollan principalmente en torno a un sistema “autodeterminativo” basado en las declaraciones de los contribuyentes, los cuales determinan, la obligación tributaria y como consecuencia de ellos cuantifican el tributo por pagar, o de ser el caso, la existencia de un crédito o saldo a favor, susceptible de arrastre, compensación o devolución.

De otro lado, el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (2021) expone la evidente necesidad de incrementar los ingresos fiscales estructurales de largo plazo, buscando combatir el elevado nivel de incumplimiento de impuesto, que según el citado documento restan más de 8% del PBI de recaudación).

Sobre el particular, parte de la referida brecha de incumplimiento tributario se reduce con la asistencia e información que brinda la Administración Tributaria¹ pues favorece el cumplimiento tributario de las obligaciones tributaria de los deudores tributarios, dado que desde la óptica regulatoria uno de los segmentos de incumplimiento a considerar corresponde a aquel grupo de sujetos que no cumplen sus obligaciones por desconocimiento de las normas pero que conociéndolas cumplirían con estas. Ello cobra suma importancia si consideramos la complejidad de nuestro sistema tributario y en especial el vinculado a la determinación del impuesto a la renta, cuya determinación no se agota en simples cálculos matemáticos sino que en muchos supuestos requiere de una labor interpretativa que, incluso para los profesionales de la tributación, constituye una ardua actividad.

Es en este contexto, que cobra importancia contar con un mecanismo que garantice a los contribuyentes que han autodeterminado correctamente la obligación tributaria, para tal caso las legislaciones tributarias en el marco de asistencia e información antes señalado

¹ En efecto, el artículo 84° del Código Tributario señala que la Administración Tributaria, esto es la SUNAT, los gobiernos locales y otras entidades administradores de tributos, proporciona orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

contemplan la posibilidad de formular consultas a la Administración Tributaria y obtener una respuesta por escrito, la cual normalmente es vinculante para la Administración Tributaria consultada y sus órganos.

En el caso peruano, los artículos 93° y 94° del Código Tributario regulan la consulta institucional, la cual permite a los contribuyentes formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias planteándolas a través de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales², así como a las entidades del Sector Público Nacional; no obstante, de no cumplirse con las condiciones antes mencionadas, determinan que dichas consultas sean devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Asimismo, el Código Tributario en su artículo 95°-A, regula también a la consulta particular, instituto de reciente data³; no obstante, habida cuenta que la norma en mención refiere que la forma, plazo y condiciones serían reguladas mediante Decreto Supremo; los contribuyentes tuvieron que esperar hasta la publicación de aquel que se produjo el 12 de setiembre de 2015 con la publicación del Decreto Supremo N° 253-2015-EF.

Ahora bien, la consulta particular permite a los deudores tributarios⁴ consultar a la Administración Tributaria sobre el régimen jurídico aplicable a hechos o situaciones concretas, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de esta y obtener una respuesta por escrita por parte de dicha Administración Tributaria, a diferencia de la consulta institucional, la que si bien concluye con una respuesta por escrito, esta se formula en abstracto y limitada a determinados sujetos.

² Para tal efecto resulta conveniente revisar el Informe N° 058-2006-SUNAT/2B0000 de fecha 1 de marzo de 2006 que señala que dentro de los alcances del artículo 93° del Código Tributario, se encuentran aquellas entidades que tienen a su cargo la representación y defensa de los intereses de otras personas o entidades a las que agrupa en torno a una misma actividad, sea ésta de carácter económico, laboral o profesional; es decir, que representan a un conjunto o conglomerado de intereses comunes con una misma actividad ("entidad representativa"), como los gremios.

³ Incorporado al Código Tributario mediante Ley N° 30296, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 31 de diciembre de 2014

⁴ Conforme al artículo 7° del Código Tributario es deudor tributario la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Sobre el particular, cabe mencionar que cuando la norma hace referencia a la prestación tributaria esta corresponde al pago del tributo, ello se advierte del análisis de mencionado artículo 7°, pues en principio la calidad de contribuyente y de responsables son distintas entre sí, toda vez que en el primer caso este es deudor por cuenta propia dentro de la relación jurídico tributario y en el segundo caso la calidad de deudor recae por cuenta ajena.

El beneficio de esta comunicación escrita, a diferencia de la orientación verbal que también brinda la Administración Tributaria, radica en los efectos vinculantes de dicha respuesta para los distintos órganos de la SUNAT exclusivamente respecto del consultante, de este modo, en el caso de la consulta particular, se reviste de seguridad jurídica a la consulta sobre el régimen jurídico aplicable de una operación en concreto, cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta, de modo que el consultante tiene conocimiento de forma anticipada de cuál será la posición de la Administración Tributaria respecto al hecho o situación concreta consultada.

La importancia de lo antes señalado permite a los deudores tributarios efectuar una planificación tributaria eficiente, toda vez que están en la capacidad de tomar decisiones con una posición clara y predecible respecto a las consecuencias jurídico-tributarias de sus actividades, y a su vez permite que el Estado cumpla con sus objetivos antes mencionados, esto es, el incremento de recursos fiscales.

Pese a lo antes señalado, de la revisión del portal de la SUNAT, se advierte que desde el 2015 a la fecha, estos son más de 6 años desde la incorporación del instituto de la consulta particular, únicamente la Administración Tributaria atendió una sola consulta⁵, situación que justifica la necesidad de identificar una posible restricción al acceso a los contribuyentes a formular consultas particulares y que estas sean atendidas por aquella.

En ese orden de ideas, la presente investigación servirá para conocer el estado actual de la consulta particular y del análisis de la información que se releve, poder identificar si las restricciones al acceso tienen un origen normativo y como consecuencia de ello determinar si se afectan derechos fundamentales, tales como el derecho de petición y a la seguridad jurídica; o de ser el caso, identificar si existen otros motivos que han hecho poco atractivo utilizar este mecanismo. Para tal efecto, la tesis se desarrolla en tres capítulos.

En el primer capítulo se aborda el estudio de la consulta tributaria en la normativa peruana, para lo cual será de suma importancia analizar la naturaleza jurídica de la consulta tributaria y los fundamentos de esta, principalmente el referido al derecho a la seguridad jurídica. Asimismo, sin la intención de efectuar un estudio a profundidad de la consulta institucional,

⁵ Como puede verificarse en el portal institucional de la SUNAT:
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/art95A/index-Art95A.html>

la cual no es materia del presente trabajo, por constituir una de las modalidades de consulta tributaria, al igual que la consulta particular, se analizarán las principales características de esta.

En el segundo capítulo, se aborda el estudio de consulta particular iniciando por el análisis de los antecedentes normativos que permitirán identificar la finalidad de la misma, seguidamente se analizan las condiciones, plazos, sujetos habilitados para su presentación y materias que pueden ser consultadas; así como el análisis de los efectos de la respuesta de la Administración Tributaria; para coadyuvar con dicho análisis se revisará en el tratamiento legal comparado tomando como criterio aquellos países que fueron referidos como sustento en la exposición de motivos de la Ley N° 30296, estos son México, España, Ecuador, Bolivia y Chile.

Finalmente, en el tercer capítulo se analizan los criterios aplicados por la SUNAT en la atención y rechazo de las consultas particulares presentadas por los deudores tributarios, para tal efecto se analizará la información que obra en el portal de la SUNAT; así como la obtenida a partir de la atención de la solicitud de acceso a la información pública presentada ante la SUNAT, debiendo precisar que respecto a las consultas particulares rechazadas únicamente se obtuvo información respecto a la dependencia, tema consulta y motivo de rechazo, por cuanto el órgano de la SUNAT responsable de la atención indicó que no era posible atender mayor información por estar protegida por reserva tributaria conforme al artículo 85° del Código Tributario, considerando que las consultas particulares se formulan por hechos concretos.

CAPÍTULO I – LA CONSULTA TRIBUTARIA EN LA NORMATIVA PERUANA

1. INTRODUCCIÓN

El principio general del derecho “Ignorantia juris non excusat” o “Ignorantia legis neminem excusat” (Real Academia Española, 2020), el desconocimiento o ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, toda vez que conforme al artículo 109° de la Constitución Política⁶ (1993) se presume que las leyes son conocidas por todos desde el momento de su publicación, ello acorde con los principios de seguridad jurídica y obligatoriedad de las normas, principios del sistema jurídico que garantizan su funcionamiento. Esta presunción no efectúa distingo en cuanto a la materia regulada, lo que determina que sea aplicable al ámbito tributario.

El principio antes mencionado entra en crisis si tenemos en cuenta la realidad del sistema jurídico tributario, que a parte de su ya intrínseca complejidad se suma su constante modificación, lo que determina que los deudores tributarios no puedan conocer el sentido y alcance de las normas tributaria con total certeza. En esa línea, Hernández Lavado (1998, pág. 296) comenta⁷ que este principio entra en crisis dada la complejidad de la legislación tributaria y excesivas obligaciones para los contribuyentes, afectando el derecho a la seguridad jurídica que la constitución les garantiza.

En efecto, las condiciones o características de la legislación tributaria antes comentadas (complejidad y variabilidad), dificultan el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. En muchas ocasiones, el incumplimiento de dichas obligaciones no se reduce al desconocimiento de las normas tributarias sino a su interpretación errónea o

⁶ El artículo 109° de la Constitución Política del Perú establece que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación salvo disposición contraria de la misma ley que postergue su vigencia total o parcialmente. Esta norma constitucional contiene por un lado una presunción de cognición general y a la vez excluye la posibilidad de oponer su desconocimiento o ignorancia de su contenido como medio de defensa.

⁷ Si bien el autor realiza sus comentarios respecto al Código Civil Español; no obstante, el comentario es igualmente aplicable en el contexto peruano dado en esencial la norma española contiene idéntica regulación a la señalada en el artículo 109° de la Constitución Política del Perú.

por la duda respecto al alcance y sentido de estas, como consecuencia de la coexistencia de posiciones válidas pero contradictorias que pueden generarse como producto de la interpretación efectuada por los operadores del derecho, pareciendo que la única alternativa válida que soporta el sistema sería la del indubio pro gravamen, es decir que ante la duda si una operación está gravada o no, optar por la primera alternativa sería la menos contingente para los contribuyentes.

En ese sentido, surge la interrogante si la presunción en comentario aplica de la misma manera cuando la norma no es clara y producto de la aplicación de las fuentes del derecho para estas situaciones determina más de una solución válida. Notaremos en este supuesto que el problema no se genera por ignorancia o desconocimiento de la norma, sino por la incertidumbre jurídica que se genera por la interpretación de la norma.

Dicha incógnita cobra mayor importancia si consideramos que el sistema tributario peruano es esencialmente un sistema autodeterminativo⁸, es decir que se basa en las declaraciones de los contribuyentes, los cuales determinan, la obligación tributaria, cuantifican el tributo por pagar, o de ser el caso, la existencia de un crédito o saldo a favor. A ello debemos agregar los supuestos de colaboración en la recaudación de los deudores tributarios indirectos, es decir aquellos que tienen condición de agentes de retención, de percepción o responsables.

Ahora bien, la Administración Tributaria peruana, es decir, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT de acuerdo a lo establecido en su Ley de creación, Ley N° 24829 (1988), y el artículo 5° de la Ley N° 29816 (2011), tiene, entre otras, la función de administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional con excepción de los municipales, así como proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras.

Asimismo, como se ha referido anteriormente, la labor de la Administración de la SUNAT se desarrolla principalmente en torno a un sistema basado en las declaraciones de los

⁸ Cabe mencionar que conforme al inciso b) del artículo 59° del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria puede ser llevada a cabo por parte de la Administración Tributaria, la cual verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

contribuyentes, por lo que es de suma importancia la asistencia e información que presta la SUNAT en favor de los deudores tributarios, a fin de que cuenten con los medios suficiente para cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias.

En efecto, el artículo 84° del Código Tributario (2013) señala que la Administración Tributaria proporciona orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones, esta deber de la SUNAT se encuentra plasmado en su misión institucional pues procura la obtención de recursos necesarios para la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica, mediante la administración y fomento de una tributación justa, para lo cual otorga a los contribuyentes todas las facilidades para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones , entre ellos el de una adecuada e informada orientación respecto de sus obligaciones tributarias.

Para tal finalidad, la normativa vigente brinda distintos canales de atención de los deudores tributarios a fin de absolver sus dudas respecto al sentido y alcance de las normas tributarias, los cuales se encuentran regulados en el mencionado artículo 84° (consulta verbal y no vinculantes), en el artículo 93° (consulta institucional) y en el artículo 95°-A (consultas particulares) del Código Tributario, siendo que estos dos últimos regulan la consulta tributaria que permiten a los consultantes obtener una respuesta por escrito, cuyos criterios y alcances son vinculantes para las áreas de la Administración Tributaria.

En ese orden de ideas, el funcionamiento de nuestro sistema tributario requiere que la presunción de conocimiento de la ley no pueda verse cuestionada por la complejidad y activo cambio de la misma, pues ello generaría inseguridad jurídica, por lo que cobra gran importancia la institución de la consulta tributaria, al constituir un mecanismo que posibilita que los contribuyentes puedan conocer el sentido y alcance que la SUNAT, en su calidad de administrador de los tributos del Gobierno Central, tiene respecto a una determinada norma, la cual no necesariamente puede ser compartida por los mismos contribuyentes, u otros operadores, tales como el Tribunal Fiscal o Poder Judicial, pero ciertamente otorgan cierta seguridad respecto a la determinación de sus obligaciones tributarias.

2. LA CONSULTA TRIBUTARIA

2.1. Concepto

Si bien no existe en nuestra legislación tributaria un concepto de consulta tributaria, de manera general, a partir de los elementos que proporciona el Código Tributario, podemos señalar que la consulta tributaria es una institución que permite a los deudores tributarios conocer de manera anticipada el criterio de la Administración Tributaria respecto al sentido y alcance de una norma tributaria (Donayre Lobo, 2012, pág. 368 y 369), protegiéndolos cuando dicho criterio administrativo les sea favorable y de ser el caso estén en capacidad de ajustar su comportamiento (CIAT, 2015, pág. 106).

Al respecto, para autores como Hernandez Lavado (1998, pág. 290), Bertazza (2007, págs. 14-15) y Calvo Ortega (2006, págs. 75-76) la consulta tributaria viene a ser una institución mediante la cual los obligados tributarios conocen los criterios o calificación tributarios respecto a los hechos sometidos a consulta; no obstante, la revisión de dichos autores permite establecer diferencias respecto a la oportunidad de formular la consulta, así como el efecto de la respuesta obtenida de la Administración Tributaria.

En general, los ordenamientos exigen un requisito de actualidad, referida a que no haya vencido el plazo para declarar y pagar la obligación tributaria⁹ o incluso que ni siquiera se haya producido la realización del hecho imponible¹⁰, en este contexto situamos a Hernandez Lavado y Calvo Ortega; pero para Bertazza la oportunidad o el efecto vinculante de dicha respuesta no serían elementos fundamentales de la consulta tributaria¹¹.

Para Bravo Cucci (2016, pág. 752), la consulta tributaria busca que el contribuyente pueda solicitar a la Administración Tributaria un acuerdo previo respecto al tratamiento tributario

⁹ Tal es el caso del artículo 88° del Código de Legislación Tributaria Español que refiere que Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

¹⁰ Tal es el caso de la norma peruana.

¹¹ Ello considerando que el ordenamiento comentado por el autor corresponde al argentino, el cual señala en su artículo 169° que la consulta deberá versar sobre una situación real y actual, y más aún el artículo 172° de dicho ordenamiento, indica que la respuesta de la Administración Gubernamental de Ingresos Público sólo será oponible por el consultante respecto a hechos posteriores a la notificación de aquella.

de una determinada operación a implementarse. Respecto a la figura del acuerdo previo comentado por Bravo Cucci, autores como Piza (2008) lo asocian a la figura del rulling del derecho anglosajón, por medio de la cual la Administración Tributaria y el contribuyente acuerdan una aplicación específica de una norma aplicable a un caso en concreto, lo cual cobra sentido si consideramos que en legislaciones como la peruana la consulta particular sólo puede ser formulada respecto a hechos respecto a los que su obligación tributaria no ha nacido, estamos pues en puridad ante un instituto o procedimiento que permite una planificación fiscal dotada de seguridad jurídica.

En ese sentido, podemos concluir que la consulta tributaria viene a ser aquella institución que permite que el deudor tributario pueda consultar a la administración tributaria sobre el régimen tributario (sentido y alcance) respecto a hechos susceptible de gravamen. Como ya hemos podido advertir la oportunidad y vinculatoriedad son elementos que dependen de la política fiscal de cada jurisdicción tributaria.

2.2. Naturaleza Jurídica

Como ya comentamos en el punto anterior, la legislación tributaria peruana no contiene una definición de la consulta tributaria ni de sus especies (consulta institucional o consulta particular); no obstante, ello no es óbice para el estudio de la naturaleza jurídica de este instituto cuya importancia identificamos desde el inicio del presente trabajo.

Y en efecto, aclarar la naturaleza jurídica de la consulta tributaria permitirá identificar sus reglas, principios, efectos que caracterizan a la misma que a su vez determinará aquellas semejanzas y diferencias entre las especies reguladas en la normativa nacional, pese a que la tendencia normativa es la de regular a la consulta particular como un solo instituto sin especies con tratamiento normativo diferenciado, tal es el caso del Código de la Legislación Tributaria Española cuya regulación la encontramos en sus artículos 88° y 89° o inclusive en el Modelo de Código Tributario publicado por el CIAT, que regula este instituto en su artículo 100°.

Ahora bien, en el campo doctrinario el estudio de la naturaleza de la consulta tributaria no es un tema pacífico, lo cual también es advertido por Varela Barraza (2017) que citando a

Bertazza, el cual refiriéndose al derecho español, identifica hasta cuatro tesis acerca del tema, considerándola como una manifestación del derecho de petición; como una expresión de ordenamiento interno de la propia Administración (circulares u ordenes), como un derecho público subjetivo de los ciudadanos o simplemente como una facultad reconocida legalmente en favor de los contribuyentes.

De otro lado, Morán Novillo (2016) haciendo referencia al derecho ecuatoriano, considera que dependiendo si la respuesta dada por la Administración Tributaria tiene efecto vinculante, aquella tenga la naturaleza de acto administrativo, mientras que el segundo supuesto dado su carácter informativo determinará su clasificación como un acto de simple administración.

Por su parte, Donayre (2012) que analiza el derecho peruano, reduce esta cuestión en torno a dos tesis. Para un primer sector, la consulta tributaria constituye una forma especial de manifestación del derecho de petición. De otro lado, un segundo sector considera a la consulta tributaria como un derecho a favor de los administrados a obtener información y asistencia por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, si bien el estudio de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria es relevante para fines académicos; no obstante, para fines de esta investigación analizaremos su naturaleza a partir del derecho de petición así como la que la considera un derecho de los contribuyentes, los cuales tienen reconocimiento a nivel normativo, lo cual no sucede con la posición que asemeja la consulta tributaria peruana a la de actos administrativos, pues el tratamiento normativo permite tener evidencias suficientes que la respuesta dada por la SUNAT no constituye un acto administrativo, ello será analizado en el desarrollo de la presente investigación.

2.2.1. La consulta tributaria como una manifestación del derecho de petición

El Diccionario panhispánico del español jurídico de la RAE (2020) define al derecho de petición como el derecho de toda persona a dirigir por escrito, de forma individual o colectiva, a cualquier institución pública, una solicitud relacionada con sus atribuciones y a recibir un acuse de recibo y una contestación con el acuerdo adoptado. Esta definición tiene

suma importancia puesto que por un lado identifica: (i) quienes pueden invocarlo, (ii) a quienes se dirige, (iii) las materias que pueden ser consultas (relacionadas con sus atribuciones y competencias, y (iv) el derecho de recibir una respuesta por escrito y el deber de la Administración Pública de entregarla. Cabe agregar que en esta definición excluye de su campo el derecho a obtener una respuesta favorable a lo solicitado y menos que su ejercicio pueda derivar perjuicio al peticionario.

En el caso peruano, el derecho de petición se encuentra consagrado en el numeral 20 del artículo 2° de la Constitución Política del Estado (1993), el cual reconoce el derecho de las personas a formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que tiene el deber de dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad. Es en este contexto que para Díaz (2004, pág. 441), la consulta tributaria se consagra en el derecho de petición.

Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0941-2001-AA/TC (2002), bajo la clasificación del derecho de petición simple y calificado, reconoce dos aspectos del contenido esencial de este derecho:

1. El relacionado estrictamente con la libertad reconocida a cualquier persona para formular pedidos a la autoridad (derecho de petición simple);
2. El que se refiere a recibir una respuesta por escrito y dentro del plazo establecido por la ley (derecho de petición calificado), además, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1042-2002-AA/TC (2002), el colegiado indicó con relación a la petición consultiva que es aquella que se encuentra referida a la obtención de un asesoramiento oficial en relación con una materia administrativa concreta, puntual y específica.

De otro lado, Luna Cervantes (Autores varios, 2015) advierte que en sede nacional, el derecho de petición además de comprender la facultad de presentar escritos de solicitud ante la Administración Pública como peticiones individuales o colectivas, entre las que se encuentran las solicitudes de información y consultas, las que tiene como característica principal que se presentan al margen de un procedimiento previamente instaurado, también incluye la facultad de contradecir decisiones de la administración, tal como se puede apreciar en el artículo 117° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En efecto, conforme al artículo 117° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444¹² (2019), el derecho de petición administrativa comprende, entre otras, la facultad de formular consultas, siendo que este derecho genera la obligación de la administración Pública de dar al interesado una respuesta por escrito dentro del plazo legal.

Por su parte, el numeral 122.1 del artículo 122° de la LPAG regula específicamente la facultad de formular consultas, la cual como ya hemos advertido en el artículo 117° de la misma norma, se refiere al derecho de formular consultas por escrito y obtener por el mismo medio por parte de la autoridad administrativa, respecto a las materias a su cargo, la respuesta referida a aquella respecto al sentido de la normativa vigente y en particular aquella que fue emitida por la propia entidad, tal es el caso de las Resoluciones de Superintendencia emitidas por la SUNAT. Para Álvarez Carreño (1999, pág. 630), el derecho de obtener una respuesta por parte de la autoridad y la obligación de esta de brindarla, dentro del plazo legal establecido, viene a ser aquella característica diferencial del derecho de petición.

Sobre este supuesto, Morón Urbina refiere que mediante la consulta se promueve la certeza administrativa toda vez que la entidad hace explícito su criterio sobre el tratamiento jurídico respecto al supuesto objeto de consulta. De esta manera, las contestaciones a estas consultas permiten que los administrados obtengan de forma anticipada una interpretación institucional sobre materias controvertidas que normalmente no se reducen a un solo sujeto. A título ilustrativo, serían pasibles de este procedimiento cuestiones referidas a la vigencia de las normas, competencia de la autoridad, interpretación de algún precepto o su aplicación a un hecho en concreto, entre otros (2019, pág. 649).

Asimismo, Moron advierte que este derecho a consultar y a obtener una respuesta es un verdadero derecho subjetivo sustentado en un interés legítimo: obtener una interpretación autorizada de la Administración, lo cual reitera el criterio esbozado por el Tribunal Constitucional de considerar este como un derecho de petición calificado, más aún, si tenemos en consideración que a diferencia una petición de información (derecho de petición simple), la autoridad debe respetar sus pronunciamientos (2019, pág. 649).

¹² En adelante, la LPAG.

Por lo expuesto, la revisión normativa, doctrinaria y jurisprudencial antes desarrollada determina que el derecho a formular consultas constituya una especie del derecho de petición, el cual no se agota en la regulación de la LPAG sino que constituye un derecho fundamental reconocido expresamente en la Constitución Política, que además determina la obligación por parte de la Administración Pública de dar una respuesta por escrito al interesado en un plazo legal establecido, así como la de respetar su pronunciamiento en la medida que no varíen ni el supuesto de hecho ni el normativo.

2.2.2. La consulta tributaria como un derecho a favor de los administrados a obtener información y asistencia por parte de la Administración Tributaria

A diferencia de la primera tesis, un segundo sector de la doctrina decanta por la no admisibilidad de la consulta tributaria como una manifestación del derecho de petición de los administrados sino que para aquellos esta se configura únicamente como un derecho a obtener información y asistencia por parte de la Administración.

Así autores como Hernández Lavado (1998, pág. 296) y Bertazza (2007, pág. 20) niegan que la consulta constituya una manifestación del derecho de petición, considerando que esta se reduce al ejercicio de un derecho de asistencia e información a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, evidenciando la satisfacción de un interés propio que se agota en el conocimiento concreto respecto al régimen jurídico que le corresponde aplicar, a diferencia del derecho de petición mediante el cual los administrados solicitan a la autoridad pública cosas a las que no se tiene estricto derecho, realizando para tal efecto función pública.

En línea a la posición antes esbozada, a nivel local el inciso i) del artículo 92° del Código Tributario establece que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a formular consultas a través de las entidades representativas y a obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias y como correlato de aquel, el artículo 84° de la citada norma, establece la obligación de la Administración Tributaria de proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia a los deudores tributarios.

2.2.3. Nuestra posición

Una vez desarrolladas las posiciones antagónicas respecto a la naturaleza jurídica de la consulta particular, esto es si constituyen o no una manifestación del derecho de petición, consideramos que en el caso peruano la consulta tributaria constituye una manifestación del derecho de petición, principalmente debido a que esta forma parte del ámbito objetivo del derecho fundamental a la petición reconocido en nuestra Constitución Política, y se ve reforzado con la regulación contenida en la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como la del propio Código Tributario, última norma que es aplicable en el presente caso por aplicación del principio de especialidad; así como del derecho de los contribuyentes a obtener información y asistencia por parte de la Administración Tributaria.

Sobre el particular, corresponde señalar que si bien en el marco legal del derecho de los contribuyentes a obtener información y asistencia por parte de la Administración Tributaria, aquellos obtienen una respuesta verbal a título informativo, resulta cuestionable que esta no esté revestida con algún grado de vinculatoriedad, toda vez que como refiere señala Donayre (2012, pág. 373), ello resta contenido a este derecho, toda vez que carece de utilidad una orientación que pudiese no reflejar la posición institucional de la Administración Tributaria y que por ello pueda ser desconocida por ésta

2.3. Principios constitucionales que justifican la existencia de la consulta tributaria

En principio y conforme hemos desarrollado en los párrafos anteriores, la consulta tributaria en estricto constituye una manifestación del derecho de petición reconocido en el numeral 20 del artículo 2 de la Constitución Política; no obstante, considerando que la finalidad de la consulta tributaria, a diferencia de la solicitud de información, genera en la Administración Pública la obligación de emitir una respuesta por escrito, se desprende de esta la búsqueda de la certeza o predictibilidad de los deudores tributarios respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las cuales como ya hemos advertido corresponden a la aplicación de normativa tributaria que se caracteriza por su complejidad y continua modificación.

Es en este contexto que toma relevancia la seguridad jurídica, principio fundamental que

tiene como sustento la noción de predictibilidad, esto es, que los administrados estén en posibilidad de conocer de antemano las consecuencias jurídicas de sus relaciones con el Estado, más aún, si las normas que originan dicha relación suponen una afectación a su esfera patrimonial. Para Rivera (2018) este principio supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano sobre cuál debe ser la actuación del poder en aplicación del derecho, la cual tiene íntima relación con el principio de predictibilidad o de confianza legítima regulado en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.

2.3.1. Principio de seguridad jurídica

En principio, la Constitución Política vigente no contiene de forma expresa el principio de seguridad jurídica¹³; no obstante, la Carta Magna contiene cierta regulación en torno al mismo cuando se refiere al tratamiento de las inversiones extranjeras, así como los casos de las relaciones inter estados, contando para tal efecto con la regulación constitucional contenida en el artículo 62° de esta, que otorga una diversidad de garantías que no se agotan en las meramente administrativas, sino que también versan respecto a temas tributarios y políticas de inversiones.

Ahora bien, en un Estado Constitucional de Derecho el hecho que algo no esté positivizado per se no conlleva que no sea aplicable u oponible por los individuos, pues en estos casos tal como ha señalado el Tribunal Constitucional “*de todas maneras forma parte de nuestro Derecho Constitucional*” (Rubio Correa, 2013, pág. 282).

En la misma línea, Bravo Cucci, la seguridad jurídica es un principio general del derecho con especial transcendencia para el Derecho Tributario, por estar relacionado con la certeza en relación con los efectos jurídico-tributarios de un hecho imponible (2015, pág. 131).

Como también refiere Ávila (2012, pág. 573) la seguridad jurídica corresponde a un estado de cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad, considerando una realidad en la que no es posible una absoluta previsibilidad. En este contexto, debemos entender al principio de

¹³ A nivel comparado encontramos constituciones que expresamente contienen a la seguridad jurídica, tales son los casos de Brasil, (artículo 5); Chile, (artículo 7); Ecuador, (artículo 23 numeral 26); Estados Unidos de América, (artículo 39 de la Constitución Federal y, la Quinta Enmienda de 1789 contiene cuatro garantías de seguridad jurídica); España (en el apartado 3 del artículo 9); y México, (artículos 14 y 15).

seguridad jurídica como un estado de previsibilidad (con expectativas razonablemente fundadas) y no como uno de completa certeza jurídica.

Citando a Calvo Ortega, Bravo justifica la importancia de este principio considerando, entre otros, la amplia e intensa producción de normas tributarias, en línea al contexto económico y político, así como la situación desproporcionada que se genera en sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes en un contexto de masificación de relaciones tributarias (2015, pág. 131).

Así pues, la garantía de la seguridad jurídica viene a consolidar la interdicción de la arbitrariedad, ello se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI-TC (2003).

En este orden de ideas, se evidencia la importancia de la consulta tributaria como institución que habilita a los deudores tributarios la posibilidad de acceder o tener un conocimiento anticipado respecto al criterio o posición institucional de la Administración acerca del tratamiento jurídico de una determinada operación, de esta forma dichos actores cuentan con expectativas razonablemente fundadas para una adecuada planificación tributaria.

2.3.2. Principio de predictibilidad o de confianza legítima

Este principio en el ámbito administrativo viene a ser el reflejo del principio de seguridad jurídica reconocido en senda jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tal es el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, el cual sienta las bases en las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares o administrados.

Al respecto, el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG señala que la autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento, 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.

Asimismo, la norma en comentario reconoce la protección de las expectativas legítimas

de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, debiendo de ser el caso hacer explícitas las razones que motiven el apartamiento de aquellos, obligación que se extiende respecto a la interpretación de la normativa aplicable, por cuanto como refiere Rey (2014) el Estado debe respetar las expectativas razonables creadas a los habitantes respecto del mantenimiento de las normas, actos o conductas reveladoras de una posición inequívoca.

Como se ha anotado en el punto anterior, la seguridad jurídica constituye aquella predecibilidad generada a partir de las conductas de los poderes públicos frente a los supuestos previamente determinados por las normas, constituyendo así una garantía por la que se da valor jurídico a estas expectativa, que válida y razonadamente permiten a los administrados conocer sobre la futura actuación de la entidad pública en aplicación del derecho (Morón Urbina, 2019, pág. 130).

En cuanto al principio de confianza legítima, Viana (2007, pág. 162) y Coviello (2004) refieren que este principio otorga seguridad jurídica a los administrados respecto a las expectativas legítimas señaladas en el párrafo anterior, pues median razones objetivas por las cuales la actuación de la Administración, generalmente obtenida de los actos administrativos dictados por aquella de los cuales se presume su validez, genera un estado de estabilidad para situaciones futuras, proscribiendo el cambio o alteración repentina de esta, sin que el administrado haya tenido las condiciones suficientes para afrontarlo sin afectar su esfera patrimonial, generándose en estas situaciones, según Coviello, un derecho de indemnización para los administrados.

Como puede apreciarse los autores que han abordado el principio de predictibilidad o de confianza legítima de forma general para su configuración identifican de forma generalizada la necesaria existencia de una conducta originaria de la Administración (la cual puede estar contenida en no solo en actos administrativos sino también en otros actos de las propias autoridades públicas) que por sus circunstancias y características externas publicitan de forma inequívoca la posición de dicha Administración respecto a una determinada materia. Por ello, Cassagne (2015, pág. 54) señala que en aplicación del derecho a la estabilidad del acto administrativo estas conductas originarias son situaciones con una apariencia de legalidad.

En ese sentido, una conducta originaria de la Administración genera en los administrados expectativas o confianza legítima, la cual debe ser respetada ante el cumplimiento de la situación de hecho y de derecho que motivo la misma, en línea con la proscripción de la arbitrariedad de la Administración, más aún, si en estos casos media un comportamiento diligente del administrado respecto a las consecuencias jurídicas de sus actividades.

3. ASPECTOS DE LA CONSULTA INSTITUCIONAL

En los párrafos anteriores hemos estudiado a la consulta tributaria partiendo del análisis de su naturaleza jurídica, determinando así que aquella corresponde a una manifestación del derecho fundamental de petición, instituto que a su vez tiene justificación a la luz del principio de seguridad jurídica y su concreción en sede administrativa a través del principio de predictibilidad o de confianza legítima.

Ahora bien, el Código Tributario peruano, regula la consulta tributaria a través de dos especies claramente identificadas, por un lado en sus artículos 93° y 94° regula a la consulta institucional; y de otro lado, en el artículo 95°-A tenemos a la consulta particular que a su vez se encuentra normada mediante el Decreto Supremo N° 253-2015-EF.

Es este el motivo que justifica que en primer lugar se analice a la consulta institucional, con la finalidad que se identifiquen las semejanzas y diferencias con la consulta particular, cuyo estudio es materia de la presente investigación. Para tal efecto, a continuación se analizarán los aspectos de la consulta institucional.

3.1. Aspecto subjetivo

3.1.1. Sujeto activo

Este aspecto está referido a identificar a aquel facultado normativamente para formular a la SUNAT una consulta de carácter institucional.

Al respecto, los artículos 93° y 94° del Código Tributario, habilitan a los contribuyentes

a formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias planteándolas de dos formas, de forma colectiva, esto es a través de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, o de forma individual, modalidad reservada únicamente para las entidades del Sector Público Nacional, restringiendo su formulación al sentido y alcance de las normas tributarias.

Ya advertimos la primera diferencia con respecto a la consulta particular, en primer lugar no se ha otorgado legitimación al responsable, es decir los legitimados son exclusivamente aquellos que realizan el hecho imponible por cuenta propia o de forma directa.

3.1.1.1. Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales

Como primer supuesto tenemos a las entidades que tienen a su cargo la representación y defensa de los intereses de otras personas o entidades a las que agrupa en torno a una misma actividad, sea ésta de carácter económico, laboral o profesional; es decir, que representan a un conjunto o conglomerado de intereses comunes con una misma actividad ("entidad representativa"), tal es el caso de los gremios, corporaciones, cámaras de comercio, industria, construcción, asociaciones de artesanos, colegios profesionales, entre otros. Esta aproximación es acorde a la posición institucional desarrollada en el Informe N° 058-2006-SUNAT/2B0000 (2006), así como a la normativa interna de la SUNAT contenida en la Directiva N° 001-95/SUNAT (1995).

Al respecto podemos advertir la imposibilidad de los contribuyentes pertenecientes al sector privado de formular consultas de forma individual, siendo necesario que aquellas se formulen de forma colectiva, entidades que generalmente formularan la consulta planteada a la SUNAT en caso estimen que tiene relación o es de interés general para la generalidad de sus miembros.

3.1.1.2. Las entidades del Sector Público Nacional

Al respecto, no existe en nuestra legislación una definición de Sector Público Nacional;

no obstante ello, la lectura sistemática de la Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto aprobada por Ley N° 28411 y la del artículo I del Título Preliminar de la LPAG da cuenta que la referencia a Administración Pública coadyuva a identificar que entidades forman parte del Sector Público Nacional, siendo ello así en principio encontramos que los criterios principales para tal efecto serán si aquellas realizan función pública o si se encuentran sometidas a las normas presupuestales del Estado. En tal sentido, forman parte del Sector Público Nacional, el Gobierno Nacional, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales.

El criterio esbozado y referencia al concepto de Administración pública también es considerado en la Ley de Transparencia y acceso a la información pública aprobada por Ley N° 27806, que en su ámbito de aplicación nos remite a aquellas señaladas en el referido artículo I del Título Preliminar de la LPAG.

Asimismo, la SUNAT en el Informe N° 058-2006-SUNAT/2B0000 de fecha 1 de marzo del 2006 en el cual se consulta si las empresas si las Empresas de Derecho Público, las Empresas Estatales de Derecho Privado, las Empresas de Economía Mixta y de Accionariado del Estado a las que se refieren los artículos 5° al 9° de la Ley de la Actividad Empresarial del Estado - Ley N° 24948 son "entidades del Sector Público Nacional", a efecto de que puedan formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, de conformidad a lo establecido en el artículo 93° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, tomando en cuenta el criterio presupuestal desde el punto de vista doctrinario, determina que aquellas conforman parte del Sector Público Nacional.

Sin embargo, considerando que conforme con el artículo 60° de la Constitución y al artículo 69° de la Ley de la Actividad Empresarial del Estado N° 24948 (1988), las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado forman parte del Sector Público Nacional, deben tener el mismo tratamiento legal que las empresas privadas, lleva a la conclusión final que aquellas se encuentran impedidas de formular consultas institucionales de forma individual, restando las vía colectiva para formular aquellas.

3.1.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo viene a ser aquel que se encuentra obligado a dar respuesta a la consulta institucional.

Sobre el particular, conforme al Código Tributario esta condición recae en aquellos que califican como Administración Tributaria, que conforme a lo señalado en los artículos 50° y 52° compete no solo a la SUNAT que conforme a su ley de creación es el órgano competente para absolver las consultas que versen sobre el sentido y alcance de las normas que regulan los tributos que administra, formuladas por las entidades que se mencionan en el artículo 93° del Código Tributario, sino que comprende también a los gobiernos locales.

Ahora bien, el concepto de Administración Tributaria no se reduce a las entidades antes señaladas, sino que existen otros tributos que son administrados por otras entidades estatales, tal es el caso del aporte por regulación administrado por el Organismo Supervisor de la Inversión en Infraestructura de Transporte de Uso Público – OSITRAN, lo que determina que consultas institucionales presentadas respecto a la aplicación del aporte por regulación deba ser atendido por dicha entidad, tal como ha señalado la misma SUNAT en el Oficio N° 39-2012-SUNAT/200000 (2012), y más aún si de la revisión de la información obtenida por acceso a la información pública se advierte que en el 2021 se formuló ante la SUNAT una consulta sobre los concepto que involucran el referido aporte administrado por el OSITRAN, ello denota el sesgo que suelen tener los operadores del derecho de limitar la aplicación de los preceptos normativos del Código Tributario respecto a las relaciones jurídico tributarias de tributos administrados por la SUNAT.

3.2. Aspecto objetivo

Al respecto, el artículo 93° del Código Tributario no restringe las materias sobre las que puede versar la consulta tributaria, únicamente se da cuenta sobre la necesidad que aquellas sean motivadas y versen sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, es decir, la norma en comentario habilita la consulta de supuestos de hechos en abstracto, constituyendo así una nueva diferencia respecto a las consultas particulares, toda vez que como veremos más adelante en vía de implementación progresiva de la misma, a la fecha solo se permite la consulta respecto al tratamiento tributario del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, limitada incluso a determinadas operaciones.

De otro lado, el análisis de los artículos 93° y 94° del Código Tributario determinan que el supuesto habilitante para que la SUNAT absuelva la consulta institucional, requiere que

no exista deficiencia o vacío normativo, pues en ambos casos no habrá algún extremo de la norma tributaria que requiera de aclaración o interpretación, sino más bien de un cambio normativo, en tal caso, conforme a lo señalado en el artículo 95° del Código Tributario, la SUNAT deberá proceder con la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente.

En ese sentido, como ya hemos advertido la consulta institucional no posibilita la formulación respecto de la aplicación de la norma tributaria a su caso concreto, a título ilustrativo tenemos el caso de la consulta formulada por el Colegio de Economistas de Arequipa referida a la calificación de entidad perceptora de donación sin contar con inscripción como tal ante la SUNAT por su condición de entidad inafecta del Impuesto a la Renta.

En el caso materia de análisis la SUNAT advierte que la consulta se encontraba referida a un caso en concreto, descartando que aquella verse sobre el sentido y alcance de las normas que implique la interpretación de la legislación tributaria y por ende determina la imposibilidad de brindar atención a la misma, como se observa en la Carta N° 087-2007-SUNAT/200000 (2007), lo cual denota el carácter restringido de la consulta tributaria regulada en el artículo 93° del Código Tributario.

En la misma línea interpretativa, en la consulta atendida mediante la Carta N° 050-2012-SUNAT/200000 (2012) presentada por la Cámara de Comercio de Lima sobre el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en el caso de venta de bienes muebles que no cumplen con las formalidades *ad solemnitatem* reguladas por el Código Civil, sin desmerecer lo relevante de esta consulta, dada la complejidad de nuestro sistema tributario, pues la aplicación de las normas tributarias, normalmente, requiere el entendimiento de otras ramas del derecho, en este caso la SUNAT advirtió que la consulta estaba referida a la calificación de un acto como posible hecho imponible, lo según dicha institución no versan sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

3.3. Formalidades para la presentación de la consulta tributaria institucional

En cuanto a los aspectos procedimentales, los artículos 93° y 94° disponen que las consultas se presentan 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. Asimismo, el plazo antes mencionado no se aplica en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

Como se advierte la normativa vigente no exige mayor formalidad más que la presentación de un escrito, ello guarda relación a que estando a que la formulación de consultas constituye una manifestación del derecho fundamental de petición, y además, ello es conforme al principio de informalismo regulado en el numeral 1.6 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, en virtud del cual los derechos e intereses de los administrados (o contribuyentes) no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

3.4. Efectos de la consulta tributaria institucional

Al respecto, el artículo 94° del Código Tributario establece que el pronunciamiento que se emita en el marco de la consulta institucional será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria. Nótese que esta disposición es conforme a los principios de seguridad jurídica y sus especies, predictibilidad o confianza legítima, pues aquellos suponen un mecanismo de protección para los administrados frente a la arbitrariedad por parte del Estado que supondría un apartamiento sin que medie la justificación del caso.

3.4.1. Respetto a la Administración Tributaria

Como hemos podido advertir en el desarrollo del presente capítulo, la importancia de este instituto tributario radica en que el pronunciamiento que se emita en respuesta a la consulta efectuada será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Nótese que esta vinculatoriedad tiene un origen legal y no en la voluntad unilateral de la Administración menos de la del deudor tributario, siendo que este último ni si quiera queda vinculado con dicha respuesta, ello guarda relación con el hecho que algún sector doctrinario, como advierte Hernández (1998, págs. 300-301), considera que es la Administración Pública la que se autovincula a sus interpretaciones a solicitud del sujeto obligado; no obstante, ello carece de fundamentos si consideramos que en el presente caso la Administración no tiene más remedio que dar respuesta a la consulta, no pudiendo restar el efecto vinculante que la Ley ha otorgado a esta última.

Como ya hemos señalado, el fundamentos del necesario efecto vinculante guarda relación con la proscripción de la arbitrariedad de las actuaciones del Estado, por cuanto no sería legal ni razonable que aquella actúe en contra de sí misma con motivo del apartamiento de un criterio previamente establecido, lo que además supondría un estado de indefensión para los administrados toda vez que no podría tener expectativas válidas y predictibles acerca de la aplicación de determinadas normas vinculadas a sus actividades.

Para Moron (2019, pág. 122) en este supuesto aplica el principio jurídico del venire contra factum proprium no valet, esto es que el sistema prohíbe a la Administración ir contra los actos propios, lo cual resulta favorable para los consultantes, pues si aquellos obran conforme a los criterios objeto de consulta no podrá variarse la consecuencia jurídica expuesta en aquella.

3.4.2. Respecto al consultante

Como ya hemos señalado en párrafos anteriores, el criterio contenido en la respuesta comunicada al consultante no es vinculante para este último, toda vez que aquel tiene la libertad de optar por acatar el referido criterio o decidir por la aplicación de otros (Fraga Pittaluga, 1998), que válidamente pueden generarse producto de la labor interpretativa de los contribuyentes al momento de determinar sus obligaciones tributarias.

En efecto, la consulta tributaria institucional tiene como sustento el derecho constitucional de petición, debiendo agregar que para Moron (2019, págs. 121-122) el acto de respuesta de

la Administración Tributaria constituye un acto administrativo declarativo cuyas consecuencias jurídicas responden por un lado a la autovinculación de la Administración y de otro lado, materializa el principio de conducta procedimental en favor del consultante.

3.4.3. Respecto otros deudores

El artículo 94° del Código Tributario establece que el pronunciamiento que emita el órgano competente de la Administración Tributaria será de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos.

En ese sentido, el carácter vinculante de la consulta tributaria institucional no limita su alcance respecto al consultante sino que dicho criterio sería de obligatoria aplicación respecto a otros deudores tributarios respecto a la materia objeto de pronunciamiento.

Además, la justificación final de la aplicación general radica en la aplicación del derecho a la igualdad en la Ley reconocida tanto en la Constitución Política así como a nivel jurisprudencial, tal es el caso de la sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, por lo que los criterios desarrollados en la respuesta a la consulta particular, por extensión, también serán aplicables respecto a otros contribuyentes en la medida que se cumplan con los mismos supuestos de hecho que originaron la misma.

3.5. Impugnación

Al respecto, estando a que las consultas tributarias institucionales contienen criterios interpretativos vinculantes únicamente para la Administración Tributaria, esto es, no son vinculantes para los consultantes ni generan obligaciones ni constituyen el ejercicio de la facultad de determinación o fiscalización de esta, conlleva que estas no sean susceptibles de revisión en vía de queja o mediante recursos impugnatorios.

En ese mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 17261-2-2010 (2010), que referido a un remedio procesal de queja cuestiona el Informe N° 082-

2010-SUNAT/2B0000 y el Oficio N° 031-2010-SUNAT/2B0000, los cuales fueron emitidos en base a lo dispuesto por los artículos 93° y 94° del Código Tributario.

Sobre el particular, mediante el Informe N° 082-2010-SUNAT/2B0000 de fecha 10 de junio de 2010¹⁴, la SUNAT señaló que la venta en el país del producto denominado comercialmente “HIDROSORB”, clasificado en la subpartida nacional 3906.90.90.00 del Arancel de Aduanas, se encuentra gravada con el IGV; no obstante, el quejoso señaló que la omisión por parte de la SUNAT respecto a partir de qué fecha se encuentra gravada la referida operación la causó perjuicios económicos, toda vez que el Gobierno Regional de Huancavelica le denegó la devolución del monto retenido por concepto del IGV.

Nótese que en presente caso, el quejoso no acreditó en concreto una afectación con motivo de una actuación material de la Administración Tributaria sino que la queja tenía por finalidad cuestionar el criterio administrativo contenido en el referido informe, lo cual no era correcto pues como se ha señalado el efecto vinculante es solo para la Administración Tributaria, toda vez que dicha respuesta no reconoce un derecho en favor de consultante ni supone un acto determinativo, motivo por el cual Moron Urbina considera aquella como un acto administrativo declarativo, por lo que resulta válido que los contribuyentes no puedan recurrir dicho criterio ni en vía administrativa (recursos de reclamación o apelación del Código Tributario) ni en vía judicial (vía proceso contencioso administrativo), sino que el derecho de impugnación podrá ejercerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación del criterio de la Administración contenida en el escrito de respuesta al consultante.

3.6. Plazo

Al respecto, el artículo 94° del Código Tributario establece que la Administración Tributaria deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa días hábiles computados a partir del día hábil siguiente a su presentación, precisando que la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

¹⁴ Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i082-2010.pdf>

Al respecto, si bien la regulación de la consulta institucional es importante para los contribuyentes, más aún si ella constituye una manifestación del derecho de petición, resultaría contraproducente que la Administración Tributaria no tuviera la obligación de atender la misma en un plazo razonable (Morón Urbina, 2019, pág. 648), que para el caso de autos ha sido establecido en noventa días hábiles, ello es conforme con lo señalado en el numeral 1 del artículo 122° de la LPAG.

Sin embargo, ni el Código Tributario ni la LPAG han establecido cual es la responsabilidad de la Administración que no cumple con el plazo legal establecido, limitándose a señalar que la falta de respuesta no implica aceptación de los criterios expresados en la consulta.

Sobre el particular consideramos que en este escenario, debiera liberarse de sanción al contribuyente que actuando bajo los criterios sometidos a consulta no obtuvo respuesta por parte de la Administración Tributaria, manteniéndose dicha condición hasta el momento que aquella de respuesta a la consulta formulada. El tratamiento hipotético lo encontramos materializado en el artículo 172° del Código Fiscal de la República de Argentina^{15y16}, y consideramos que es acorde al derecho al plazo razonable en sede administrativa como manifestación del derecho fundamental al debido procedimiento reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución Política, lo cual es conforme a los criterios desarrollados por el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida dentro del proceso N° 04532-2013-PA/TC (El derecho al plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo, 2018), el cual ha señalado que el incumplimiento del plazo legal no puede configurar per se una violación al derecho al plazo razonable debiendo considerarse las circunstancias particulares de cada caso.

¹⁵ <http://www2.cedom.gob.ar/es/legislacion/normas/codigos/fiscal/index2c.html>

¹⁶ Artículo 172.- La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la contestación; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación. Si la Administración no se hubiera expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva (subrayado nuestro).

3.7. Otros aspectos

Finalmente, el artículo 94° del Código Tributario establece que 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.

Ahora bien, atendiendo a que en el presente trabajo de investigación se realiza un análisis jurídico de la consulta particular regulada en el artículo 95°-A del Código Tributario, instituto que será desarrollado en el capítulo siguiente, la cual fue incorporada a dicha norma legal mediante el artículo 6° de la Ley N° 30296 (2014), resulta conveniente analizar la producción de consultas tributarias (informes, cartas y oficios) y de consultas particulares en el periodo 2015 a 2021¹⁷, como se detalla a continuación:

Tabla 1

Consultas tributarias publicadas en el portal web de la SUNAT en el periodo 2015 a 2021

Consultas tributarias	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. Consultas institucionales (Art. 93° del Código Tributario)							
Cartas	9	3	0	1	1	0	0
Informes	95	116	79	56	123	113	56
Oficios	18	2	1	0	0	0	0
Total consultas institucionales	122	121	80	57	124	113	56
2. Consulta particular (Art. 95°-A del Código Tributario)	0	1	0	0	0	0	0

Adaptado de SUNAT¹⁸

¹⁷ Cabe mencionar que la información consultada corresponde a la obrante en el portal de la SUNAT al 5 de diciembre de 2021. Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>.

¹⁸ <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

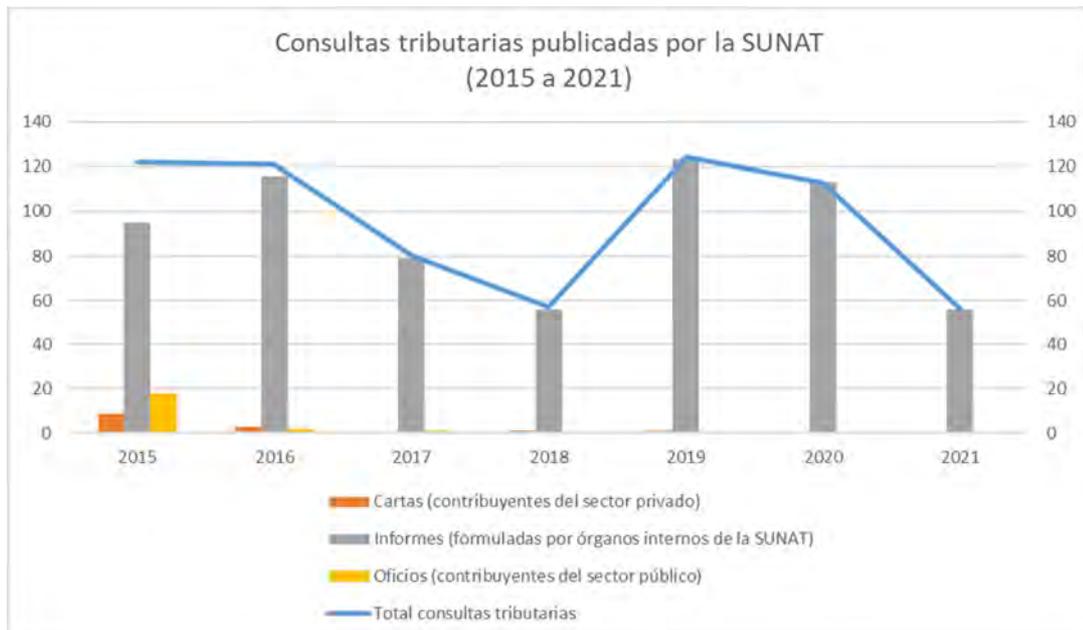


Figura 1. . Producción de Consultas tributarias publicadas en el portal web de la SUNAT en el periodo 2015 a 2021(Adaptado de: SUNAT¹⁹)

Como podemos apreciar de la información antes mencionada, las consultas tributarias en los periodos 2017, 2018 y 2021 se redujeron notablemente en comparación con los demás periodos evaluados, siendo que el pico más alto del periodo se dio en el año 2019 con 124 consultas publicadas, consideramos que la reducción en los periodos 2020 y 2021 se puede originar como consecuencia de la contracción de la economía debido a la pandemia COVID.

No obstante, aún en el periodo 2019, el promedio de consultas publicadas por la SUNAT corresponde a 10 consultas mensuales, ello está muy por debajo del promedio de Administraciones Fiscales como la Española²⁰ la cual publicó en el año 2019 41 consultas generales y 3546 consultas vinculantes, es decir, un total de 3,587 consultas con un promedio mensual de producción de 299 informes, producción que se mantiene aún en el 2021, periodo en el cual la hacienda española publicó 16 consultas generales y 3,235 consultas vinculantes.

En este punto, si bien el estudio de la consulta institucional no es materia de investigación en el presente trabajo, debemos advertir que la consulta institucional, al igual que la consulta

¹⁹ <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html>

²⁰ Información consultada en <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>

particular, presentaría restricciones en el acceso a un número mayor de consultas, lo cual conlleva que sean pocas las situaciones respecto a las cuales los contribuyente con una posición institucional vinculante para la SUNAT, en especial cuando la ya mencionada autodeterminación de la obligación tributaria es susceptible de posterior revisión en ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.



CAPÍTULO II – LA CONSULTA PARTICULAR, SU REGLAMENTACIÓN Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

1. LA CONSULTA PARTICULAR

1.1. Antecedentes

Con anterioridad a la incorporación del artículo 95°-A al Código Tributario, la normativa brindaba como mecanismos de asistencia a los contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributaria, por un lado la orientación tributaria (verbal y no vinculante), referida al deber de las Administración Tributaria regulado en el artículo 84° del Código Tributario; y de otro lado, contaban con la consulta tributaria institucional (escrita y vinculante), alternativas que si bien cumplían con asistir a los deudores tributarios en las operaciones que debe realizar para liquidar correctamente el tributo al que está afecto en la declaración jurada respectiva; no obstante, aquellas no permitían que los deudores tributarios en general consigan la seguridad jurídica que representa contar con una respuesta por escrito y además vinculante, por un lado por la restricción de acceder a la consulta institucional de forma individual, la cual además rechaza la atención de casos en concreto y peor aún si consideramos la incertidumbre que puede generar una consulta verbal cuando aquella versa sobre la interpretación del contenido y alcance de una norma tributaria.

Sobre el particular la tendencia internacional relacionada a las labores de asistencia de la Administración Tributaria consideraba la posibilidad de que los deudores tributarios obtengan una consulta tributaria escrita y vinculante distinta a la alternativa regulada en el artículo 93° del Código Tributario antes acotado.

En efecto, para el 2015, países como México²¹, España²², Ecuador²³, Bolivia²⁴ y Chile²⁵

²¹ Regulado en los artículos 34° a 37° del Código Fiscal de la Federación de México.

²² Regulado en el artículo 88° de la Ley General Tributaria de España aprobada por Ley 58/2003.

²³ Regulado en los artículos 135° a 138° del Código Tributario de Ecuador.

²⁴ Regulado en los artículos 115° a 120° del Código Tributario de Bolivia aprobado por Ley N° 2492.

²⁵ Regulado en el artículo 6° del Código Tributario de Chile.

regulaban la posibilidad de los deudores tributarios de efectuar consultas sobre hechos o situaciones concretas vinculadas con tributos cuya obligación no hubiera nacido al momento de presentación de la consulta, entre otras, las que tienen efectos vinculantes para la Administración Tributaria en tanto se cumpla con las condiciones que sus legislaciones establecen para dicho efecto, como por ejemplo, que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

Asimismo, el modelo de Código Tributario del CIAT (2015), en su artículo 100²⁶ regula

²⁶ Artículo 100. Consultas tributarias.

1. Quien tuviere un interés personal y directo, podrá consultar a la Administración Tributaria correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada. Para esos efectos, se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas.
2. No será admisible la consulta cuando se dé cualquier de las siguientes circunstancias:
 - a) Que el solicitante haya obtenido ya un criterio de la Administración Tributaria sobre la misma materia.
 - b) Cuando la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el asunto, con ocasión de una actuación de comprobación al solicitante.
 - c) Cuando el solicitante esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación de sus declaraciones tributarias o se le haya informado del inicio de tal procedimiento, y la materia objeto de consulta forma parte de las cuestiones que tendrán que aclararse en el curso de dicho procedimiento.
3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.
4. La contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria en la medida que ésta favorezca los intereses del consultante. En ese sentido, las obligaciones tributarias cuyo plazo para declarar o pagar haya vencido con posterioridad a la contestación de la consulta y antes de la publicación general o comunicación individual de un cambio de criterio, no podrán ser determinadas aplicando un criterio contrario al expuesto en la resolución original, siempre que este último sea más favorable para el consultante que el nuevo.
5. Carecerá de efecto vinculante la consulta formulada sobre la base de circunstancias, antecedentes y datos inexactos proporcionados por el consultante. El efecto vinculante también cesará si ha existido una modificación de estas circunstancias, antecedentes y datos o si se da una modificación de la legislación aplicable al caso.
6. Para atender la consulta, la Administración Tributaria dispone de ... días. El efecto de la respuesta cubre al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad al cambio de criterio que en el futuro dicte la Administración Tributaria en sentido contrario. Asimismo, dicho efecto también se extiende a otros obligados tributarios y al propio consultante tanto respecto de las obligaciones tributarias a que se refiere el numeral 4 de este artículo como respecto de obligaciones tributarias anteriores a la consulta sobre las que no hubiese criterio en contrario al vencimiento de su plazo para declarar o pagar y siempre que exista identidad sustancial en los hechos y circunstancias respecto de los que fueron objeto de la consulta y sea aplicable la misma normativa. En estos casos, el efecto cesa respecto de hechos generadores que ocurran con posterioridad a la publicación de un cambio de criterio administrativo.

las consultas tributarias, mecanismo que no se agota en la opción de aquellos deudores tributarios por intermedio de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales considerados en el artículo 93° de la norma peruana, sino que esta también permitía su acceso individual para efectuar consultas sobre el tratamiento tributario aplicable a una situación propia y concreta.

En ese sentido, la Ley N° 30296 incorporó el artículo 95°-A en nuestro Código Tributario, el cual amplió el ámbito de aplicación de la consulta tributaria, pues la consulta tributaria ya no se restringía a consultas en abstracto formulada por contribuyentes de forma colectiva, sino que con la consulta particular, se habilitó la consulta sobre el tratamiento tributario referido a hechos o situaciones concretas y referidas al mismo consultante.

Sin embargo, el artículo en mención contiene una remisión a una reglamentaria de forma amplia respecto a la forma, plazo y condiciones, lo que motivó la dación del Decreto Supremo N° 253-2015-EF (2015), mediante la cual se dictaron normas para la presentación de la consulta particular y regulan los criterios para su implementación progresiva por la SUNAT.

Sobre el particular, de la revisión de la información contenida en la exposición de motivos del referido decreto se observa que inicialmente la consulta particular estaría restringida para un grupo determinado de contribuyentes, si bien la exposición de motivos no es expresa en cuanto a estos parámetros, se advierte una justificación de tipo operativa por tratarse de un nuevo procedimiento tributario, es así que en una primera etapa de la implementación se efectuaron las siguientes estimaciones:

TABLA 2

Estimación de consultantes según Exposición de Motivos del D. S. N° 253-2015-EF

PROINVERSIÓN	93
Contribuyentes con ventas netas o ingresos por servicios mayores a 15 000 UIT, DDJJ 2013	1,567
Holding domiciliadas DDJJ 2013 (valores mobiliarios mayores a 3 000 UIT)	611
Holding no domiciliadas DDJJ 2013 (valores mobiliarios mayores a 3 000 UIT)	125
Total Potencial Universo de Consultantes	2,396

7. La presentación de la consulta no suspende el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.
8. La resolución que resuelva una consulta no tendrá recurso alguno ni tampoco podrá ser objeto de proceso contencioso administrativo.

Asimismo, para calcular la inversión proyectada de los sujetos que cumplan con tener ingresos superiores a 15,000 UIT, se consideró el promedio del monto de las inversiones que se realizan con PROINVERSIÓN, obteniéndose la suma de diez millones de dólares (\$ 10 000 000), como se detalla a continuación:

TABLA 3

Estimación de consultantes según Exposición de Motivos del D. S. N° 253-2015-EF

Tipo de inversión por PROINVERSIÓN	Monto de la inversión
Asociación Publico Privada - Iniciativa Privada	10 000 UIT = 38.5 millones de nuevos soles
Asociación Publico Privada - Iniciativa Estatal	15 000 UIT ²⁷ = 57.75 millones de nuevos soles
Convenio de Estabilidad Jurídica - Sectores de minería e hidrocarburos	US\$ 10 millones
Convenio de Estabilidad Jurídica, para las demás actividades económicas	US\$ 5 millones
Contratos de Inversión, en general	US\$ 5 millones
Contratos de Inversión, en agricultura	No hay monto mínimo

Ahora bien, de la revisión de la data utilizada para determinar el universo de consultantes se observa que tenemos datos fijos correspondientes a los contribuyentes con contratos o convenios suscritos con PROINVERSIÓN (93) y las holding domiciliadas o no domiciliadas que tengan inversiones mobiliarias mayores a 3000 UIT (736); con lo cual el universo de consultantes al año 2015, era de 839.

A ello se suma que, de acuerdo al Reporte de Inflación - enero 2015, publicado por el Banco Central de Reserva del Perú²⁸, para el año 2015, se anunciaron proyectos de inversión de US\$ 31,734 millones en los sectores de minería, hidrocarburos, electricidad, industrial, infraestructura, entre otros, comprendiendo un total de 207 proyectos; sin embargo, para el

²⁷ UIT 2015 = 3,850 nuevos soles

²⁸ Obtenida de la página web del Banco Central de Reserva del Perú:
<http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2015/enero/reporte-de-inflacion-enero-2015.pdf>.

año 2016, según el Reporte de Inflación – diciembre 2015²⁹ del mismo organismo, los anuncios de proyectos de inversión sólo alcanzan US\$ 24,616 millones, es decir, existe una reducción del 22,4% del monto de las indicadas proyecciones referidas a los mismos sectores, reduciéndose el número de proyectos sólo a 203. El detalle de la disminución del monto de inversión privada se muestra a continuación:

TABLA 4

Anuncios de proyectos de inversión privada 2015 - 2016

Sector	Total inversión			Número de proyectos
	RI Oct. 14	RI Ene. 15	Diferencia	
Minería	12,768	12,549	-219	33
Hidrocarburos	5,368	5,856	488	21
Electricidad	3,612	4,080	468	31
Industrial	1,577	1,715	138	13
Infraestructura	2,767	2,767	0	20
Otros sectores	4,545	4,767	222	89
Total	30,637	31,734	1,097	207

TABLA 5

Anuncios de proyectos de inversión privada 2016 - 2017³⁰

Sector	RI Dic. 2015		
	RI Set. 15	Total Inversión	Número de proyectos
Minería	7,954	7,888	27
Hidrocarburos	4,501	3,912	17
Electricidad	2,911	3,016	30
Industrial	1,384	1,564	10
Infraestructura	3,083	3,452	22
Otros sectores	3,923	4,784	97
Total	23,756	24,616	203

²⁹ Obtenida de la página web del Banco Central de Reserva del Perú:
<http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2015/diciembre/reportes-de-inflacion-diciembre-2015.pdf>

³⁰ Obtenida de la página web del Banco Central de Reserva del Perú:
<http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Reporte-Inflacion/2015/diciembre/reportes-de-inflacion-diciembre-2015.pdf>

Adicionalmente, de acuerdo a los mismos reportes, para el año 2015 PROINVERSION proyectaba concesionar 17 proyectos que implicarían una inversión de US\$ 4,632 millones, sin embargo, a noviembre de 2015 sólo adjudicó 7 proyectos equivalentes a US\$ 331 millones; siendo que para el 2016 tiene programado adjudicar sólo 9 proyectos que ascienden a un total de US\$ 1,603 millones; datos que confirman que resulta necesario disminuir los montos de proyección de inversión a fin de que los contribuyentes obtengan un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria.

1.2. Aspectos de la consulta particular

1.2.1. Aspecto subjetivo

El artículo 95°-A del Código Tributario señala que tiene legitimación para presentar una consulta particular, aquel deudor tributario con interés legítimo y directo sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario. Nótese que la normativa en comentario rechaza la consulta por terceros, salvo el caso del responsable, sujeto que si bien no realiza el hecho imponible; sin embargo, se encuentra obligado al pago por cuenta ajena.

Al respecto, debemos considerar que conforme al artículo 7° del Código Tributario, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Como ya habíamos adelantado con motivo del análisis de la consulta institucional, en el caso de la consulta particular, comprende además a los responsables.

Asimismo, corresponde señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF, mediante el cual se dictaron normas para la presentación de la consulta particular y se regularon los criterios para su implementación, entre otros, el consultante debe acreditar ser un sujeto que proyecten realizar inversiones según estudio de pre-factibilidad por importes mayores a los diez millones de dólares, que hubiesen declarado inversiones mobiliarias por un monto mayor a 3000 UIT, que hubieran solicitado a PROINVERSIÓN la suscripción de un contrato de inversión o de un convenio de estabilidad

jurídica, entre otros.

En efecto, en la primera etapa de implementación, el Ministerio de Economía y Finanzas estimó la conveniencia de establecer 8 supuestos de posibles consultantes, como se detallan a continuación:

TABLA 6

Criterios a ser aplicados para la implementación progresiva por la SUNAT - posibles consultantes

Supuestos	Posibles consultantes
1	Aquellos que soliciten la suscripción de un contrato de inversión ante PROINVERSIÓN y hayan obtenido la aprobación del proyecto.
2	Aquellos que soliciten la suscripción de un convenio de estabilidad jurídica ante PROINVERSIÓN y hayan obtenido la aprobación a dicha solicitud.
3	Aquellos que soliciten a PROINVERSIÓN participar en una asociación público-privada y siempre que hayan obtenido la adjudicación del proyecto.
4	Aquellos que proyecten realizar inversiones mayores a US\$ 10,000,000 según estudio de pre-factibilidad y siempre que hubieran declarado como ventas netas o ingresos por servicios (casilla 463) un monto mayor a 15,000 UIT en la última declaración anual del Impuesto a la Renta que le corresponda.
5	Aquellos que proyecten realizar inversiones mayores a US\$ 10,000,000 según estudio de pre-factibilidad y siempre que la sumatoria de los montos declarados mensualmente como ingresos netos (casilla 301) en la declaración mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta supere las 15,000 UIT.
6	Aquellos que en la última declaración anual del Impuesto a la Renta que le corresponda, hubieran declarado como inversiones mobiliarias (casilla 379) un monto mayor a 3,000 UIT.
7	Aquellos que inicien actividades y siempre que a la fecha de presentación de la consulta, acrediten que tienen inversiones en valores mobiliarios que superen las 3,000 UIT.
8	Aquellos sujetos no domiciliados que a la fecha de presentación de la consulta, acrediten que tienen inversiones en valores mobiliarios que superen las 3,000 UIT.

1.2.2. Aspecto pasivo

Como fluye del texto expreso del artículo 95°-A del Código Tributario, la consulta particular se ha restringido respecto a tributos administrados por la SUNAT, es decir tributos de carácter nacional; no obstante, no se identifica un motivo válido para no incluir a otros administradores tributarios, tal es el caso de los gobiernos locales, considerando que los

tributos administrados por aquellos como los son el impuesto predial, el impuesto vehicular y las contribuciones y tasas municipales también requieren de pronunciamientos que doten de predictibilidad a sus actuaciones.

Dicha diferenciación tampoco se advierte ni en el modelo de Código Tributario del CIAT ni en las legislaciones extranjeras revisadas, tal es el caso de España, Chile, Bolivia, México, Ecuador o Argentina.

1.2.3. Aspecto objetivo

Conforme a lo señalado en el artículo 95°-A del Código Tributario y en el Decreto Supremo N° 253-2015-EF se permite la consulta sobre el régimen tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, 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.

Como ya habíamos advertido en el análisis de la consulta tributaria, la legislación peruana prevé un requisito de actualidad que en el caso de tributos internos está relacionado a que al momento de presentar la consulta no hubiese nacido la obligación tributaria del hecho materia de consulta y de otro lado, respecto a tributos aduaneros exige que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

Sobre el particular, el CIAT en su modelo de Código Tributario (2015) privilegia la amplitud de los hechos materia de consulta, lo que incluye la consulta sobre situaciones pasadas, referentes a obligaciones tributarias ya nacidas, determinadas y pagadas; no obstante, los ordenamientos estilan exigir este requisito de actualidad tal es el caso del Código

Tributario Español³¹ y del del Código Argentino³².

Conforme a lo antes señalamos, consideramos que la consulta particular tiene una naturaleza de instrumento de rulling cuya utilidad viene a ser el de planificación tributaria previa a la realización de los hechos consultados.

1.3. Tributos que pueden ser objeto de consulta

En el marco de la implementación progresiva, desde el 2015 a la fecha, el artículo 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF ha establecido que la Administración Tributaria absolverá las consultas que versen sobre la aplicación de las normas que regulan el impuesto a la renta por rentas de tercera categoría e impuesto general a las ventas.

En este punto, resulta cuestionable que el Decreto Supremo N° 253-2015-EF haya restringido el ámbito de aplicación de las consultas particulares únicamente a dos tipos impositivos, estos son, el impuesto a la renta por rentas de tercera categoría e impuesto general a las ventas, evidenciando claros motivos recaudatorios, por cuanto ha excluido de su alcance a la tributación del impuesto a la renta de personales naturales respecto a rentas de trabajo y capital, así como las dudas que surgen respecto a otros impuestos, tal es el caso del Impuesto Selectivo al Consumo.

³¹ Artículo 88. Consultas tributarias escritas.
(...)

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

³² Artículo 169.- Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada (subrayado nuestro).

TABLA 7

Ingresos tributarios recaudados por la SUNAT- Tributos Internos, 2020-2021 (Millones de Soles)

INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS POR LA SUNAT	2020	2021
	83,415.7	118,775.1
Impuesto a la Renta	38,166.7	54,877.0
Primera Categoría	502.6	615.8
Segunda Categoría	1,766.8	3,834.9
Tercera Categoría	13,804.0	22,785.7
Cuarta Categoría	1,002.4	1,328.0
- Cuenta Propia	50.5	78.1
- Cuenta Terceros	951.8	1,249.9
Quinta Categoría	9,177.9	10,236.8
No domiciliados	5,658.3	4,424.8
Regularización	4,595.9	9,039.6
- Personas Naturales	732.7	749.1
- Personas Jurídicas	3,863.3	8,290.5
Régimen Especial del Impuesto a la Renta	271.0	405.7
Régimen MYPE Tributario	1,167.9	1,941.5
Otras Rentas 1/	219.8	264.2
A la Producción y Consumo	36,809.7	47,974.8
Impuesto General a las Ventas	32,707.9	42,608.0
- Cuenta Propia	29,289.8	38,261.1
- No Domiciliados	3,351.0	4,269.1
- Otros IGV 2/	67.1	77.8
Impuesto Selectivo al Consumo	4,029.6	5,283.8
- I.S.C. Combustibles	888.6	989.9
- I.S.C. Otros	3,141.0	4,293.9
Impuesto Solidaridad a la Niñez Desamparada	0.0	0.0
Impuesto Extraordinario de Promoción Turística	65.2	76.0
Impuesto al consumo de bolsas de plástico 5/	7.0	7.0
Otros Ingresos	8,439.3	15,923.3
Impuesto a las Transacciones Financieras	206.5	271.1
Impuesto Temporal a los Activos Netos	4,764.2	5,926.0
Impuesto a las Acciones del Estado	0.0	0.0
Impuesto Especial a la Minería	429.9	1,801.7
Régimen Especial Fraccionamiento Tributario	0.1	0.1
Sistema Especial de Actualización y Pago Fraccionamiento RESIT	0.0	0.1
Fraccionamiento RESIT	1.0	0.7
Fraccionamiento Código Tributario Art. 36	1,006.4	3,410.8
Otros Fraccionamientos 3/	157.5	1,024.8
Impuesto Extraordinario de Solidaridad - IES	0.5	0.5
Régimen Único Simplificado	93.4	108.5
Multas	742.7	1,913.6
Otros	1,037.0	1,465.4
Juegos de casino y Tragamonedas	69.3	125.1
Impuesto al Rodaje	315.9	548.2
Otros ingresos tributarios recaudados por la SUNAT 4/	651.8	792.1

Fuente: SUNAT³³

1/ Incluye el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 , el Impuesto Mínimo derogado en mayo de 1997 mediante la Ley N° 26777 y otras rentas como Ley de Promoción a la Amazonia, Ley de Promoción al Sector Agrario y Régimen de Frontera.

³³ <https://ww3.sunat.gov.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html>

2/ Incluye el Impuesto General a las Ventas por liquidaciones de compra-retenciones, operaciones internas arroz, Impuesto Especial a las Ventas, Decreto de Urgencia N° 089-97(DCTP Fertilizantes) e Impuesto Promoción Municipal.

3/ Incluye Decreto Legislativo N° 848, entre otros.

4/ Incluye otros ingresos tributarios internos recaudados por la SUNAT. En los años 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 acumulado al mes de febrero incluye S/. 33, S/. 47, S/. 36, S/. 116, S/. 116, S/. 268, S/. 1 169, S/. 2 913, S/. 1 751, S/. 1 501, S/. 857, S/. 564 S/. 944 y S/. 179 millones respectivamente, por concepto de Apropiación de Cuentas de Detracciones que efectúa la SUNAT al amparo de las normas legales vigentes. Considera la Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO) y tributos derogados.

5/ Vigente a partir del 01 de agosto del 2019 - Ley 30884

Asimismo debemos considerar el aspecto temporal u oportunidad que restringe la consulta respecto a hechos o situaciones concretas, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta. Con respecto a la génesis o nacimiento de la obligación tributaria, esta nace con la realización del hecho en la realidad y su identificación con el hecho imponible al que la ley vincula el impuesto, siendo importante señalar que la relación tributaria se origina por la ley y nunca en virtud de un negocio jurídico (Kruse, 1978).

Ahora bien, respecto al IGV el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra delimitado por el artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Venta, así como en el artículo 3° de su Reglamento³⁴, la cual efectúa distinciones en cuanto a su origen, tal es el caso de la venta bienes en la cual el nacimiento de la obligación tributaria se produce en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien.

Así también, tenemos el supuesto de retiro de bienes, prestación de servicios, utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, contratos de construcción, primera venta de inmuebles y el supuesto de la importación de bienes.

En cuanto al Impuesto a la Renta, si bien no tenemos un artículo que expresamente refiera al nacimiento de la obligación tributaria; no obstante, ello está relacionado con las reglas de imputación de rentas contenidas en el artículo 57°, 58°, 59° y 63° de la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁴ Aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF.

1.4. Requisitos y formalidades

En cuanto a los requisitos formales en el artículo 95°-A del Código Tributario establece que la forma, plazo y condiciones para presentar la consulta particular se establecerán mediante decreto supremo. Para tal efecto, nos remitimos a la regulación contenida en el Decreto Supremo N° 253-2015-EF, estableciendo que su presentación será por escrito.

En principio, no debiera exigirse mayor formalidad para la presentación de la consulta particular, toda vez que al igual que la consulta institucional, ambas especies de la consulta tributaria constituyen manifestaciones del derecho fundamental de petición; más aún, si en sede administrativa, el principio de informalismo regulado en el numeral 1.6 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG tiene aplicación transversal y general en todas las entidades de la Administración Pública.

Sin embargo, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 253-2015-EF establece que el escrito por medio del cual se realiza la consulta particular debe contener, como mínimo, la siguiente información:

a) Datos del consultante:

- Nombre y apellidos o denominación o razón social.
- Número de RUC. El consultante no obligado a inscribirse en el RUC consigna el número de registro o identificación ante la administración tributaria de su país o, en su caso, carné de extranjería o pasaporte u otro documento que lo identifique en el país.
- Domicilio para la notificación de la respuesta, tratándose del consultante no obligado a inscribirse en el RUC.
- Nombres y apellidos del representante legal así como número de RUC o del documento de identidad, según corresponda. En el caso que se designe como representante legal a una persona jurídica, adicionalmente a la denominación o razón social de aquella y su número de RUC de corresponder, deberá comunicar los datos de la persona que ejercerá dicha representación.

b) Descripción del hecho o situación concreta que origina la consulta planteada, debiendo el consultante, incluir los antecedentes, formas o estructuras jurídicas de los que dependa o a los que esté asociado el tratamiento del caso planteado y demás circunstancias necesarias para el análisis de la consulta.

c) Firma del consultante o de su representante legal.

Al respecto, la información mínima detallada en el artículo 3° materia de análisis no precisa mayor complejidad a los consultantes, pese a que el requisito referido a la descripción del hecho traslada al consultante la obligación de brindar la mayor cantidad de información a fin de que la SUNAT este en mejor condición de atender la consulta formulada, que en el presente caso versa respecto a una operación concreta.

De otro lado, numeral 3.4. del artículo 3° del referido decreto supremo, establece que el escrito debe indicar si a la fecha de presentación de la consulta, el hecho o situación concreta que origina la consulta está siendo objeto de revisión por la SUNAT en un procedimiento de fiscalización, en un procedimiento contencioso tributario o en un proceso ante el Poder Judicial seguido al consultante o a otro deudor.

Sobre el particular, consideramos que este requisito exige información que conforme al artículo 48° de la LPAG constituye información prohibida, toda vez que por una parte solicita información respecto a los procedimientos de fiscalización iniciados por ella misma y de otro lado solicita información sobre procedimientos contencioso tributario, respecto al cual la primera etapa, esta es la de reclamación es competencia la misma SUNAT, y la segunda, esta es la de apelación, si bien en tramitada ante el Tribunal Fiscal; sin embargo, forma parte de dicho procedimiento, igual criterio aplica respecto a los procesos seguidos antes el Poder Judicial, ello evidencia la falta de trazabilidad e interrelación de la información que obra en los sistemas informáticos de la SUNAT pero ello no desvirtúa la observación en comentario.

Por otro lado, el numeral 3.6. del artículo 3° del referido decreto supremo, en referencia a los contratos de colaboración empresarial y dependiendo si llevan contabilidad independiente o no, habilita la presentación de la consulta particular al operador en el primer supuesto y a cada contratante en el segundo.

1.5. Procedimiento

Conforme al artículo 95°-A del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 253-2015-EF, el procedimiento inicia con la presentación de la consulta mediante la Mesa de Partes de los Centros de Servicios al Contribuyente de la SUNAT. Al respecto, cabe precisar que mediante Resolución de Superintendencia N° 077-2020/SUNAT se creó la Mesa de Partes Virtual de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (MPV SUNAT), la cual constituye un medio adicional para la presentación de la consulta institucional.

A diferencia del cómputo de plazos de las consultas presentadas por las mesas de partes física o presenciales en el cual el inicio del procedimiento coincide con el de presentación, en el caso de la MPV SUNAT se establece que únicamente se consideran presentados el mismo día hábil los documentos presentados entre las 00:00 horas y las 16:30 horas de un día hábil, en contrario sensu, los documentos presentados en días u horas inhábiles se entienden presentados al siguiente día hábil.

Sobre el particular, mediante la Resolución N° 0481-2021/SEL-Indecopi emitida por la Sala Especializada en Eliminación de Barreras Burocráticas del Tribunal del Indecopi, el colegiado ha señalado que la imposición del límite del horario de atención presencial de las oficinas para recibir solicitudes ciudadanas mediante las mesas de partes virtuales constituye una barrera burocrática ilegal. Con esta resolución, ese colegiado confirma la decisión de la Comisión de Eliminación de Barreras Burocráticas del Indecopi que declaró barrera burocrática ilegal la limitación de remitir solicitudes a través de medios de transmisión de datos a distancia como correo electrónico, solo en el horario institucional de atención presencial al público, materializada en un oficio del Ministerio de Educación.

A criterio de la mencionada sala, tal limitación contraviene lo dispuesto en el artículo 134 de la LPAG, que considera presentados los documentos remitidos por medios de transmisión de datos a distancia en la fecha de envío de la documentación, sin limitar ni restringir la presentación de tales documentos al horario de atención presencial al público de la entidad administrativa. Lo anterior tiene justificación en que la disposición antes señalada no puede ser interpretada de manera restrictiva, sino más bien de manera amplia en beneficio de los

administrados.

Sobre el particular, si bien la resolución comentada no es vinculante para la SUNAT; no obstante, sienta un precedente que debiera motivar la adecuación de la normativa de funcionamiento de la MPV SUNAT, tal como ha sucedido con la Superintendencia Nacional de Bienes Estatales que mediante su Resolución N° 0076-2021/SBN de fecha 9 de setiembre de 2021³⁵ establece que los documentos que ingresen a través de Mesa de Partes Virtual (MPV) desde las 00:00 horas hasta las 23:59 horas de un día hábil se consideran presentados en ese día y los documentos que ingresen en día no laborable se consideran presentadas el primer día hábil siguiente.

Posteriormente, la SUNAT evalúa el cumplimiento de requisitos, de los supuestos de exclusión, de rechazo y de abstención de la consulta; así como si la consulta se encuentra dentro del marco de aplicación progresiva (Art. 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF), los cuales procederemos a analizar.

1.5.1. Situaciones

1.5.1.1. Devolución de la consulta

Conforme a lo señalado en el artículo 95°-A del Código Tributario así como de lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF, la consulta particular será devuelta al consultante en los siguientes casos:

- a) Cuando no se presente en la forma, plazo y condiciones previstos en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF.
- b) Cuando no cumpla con lo previsto en el artículo 95°-A del Código Tributario.
- c) Cuando se presenten los supuestos de exclusión del numeral 4.2 del Decreto Supremo N° 253-2015-EF.
- d) Cuando la consulta particular se rechace liminarmente, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 95°-A del Código Tributario, es decir si los hechos o las situaciones materia de consulta han sido materia de una opinión previa de la

³⁵ Publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 11 de setiembre de 2021.

SUNAT conforme al artículo 93 del Código Tributario.

- e) Cuando se presenten los supuestos previstos en los literales b)³⁶ y d)³⁷ del artículo 6°.

1.5.1.2. Supuestos de exclusión

El artículo 4.2. del Decreto Supremo N° 253-2015-EF establece que son supuestos de exclusión que conllevan la devolución de la consulta particular, cuando a la fecha de terminación se verifique:

- a) Que el consultante se encuentra en condición de No Habido o No Hallado
- b) Que el consultante está omiso a la presentación de la declaración jurada anual o mensual por tributos internos administrados por la SUNAT, que hubieren vencido durante los doce (12) últimos meses contados hasta el mes anterior al de la presentación de la consulta.
- c) Que el consultante tiene deuda exigible en cobranza coactiva, a que se refiere el artículo 115° del Código Tributario.
- d) Que el consultante o, en su caso, su representante legal tiene, a la fecha de presentación de la consulta particular, sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente por delito tributario o aduanero.

Considerando que la consulta particular, entre otros, tiene como finalidad reducir la litigiosidad al fomentar el cumplimiento oportuno y correcto de las obligaciones tributarias, resulta acorde a esta finalidad que se impida el acceso a la misma a aquellos sujetos que objetivamente incumplen sus obligaciones tributarias, tal es el caso a título ilustrativo del consultante que al momento de formular la consulta tiene la condición de no hallado o no habido.

³⁶ Referido a la causal de abstención regulada en el tercer párrafo del artículo 95°-A del Código Tributario que señala que la SUNAT se abstendrá de responder consultas particulares cuando detecte que el hecho o la situación caracterizados que son materia de consulta se encuentren incurso en un procedimiento de fiscalización o impugnación en la vía administrativa o judicial, respecto al mismo consultante o a otro deudor.

³⁷ Referido al supuesto en el que el consultante no asiste a la comparecencia y/o SUNAT considera que no cuenta con los elementos suficientes para emitir la opinión solicitada, esta procede a devolver la consulta señalando las razones por las cuales no puede emitir su opinión.

1.5.1.3. Abstención

Conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 95°-A del Código Tributario y el inciso b) del artículo 6° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF, la SUNAT se abstendrá de responder consultas particulares cuando detecte que el hecho o la situación caracterizados que son materia de consulta se encuentren incursas en un procedimiento de fiscalización o impugnación en la vía administrativa o judicial, respecto al mismo consultante o a otro deudor.

En el presente caso, lo que busca la norma es evitar contradecir los criterios de la misma SUNAT que motivan la existencia de un procedimiento en curso o peor aún en el supuesto que el criterio se encuentra contenido en una resolución contra la cual el contribuyente (que a su vez calificaría como posible consultante) ha interpuesto los recursos de impugnación recurribles en sede administrativa o judicial.

1.5.1.4. De los plazos aplicables a la consulta particular y efectos de su transcurso

En primer lugar resulta cuestionable que el artículo 95°-A del Código Tributario no haya establecido el plazo legal que tiene la SUNAT para atender las consultas particulares, ello no es acorde con el derecho de petición pues la abierta discrecionalidad que genera esta situación resta contenido a dicho derecho. La técnica legislativa utilizada se aparta además de los estándares internacionales, pues en su mayoría la norma que regula en cada jurisdicción a la consulta tributaria determina además un plazo máximo para su atención.

Los plazos aplicables a la consulta particular, los encontramos en el artículo 5° que establece que el documento que contesta la consulta particular se notificará al consultante en un plazo de cuatro meses contados desde el día siguiente a la fecha de presentación de la consulta. Asimismo, en los casos de rechazo liminar o devolución antes comentados, ello debe ser notificado al consultante en un plazo no mayor de treinta días hábiles.

En este supuesto, nuevamente, ni el Código Tributario ni la LPAG han establecido cual es la responsabilidad de la Administración que no cumple con el plazo legal establecido,

limitándose a señalar que la falta de contestación de la consulta particular en los plazos señalados no significa la aceptación de los criterios expresados en la consulta particular.

Sobre el particular reiteramos que en este escenario, debiera haber algún tipo de responsabilidad para la SUNAT, tal sería por ejemplo el de la liberación de la sanción al contribuyente que actuando bajo los criterios sometidos a consulta no obtuvo respuesta por parte de la Administración Tributaria, manteniéndose dicha condición hasta el momento que aquella de respuesta a la consulta formulada.

En cuanto al plazo para el rechazo liminar o d devolución de la consulta particular, aquel deviene en innecesario, considerando que su vencimiento no conlleva la obligación de la SUNAT de atender la consulta en el plazo de cuatro meses, y ello tiene un sustento tanto de orden normativo como de lógica jurídica, toda vez que un consultante no puede tener derecho a que se absuelva su consulta si no cumplió con los requisitos o si se encontraba incurso en una de las causales de rechazo o devolución.

1.5.1.5. Atención de la consulta

Si no hay motivos de devolución, rechazo o abstención, la SUNAT analiza la consulta y elabora la respuesta, debiendo notificar el documento con el que contesta la consulta particular al consultante en un plazo de cuatro (4) meses, contados desde el día siguiente a la fecha de presentación de la consulta.

Para tal efecto, La SUNAT publica en su portal web www.sunat.gob.pe un resumen de la respuesta a las consultas particulares, sin identificar al consultante y guardando reserva de la información con tal carácter.

1.6. La respuesta de la Administración Tributaria

1.6.1. Del efecto vinculante

Al respecto, el artículo 95°-A del Código Tributario señala que la contestación a la consulta escrita tendrá efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT exclusivamente respecto del consultante.

Como se ha señalado con respecto al análisis de la consulta tributaria, la importancia de este instituto radica en la obligación de la Administración de dar atención a la consulta formulada de forma escrita, lo cual provee de seguridad jurídica al criterio esbozado por la SUNAT que a diferencia de la orientación verbal que si bien cumple la misma finalidad, aquella se limita al otorgamiento de información en el marco del derecho de los contribuyentes a obtener una debida orientación tributaria.

Y es que la consulta particular, permite que los contribuyentes tengan elementos suficientes para poder determinar correctamente sus obligaciones tributarias y pese a que la norma señale que el efecto vinculante de la respuesta de la SUNAT se limita al consultante; sin embargo, ello no puede ser interpretado de forma literal, pues como ya habíamos señalado anteriormente en virtud del Principio de Igualdad en la Ley, la Administración Tributaria tiene la obligación de aplicar dichos criterios respecto a otros contribuyentes en la medida que se cumplan con los mismos supuestos de hecho que originaron la misma.

Además, ello tiene justificación si consideramos que el sistema jurídico no soporta arbitrariedades por parte del Estado, esto es, que proscribiremos que la Administración actúe en contra de sus propios actos, deviniendo así en una garantía para los contribuyentes en la protección de sus intereses, considerando que en la relación jurídico-tributaria se está ante un supuesto de gravamen patrimonial.

1.6.2. De los supuestos de la pérdida de eficacia de la respuesta

El quinto párrafo del artículo 95°-A del Código Tributario establece que los efectos vinculantes de la contestación a la consulta escrita tendrán efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT, en tanto:

- (i) No se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable;
- (ii) No se hubieran alterado los antecedentes o circunstancias del caso consultado;
- (iii) Una variable no contemplada en la consulta o su respuesta no determine que el sentido de esta última haya debido ser diferente; o
- (iv) Los hechos o situaciones concretas materia de consulta, a criterio de la SUNAT aplicando la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, no correspondan a actos simulados o a supuestos de elusión de normas tributarias.

Lo señalado en el presente artículo guarda relación con la materia consultada, toda vez que a diferencia de la consulta institucional, en el caso de la consulta particular esta versa SUNAT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, lo que justifica que su inmutabilidad dependa de que no varíen las condiciones que dieron origen a la respuesta de la SUNAT.

Finalmente, la regulación comentada es acorde con el tratamiento comprada de dicho instituto, tal es el caso del inciso 4 del artículo 100° del Modelo de Código Tributario del CIAT³⁸ o la del numeral 1 del artículo 89° del Código Tributario Español³⁹.

³⁸ **Artículo 100°. Consultas tributarias**

(...)

4. La contestación tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria en la medida que ésta favorezca los intereses del consultante.

En ese sentido, las obligaciones tributarias cuyo plazo para declarar o pagar haya vencido con posterioridad a la contestación de la consulta y antes de la publicación general o comunicación individual de un cambio de criterio, no podrán ser determinadas aplicando un criterio contrario al expuesto en la resolución original, siempre que este último sea más favorable para el consultante que el nuevo.

³⁹ **Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.**

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

1.7. Sobre la impugnabilidad

El artículo 95°-A del Código Tributario dispone que el consultante no podrá interponer recurso alguno contra la contestación de la consulta, pudiendo hacerlo, de ser el caso, contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios contenidos en ellas.

Al respecto, estando a que las consultas tributarias particulares contienen criterios interpretativos vinculantes únicamente para la Administración Tributaria, esto es, no son vinculantes para los consultantes ni generan obligaciones ni constituyen el ejercicio de la facultad de determinación o fiscalización de esta, conlleva la imposibilidad de interponer recurso alguno en su contra.

En efecto, la consulta particular tiene como finalidad que el contribuyente sepa de forma anticipada cual será el criterio de la SUNAT respecto a las obligaciones tributarias de una operación en concreto, siendo que en un esquema de planificación tributaria el contribuyente tiene la libertad de aplicar el criterio institucional de la Administración o simplemente no acatarla, considerando que esta respuesta no tiene el carácter de acto administrativo, como si se da en el caso de los criterios contenidos en una resolución de determinación.

Fluye de lo anterior, que estando a que la respuesta escrita no determina por sí solas obligaciones al consultante, no cabe interponer recurso en su contra, debiendo esperar sino hasta que aquel se encuentre contenido en alguna actuación de la SUNAT que conforme al código Tributario y demás normativa constituya un acto impugnabile.

Finalmente, consideramos que el procedimiento de la consulta particular debiera prever el mecanismo de aclaración de la respuesta de la respuesta dada por la SUNAT, pues podría darse el caso que aquella no se pronuncie sobre todos los extremos de la consulta formulada o que aquella no sea clara.

2. LEGISLACIÓN COMPARADA

Al respecto, la mayoría de las legislaciones exige que quien formule la consulta tributaria tenga interés personal y directo sobre la interpretación o aplicación de las normas tributarias, esto es, un interés propio en el asunto materia de consulta, así como un requisito de actualidad.

Para efectos del presente análisis hemos estimado conveniente efectuar la revisión de las legislaciones analizadas en la exposición de motivos de la Ley N° 30296, estas son la de México, España, Ecuador y Bolivia, por cuanto era evidente que los mecanismos de asistencia a los deudores tributarios en la liquidación de sus tributos no era suficiente, peor aún si la tendencia internacional estaba relacionada a un cambio de paradigma en la cual se sustituye el modelo inquisitivo sancionador a uno que privilegia las labores de asistencia de la Administración Tributaria (Congreso de la República del Perú, 2014).

2.1. México

Conforme al artículo 34° del Código Fiscal de la Federación de México sus autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente. Así, la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con los siguientes supuestos:

- (i) Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- (ii) Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- (iii) Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta. Cabe precisar, que para la autoridad fiscal no será vinculante la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos

consultados o se modifique la legislación aplicable. Asimismo, dicha respuesta no será obligatoria para los particulares.

Al respecto, se aprecia que en general la regulación mexicana contiene las mismas características que la consulta peruana, esto es, el del efecto vinculante de la consulta la para propia administración, la no impugnabilidad y que aquella verse sobre una situación real y concreta.

Sin embargo, no se advierte que aquella cuente con el criterio de oportunidad con lo cual los consultantes podrían formular consultas respecto a situaciones en los que ya ha nacido obligación tributaria, es decir respecto a hechos pasados, plazo que se interrumpe en el supuesto que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación o fiscalización.

En cuanto al plazo, la norma bajo análisis establece un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva, plazo que es menor al establecido en la normativa peruana.

2.2. España

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 88 y siguientes establece que los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. La contestación a las consultas no es impugnable.

Al respecto, apreciamos que la regulación española regula en su artículo 88° tanto el supuesto de las consultas institucionales como particulares regulados en la normativa peruana. Respecto al ámbito objetivo, apreciamos que la regulación española contiene las

mismas características que la consulta peruana, esto es, el del efecto vinculante de la consulta para propia administración, la no impugnabilidad y los supuestos de pérdida de eficacia (entre otros que no se modifique la legislación o jurisprudencia aplicable o que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta).

Sin embargo, no se advierte que aquella cuente con el criterio de oportunidad con lo cual los consultantes podrían formular consultas respecto a situaciones en las que ya ha nacido obligación tributaria, es decir respecto a hechos pasados, plazo que alcanza hasta el momento que finaliza el plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

En cuanto al plazo, el numeral 6 del artículo 88° antes mencionado establece un plazo de seis meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva, plazo que es mayor al establecido en la normativa peruana.

2.3. Ecuador

El artículo 135 del Código Tributario de Ecuador, aprobado por la Resolución N° 9, señala que quienes tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Asimismo, conforme al artículo 138 del dispositivo legal antes mencionado, la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta. Precisa el referido artículo que si la información proporcionada para la consulta fuere exacta, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación, lo contrario determinará que dicha respuesta carezca de efecto vinculante.

Finalmente , el artículo 138° del Código Tributario de Ecuador establece que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta. Del mismo modo, establece que el acto que absuelva la consulta no es impugnabile

Al respecto, apreciamos que la regulación ecuatoriana regula en su artículo 135° tanto el supuesto de las consultas institucionales como particulares regulados en la normativa peruana. Respecto al ámbito objetivo, apreciamos que la regulación ecuatoriana contiene las mismas características que la consulta peruana, esto es, el del efecto vinculante de la consulta la para propia administración y la no impugnabilidad.

Sin embargo, no se advierte que aquella cuente con el criterio de oportunidad con lo cual los consultantes podrían formular consultas respecto a situaciones en los que ya ha nacido obligación tributaria, es decir respecto a hechos pasados, tampoco establece una limitación sobre la ocurrencia de circunstancias posteriores tales como el inicio de un procedimiento de fiscalización.

En cuanto al plazo de atención, el artículo 137° del Código Tributario de Ecuador establece un plazo de treinta días de formulada, plazo que es menor al establecido en la normativa peruana.

2.4. Bolivia

De acuerdo con el artículo 115° del Código Tributario Boliviano, Ley 2492, se podrá consultar sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles.

Asimismo, el artículo 117° del Código Tributario Boliviano precisa que la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron. Para todos los casos, si la

Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta. Del mismo modo, se establece que la respuesta a la consulta formulada no podrá ser impugnada.

Al respecto, apreciamos que la regulación boliviana regula en su artículo 115° la consulta, estableciendo un procedimiento que idéntico al caso peruano. Respecto al ámbito objetivo, apreciamos que la regulación ecuatoriana contiene las mismas características que la consulta peruana, esto es, el del efecto vinculante de la consulta la para propia administración y la no impugnabilidad.

Sin embargo, no se advierte que aquella cuente con el criterio de oportunidad con lo cual los consultantes podrían formular consultas respecto a situaciones en los que ya ha nacido obligación tributaria, es decir respecto a hechos pasados, tampoco establece una limitación sobre la ocurrencia de circunstancias posteriores tales como el inicio de un procedimiento de fiscalización.

En cuanto al plazo de atención, el artículo 115° del Código Tributario de Bolivia establece un plazo de treinta días de formulada, plazo que puede ser prorrogado por un plazo igual; no obstante aun, con la prórroga el plazo bajo comentario es menor al establecido en la normativa peruana.

2.5. Chile

De acuerdo al artículo 6° del Código Tributario de Chile, Decreto Ley 830, corresponde Servicio de Impuestos Internos absolver consultas formuladas por los contribuyente respecto a la aplicación e interpretación de las normas tributarias, siendo que al igual como sucede en el caso peruano, la norma sustantiva tributaria otorga potestad reglamentaria a la Administración Tributaria a fin que regule entre otras materias, el plazo en que debe pronunciarse, la forma en que se deberá presentar la consulta y su tramitación, contemplando un procedimiento que permita al consultante imponerse sobre el estado de la misma, a través del sitio web del Servicio, en el cual se publicarán, entre otras cuestiones, la fecha de

presentación, un extracto de la materia consultada, los trámites intermedios con sus respectivas fechas y la respuesta a la consulta.

De otro lado, de la revisión de la Circular 71/2001⁴⁰ se advierte que esta es mucho más garantista que la legislación peruana toda vez que por un lado señala que la consulta versará sobre casos concretos y en los que exista un interés actualmente comprometido del consultante o de su representado; no obstante, promueve la atención de consultas que si bien no cumplan con estas condiciones, sea evidente la necesidad del consultante a tener certeza sobre la tributación que afectará a un determinado proyecto de inversión o a la realización de un negocio específico.

Inclusive a diferencia de las legislaciones que hemos venido analizando en el presente trabajo, en el caso chileno se permite la consulta de operaciones que están siendo objeto de un proceso de fiscalización o que tengan pendiente una reclamación ante el tribunal tributario, sobre la materia, siendo que en tal supuesto, se establece el deber de coordinar la respuesta entre los órganos involucrados.

⁴⁰ <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu71.htm>

CAPÍTULO III – LAS CONSULTAS PARTICULARES EMITIDAS POR LA SUNAT

1. CRITERIOS APLICADOS POR LA SUNAT EN LAS CONSULTAS ATENDIDAS

Al respecto, conviene recordar que conforme al artículo 95°-A del Código Tributario la SUNAT publica en su portal web www.sunat.gob.pe un resumen de la respuesta a las consultas particulares, sin identificar al consultante y guardando reserva de la información con tal carácter.

Sobre el particular, de la revisión del portal de la Administración Tributaria se advierte que obra la publicación de una única consulta particular que data del año 2016, la cual fue atendida mediante el Informe N° 031-2016-SUNAT-6D0000 de fecha 3 de junio de 2016.

De la revisión del resumen de dicho informe se advierte que la consulta formulada estuvo vinculada a la interpretación de la opinión de la SUNAT contenida en el Informe N° 253-2009-SUNAT/2B0000, en el que estableció que no existe norma que obligue a los beneficiarios del Régimen de Recuperación Anticipada (RRA) del Impuesto General a las Ventas regulado por el Decreto Legislativo N° 973 a deducir en la declaración jurada mensual el monto del IGV solicitado en devolución.

Al respecto, el consultante formuló las siguientes consultas:

1. Si no se deduce en la declaración jurada mensual el monto del IGV solicitado en devolución, ¿significa que los contribuyentes acogidos al RRA del IGV regulado por el Decreto Legislativo N° 973, cuentan con un doble beneficio en tanto se les permitiría seguir arrastrando el crédito fiscal en las declaraciones mensuales de IGV a pesar de haber obtenido la devolución del impuesto?
2. De no contar con el doble beneficio al que se hace referencia en la consulta anterior, ¿en qué periodo corresponde deducir el monto solicitado en devolución?; ¿en el periodo en que se presenta la solicitud o en el periodo que se obtiene el pronunciamiento favorable de la recuperación del IGV?

Por su parte, la Administración Tributaria comunicó al contribuyente que de lo señalado en la primera conclusión del Informe N° 253-2009-SUNAT/2B0000 no debe entenderse que los sujetos acogidos al RRA del Decreto Legislativo N° 973 se encuentran autorizados para continuar arrastrando el crédito fiscal materia del Régimen en sus declaraciones mensuales, si han obtenido la devolución del IGV en aplicación de tal Régimen.

Agrega la SUNAT que la declaración del IGV en la que no se deberá considerar como crédito fiscal el monto de dicho impuesto cuya devolución hubiese sido aprobada, será aquella correspondiente al periodo en el cual se hubiere obtenido dicha aprobación

Ahora bien, debemos tener en consideración que el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas (IGV) consiste en la devolución del IGV trasladado o pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios, bienes de capital, servicios y contratos de construcción que se utilicen directamente en la ejecución del Compromiso de Inversión de un Proyecto, siempre que éste se encuentre en una etapa preproductiva igual o mayor a dos años.

Con la finalidad de acogerse al beneficio antes señalado las personas naturales o jurídicas que deseen acogerse al Régimen, deberán sustentar ante la Agencia de Promoción de la Inversión Privada - PROINVERSIÓN, el cumplimiento los requisitos antes señalados. determinados requisitos, como lo son que el proyecto acogido genere renta de tercera categoría

1. Realizar un Proyecto en cualquier sector de la actividad económica que genere renta de tercera categoría.
2. El Proyecto debe tener un compromiso de inversión no menor a US\$ 5 000 000.00 (Cinco Millones y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América), sin incluir IGV, como monto de inversión total incluyendo la sumatoria de todos los tramos, etapas o similares, si los hubiera.
3. El Proyecto debe contar con una etapa preproductiva igual o mayor a dos años, contados a partir de la fecha de inicio del cronograma de inversiones. En caso el Proyecto se sustente en contratos o convenios o autorizaciones suscritos u otorgadas por el Estado al amparo de normas sectoriales, la etapa preproductiva se inicia desde

la fecha de suscripción del respectivo contrato, convenio u otorgamiento de la respectiva autorización.

Asimismo, estando a que el mencionado régimen promueve el desarrollo de los diversos sectores de la economía a los que estuviera vinculado el proyecto, será necesaria la emisión de una resolución ministerial del sector competente, la cual identificará tanto a las personas naturales o jurídicas que califiquen para el goce del Régimen, así como los bienes, servicios y contratos de Construcción acogidos en este régimen.

1.1. Evaluación de los requisitos de forma y de tramitación de la consulta particular atendida

En ese orden de ideas, estando a que venimos evaluando una consulta atendida por parte de la Administración Tributaria, estimamos que en el presente caso el consultante cumplió con los requisitos de forma y condiciones para presentar la consulta particular establecidas en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF.

De otro lado, de la consulta materia de análisis observamos que el tributo vinculado corresponde al Impuesto General a las Ventas, comprendido dentro de la implementación progresiva conforme a lo señalado en el numeral 8.1 del artículo 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF.

En cuanto al supuesto de aplicación progresiva subjetivo, estando a que la consulta estuvo vinculada al Recuperación Anticipada del IGV, estimamos que el consultante se encontraba dentro del primer supuesto de implementación, este es, que el consultante hubiera solicitado a PROINVERSIÓN la suscripción de un contrato de inversión y dicha entidad les hubiera comunicado la aprobación del proyecto de contrato de inversión, por dicho contrato o por sus adendas. Cabe mencionar que la inferencia esgrimida no descarta la posibilidad que en el caso en concreto el solicitante se haya acogido mediante otra causal, no pudiendo tener certeza de esta debido a que con motivo de la petición de acceso a la información pública respecto a la información que dio origen a la misma, la Administración Tributario no dio acceso a la misma considerando que al tratarse de una operación en concreto, dicha consulta se encuentra protegida por la reserva tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, hemos podido advertir que formalmente, en el presente caso se cumplen con los requisitos establecidos en la norma reglamentaria.

1.2. Evaluación de los requisitos sustanciales

Al respecto, es conveniente mencionar que conforme al artículo 95°-A del Código Tributario, ha señalado que el contribuyente 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 .

Por su parte, la exposición de motivos de la Ley 30296 - Ley que promueve la reactivación de la economía (Proyecto de Ley N° 04007-2014), da cuenta que la finalidad de la consulta particular es la de asistir a los deudores tributarios en las operaciones que debe realizar para liquidar el tributo al que esta afecta en la declaración jurada respectiva, es decir, excluye aspectos vinculados a las obligaciones formales tales como la presentación de declaraciones juradas, comunicaciones, y otros aspectos no vinculados directamente con la determinación de la obligación tributaria sustantiva, esto es, la determinación del tributo.

De lo desarrollado en los capítulos precedentes y en especial el referido a la consulta particular, habremos advertido que la finalidad de este instituto es la de conocer de forma anticipada y carácter vinculante para la Administración Tributaria el sentido y alcance de la norma respecto a un hecho o situación concreta. Nótese que tanto el Código Tributario como la norma reglamentaria hacen énfasis en que a la fecha de la consulta no hubiera nacido la obligación tributaria al momento de la presentación de la consulta.

Ahora bien, respecto al caso materia de análisis no resulta claro si la materia consultada se encontraba dentro del alcance de la implementación progresiva establecida en las normas antes señaladas, por cuanto de lo desarrollado en el presente trabajo de investigación hemos advertido que la tendencia está referida al nacimiento de la obligación tributaria de un hecho o situación concreta, esto es, la cobertura normativa alcanza únicamente a la verificación del hecho materia de gravamen mas no a los aspectos vinculados a la determinación de la deuda al fisco, en la cual una vez determinada la obligación tributaria a fin de determinado el

importe a pagar se consideran los saldos y créditos del periodo y de periodos anteriores, tal es el caso del arrastre del crédito fiscal de periodos anteriores, respecto al cual el contribuyente si bien tenía una duda válida de la lectura de un opinión previa de la SUNAT consideramos que no lo habilitaba a dilucidarla mediante el instituto de la consulta particular.

2. CRITERIOS APLICADOS POR LA SUNAT EN LAS CONSULTAS RECHAZADAS

Dadas las restricciones señaladas en el párrafo anterior, únicamente se tuvo acceso a la cantidad de consultas particulares formuladas por los contribuyentes durante el periodo del 2015 al 2021, e información general acerca de las mismas, más aún en cuanto al motivo de su rechazo.

Al respecto, debemos considerar que conforme a la Resolución de Superintendencia N° 65-2021/SUNAT que aprueba el Documento de Organización y Funciones Provisional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacionales es el órgano competente para atender la tramitación de las consultas particulares presentadas por deudores tributarios a nivel nacional.

Ahora bien de la revisión de la información, se aprecia que el 64% de la consultas presentadas por los contribuyentes fueron presentadas por consultantes de la Intendencia Lima y de la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacional, ello guarda relación con el universo de posibles consultantes considerados en la exposición de motivos del decreto supremo que regula la consulta particular, los cuales generalmente tienen sus domicilios fiscales adscritos a las dependencias de la Intendencia Lima e Intendencia de Principales Contribuyentes Nacional de la SUNAT

TABLA 8*Consultantes particulares por dependencia del directorio del consultante⁴¹*

Dependencia del consultante	Total
ILIMA	27
IPCN	18
JUNIN	6
OFICINA ZONAL JULIACA	4
CUSCO	3
PIURA	1
LIMA	1
INTENDENCIA DE ADUANA DE ILO	1
JUNIN	1
JULIACA	1
O.Z. SAN MARTÍN	1
OFICINA ZONAL CHIMBOTE	1
TACNA	1
SAN MARTÍN	1
AREQUIPA	1
LAMBAYEQUE	1
LA LIBERTAD	1
Total general	70

Ello genera un segundo problema, pues es evidente que la implementación progresiva no consideró directa o indirectamente la posibilidad que aquellos deudores que por los grados de inversión en los cuales se ha focalizado los supuestos actuales no puedan acceder de forma individual, puedan hacerlo de forma colectiva, considerando que conforme a la información estadística del Ministerio de la Producción⁴² al 2020 más de 1,7 millones de Micro, Pequeña y Medianas Empresas (MIPYME) operaban en el mercado peruano, las cuales representaban el 99.5% del total de las empresas formales en la economía peruana.

⁴¹ Información obtenida por acceso a la información pública ante la SUNAT

⁴² Estadística MIPYME. Consultado en <https://ogeiee.produce.gob.pe/index.php/en/shortcode/estadistica-oee/estadisticas-mipyme>



Figura 2. EVOLUCIÓN DE LAS MIPYME FORMALES, 2015-2020 (SUNAT/PRODUCE-OEE)

Adicionalmente, debemos considerar la asimetría de información que se tiene entre una empresa que por el volumen de ingresos y capital, considerados como criterios para la actual implementación progresiva, está en la capacidad de contratar asesorías y consultorías a fin de aminorar posibles contingencias futuras en torno a la aplicación de las normas tributarias, respecto del resto de contribuyentes, tal es el caso de la MIPYMES que normalmente no están en la capacidad de acceder a estos servicios privados y de forma residual tienen acceso a los canales de orientación que brinda la Administración Tributaria.

De otro lado, de la evaluación de la cantidad por años, advertimos que la formulación de consultas tuvo su mayor volumen en el ejercicio 2016; sin embargo, en años posteriores las mismas vienen descendiendo, lo cual se debería en gran medida a los criterios de implementación regulado en el artículo 8° de Decreto Supremo N° 253-2015-EF, toda vez que dichos filtros, tanto respecto a los posibles consultantes como a las materias susceptibles de consulta, reducen a su menor expresión la utilidad de este instituto.

TABLA 9*Consultantes particulares por año*

Años de presentación de consultas	Número de consultas presentadas
2015	10
2016	20
2017	15
2018	3
2019	8
2020	5
2021	9
Total general	70

Asimismo, como motivo adicional de la continua reducción en la presentación de consultas corresponde a la falta de publicidad que ha recibido este instituto por parte de la misma SUNAT, pues las campañas publicitarias se reducen a publicitar únicamente sus canales de orientación ya sea de forma presencial, por medio telefónico o el canal virtual, resaltando la herramienta Sofía, herramienta tecnológica que permite absolver consultas de baja complejidad en base a información precargada.

En cuanto a las materias o temas consultados, advertimos que en su mayoría estuvieron vinculadas a los tributos comprendidos en la aplicación progresiva, estos son el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta, siendo reducidas las consultas por otros tributos y aspectos, tal es el caso de las consultas respecto al Impuesto Selectivo al Consumo, sistemas de retención, percepción, detracciones, entre otros tributos siempre limitados a los que administre la SUNAT, como fluye de la literalidad del artículo 95°-A del Código Tributario.

TABLA 10*Temas consultados mediante las consultas particulares*

N°	DEPENDENCIA	AÑO	OPERACIÓN MATERIA DE CONSULTA
1	LIMA	2015	Venta de Diesel para embarcaciones nacionales y extranjeras en los puertos del país.
2	LIMA	2015	Cargo denominado CASE que paga el concesionario del sistema de transporte y que forma parte de Mecanismo de Ingresos Garantizados, cobrado por las Empresas Recaudadoras

N°	DEPENDENCIA	AÑO	OPERACIÓN MATERIA DE CONSULTA
3	CUSCO	2015	Obligación de bancarización de operaciones. Desde qué montos se debe efectuar la misma tratándose de las operaciones de compra o adquisición de bienes o servicios
4	JUNÍN	2015	Uso y explotación de juegos y tragamonedas
5	CUSCO	2015	Solicita información legal (alcances de la ley) sobre el pago de impuestos a los que se encuentran afectos los trabajadores de cuarta y/o quinta categoría obreros de una Municipalidad Provincial.
6	AREQUIPA	2015	Consulta si el servicio de alquiler de maquinaria pesada por parte de las cooperativas socias a la central está inafecta del IGV e IR, qué comprobantes de pago debe emitir y si las cooperativas socias están obligadas a declarar sus ingresos y gastos por los servicios que prestan a la central
7	INTENDENCIA DE PRINCIPALES CONTRIBUYENTES NACIONALES (IPCN)	2015	Consulta cuál es el tipo de cambio promedio ponderado a aplicar (compra o venta) para el cálculo del IR Retenido a no domiciliados en operaciones realizadas en moneda extranjera
8	LIMA	2015	Calificación de servicio de asesoría técnica brindado por persona natural no domiciliada en representación del contribuyente como prestado en el extranjero (renta de fuente extranjera)
9	PIURA	2015	Cancelación directa por parte de un tercero a proveedores del contribuyente permite la bancarización de dichos comprobantes de compra a fin de utilizar el crédito fiscal y uso para efectos del IR.
10	IPCN	2015	La participación pagada al asociado en un contrato de asociación en participación por asistencia médica en el Perú constituye un concepto deducible de su Impuesto a la Renta y si el ingreso para el asociado está gravado con el Impuesto a la Renta.
11	LIMA	2016	Obligado a pagar el Impuesto a la Renta por la prestación de servicios a una empresa peruana a través de una empresa residente en Canadá
12	IPCN	2016	Deducción en la declaración jurada mensual del IGV solicitado en devolución por el Régimen de Recuperación Anticipada (Decreto Legislativo N° 973).
13	LAMBAYEQUE	2016	Código asignado en la tarjeta de circulación que da el Ministerio de Transportes y que debe consignarse en las guías de transportista según el Reglamento de Comprobantes de Pago
14	LIMA	2016	Consulta si el uso de una marca está sujeto a detracciones
15	LIMA	2016	Consulta sobre embargo en forma de retención sobre rentas de 4ta categoría
16	LIMA	2016	Consulta sobre embargo en forma de retención sobre rentas de 4ta categoría
17	LIMA	2016	Consulta sobre el ITAN y sujetos que no han iniciado actividades productivas
18	IPCN	2016	Consulta sobre la modalidad de venta de vehículos automotores cuyo valor de venta es superior a 30 UIT
19	LIMA	2016	Consulta sobre si la segunda venta de bien inmueble realizado por persona natural dentro del ejercicio 2015 califica como renta de segunda categoría ganancia de capital o si por el contrario como renta de tercera categoría
20	IPCN	2016	Consulta sobre pago del peaje en un solo comprobante de pago
21	LIMA	2016	Consulta sobre el régimen tributario aplicable a las universidades asociativas.

N°	DEPENDENCIA	AÑO	OPERACIÓN MATERIA DE CONSULTA
22	JUNÍN	2016	Consulta sobre IGV e IR respecto a ejecución de obra de una municipalidad distrital.
23	JUNÍN	2016	Cuáles son las consecuencias de efectuar el pago de dietas a los asociados, teniendo en cuenta que la Ley del Impuesto establece que las asociaciones sin fines de lucro no pueden distribuir directa ni indirectamente sus ingresos
24	JUNÍN	2016	Consulta sobre la obligación de las entidades religiosas de presentar declaraciones de ingresos o rentas a la SUNAT.
25	LIMA	2016	Consulta sobre gastos comunes en edificio
26	IPCN	2016	IGV y Percepciones en la venta de combustible
27	JUNÍN	2016	Consulta sobre segunda rectificatoria de la Planilla Mensual (PLAME) y plazos de migración de la rectificatoria de la PLAME
28	JUNÍN	2016	Consulta sobre la descripción de los servicios en el Reglamento de Comprobantes de Pago y el IGV
29	INTENDENCIA DE ADUANA DE ILO	2016	Consulta sobre emisión de guía de remisión en una jurisdicción de la SUNAT en la cual se cuenta con autorización excepcional de operación como agente de aduana otorgada por Administración Aduanera.
30	LIMA	2016	Consulta sobre el régimen del impuesto a la renta en el caso de gastos provenientes del pago a sujetos domiciliados y no domiciliados que realizan actividades en el extranjero
31	LA LIBERTAD	2017	Consulta sobre aspectos no contemplados en el artículo 8° del Decreto Supremo N° 253- 2015-EF.
32	IPCN	2017	Consulta sobre el tratamiento tributario del IGV en la ejecución de garantía mobiliaria sobre vehículos.
33	IPCN	2017	Consulta sobre el tratamiento tributario del IGV en la ejecución de garantía mobiliaria sobre vehículos.
34	JUNÍN	2017	Consulta sobre el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales relacionadas al IGV
35	OFICINA ZONAL JULIACA	2017	Alcances de la Ley 29482 en el Departamento de Puno, área acuática del Lago Titicaca, Distrito insular de Taquile-Amantani, penínsulas de Capachica y Taquile y las Bahías de Puno y Chucuito
36	LIMA	2017	Consulta sobre expropiación de la Autoridad Autónoma del Tren Eléctrico y el pago del Impuesto a la Renta por la indemnización recibida
37	OFICINA ZONAL CHIMBOTE	2017	Consulta particular sobre el pago de impuestos de una persona natural por subir y/o editar videos a YouTube.
38	LIMA	2017	Consulta si es factible solicitar la devolución del IGV pagado en compra de insumos destinados a productos cuya venta final será en Canadá
39	OFICINA ZONAL JULIACA	2017	Consulta si la diferencia entre el costo atribuido y costo histórico que no sea deducido vía depreciación tributaria representa una diferencia de carácter temporal o permanente.
40	OFICINA ZONAL JULIACA	2017	Ingresado como consulta institucional. Consulta sobre el tratamiento de construcciones en curso no culminadas por externalidades ajenas a su negocio.
41	LIMA	2017	Consulta si el servicio prestado referido a gestión de proveedores y otros, a un no domiciliado se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta
42	LIMA	2017	Afectación al pago del Impuesto a la Renta por propiedades de persona natural

N°	DEPENDENCIA	AÑO	OPERACIÓN MATERIA DE CONSULTA
43	OFICINA ZONAL JULIACA	2017	Consulta sobre precisión de trabajadores según Ley de Promoción para el Desarrollo de Actividades Productivas en Zonas Altoandinas
44	LIMA	2017	Consulta referida a la vigencia de normas tributarias aplicables a la exportación de bienes
45	LIMA	2017	Depósitos de pagos efectuados por sus clientes
46	TACNA	2018	Consulta si en un proceso de fiscalización SUNAT aceptaría documentos digitalizados tales como comprobantes de pago físicos y/o documentación sustentatoria. Y de ser así indicar el correcto tratamiento para la digitalización de los documentos y/o comprobantes de pago.
47	CUSCO	2018	Tratamiento tributario que corresponde aplicar al otorgamiento de premios
48	O.Z. SAN MARTÍN	2018	Tratamiento tributario correspondiente a la afectación al Impuesto Selectivo al Consumo por la venta de trimóvil para pasajeros
49	LIMA	2019	Consulta sobre normas que regulan el Registro Único de Contribuyente (RUC).
50	LIMA	2019	Consulta si la transformación de una sucursal peruana a una filial inscrita en Perú como SAC conforme a la LGS implica un cambio de número de RUC, y en qué casos se puede cambiar de RUC.
51	IPCN	2019	Consulta si como titular del 25% de un Contrato de Licencia está obligado a presentar el formulario 2305. Siendo que el operador le atribuye en dólares su participación en el contrato de licencia, consulta como debe proceder respecto al RUC considerando que no lleva contabilidad en moneda extranjera. Considerando que el operador solicitó a SUNAT la autorización para llevar el contrato de colaboración sin contabilidad independiente, consulta si corresponde que solicite dicha autorización.
52	IPCN	2019	Consulta sobre los efectos en el Impuesto a la Renta e IGV respecto a una fusión inversa (filial absorbe a la matriz).
53	IPCN	2019	Consulta sobre el tratamiento tributario sobre servicio de refrescamiento de combustibles (reemplazo)
54	IPCN	2019	Consulta particular referida al procedimiento alternativo para Desmedros de Existencias
55	LIMA	2019	Consultas sobre el tratamiento a efectos del Impuesto a la Renta respecto a la aplicación al FIRR para el pago de deuda de empresas vinculadas.
56	IPCN	2019	Consulta sobre el tratamiento tributario de un pago en exceso del IGV cuya devolución no es susceptible por haber prescrito el derecho del contribuyente a solicitarlo.
57	IPCN	2020	Consulta referida a si los ingresos pactados mediante convenio colectivo están afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría
58	LIMA	2020	Consulta referida al tratamiento tributario correspondiente a retenciones del Impuesto a la Renta de trabajadores no domiciliados

N°	DEPENDENCIA	AÑO	OPERACIÓN MATERIA DE CONSULTA
59	LIMA	2020	Consulta sobre presentación de información del archivo PDB.
60	LIMA	2020	Consulta sobre la condición de domiciliado de trabajadores extranjeros en la coyuntura COVID 19
61	IPCN	2020	Consulta referida a tratamiento tributario del IGV respecto a la adquisición de un bien mueble situado físicamente en el país de propiedad de una empresa no domiciliada.
62	SAN MARTÍN	2021	Consulta particular referida al tratamiento tributario de las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de arroz pilado y arrocillo en el marco de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, Ley N° 27037
63	IPCN	2021	Consulta particular referida al tratamiento tributario correspondiente a una reorganización societaria
64	LIMA	2021	Consulta particular del tratamiento tributario referido a las actividades inmobiliarias
65	LIMA	2021	Consulta sobre los conceptos que involucran el Aporte de Regulación al OSITRAN
66	IPCN	2021	Consulta particular referida al tratamiento tributario correspondiente a una reorganización societaria
67	IPCN	2021	Consulta particular referida al tratamiento tributario correspondiente a una reorganización societaria
68	LIMA	2021	Consulta particular sobre al tratamiento tributario correspondiente a la prestación de servicios prestados por una empresa no domiciliada en el marco de un Contrato Gobierno a Gobierno
69	LIMA	2021	Consulta particular referida al tratamiento tributario correspondiente a las adquisiciones con fondos de financiamiento no reembolsable entregado por el Estado
70	JULIACA	2021	Consulta particular referida al uso de beneficios tributarios por la transferencia de recursos a la Contraloría General de la República para la contratación de los servicios de auditoría externa.

Respecto a los motivos de exclusión o rechazo, de la revisión de la documentación proporcionada por la SUNAT se observa que un 44% de las consultas particulares fueron rechazadas debido a que el consultante no acreditó alguna de las causales de la implementación progresiva establecidas en el Art. 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF. Otro 34% fue rechazado por cuanto la SUNAT estimó que la consulta presentada no calificaba como consulta particular de acuerdo con el Decreto Supremo N° 253-2015-EF.

TABLA 11*Motivos de atención, exclusión o rechazo de las consultas particulares⁴³*

Motivo de devolución y atención	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Total general
La Administración Tributaria no resulta competente para atender la consulta presentada.							1	1
No acredita que se encuentra dentro de la implementación progresiva. (Art. 8° del D.S: N° 253-2015-EF)	5	5	4	3	3	5	6	31
No califica como consulta particular de acuerdo al Decreto Supremo N° 253-2015- EF.	2	14	8					24
Presentación con anterioridad a la vigencia del Decreto Supremo N° 253-2015-EF	1							1
Se absolvió la consulta. (Resumen publicado en el portal de la SUNAT)		1						1
Supuesto de exclusión (deuda en cobranza coactiva) previsto en el literal c) del inciso 4.2 del artículo 4° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF	1							1
Supuesto de exclusión (operación de tercero) previsto en el literal a) del inciso 4.1 del artículo 4° del Decreto Supremo N° 253- 2015-EF	1		2		1			4
Supuesto de exclusión (operaciones ya realizadas) previsto en el literal b) del inciso 4.1 del artículo 4° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF			1		4		1	6
Total general	10	20	15	3	8	5	8	69

Sobre el particular, como hemos advertido desde la introducción del presente trabajo, la restricción al acceso pleno a la documentación referida a las consultas particulares atendidas por la SUNAT a limitado el análisis de los criterios y motivos de atención y rechazo de consultas por parte de la SUNAT, siendo relevante el motivo de rechazo por no calificar como consulta particular de acuerdo al Decreto Supremo N° 253-2015- EF, que en un 34%, debiera ser motivo de retroalimentación por parte de la misma SUNAT, pues dichas consultas ponen en evidencia los problemas de los contribuyentes en la aplicación de las normas tributarias.

⁴³ Cabe mencionar que conforme a la información brindada por la SUNAT en el pedido de acceso a la información pública a diciembre de 2021 tenían una consulta en evaluación.

La información analizada resulta desalentadora, toda vez que en casi 7 años de vigencia de la consulta particular en nuestra legislación únicamente se atendió 1 consulta, la cual inclusive desde nuestra posición no cumplía en estricto con los requisitos sustanciales para que fuera atendida por la Administración Tributaria.

Además, la reducción en la presentación de consultas debiera haber sido un factor para que la SUNAT modifique la norma reglamentaria pues es evidente que la fórmula legal vigente no ha sido la más apropiada a fin de que favorecer la seguridad jurídica hacia los contribuyentes.

3. NO ME CONSULTES: ANÁLISIS DE LOS FACTORES QUE IMPIDEN EL ACCESO A LA CONSULTA PARTICULAR

Como hemos podido advertir, el problema del acceso a la consulta particular no corresponde a factores de índole subjetivo, sino que corresponde a uno de técnica legislativa, por cuanto la formulación de la norma reglamentaria, atendiendo quizá a factores operativos, consideró un número reducido de consultantes habilitados para formular consultas particulares, pese a que en esta primera etapa de aplicación progresiva, los supuestos regulados en el artículo 8° del Decreto Supremo N° 253-2015-EF contienen a su vez restricciones respecto a la materia objeto de consulta como detallamos a continuación:

TABLA 12

Análisis de las materias susceptibles de ser consultadas

Posibles consultantes	Materia que podrá ser consultada respecto al IR e IGV
1. Aquellos que soliciten la suscripción de un contrato de inversión ante PROINVERSIÓN y hayan obtenido la aprobación del proyecto.	El proyecto indicado en el contrato o en las adendas al contrato.
2. Aquellos que soliciten la suscripción de un convenio de estabilidad Jurídica ante PROINVERSIÓN y hayan obtenido la aprobación a dicha solicitud.	Las operaciones que se indican en el convenio o en las adendas del convenio.

Posibles consultantes	Materia que podrá ser consultada respecto al IR e IGV
3. Aquellos que soliciten a PROINVERSIÓN participar en una asociación público-privada y siempre que hayan obtenido la adjudicación del proyecto.	El proyecto adjudicado mediante la asociación público-privada.
4. Aquellos que proyecten realizar inversiones mayores a US\$ 10,000,000 según estudio de pre-factibilidad y siempre que hubieran declarado como ventas netas o ingresos por servicios un monto mayor a 15,000 UIT en la última declaración anual del Impuesto a la Renta que le corresponda.	El proyecto indicado en el estudio de pre-factibilidad.
5. Aquellos que proyecten realizar inversiones mayores a US\$ 10,000,000 según estudio de pre-factibilidad y siempre que la sumatoria de los montos declarados mensualmente como ingresos netos en la declaración mensual de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta supere las 15,000 UIT.	El proyecto indicado en el estudio de pre-factibilidad.
6. Aquellos que en la última declaración anual del Impuesto a la Renta que le corresponda, hubieran declarado como inversiones mobiliarias un monto mayor a 3,000 UIT.	Las operaciones relacionadas a dichas inversiones mobiliarias.
7. Aquellos que inicien actividades y siempre que a la fecha de presentación de la consulta, acrediten que tienen inversiones en valores mobiliarios que superen las 3,000 UIT.	Las operaciones relacionadas a dichas inversiones mobiliarias.
8. Aquellos sujetos no domiciliados que a la fecha de presentación de la consulta, acrediten que tienen inversiones en valores mobiliarios que superen las 3,000 UIT.	Las operaciones relacionadas a dichas inversiones mobiliarias.

De la información evaluada, al menos un 44% de posibles consultantes vio restringido el acceso a la consulta particular por cuanto no pudo superar las barreras legales establecidas por la norma reglamentaria. Es más si consideramos el carácter progresivo de la implementación de la consulta particular, esta debió estar dirigida a abarcar a un mayor número de consultantes así como de las materias de consulta, lo cual es contrario a la tendencia internacional que hemos venido analizando durante el presente trabajo, que en

general no imponen restricciones en cuanto a requisitos cualitativos y cuantitativos respecto a los posibles consultantes, como si sucede en el caso peruano, y peor aún, hasta la fecha los temas objeto de consulta se limitan al tratamiento tributario del IGV e Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, obviando especies tributarias tales como la del Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Impuesto a las Transacciones Financieras, entre otros.

Asimismo, de la revisión del Proyecto de Ley 583-2021 planteado por el Poder Ejecutivo así como de la Ley 31380 que aprobó parcialmente dicho pedido no se aprecia que se haya evaluado la modificación de la consulta tributaria, restando su importancia no solo en la reducción de la litigiosidad sino que en un sistema tributario autodeterminativo es importante que el contribuyente tenga los medios suficientes para el cumplimiento oportuno y correcto de sus obligaciones tributarias, además estas acciones legitiman la actividad de la Administración Tributaria en un contexto en el que son muy necesarios los recursos fiscales para afrontar la crisis económica y sanitaria, promoviendo así la ampliación de la base tributaria, objetivo al que debería estar orientada la labor de la SUNAT.

4. LA NECESIDAD DE UNA REFORMA NORMATIVA

A modo de conclusión debemos señalar que la presente investigación tuvo como primer objetivo evidenciar la importancia de la institución de la consulta particular dentro del sistema tributario peruano, teniendo en consideración que es el contribuyente quien practica la determinación y pago del impuesto, siendo necesario que aquel cuente con la información necesario que le permite cumplir oportuna y correctamente con sus obligaciones.

En la actualidad, se ha comprobado que son más efectivas los modelos regulatorios responsivos en los cuales la Administración Pública promueve el cumplimiento voluntario de la normativa, considerando la imposición de sanciones como mecanismo de ultima ratio. Es en este contexto que cobra suma importancia el deber de la Administración de proporcionar información y orientación a los contribuyentes a fin de reducir las brechas de incumplimiento que azotan a nuestro país, para lo cual dentro de los esquemas de incumplimiento es importante reconocer que existe un grupo de “omisos” involuntarios pero

con la intención de cumplir con sus obligaciones, lo cual muchas veces se debe a la complejidad y continua modificación de las normas, en especial las tributarias con motivo de la aparición de nuevos fenómenos, tal es el caso de la economía digital.

<p style="text-align: center;">I</p> <p>Sujetos que conocen la norma y la cumplen</p>	<p style="text-align: center;">II</p> <p>Sujetos que ignoran la norma pero si la conocieran cumplirían con sus obligaciones</p>
<p style="text-align: center;">III</p> <p>Sujetos que conocen la norma y la incumplen</p>	<p style="text-align: center;">IV</p> <p>Sujetos que ignoran la norma pero aún si la conocieran no cumplirían con sus obligaciones</p>

FIGURA 3. Esquema de incumplimiento

La realidad analizada justifica la necesidad de los contribuyentes de contar con actuaciones que doten de predictibilidad su toma de decisiones, lo cual no sucede con el mecanismo de la orientación verbal.

Además, debemos considerar que la consulta tributaria constituye una manifestación del derecho fundamental de petición, a través del cual se materializa el principio de seguridad jurídica o su especie administrativa de predictibilidad o confianza legítima, motivo por el cual atendiendo que en el desarrollo del presente capítulo hemos comprobado que la regulación actual de la consulta particular impide su acceso por parte de los contribuyentes, es necesaria una modificación que debe partir desde el mismo Código Tributaria limitando la discrecionalidad reglamentaria a aspectos formales.

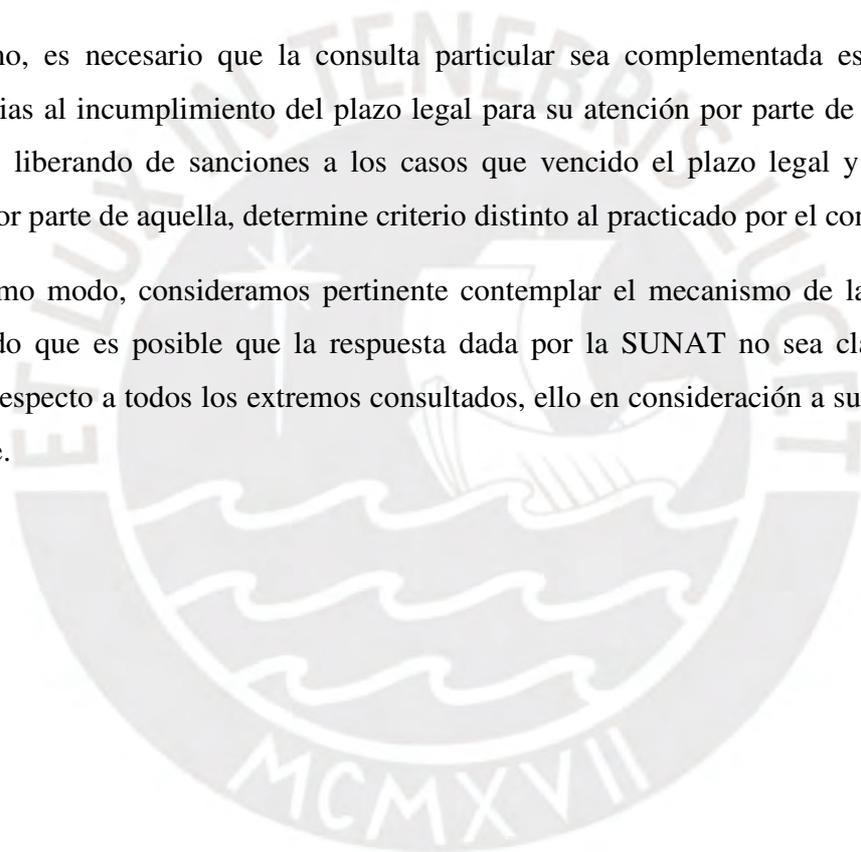
Situaciones como hemos analizado en el presente trabajo traen a colación la pregunta ¿para qué sirve el derecho? Pues es evidente que si bien la incorporación de la consulta particular en el Código Tributario tuvo como sustento la insuficiencia de los mecanismos tradicionales con los que contaba la SUNAT en sus labores de asistencia en favor de los contribuyentes; no obstante, la regulación ha ido en sentido contrario, toda vez que en la

práctica no ha permitido que ni siquiera los consultantes considerados en el universo de posibles consultantes accedan a la misma.

De otro lado, la SUNAT ha olvidado el significado de “progresividad” pues desde el 2015 no se ha preocupado en ampliar el ámbito de aplicación de la consulta particular, lo que en la práctica produce que el Código Tributario regule un instituto que a pesar de ser la concreción del derecho de petición y a la seguridad jurídica se reduzca a un conjunto de palabras y normas inaplicables. Ello además, es el problema de la técnica legal utilizada en el presente caso que sin parámetros objetivos remite su regulación a un decreto supremo.

Asimismo, es necesario que la consulta particular sea complementada estableciendo consecuencias al incumplimiento del plazo legal para su atención por parte de la SUNAT, entre otros, liberando de sanciones a los casos que vencido el plazo legal y sin mediar respuesta por parte de aquella, determine criterio distinto al practicado por el consultante.

Del mismo modo, consideramos pertinente contemplar el mecanismo de la aclaración considerando que es posible que la respuesta dada por la SUNAT no sea clara o no se pronuncie respecto a todos los extremos consultados, ello en consideración a su carácter no impugnabile.



CONCLUSIONES

PRIMERO. La consulta tributaria particular constituye una manifestación del derecho de petición de los contribuyentes, que además tiene un desarrollo a nivel administrativo tanto en la Ley del Procedimiento Administrativo General; así como en el Código Tributario.

La Constitución Política permite a todos los ciudadanos a obtener una respuesta a las peticiones formuladas a la Administración Pública; sin embargo, el Código Tributario regula supuestos específicos en los cuales los deudores tributarios pueden obtener una respuesta por las consultas presentadas a la Administración Tributaria, por un lado tenemos a la consulta institucional que permite formular consultas de forma colectiva y de otro lado tenemos a la consulta particular, instituto que en principio materializa y garantiza el derecho constitucional de petición de los deudores tributarios.

SEGUNDO. El fundamento constitucional de la consulta particular se encuentra en el principio de seguridad jurídica, en el principio de predictibilidad y el de confianza legítima regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, que garantizan al contribuyente que la Administración Tributaria no podrá actuar contra sus propios actos, ya sea que esta se encuentre en actos administrativos o en actos como el que da respuesta a las consultas particulares, que conforme a la doctrina estudiada vienen a ser actos administrativos declarativos.

La consulta tributaria como especie de ruling permite que los deudores tributarios puedan planificar sus obligaciones tributarias, toda vez que los criterios publicados por la SUNAT les permiten anticipar las consecuencias tributarias de sus operaciones, lo cual no sucede con la consulta institucional y la orientación que brinda la SUNAT, ante el poco acceso a la primera alternativa y la nula seguridad jurídica del último mecanismo.

TERCERO. En un sistema autodeclarativo, como lo es el caso peruano, es importante que los contribuyentes cuenten con la información y orientación adecuados que les permitan cumplir oportuna y adecuadamente con sus obligaciones tributarias, dada la complejidad que caracteriza a las normas tributarias. Ello coadyuva por un lado a reducir las brechas de incumplimiento mediante el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, legitima la actuación de la Administración Tributaria y finalmente provee de recursos al Estado.

Ello permite reducir los costos de transacción de los contribuyentes en la toma de decisiones, pues tienen certeza respecto de las eventuales consecuencias tributarias y permite a la SUNAT enfocar sus recursos en el combate de la evasión y elusión tributaria, a fin de que todos los actores del mercado actúen en igualdad de condiciones.

CUARTO. De la evaluación de la situación actual de la consulta particular, se concluye que la regulación actual restringe el efectivo ejercicio del derecho a formular consultas por parte de los contribuyentes, siendo necesaria su modificación a fin de garantizar la eficacia de esta institución que tiene un sustento de orden constitucional, pues se ha puesto en evidencia que la normativa actual, inclusive, es contraria a la finalidad de la misma, pues su incorporación partió del reconocimiento por parte del Estado que la consulta institucional y la orientación verbal no eran mecanismos suficientes para asistir a los deudores tributarios en las operaciones de determinación de la obligación tributaria de los tributos a los cuales se encuentran afectos, más aún, si impuestos como el Impuesto a la Renta e IGV han sido objeto de constantes cambios a fin de someter a tributación operaciones no tradicionales, tal es el caso de la tributación de la economía digital.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Carreño, S. M. (1999). *El derecho de petición. Estudio de los sistemas español, italiano, alemán, comunitario y estadounidense*. Granada: Editorial Comares.
- Autores varios. (2015). *La constitución comentada. Análisis artículo por artículo*. (Tercera edición ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid: Marcial Pons.
- Bertazza, H. (2007). *La consulta tributaria vinculante: un estudio sobre el derecho comparado y el análisis del régimen en la República Argentina*. Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Bravo Cucci, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Quinta edición ed.). Lima: Jurista Editores.
- Calvo Ortega, R. (2006). *I. Derecho Tributario. Parte General* (Décima Edición ed.). Madrid: Thomsom Civitas.
- Cassagne, J. C. (2015). *Los grandes principios del Derecho Público: constitucional y administrativo*. Buenos Aires: La Ley.
- CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un Enfoque basado en la experiencia Iberoamericana*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.
- Congreso Constituyente Democrático. (29 de diciembre de 1993). Constitución Política del Perú de 1993. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682678>
- Congreso de la República. (8 de junio de 1988). LEY N° 24829. *Crean la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Congreso de la República. (4 de diciembre de 1988). LEY N° 24948. *Ley de la Actividad Empresarial del Estado*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Congreso de la República. (20 de diciembre de 2007). LEY ORGÁNICA N° 29158. *Ley Orgánica del Poder Ejecutivo*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>

- Congreso de la República. (22 de diciembre de 2011). LEY N° 29816. *Ley de Fortalecimiento de la SUNAT*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Congreso de la República. (31 de diciembre de 2014). LEY N° 30296. *Ley que promueve la reactivación de la economía*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Congreso de la República del Perú. (2014). Exposición de motivos de la Ley N° 30296. Obtenido de [https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/Contdoc02_2011_2.nsf/d99575da99ebf2e006d1cf0/b5d745d0aef670bd05257d97006b8690/\\$FILE/PL04007211114.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/Contdoc02_2011_2.nsf/d99575da99ebf2e006d1cf0/b5d745d0aef670bd05257d97006b8690/$FILE/PL04007211114.pdf)
- Coviello, P. (2004). *La protección de la confianza del administrado*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Diaz, V. O. (2004). *La consulta tributaria anticipada*. *Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*.
- Donayre Lobo, G. (2012). *La consulta tributaria vinculante ¿un derecho de los deudores tributarios?* En *Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados*. Lima: Palestra Editores.
- El derecho al plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo, 04532-2013-PA/TC (Tribunal Constitucional 16 de agosto de 2018). Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>
- Fraga Pittaluga, L. (1998). *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Caracas: Ediciones Funeda.
- Hernández Lavado, A. (1998). *La consulta tributaria*. En *Derechos y Garantías de los contribuyentes*. Valladolid: Editorial Lex Nova.
- Instituto Peruano de Derecho Tributario. (1993). *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (Vol. 25). Lima: IPDT. Obtenido de https://www.ipdt.org/uploads/docs/00_Rev25.pdf
- Kruse, H. W. (1978). *Derecho Tributario Parte General*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (22 de junio de 2013). DECRETO SUPREMO N° 133-2013-EF. *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (12 de setiembre de 2015). DECRETO SUPREMO N° 253-2015-EF. *Dictan las normas para la presentación de la consulta particular y regulan los criterios para su implementación progresiva por la SUNAT*. Sistema

- Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2021). *Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025*. Lima: Diario oficial El Peruano.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (25 de enero de 2019). DECRETO SUPREMO N° 004-2019-JUS. *Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General*. Sistema Peruano de Información Jurídica. Obtenido de <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/buscador-avanzado>
- Morán Novillo, E. V. (2016). *La consulta tributaria: naturaleza jurídica y efectos*. Guayaquil. Obtenido de repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/4945
- Morón Urbina, J. C. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Piza R., J. R. (2008). La consulta tributaria. *Revista De Derecho Fiscal*. Recuperado el 25 de enero de 2022, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2721>
- Real Academia Española. (2020). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Obtenido de <https://dpej.rae.es/lema/ignorantia-legis-non-excusat>
- Rey Vásquez, L. E. (2014). *El principio de confianza legítima: relevancia de su incorporación al Derecho Administrativo argentino. Relación con otras instituciones*. Córdoba: Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba,.
- Rivera Cervantes, F. (2018). La seguridad jurídica y la Constitución Peruana pública. Garantías a la ciudadanía. *Jurídica*(709), 2 a 3. Obtenido de <https://elperuano.pe/suplementosflipping/juridica/709/web/pagina02.html>
- Robles Moreno, Carmen del Pilar; Ruíz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier; Villanueva Gutierrez, Walker; Bravo Cucci, Jorge Antonio. (2016). *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. (4ta edición ed.). Lima: Instituto Pacifico.
- Rubio Correa, M. (2013). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional* (Tercera Edición ed.). Lima: Fondo Editorial de la Universidad Católica del Perú.
- SUNAT. (12 de octubre de 1995). DIRECTIVA N° 001-95/SUNAT. *REQUISITOS PARA LA ABSOLUCIÓN POR ESCRITO DE CONSULTAS EXTERNAS*. Lima. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/1995/001.htm>
- SUNAT. (1 de marzo de 2006). Informe N° 058-2006-SUNAT/2B0000. Lima. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0582006.htm>

- SUNAT. (7 de junio de 2007). CARTA N° 087-2007-SUNAT/200000. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/c0872007.htm>
- SUNAT. (7 de junio de 2012). CARTA N.° 050-2012-SUNAT/200000. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/c050-2012.pdf>
- SUNAT. (6 de febrero de 2012). OFICIO N.° 39-2012-SUNAT/200000. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/o039-2012.pdf>
- Tribunal Constitucional. (19 de agosto de 2002). Expediente N° 0941-2001-AA/TC. *Caso Carmen Arévalo Soza (derecho de petición)*. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00941-2001-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (6 de diciembre de 2002). Expediente N° 1042-2002-AA/TC. *Caso Sindicato Unitario de Trabajadores Municipales del Rímac (derecho de petición, de sindicalización, de defensa y a la tutela judicial efectiva)*. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01042-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (30 de abril de 2003). Expediente N° 0016-2002-AI/TC. *Caso Colegio de Notarios de Junín contra la Ley N° 27755 (inscripción de inmuebles con un valor no mayor de 20 UIT mediante formulario registral)*. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Tribunal Fiscal. (30 de diciembre de 2010). Resolución N° 17261-2-2010. Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/2/2010_2_17261.pdf
- Varela Barraza, Y. A. (2017). *La consulta tributaria vinculante en iberoamérica a través de la experiencia chilena. ¿un desafío para el estado de derecho?* Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXI-2007/xxi_concurso_I_premio_varela_chile.pdf
- Viana Cleves, M. J. (2007). *El principio de confianza legítima en el Derecho Administrativo colombiano*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.